UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

AREA JURIDICA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA

CARRERA DE DERECHO

TÍTULO:

"El Recargo Tributario del 20% según el Art. 90 del Código Orgánico Tributario afecta al desarrollo y al progreso del Sujeto Pasivo o Contribuyente"

Tesis previa a la obtención del Grado de Licenciado en Jurisprudencia y Título de Abogado.

AUTOR

Raúl David Riascos Cabrera.

DIRECTOR DE TESIS

Dr. Alex Patricio Riascos Chamba Mg. Sc.

LOJA-ECUADOR

2016

CERTIFICACIÓN

Dr.

Alex Patricio Riascos Chamba Mg. Sc.

DOCENTE DE LA CARRERA DE DERECHO DEL AREA JURÍDICA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA.

CERTIFICO:

Haber revisado el presente informe de investigación intitulado: **"El Recargo Tributario del 20% según el Art. 90 del Código Orgánico Tributario afecta al desarrollo y al progreso del Sujeto Pasivo o Contribuyente"**., realizado por Raúl David Riascos Cabrera, mismo que cumple con todos los requisitos de fondo y forma, ajustándose de esta manera a las normas establecidas por la Universidad Nacional de Loja. Por lo tanto, autorizo su presentación, disertación y defensa para los fines legales pertinentes.

Loja, Junio de 2016

Dr. Alex Patricio Riascos Chamba Mg. Sc.

DIRECTOR DE TESIS

AUTORÍA

Yo, Raúl David Riascos Cabrera, declaro ser el autor del presente trabajo de tesis, eximo expresamente a la Universidad Nacional de Loja y sus Representantes Jurídicos de posibles reclamos o acciones legales, por el contenido de la misma.

Adicionalmente acepto y autorizo a la Universidad Nacional de Loja, la publicación de mi tesis en el Repositorio Institucional- Biblioteca Virtual

AUTOR: Raúl David Riascos Cabrera

FIRMA:

CÉDULA: 110406114-6

FECHA: Loja, Junio del 2016

CARTA DE AUTORIZACIÓN DE TESIS POR PARTE DEL AUTOR, PARA LA CONSULTA, REPRODUCCIÓN PARCIAL O TOTAL Y PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA DEL TEXTO COMPLETO.

Yo, Raúl David Riascos Cabrera; declaro ser autor de la tesis titulada "**El Recargo Tributario del 20% según el Art. 90 del Código Orgánico Tributario afecta al desarrollo y al progreso del Sujeto Pasivo o Contribuyente**" como requisito para optar al grado de **LICENCIADO EN JURISPRUDENCIA Y TÍTULO DE ABOGADO**; autorizo al Sistema Bibliotecario de la Universidad Nacional de Loja para que con fines académicos, muestre al mundo la producción intelectual de la Universidad, a través de la visibilidad de su contenido de la siguiente manera en el Repositorio Digital Institucional:

Los usuarios pueden consultar el contenido de este trabajo en el RDI, en las redes de información del país y del exterior, con las cuales tenga convenio la Universidad.

La Universidad Nacional de Loja, no se responsabiliza por el plagio o copia de la tesis que realice un tercero.

Para constancia de esta autorización, en la ciudad de Loja, a los 16 días del mes de Junio de dos mil dieciséis, firma el autor.

Firma:.....

Autor: Raùl David Riascos Cabrera

Cédula: 1104061146

Dirección: El Valle

Correo Electrónico: rdavidriascos01080@hotmail.com

Teléfono: 2561242 Celular: 0980095973

DATOS COMPLEMENTARIOS.

Director de Tesis: Dr. Alex Patricio Riascos Chamba Mg.Sc.

Tribunal de Grado: Dr. José Riofrìo Mora Mg. Sc.

Dr. Fransinl Castillo Prado Mg. Sc.

Dr. Leandro Peña Mg.Sc.

DEDICATORIA

Dedico el presente trabajo de manera especial a mis padres Germán Raúl Riascos Cabrera y Jimena Victoria Cabrera Hidalgo, a Ximena del Cisne Riascos Cabrera y a Danielita Elizabeth Carrión Cabrera, a mis abuelitos Manuel Agustín Cabrera González y Dolores María Hidalgo Montaño por brindarme siempre el amor, apoyo y comprensión necesarios para afrontar todos los retos que me he propuesto en la vida.

A mis tíos, mis primos, amigos que también han sido mi apoyo y pilar fundamental en mi vida.

A los docentes de la Carrera de Derecho del Área Jurídica, Social y Administrativa, de la Universidad Nacional de Loja.

Raúl David Riascos Cabrera

AGRADECIMIENTO

Quiero expresar mi más sincero agradecimiento a la Universidad Nacional de Loja, a las autoridades, docentes y personal administrativo de la Carrera de Derecho.

De manera especial agradezco a los docentes que compartieron conmigo sus conocimientos durante todos estos años de mi formación como profesional, y al Dr. Alex Patricio Riascos Chamba Mg. Sc. por haberme brindado de manera desinteresada su guía para poder realizar todo lo concerniente al trabajo de investigación.

Así también agradezco de manera infinita a todos mis familiares y amigos que me ayudaron y que hicieron posible que lleve a cabo el desarrollo de la presente investigación.

Raúl David Riascos Cabrera

1. TITULO

“El Recargo Tributario del 20% según el Art. 90 del Código Orgánico Tributario afecta al desarrollo y al progreso del Sujeto Pasivo o Contribuyente”.

2. RESUMEN

En nuestro país la actividad tributaria es muy importante para la sociedad ecuatoriana, ya que tiene por finalidad primordial la de financiar al Presupuesto del Estado y redistribuir la riqueza, el gasto público y de esta manera el Estado pueda cumplir con sus objetivos planteados para lograr el buen vivir para todas las y los ecuatorianos.

Se han realizado una serie de reformas a la normativa tributaria, entre estos se incorporó la figura conocida como recargo, establecido en el Art. 2 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, que modifica el Art. 90 del Código Orgánico Tributario con el cual surgieron varias interpretaciones, es por ello que con este estudio se intentará definir claramente la naturaleza y analizar si afecta o no a los sujetos pasivos o contribuyentes partiendo de los distintos enfoques.

El recargo incorporado al ahora Código Orgánico Tributario, señala que una vez que se produzca una determinación de parte del sujeto activo, la Administración Tributaria, la misma causará un recargo del 20% sobre la obligación así determinada.

El problema con el recargo radica en el hecho de que la confusión que existe en relación a esta figura y a los intereses, desde el punto de vista de la Administración Tributaria cuyo objetivo es aumentar las recaudaciones y que

los contribuyentes paguen en su totalidad los impuestos, el recargo es resarcitorio; mientras que para los contribuyentes existe una doble sanción, ya que este proviene de la falta de declaración a lo que se suma una multa y los intereses de la obligación tributaria principal.

El recargo es aplicado de una manera injusta ya que al establecer el 20% no se define la forma como llegar a incorporar este porcentaje ya que no se consideran errores en la declaración de la obligación tributaria lo cual viola el principio de proporcionalidad.

Se realizará un estudio de la Constitución y la normativa legal vigente en materia tributaria así como los postulados doctrinarios, la jurisprudencia existente en torno al tema para así formular las posibles soluciones que serán propuestas.

Debemos considerar la cantidad de cargas tributarias que actualmente existen en el país y preguntarnos si todas éstas se establecieron en armonía con los principios tributarios generales establecidos en el Código Orgánico Tributario y los principios tributarios constitucionales establecidos en el Artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, garantes de los derechos de las personas; tal es el caso del recargo del 20% establecido en el inciso segundo del Artículo 90 del Código Orgánico Tributario, el cual grava a las determinaciones de la Obligación Tributaria efectuadas por el sujeto activo de ésta.

Al recargo se le crea, sin definir su naturaleza jurídica, sin determinar su ámbito ni reglas de aplicación y peor aún sin analizar las consecuencias que tendría en el ordenamiento jurídico debido a los vacíos legales existentes sobre esta figura y las consecuencias que puede sufrir el sujeto pasivo de la obligación Tributaria, al incidir negativamente en su patrimonio y por ende afectando al desarrollo y progreso del sujeto pasivo o contribuyente.

ABSTRACT

In our country the tributary activity is very important for the Ecuadorian society, since he/she has for primordial purpose the one of financing the public expense and this way the State can fulfill its objectives outlined to achieve the good one to live for all the and the Ecuadorians.

They have been carried out a series of reformations to the normative one tributary, among these he/she incorporated the well-known figure as overcharge, settled down in Art. 2 of the Reformatory Law for the Tributary Justness that Art modifies. 90 of the Organic Tributary Code with which several interpretations arose, it is hence that with this study he/she tried to be defined the nature clearly and to analyze if it affects or not to the passive fellows or taxpayers leaving of the different focuses.

The incorporate overcharge to the now Organic Tributary Code, points out that once a determination takes place on behalf of the active fellow, that is to say of the Tributary Administration, the same one will cause this way an overcharge of 20% on the obligation certain.

The problem with the overcharge resides in the fact of the confusion that exists in relation to this figure and to the interests, from the point of view of the Tributary Administration whose objective is to increase the collections and that the taxpayers pay in its entirety the taxes, the overcharge is resarcitorio; while

for the taxpayers a double sanction exists, since this it comes from the declaration lack to that which sum a ticket and the interests of the main obligation.

The overcharge is applied since from an unjust way when establishing 20% he/she is not defined the form like to end up incorporating this percentage since is not considered errors in the declaration of the tributary obligation that which violates the principle of proportionality.

He/she will be carried out a study of the Constitution and the normative one legal effective in tributary matter as well as the doctrinal postulates, the existent jurisprudence around the topic stops this way to formulate the possible solutions that they will be proposed.

We should consider the quantity of tributary loads that at the moment exist in our country and to wonder if all these settled down in harmony with the principles tributary generals settled down in the Organic Tributary Code and the tributary constitutional principles settled down in the Article 300 of the Constitution of the Republic of Ecuador, guarantors of the rights of people; such it is the case of the overcharge of 20% settled down in the parenthesis second of the Article 90 of the Organic Tributary Code, which burdens to the determinations of the Tributary Obligation made by the active fellow of this.

To this overcharge he/she believes it to him, without defining their artificial nature, without determining their environment neither application rules and worse still without analyzing the consequences that he/she would have in our juridical classification due to the legal existent holes on this figure and the consequences that the passive fellow of the Tributary obligation can suffer, when impacting negatively in his patrimony and for ende affecting the development and progress of the passive fellow or taxpayer.

3. INTRODUCCION

La Asamblea Nacional Constituyente, promulgó, la Ley para la Equidad Tributaria, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007, mediante la que se introdujo una reforma al Art. 90 del Código Tributario, en el que establece que, cualquier glosa que imponga la Administración Tributaria a cualquier contribuyente en el ejercicio de su potestad determinadora de los impuestos, debe ir además acompañada de un recargo del 20% del valor determinado.

Esta Investigación Jurídica denominada: "**El Recargo Tributario del 20% según el Art. 90 del Código Orgánico Tributario afecta al desarrollo y al progreso del Sujeto Pasivo o Contribuyente***"*, afecta en su patrimonio a los sujetos pasivos o contribuyentes ya que si bien es cierto por una parte los tributos recaudados por parte de la Administración Tributaria ayudan al mejoramiento de toda obra pública que el Gobierno Central, por otra y quizá la más importante para quienes pagan dichos tributos se evidencia que el recargo tributario tiene vacíos legales existentes y también podemos hablar de las consecuencias que puede sufrir el sujeto pasivo por su incidencia patrimonial y por lo mismo afecta al desarrollo y progreso del sujeto pasivo o contribuyente incluso vulnera los principios tributarios constitucionales establecidos en el art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador de lo cual hablaremos más adelante en el desarrollo de nuestra investigación.

El estudio y desarrollo de la presente investigación, se establecen dentro de su contenido, en forma literaria los aspectos conceptuales, doctrinarios y jurisprudenciales, realizando un análisis crítico y jurídico de las diferentes temáticas establecidas en los tres marcos (conceptual, doctrinario y jurídico), el recargo tributario del 20% no tiene razón de ser y va en contra de la justicia tributaria.

El desarrollo del presente trabajo de investigación se lo ha realizado basándome conceptos de diferentes autores, jurisconsultos especializados en materia tributaria.

Se presenta el análisis comparativo con las legislaciones de otros países a fin de resaltar las similitudes y diferencias que tienen los cuerpos legales de dichos países en relación al Derecho Tributario y sobre todo al recargo en esta materia.

Se realizó las entrevistas y encuestas, con el fin de recabar información que sirva de sustento para el desarrollo del presente trabajo, es por eso que nuestra propuesta de reforma con la información obtenido y verificando que existen vacíos legales va a favor de los sujetos pasivos o contribuyentes y con esto ayudar a que los derechos de quienes pagan tributos se respeten y no afecten para nada al desarrollo y progreso.

La aplicación de justicia está garantizada por nuestra constitución, es aquí donde se puede ver la falla en cuanto al sistema tributario, ya que este derecho no es suficientemente protegido o respetado en la forma en que se debería a cada uno de los contribuyentes independientemente de su naturaleza contributiva por ello consideramos que se debería proteger a los sujetos pasivos como contribuyentes ya que son quienes marcan el circulante en el mercado con el pago de impuestos en la variedad que el fisco en uso de sus atribuciones y aplicando la ley así lo determine.

4. REVISIÓN DE LITERATURA

4.1. MARCO CONCEPTUAL

El marco conceptual es un intento por caracterizar todos aquellos elementos que intervienen en el proceso de la investigación. A través de revisión de las publicaciones de varios autores y teorías se busca poder encontrar aquellas definiciones, conceptos y líneas para enmarcar interpretar los resultados y las conclusiones.

4.1.1. Los Tributos y su Clasificación

Los **tributos** son ingresos públicos de derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente por el Estado, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Y su clasificación son impuestos directos e impuestos indirectos

4.1.1.1. Los Tributos.

La palabra tributo proviene de la voz latina tributum que significa carga, gravamen, imposición; la misma, que era utilizada en la antigua Roma hasta el año 168 antes de Cristo, para asignar el impuesto

que debía pagar cada ciudadano de acuerdo con el censo, y que era recaudado por tribus.

Giuliani Fonrouge “define a los tributos como toda prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”[1], es decir este autor nos expresa que los tributos son prestaciones que toda persona con actividad económica debe pagar al Estado ya que este lo exige como un medio para sostenerse y así poder financiar el presupuesto general anual y el gasto público dando lugar a relaciones jurídicas entre el contribuyente y el Estado.

La prestación en dinero, consiste en la entrega de una determinada cantidad de dinero por parte del sujeto pasivo a la Administración Tributaria, que es el poder de imperir.

Los tributos son obligaciones, establecidas mediante una ley, que se satisfacen generalmente en dinero, y que el Estado exige, sobre la base de la capacidad contributiva de sus agentes económicos, para poder cumplir sus finalidades específicas de política económica.

Son prestaciones pecuniarias que el Estado exige a los contribuyentes en virtud de su potestad para financiar los servicios públicos.

El tributo está establecido con arreglo a la Constitución y la Ley, en base a la capacidad económica del contribuyente y que se concreta en una prestación patrimonial a cargo de todos los obligados a contribuir al gasto público.

---

[1] FONROUGE, Giuliani, Derecho Financiero, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina1987, P.309

4.1.1.2. Concepto.

Para Héctor B. Villegas los tributos son "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines"[2], en consecuencia los tributos son prestaciones obligatorias, generalmente en dinero o en especie lo cual le sirve al Estado para financiar el presupuesto general y en gasto público requerido anualmente, así mismo podrá mencionar que el Estado u otros sujetos activos exigen, sobre la base de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, para poder cumplir con las finalidades especificas u otros propósitos de la política económica.

4.1.1.3. Clasificación de los tributos.

En la legislación ecuatoriana, puntualmente en el segundo inciso del Artículo 1 del Código Orgánico Tributario regula el ámbito de aplicación de los tributos: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales o de Mejora.

4.1.1.3.1. Impuestos.

Son tributos que consisten en la prestación en dinero o especie que el Estado en base al poder de imperio de la Ley exige al contribuyente o responsable, el pago por una obligación tributaria cuyo hecho imponible no está constituido por la prestación de un servicio, actividad u obra de la Administración tributaria, sino por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica realizados por el contribuyente.

---

[2] VILLEGAS Héctor, 2001 CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, tomo único, 7ma edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, P. 67.

Por lo tanto son los tributos que se pagan en forma obligatoria independientemente de la actividad que realice el Estado, por lo que no existe una contraprestación individual y no sabemos qué destino tienen

A su vez los impuestos se clasifican en:

4.1.1.3.1.1. Impuestos directos.- García Viscaino, sostiene, con relación a esta clasificación que: "son impuestos directos los recaudados conforme a listas o padrones, atento a que gravan periódicamente situaciones con cierta perdurabilidad (v.gr., el impuesto a la renta)"[3]. Por tanto, son aquellos que el contribuyente paga por concepto de la generación de riqueza o por su patrimonio, es decir, el establecido por la ley que grava a las actividades económicas de los contribuyentes siendo imposible trasladarlos a una tercera persona si hay prohibición de ley. El sujeto responsable de la obligación es el mismo que soporta el tributo, como contribuyente.

Por ejemplo: el Impuesto a la Renta.

4.1.1.3.1.2. Impuestos indirectos.- Conforme la referencia dada por García Vizcaíno, también este menciona que "los impuestos indirectos no pueden ser incluidos en listas, porque gravan actos o situaciones accidentales como los consumos"[4]; es decir que son aquellos que se originan en razón que el sujeto pasivo puede trasladar el pago del impuesto a una tercera persona.

---

[3]GARCÍA Vizcaíno Catalina, 1996, DERECHO TRIBUTARIO, Tomo I, Buenos Aires, P. 76
[4]GARCÍA Vizcaíno Catalina, 1996, DERECHO TRIBUTARIO, Tomo I, Buenos Aires, P. 76

Aquí todos tienen el mismo tratamiento cualquiera que sea su situación económica particular.

Por ejemplo: el 12% que es un porcentaje fijo del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)

4.1.1.3.1.3. Impuestos Reales.- Sostiene Héctor Villegas que los impuestos reales "consideran en forma exclusiva la riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente"[5] es decir, son aquellos que gravan un objeto o hecho, sin importar de la condición del contribuyente, gravando por igual a cualquier persona sin preferencia alguna.

Por ejemplo: El ICE

4.1.1.3.1.4. Impuestos personales.- Héctor Villegas manifiesta que "son impuestos personales aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva"[6] es decir Son los que gravan a las personas en base a su capacidad contributiva, establece diferencias en el trato tributario atendiendo, esencialmente, a las condiciones inherentes del contribuyente.

Por ejemplo: Impuesto a la Renta.

---

[5]VILLEGAS Héctor, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 7 Edición, ampliada y actualizada, Ediciones de Palma, Buenos Aires- Argentina 2001, P. 75
[6] Ibídem P. 75

4.1.1.3.1.5. Impuestos internos.- Son aquellos que gravan dentro de una circunscripción territorial y lo cual sirve para medir y controlar el comercio de un país y su actividad económica.

Por ejemplo: el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.), Impuesto a los Consumos Especiales (I.C.E.).

4.1.1.3.1.6. Impuestos externos.- Son aquellos que se establecen a nivel de frontera de un país, donde se verifican operaciones de comercio exterior y sirven para controlar el comercio internacional; se llaman de comercio exterior.

Por ejemplo: los impuestos a las importaciones y a las exportaciones.

4.1.1.3.1.7. Impuestos ordinarios.-Son aquellos que siempre y en forma normal constan en el Presupuesto General del Estado que periódicamente se los recauda año tras año, así lo sostiene Gutierrez Junquera que considera que los impuestos ordinarios "se obtiene se forma periódica y financian los gastos corrientes"[7] que pueda tener un Estado, es decir son los impuestos que cada contribuyente paga comúnmente por la realización de su actividad económica la cual genera el pago de este impuesto.

Por ejemplo: el Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a Consumos Especiales.

---

[7] JUNQUERA Gutierrez Pablo, "Curso de Hacienda Pública", 2da Edición, Corregida y ampliada, Editorial Universidad de Salamanca, España, 2006, P. 295.

4.1.1.3.1.8. Impuestos extraordinarios.- Son aquellos que se establecen por excepción debido a motivos de orden público y en casos de emergencia nacional, concluidas las circunstancias especiales que los motivaron estos dejan de regir, Pablo Gutiérrez Junquera sostiene que "los impuestos extraordinarios se los obtiene de forma eventual o transitoria, y se los debe destinar para la financiación de la inversión pública"[8], es decir son aquellos impuestos que se los paga una sola vez siempre que exista algún tipo de emergencia a nivel de país.

4.1.1.3.1.9. Impuestos proporcionales.- Mario Augusto Saccone define a los impuestos Proporcionales como "la alícuota o tasa del gravamen no se modifica, cualquiera sea el monto sobre el que debe aplicarse"[9] en consecuencia aquellos en los que se establece una tasa fija de impuesto sea que el contribuyente aumente o disminuya sus ingresos personales.

Por ejemplo: el 12% del Impuesto al Valor Agregado.

4.1.1.3.1.10. Impuestos progresivos.- Son aquellos en los que la tasa del tributo (Porcentaje) varía según aumente o disminuya la base imponible del impuesto así lo comprueba con lo que manifiesta Mario Augusto Saccone "los

---

[8] Ibidem, P. 295.
[9] Mario Augusto Saccone, "Manual de Derecho Tributario", Editorial La Ley, Tucumán, Buenos Aires, 2002 P. 240

impuestos progresivos, esta alícuota aumenta a medida que se incrementa la base imponible”[10].

Por ejemplo: el Impuesto a la Renta.

4.1.1.3.2. Tasas.

Son tributos vinculados, es decir, que el hecho generador está constituido por un servicio público, el mismo que es divisible y cuantificable respecto al contribuyente. En las tasas existe una relación entre la prestación del servicio público y el pago de una tarifa, cantidad de dinero que se entrega como contraprestación por un servicio recibido.

Son tributos medibles, establecidos mediante Ley, que el sujeto pasivo paga por la utilización de un determinado servicio proporcionado por la Administración. La peculiaridad de este tributo es que se puede dar rebajas en el costo del servicio denominados estos “subsidios”.

Es una prestación en dinero que debe pagar el contribuyente cuando recibe un servicio prestado por el ente recaudador, ya sea en persona o en sus bienes, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar.

4.1.1.3.2.1. Características de la tasa.

- Por ser un ingreso tributario puede ser exigido por el Estado de manera coactiva.

[10]Ibídem P. 240

Al respecto a este punto podemos mencionar que la tasa forma parte de los ingresos económicos que tiene el Estado, las Municipalidades, y por ende la tasa al no ser pagada por los usuarios puede ser cobrada de forma coactiva.

- Es indispensable que exista una prestación por parte del ente público, ya que la tasa es la contraprestación por el servicio recibido.

Es decir es decir el usuario paga la tasa siempre que utilice un servicio público

- El servicio público que se presta al contribuyente tiene que estar individualizado, es decir tiene que ser divisible, posible de ser medido en unidades mesurables por ejemplo: agua potable, luz eléctrica, etc.

Claramente en este punto dice que dicho servicio que se preste debe ser uno solo y diferente para cada persona para poder cobrar por el uso individual y según como cada quien consuma dicho servicio, cabe mencionar que también se cobran tasas por alumbrado público, recolección de basura, bomberos los cuales son usados por todos de igual manera

- La cantidad de dinero que en calidad de tasa que se paga no puede ser mayor a la que estrictamente corresponde como valor de servicio recibido por lo tanto, el valor recaudado no puede tener un destino diferente.

A decir que esta característica puedo mencionar que la tasa no puede exceder el valor base de lo que realmente cuesta el servicio.

De todo esto puedo mencionar que dichas características de la tasa tiene un mismo fin que es el de recaudar de alguna forma ingresos por prestar un servicio a usuarios, cabe mencionar que la tasa no es un impuesto sino como lo dije anteriormente el pago que realiza una persona al Estado o al Municipio o a sus diferentes dependencias por la prestación o utilización de un servicio, esta puede ser.

4.1.1.3.3. Contribuciones Especiales o de Mejoras.

Son tributos creados mediante Ley, que deben ser satisfechos por ciertos contribuyentes, al recibir un beneficio económico por una obra pública realizada por la Administración, de la cual obtienen usufructo o plusvalía en sus bienes inmuebles.

Son sumas de dinero que el Estado a través de sus entes recaudadores exige en razón de la realización o construcción de una obra pública.

Por ejemplo: las obras de alcantarillado.

4.1.2. El Recargo Tributario

Los Estados se encuentran ante el problema de la financiación para poder cubrir su presupuesto local y modificar los tributos con actos administrativos en contra de la ley.

Como solución a esta necesidad, algunos países han establecido recargos tributarios, sobre tributos que son establecidos por el Estado, para así tener los recursos que requiere para cumplir sus fines.

Los recargos se originan por la necesidad de obtener recursos por parte del Estado, este siempre está en búsqueda de nuevos métodos para aumentar sus ingresos.

Los recargos tributarios tienen su origen en países como Italia y España, donde esta figura ya se encontraba por ejemplo en la Ley no 4, del 7 de enero de 1929. Actualmente España utiliza los recargos tributarios en diferentes circunstancias y con naturalezas jurídicas diferentes dependiendo el caso en el que se aplica.

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

Para Ferreiro Laparza, tratadista español, legislación en la que se evidencia una gran variedad de recargos, a su respecto manifiesta: “Los recargos de los que ahora tratamos participan, sin duda, de la naturaleza del tributo. Son también, prestaciones pecuniarias que un ente público (en este caso una Comunidad Autónoma), exige en el uso del poder que le atribuye la

Constitución y las Leyes de quienes a ellas están sometidas. Prestaciones que no constituyen sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas por la ley y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración [….]. El recargo utiliza, en efecto, para su establecimiento y configuración los elementos fundamentales del tributo base: hecho imponible, sujetos pasivos, elementos de cuantificación. Y para su extinción y gestión recorre normalmente el mismo camino. Pero la obligación de pagar el recargo no se confunde con la obligación de pagar el tributo base. Ni siquiera puede decirse que la obligación de pagar el recargo es una obligación accesoria de la obligación de pagar el tributo base. Se trata de una obligación autónoma que puede existir y cumplirse, aunque esto no sea lo normal, con independencia de la obligación de pagar el tributo base"[11]

Este autor nos da a entender que el recargo es una prestación que el Estado requiere obligatoriamente en facultad del poder que le dan las Leyes a cada Estado, las cuales precisamente no son cobradas por un acto ilícito, estan previstas en la ley y son cobradas por la Administración Tributaria, siempre para la configuración y extinción del Recargo se utiliza los elementos del tributo, asi mismo claramente expresa que la obligación principal a pagarse no se debe confundir con la obligación del pago de dicho Recargo puesto que el cobro del Recargo es una obligación diferente aunque a la forma de ver del autor, no es un cobro normal, aunque la administración tributaria la sigue cobrando.

---

[11]FERRERO Laparza j.j, Curso de derecho financiero español.19 ed; Editorial Marcial Pons, España, año 2002; P. 822.

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

Al recargo lo configuran los mismos elementos que dan origen al tributo base, hablamos así del hecho generador, sujetos pasivos y elementos de cuantificación, al referirnos en primer lugar al hecho generador, es el conjunto de circunstancias que dan lugar a la existencia del tributo, en el Código Orgánico Tributario en su artículo 16 define al hecho generador de la siguiente manera:

“Art 16.- Hecho Generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo” [12]

De esta definición se desprende que cada tributo tiene un hecho generador, y que es la ley la que establece el presupuesto para el establecimiento de cada tributo, con esto deducimos que el recargo tributario ecuatoriano no tiene el mismo hecho generador que un tributo; seguidamente el recargo Tributario como menciona José Ferreiro Laparza,[13] se aplica a todos los sujetos pasivos tal como sucede en Ecuador, que se aplica a los sujetos pasivos, en que la Administración Tributaria determina verifica y establece diferencias a la Obligación Tributaria; y, finalmente al referirnos a los elementos de cuantificación es un elemento muy subjetivo, por cuanto el Legislador ha establecido diferentes valores porcentuales para cada tributo, debido a su particularidad.

Por tanto, el recargo tributario constituye el incremento porcentual a la obligación tributaria principal como otro tributo, que se configura por la determinación de dicha obligación por parte del sujeto activo, cuando el sujeto pasivo tiene la obligación de presentar su declaración y determinar la obligación tributaria y no lo hace dentro de los plazos establecidos, o en su defecto la declaración presentada es incorrecta y el sujeto activo establece diferencias causando así un malestar en los contribuyentes.

---

[12]Código Tributario ecuatoriano.
[13]FERRERO Laparza j.j, Curso de derecho financiero español.19 ed; Editorial Marcial Pons, España, año 2002; P. 848.

Dentro de las clases de recargo se reconocen tres tipos de Recargos:

4.1.2.1. El Recargo Resarcitorio.

Es un gravamen que se constituye con la finalidad de establecer una indemnización o una compensación por un daño producido al acreedor de la obligación.

"Ante el incumplimiento de la deuda tributaria, dentro del plazo, el derecho de crédito del ente público que se erige en el sujeto activo del tributo se ve dañado y para reparar ese perjuicio patrimonial se prevé el devengo de los recargos de naturaleza indemnizatoria"[14], esto es que ante en incumplimiento de la deuda principal, es ahí cuando el Esta como como tal a traves de la administración tributaria realiza el cobro de este recargo a manera de indemnización. El Código Orgánico Tributario no dice la naturaleza del recargo en nuestra legislación, pero se entiende que la postura del Servicio de Rentas Internas sobre el recargo es de resarcimiento y compensación, es una forma de que el Fisco reciba una compensación ante el 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.

4.1.2.2. El Recargo Sancionatorio.

Lo que el Estado busca es incrementar sus ingresos públicos, y al establecer un recargo por el retraso sufrido en la percepción de sus ingresos se lo toma

[14]BALLARÍN Espuña, Los ingresos tributarios, 1995, P. 234

como un castigo al sujeto pasivo, muchos autores como Giuliani Fonrouge, Francisco Clavijo Hernández entre otros le han dado naturaleza sancionatoria y punitiva a este recargo.

La posición oficial de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador sobre este tema, fue establecer la naturaleza sancionatoria de esta institución. Sin embargo, se considera que la posición de la Corte Nacional de Justicia, va más allá que la posición que un autor u otro puede tener, ya que, conforme la Resolución de fecha 4 de mayo de 2011 publicada en el Registro Oficial No. 471 de 16 de junio de 2011, "*El recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, incorporado en el segundo inciso del art. 90 del Código Tributario*"[15] lo que implica que al momento de sancionar con el recargo, aunque no tenga el carácter, necesariamente, sancionador, puede contener una afectación con el mismo espíritu que la sanción.

4.1.2.3. El Recargo Mixto.

Son aquellos que tienen por objeto cumplir una función en parte indemnizatoria y en parte sancionadora, que busca es el cumplimiento en el pago de las obligaciones por parte del sujeto pasivo.

Vale mencionar que este recargo se podría considerar mixto porque busca sancionar un comportamiento a la vez de indemnizar al fisco por el daño que le

[15]Resolución fecha 4 de mayo de 2011 publicada en el Registro Oficial No. 471 de 16 de junio de 2011

pudo haber producido el incumplimiento; aunque algunos tratadistas han sido claros al referirse a la naturaleza jurídica del recargo mixto no puede existir ya que es un resarcimiento y compensación ya que existe el interés por mora, y que la multa constituye ya una sanción por la mora es decir por el incumplimiento dejando asi sin posibilidad de que dicho recargo sea incluido en las legislaciones de cada país.

4.1.3 El Recargo Tributario en los procesos de Determinación Tributaria por el Acreedor

El recargo en Ecuador se instituyo a partir de la publicación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria que reformó a la Ley de Régimen Tributario Interno y al Código Tributario.

El recargo incorporado al ahora Código Orgánico Tributario, señala que una vez que se produzca una determinación de parte del sujeto activo, es decir de la Administración Tributaria, la misma causará un recargo del 20% sobre la obligación así determinada, lo que causa malestar en los contribuyentes. Varias cuestiones o hechos deben ser tomados en cuenta para poder entender esta figura del recargo dentro de un proceso determinativo.

Al haber sido aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente entró en vigencia en el país a partir de diciembre del año 2007 y debido a los efectos en el tiempo; que tiene la Ley tributaria, debe ser aplicado en todos los procesos

de determinación que inicie la Administración Tributaria a partir de esta fecha, es decir no tiene carácter retroactivo.

Es importante para efectos de este estudio el señalar que, hasta donde se pudo investigar, solamente la Ley General Tributaria de España contempla la figura del recargo dentro del proceso de determinación, por lo que nos encontramos ante una norma que tiene características sui generis es decir es único en cuanto se trate de analizarla en función de la comparación con sistemas jurídicos similares al nuestro, ya que si bien es cierto el Derecho Romano en el que se basa las legislaciones ecuatoriana y española, los pudiesen hacer comparables, la evolución normativa y las condiciones políticas y económicas de los dos Estados son sin lugar a dudas diferentes.

Del texto del artículo 90 del Código Tributario, que establece el recargo del 20% sobre la determinación realizada por el sujeto activo, no se puede llegar a establecer que exista dentro de la norma una sanción, más bien al interpretarla, se desprende que se trata de una simple consecuencia de la determinación realizada por el sujeto activo de la relación jurídico tributaria.

Desde la posición del tratadista Giuliani Fonrouge "*el problema fundamental con el recargo radica en el hecho de la confusión conceptual que existe en relación a esta figura y a los intereses, concebidos estos últimos como una*

sanción en los sistemas tributarios."[16], es decir Fonrouge ve como principal el desconocimiento conceptual que tiene el Recargo por ende se llega a una confusión de conceptos de la figura y los intereses que genera dicha figura del Recargo.

Podemos decir nosotros a manera deque como este autor mismo lo dice existe confusión de los conceptos de lo que es recargo y de lo que son intereses lo que también sucede en nuestra legislación y peor aún en nuestra legislación no está especificado que es un recargo tributario por eso puedo decir una vez más que el segundo inciso del artículo 90 del código tributario no tiene validez jurídica alguna, es más, afecta directamente a los sujetos pasivos o contribuyentes.

Existen dos fines fundamentales, desde el punto de vista del gobierno y de la Administración Tributaria haberla impulsado a aumentar las recaudaciones para así poder compensar los gastos debido al alto desembolso y egreso de dinero que genera gobierno de turno para cumplir con sus obras y servicios de campaña política y esto se relaciona también con el hecho de que más allá que la determinación tributaria como procedimiento es reglada, en última instancia, si la Administración Tributaria, llega a establecer mediante este proceso impuestos a pagar, habrán nacido simplemente de una interpretación subjetiva de la ley o de los hechos, lo que de por sí deforma el contenido del acto de determinación. En segundo lugar el fin del recargo es una medida que busca

[16] FONROUGE, Giuliani, "Derecho Financiero". obra actualizada por Susana Camila. Navarrine y Rubén Oscar Asorey, 6ta edición, ediciones De Palma, P 245.

que los contribuyentes paguen en su totalidad los impuestos debidos al fisco y esta norma busque intimidarlos para su cumplimiento, se han presentado casos puntuales en que procesos determinativos de obligaciones tributarias se iniciaron con anterioridad a la publicación y entrada en vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y la misma ley señala en su séptima disposición transitoria que las infracciones cometidas previo a la publicación de esta Ley se juzgarán de acuerdo a la Ley que estaba vigente en la época de su cometimiento; pero es un gravamen que se ha incorporado que no se halla dentro del régimen tributario.

Sin embargo, de que esta disposición transitoria es clara y no da lugar a interpretación, la posición de la Administración ha sido contraria a esta norma, ya que según información dada para la realización del presente trabajo de investigación se pudo conocer que los procesos de determinación iniciados en los primeros meses del año 2007 y cuya conclusión se produjo con la emisión de liquidaciones de pago en el año 2008, en las que se incluyó el recargo del 20%, siendo la posición de la Administración que las liquidaciones son el único acto determinativo, cuando en realidad la determinación debe ser conceptualizada como un serie de actos conducentes a encontrar la obligación tributaria, algunos de estos casos ya se encuentran bajo el conocimiento de los Tribunales Fiscales del país, y se espera, que los recargos sean eliminados mediante sentencia, puesto que esto contribuiría a la seguridad jurídica y personal de los sujetos pasivos o contribuyentes, fallando el cumplimiento de la Asamblea Nacional para que se cumpla el principio de legalidad.

El recargo del 20% sobre las Actas de Determinación, se establece una vez que se ha cumplido la determinación por parte de la Administración Tributaria en forma directo o presuntivo. El fundamento legal responde al segundo inciso del artículo 90 del Código Tributario incorporado por la mencionada Ley Reformatoria 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."[17]

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, un ejemplo seria el siguiente reclamo administrativo:

Resolución del reclamo administrativo 109012008RREC011070

El Gral. (sp) Ángel Córdova Carrera, en calidad de Gerente General y Representante legal de la Terminal Aeroportuaria de Guayaquil S.A (TAGSA),

[17] Código Tributario ecuatoriano

presenta un reclamo administrativo el 24 de junio del 2008, ante el SRI, y esta institución, luego de analizar el reclamo presentado. (SRI, 2007).

Esta resolución opera en virtud del reclamo del actor de que se deje sin efecto las glosas contenidas en el acta de determinación tributaria Nº 0920080100204, levantada por concepto de impuesto a la renta por el ejercicio económico 2004. La pretensión específica de TAGSA es que en la liquidación de los valores a pagar no se incluya el recargo del 20%, pues considera que sólo se puede aplicar a las determinaciones que realice la Administración Tributaria a partir del ejercicio económico 2008 y siguientes. La administración, por su parte, ratifica el recargo sobre el impuesto a pagar resultante de la determinación directa efectuada.

El Servicio de Rentas Internas contesta que los procesos de determinación que hayan iniciado o concluido después de la reforma se debe establecer el recargo del 20%, según lo determina la ley, dado que el recargo tiene un carácter disuasivo, resarcitorio e indemnizatorio que viene a compensar el costo adicional que significa para la administración haber iniciado un proceso de determinación, identificándose el recargo como una prestación tributaria de carácter accesorio.

La Administración Tributaria mantiene su posición de que el recargo es indemnizatorio, justificando así su aplicación.

Pronunciamiento del Tribunal Distrital de lo Fiscal.

En la causa de Impugnación interpuesta por el Gral. (SP) Ángel Córdova Carrera, Gerente General y Representante Legal de la TERMINAL AEROPORTUARIA DE GUAYAQUIL S.A., TAGSA por el contenido de la Resolución Nº 109012008RREC011070, levantada por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio económico de 2004 por el Director Regional Encargado del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur, los argumentos del SRI son, en síntesis, que Renta del ejercicio económico de 2004 por el Director Regional Encargado del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur, los argumentos del SRI son, en síntesis, que:

"el recargo tiene un carácter disuasorio, resarcitorio o indemnizatorio que viene a compensar el costo adicional que significa para la administración haber iniciado un proceso de determinación. Se debe identificar entonces el recargo como una prestación tributaria de carácter accesorio y conocemos que ningún tributo se satisface como sanción, al contrario, al tener el carácter de accesorio y seguir con la suerte de su principal, es pertinente aplicar el recargo como accesorio al tributo determinado por la Administración Tributaria del Ecuador"[18].

El pronunciamiento del Tribunal Distrital de lo Fiscal, fue:

"…Respecto de la aplicación del recargo del 20% sobre las diferencias de impuesto a pagar establecidas en el acto determinativo del año 2004, esta Sala

[18]Argumento del Director Regional encargado del Servicio de Rentas Internas en cuanto a la emisión del Resolución del reclamo administrativo 109012008RREC011070

deja expresa constancia que en materia tributaria, tanto la anterior Carta Política en su Art. 256 como la actual Carta Magna en su Art. 300, prohíben la aplicación de leyes con efecto retroactivo, de allí que esta institución nacida al amparo de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (R.O.3-S 242 de 29 de diciembre de 2007), no puede ser aplicada a situaciones jurídicas anteriores a su vigencia…"[19].

Pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia: TAGSA vuelve a impugnar dicho recargo ante la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, con fecha 14 de septiembre del 2010, cuya resolución sobre el recargo fue:

"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

[19]Pronunciamiento del Tribunal Distrital de los Fiscal en cuanto a la Resolución del reclamo administrativo 109012008RREC011070

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 (…)"[20]

El ejemplo que hemos analizado la posición de Administración Tributaria no tiene lugar, ya que la ley no tiene efecto retroactivo recordemos que la Ley Para la Equidad Tributaria, fue publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007, mediante la cual, se introdujo una reforma al Art. 90 del Código Tributario; la cual se supone que debe entrar en vigencia desde el ejercicio fiscal 2008, habla sobre el recargo tributario entonces la determinación que recae sobre TAGSA es en el año 2004 por ende la figura del recargo tributario del 20% no tiene por qué aparecer en esta determinación, si bien es cierto debe cobrar lo que le corresponde pero claramente estamos ante una evidente violación a la norma tributaria la cual afecta a dicho sujeto pasivo.

Toda resolución de los poderes públicos debe ser motivada ya sean actos administrativos o fallos y los cuales no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos a mas que quien emita dichas resoluciones será sancionado, y esta resolución al parecer no está debidamente motivada en mas

[20] Pronunciamiento de la Sala de la Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en cuanto a la impugnación de la Resolución del reclamo administrativo 109012008RREC011070

no tiene razón de ser por el mismo hecho que el incumplimiento de la norma fue cometida antes que se implemente la figura del recargo tributario.

4.1.4. La posición de la Administración sobre el Recargo Tributario.

La Administración Tributaria ha utilizado la figura, contemplada en el artículo 90 del Código Tributario, del Recargo en los actos de determinación a cargo del sujeto activo, desde el mismo 30 de diciembre de 2007.

A pesar de que existe en el texto de la misma Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador la disposición transitoria séptima que señala la aplicación de las normas que se refieren a sanciones, como lo es el recargo, las infracciones serán sancionadas con la Ley que estuvo vigente en la época de su cometimiento, la Administración ha hecho caso omiso de esta disposición y se ha limitado a establecer el Recargo sin tomar en cuenta al proceso de determinación, sino que ha considerado exclusivamente la emisión de liquidaciones de pago o actas definitivas, que llegado el caso solamente se han producido después de la entrada en vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

Para la imposición del recargo la Administración Tributaria no ha hecho nada más que aplicar sin mayor explicación el recargo del 20% sobre la determinación de la obligación, sin embargo para conocer cuál es la real posición de la Administración basta con leer el contenido de una resolución de reclamo sobre este concepto.

Los argumentos del Servicio de Rentas Internas en primera instancia definen al recargo en términos financieros, indicando que se trata de "la cantidad adicional de dinero que se debe pagar por obtener un servicio especial o para compensar un daño producido"[21], de igual forma se señala que según el Diccionario de Real Academia de la Lengua:

Recargo "hacer un nuevo cargo. Agravar una cuota o impuesto u otra prestación que se adeuda. Cantidad o tanto por ciento en que se incrementa la deuda por lo general a causa del retraso de un pago".[22]

La definición en Derecho en el diccionario jurídico de Cabanellas dice:

"Recargo: Segunda carga, Mayor carga. Aumento contributivo, y a por elevación de la cuota, ya por retraso en el pago."[23]

En cuanto a las versiones doctrinarias, por cierto incompletas sobre el recargo señala la Administración entre sus argumentos, que el recargo se divide en dos clases y que para efectos tributarios se apega a "los originados para contrarrestar el cumplimiento imperfecto de la obligación tributaria" y que este es el que corresponde al artículo 90 del Código Tributario. Recoge la Administración de igual forma una corriente doctrinaria que señala la naturaleza indemnizatoria del recargo y además accesorias al tributo.

---

[21] Definición del Recargo por parte del Servicio de Rentas Internas
[22] Diccionario de la lengua española, edición 23, año 2014, P 437.
[23]Cabanellas Torres , Guillermo, "Diccionario Jurídico Elemental", Editorial Heliasta, Año 2002, P. 339

A continuación se presenta una serie de posiciones doctrinarias, que se resumen en la naturaleza indemnizatoria disuasiva y resarcitoria, además hacen una distinción poco feliz en cuanto a los costos que se generan para la Administración por iniciar un proceso de determinación. En este punto me pregunto, ¿por qué no se establecen recargos sobre todas y cada una de las actividades que realiza la Administración?, el sujeto activo "gasta" dinero en el proceso determinativo, pero lo hace por igual, al momento en que por ejemplo se obtiene el Registro Único de Contribuyentes o al momento de la resolución de un reclamo administrativo presentado por un contribuyente; en este sentido todas las actividades que realiza la Administración deberían incluir un recargo y entonces donde quedaría la finalidad de servicio público que en última instancia tiene el Servicio de Rentas Internas para la Administración de los tributos nacionales en el Ecuador.

Podemos decir que la posición que mantiene la Administración Tributaria ecuatoriana, tiene algo de similitud con la Norma Tributaria Española ya que como lo demostraremos más adelante en la legislación comparada tiene un enfoque parecido a nuestra legislación Tributaria.

4.1.5. La posición de algunos sujetos pasivos sobre el Recargo Tributario.

El Recargo si bien es cierto, es nuevo en nuestra legislación ya que tiene diez años de vigencia, no es nuevo para la Doctrina y para otras legislaciones que tienen mayor desarrollo, por lo mismo su categorización ya fue planteada hace algunas décadas y se estableció la necesidad de eliminar el término jurídico

Recargo e identificar a este fenómeno como lo que es en realidad una sanción que se produce cuando existe una deuda tributaria impaga la misma que causa intereses pero en nuestra legislación primero debió regularse en el código tributario el gravamen de recargo ya que nunca en ninguna parte establece lo que significa y lo que es un Recargo Tributario. La Autoridad, pretende asignar al "Recargo" el carácter de una compensación por un daño producido que incrementa una deuda por retraso en el pago. La califica como una contraprestación accesoria que no tiene el carácter tributario dado que su naturaleza es fundamentalmente indemnizatoria, a pesar de lo cual, contradictoriamente, sostiene que es una prestación tributaria de carácter accesorio que por tener tal calidad sigue la suerte del principal.

Sostiene que la naturaleza del Recargo a más de ser indemnizatoria es disuasiva y resarcitoria al costo de la Administración por llevar a cabo un proceso determinativo teniendo lugar cuando existe un perjuicio o retraso en el pago, por lo que guarda una relación directa con la obligación adeudada.

Las incongruencias de los razonamientos son evidentes cuando, por un lado se sostiene que el Recargo no tiene un carácter tributario y, por otro, que es un tributo accesorio que sigue la suerte del principal sin tipificación de la ley y, también cuando, luego de haber sostenido que se trata de un valor indemnizatorio o resarcitorio, sostiene que se vincula directamente con el retraso en el pago de una obligación tributaria.

Los diferentes calificativos asignados por la Autoridad a este Recargo, esto es, ser una indemnización o resarcimiento al que la Administración, supuestamente tiene derecho y, por otro ser disuasivo, demuestran claramente que el Recargo inventado en el último y malhadado proceso de reforma tributaria fue solo un invento sobre el cual la propia Administración, verdadera autora de la reforma no tiene clara su naturaleza. Para ciertos contribuyentes se trata de la creación de una sanción, sin importar su ubicación dentro del Código Tributario. Que esta sanción persiga los fines que la Administración desee asignarle, de ninguna manera le quita este carácter. Por ello, se refieren al Recargo como Multa porque es eso y nada más. El retardo en el pago se resarce con lo intereses.

El Recargo fue establecido en el artículo 2 reformatorio del artículo 90 del Código Tributario, de la extrañamente denominada Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador que fue publicada en el Registro Oficial No. 242 III S de 29 de diciembre de 2007, con vigencia establecida en su Primera Disposición Final a partir del día siguiente de su publicación, esto es desde el 30 de diciembre de 2007.

Lo indicado significa entonces que el Recargo puede aplicarse únicamente desde el 30 de diciembre de 2007. Cuando las Liquidaciones de Pago o Actas definitivas se refieren a diferencias encontradas por la Administración en declaraciones de impuesto a la renta presentadas por años anteriores y se establecieron, como no podía ser de otra manera, aplicando la legislación

vigente en esos años en la que no existía previsto ningún tipo de “Recargo” como el que se intenta imponer pues este, como ya he indicado antes, fue establecido solo a partir del 30 de diciembre de 2007.

Se debe tener en cuenta que el proceso que culmina con la notificación de las Liquidaciones de Pago por Diferencias o Actas definitivas es uno solo y en algunos casos se iniciaron mucho antes de la vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador por lo que debe someterse al marco legal que estuvo vigente al momento de su iniciación, no siendo procedente que se lo someta a un doble sistema legal.

Por más que la Administración se empeñe en disfrazar la naturaleza del denominado Recargo, este es una sanción y la Séptima Disposición Transitoria de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, dispone que las infracciones tributarias cometidas antes de la vigencia de esta Ley, será sancionada de conformidad con las normas vigentes a la época de su cometimiento.

La naturaleza tributaria del Recargo es innegable tanto por estar incluído en el Código Tributario cuanto por las propias afirmaciones de la Autoridad.

Estos son algunos de los argumentos que tienen ciertos sujetos pasivos sobre el Recargo y su oportunidad en el tiempo, entonces a partir de todo este análisis se procederán a establecer las conclusiones a las que se ha llegado

para finalmente establecer si el Recargo Tributario afecta o no a los sujetos pasivos

A mi punto de vista existen vacíos legales, en este artículo ya que para empezar ni si quiera se establece cual es la naturaleza misma del recargo así mismo no sabemos si como interpretar al Recargo Tributario por la posición de los sujetos pasivos es la de malestar y de inconformidad al tener que pagar un adicional del 20% en la determinación de la Administración cuando ni si quiera sabemos porque lo cobran y que definición hay sobre este término ya que el Código Tributario y demás legislación tributaria no lo establece claramente.

4.2. Marco Doctrinario

Es la parte de la investigación, donde se reúnen los criterios y pensamientos jurídicos de eminente autores y estudiosos del derecho, los mismos que van puntualizados al presente tema y se hace contraste con la presente investigación.

4.2.1 Doctrina sobre los Principios Tributarios Constitucionales.

Partiendo de la tan discutida y luchada aseveración de que el Derecho Tributario goza o se halla envestido de una autonomía o características particulares con relación a las demás ramas del Derecho, podemos asegurar pues que el Derecho Tributario posee principios e instituciones propias, aspecto que precisamente constituye el pilar fundamental o la piedra base de la defensa de la antes aludida autonomía del Derecho Tributario. Los principios

constitucionales son garantías que tienen los ciudadanos de un Estado, con la finalidad de que se hagan cumplir sus derechos y obligaciones.

Lo principios son base de toda normativa, ya que dan sentido al espíritu de la ley, orientando de mejor manera su aplicación.

En el Derecho Tributario rigen algunos principios, en la actual Constitución de la República, se establecen principios que rigen en el sistema tributario, con respecto a la anterior Constitución (1998), los principios tributarios requieren análisis en cualquier investigación en que se aborden temas tributarios.

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 de ciertos autores sobre los principios tributarios en general para encontrar una relación de éstos para con el recargo en materia tributaria.

La Constitución ecuatoriana se establece en el régimen tributario la preferencia por los impuestos directos y progresivos.

El Art. 300 de la Constitución señala: “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 (…)”[24]

Según nuestro criterio se busca un empoderamiento de la Administración Tributaria, de sus roles en la gestión de los tributos al igual que la concienciación del contribuyente de su deber de tributar de acuerdo a su capacidad económica, pero siempre en observancia de los principios de la tributación que, promueven la recaudación, y sirven de ineludible referente para evitar excesos del poder público en su cometido recaudatorio. El deber de la Administración Tributaria es muy importante y de la Asamblea Nacional que elaboran las leyes lo es mucho más quienes deben tener cuidado de no generar contradicciones con la Constitución de la Republica que trata de los principios tributarios constitucionales los legisladores deben también tomar en cuenta su responsabilidad de estructurar un auténtico sistema tributario concebido con impuestos directos y progresivos que graven manifestaciones de riqueza, pero también generando mecanismos que promuevan la inversión y la producción, evitando la evasión de impuestos.

Patiño Ledesma, refiriéndose a los principios impositivos señala: “[…] la doctrina tributaria desde sus orígenes ha explicado que el acatamiento del deber de prestación que tiene el ciudadano frente al estado, estará supeditado a su capacidad económica, pues para que el reparto de la carga tributaria sea justa, todos deben contribuir de acuerdo con esa capacidad, que está

[24]Constitución de la República del Ecuador.

sustentada en los principios de igualdad, proporcionalidad, y generalidad, como elementos necesarios para que el tributo pueda resultar eficaz y legítimo y no tenga alcance confiscatorio”[25].

Nuestro Criterio estos son los 6 principios vulnerados por la figura del Recargo Tributario o impuesto adicional y a continuación haremos una referencia sobre estos:

4.2.1.1. Principio de Generalidad.

El principio de generalidad los tributos deben ser aplicados a todas las personas, nacionales o extranjeras, que se enmarquen en ese supuesto previamente fijado en la ley, para hacer nacer en ellos el hecho generador de la obligación tributaria y con ello ese deber de pagar o contribuir, sin que para ello se deba tomar en consideración aspectos como clase social, sexo, nacionalidad, creencia religiosa, edad, etc., del individuo, sino por el contrario tal principio de generalidad debe ser aplicado a todos quienes se enmarquen en el supuesto impositivo. No debemos entender que por este principio se deba dar o verificar una aplicación de un tributo a todos por igual, sino mas bien, recordando el pensamiento de Villegas, “debe ser considerado como una generalidad desde una perspectiva de la negación , esto es, que nadie debe ser eximido de un tributo por privilegios personales, de clase, linaje o casta, con ello no queremos decir que se deje de reconocer la posibilidad de la existencia excepcional de dispensas o exenciones en beneficio de cierto grupo, pero

[25] PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, “Aspectos Constitucionales de la Tributación”, P.12

siempre que se lo haga mirando al aspecto social (buscando la consecución de la anhelada justicia social) o económico (con el fin de fomentar o incentivar ciertas actividades) del grupo beneficiario final de tal dispensa".[26]

Según Albi Ibáñez y García Ariznavarreta "Este principio de generalidad está unido íntimamente con el de igualdad, en el sentido de negar todo privilegio o discriminación fiscal"[27] y para Roberto Blacio Aguirre "La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos por lo que nadie puede estar exento de esta obligación. Por ende, es aplicable universalmente para todos los sujetos que tengan una actividad económica."[28]

A nuestro criterio el principio de generalidad quiere decir que todo sujeto que produzca un hecho generador debe pagar un impuesto sin excepción alguna en cuanto a la imposición adicional del recargo del 20% este es aleatorio y no se generaliza para todos los sujetos pasivos en sus determinaciones y por ahí memos que este principio de esta quebrantando o de una manera más explícita significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. La generalidad se refiere a que todos los individuos comprendidos en hechos económicos debemos pagar impuestos por lo que nadie puede estar exento de esta obligación.

---

[26] VILLEGAS Héctor B, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, P. 285

[27] ALBI Ibáñez, Emilio, García Ariznavarreta, José Luis "Sistema fiscal español" 11 edición, editorial Ariel, S.A., 2004, P. 75.

[28] BLACIO Aguirre, Robert, "Principios y obligación tributaria", P. 3.

4.2.1.2. Principio de Irretroactividad.

Según el tratadista Pedro Montero Traibel manifiesta lo siguiente "Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas" [29] ya que la norma tributaria rige para lo venidero y en situaciones que comporten supuestos de gravamen a partir de su entrada en vigencia.

La irretroactividad de la ley es un derecho incuestionable que ha sido reconocido expresamente en la ley penal y en el ámbito tributario. Las normas tributarias son siempre irretroactivas. Los tributos presentes no pueden gravar capacidades jurídicas pasadas. La seguridad jurídica se traduce en la irretroactividad. La irretroactividad, que en la Constitución boliviana, la cual incluye la ley tributaria que dice "La ley sólo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social cuando lo determine expresamente, y en materia penal cuando beneficie al delincuente"[30], mientras, en la Constitución ecuatoriana se encuentra reconocida la retroactividad de la ley tributaria solo en cuanto beneficia al contribuyente la cual la cual dice "…no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes"[31]

Para Rodolfo R Spisso; cuando la ley tributaria se aplica de modo retroactivo, el contribuyente pierde la certeza sobre la vigencia y contenido de la misma,

---

[29] MONTERO Traibel, Pedro, "Sistemas tributarios", P. 24.
[30] Art. 33 de la Constitución Boliviana
[31] Art. 257 (inciso 1) de la Constitución Ecuatoriana

teniéndose como principal efecto "…la disminución en la creación de la riqueza y en paralelo el atentado en contra de los intereses del Estado puesto que no puede haber un fisco próspero cuando económicamente el país está en decadencia".[32]

Nuestro criterio personal es que este principio poniéndolo en comparación con el Recargo Tributario se observa que la Administración Tributaria emitió notificaciones a los sujetos pasivos por obligaciones tributarias que le ampara la ley, pero incluyendo el recargo con efecto retroactivo a situaciones generadas con anterioridad a la norma que estableciera esta figura.

4.2.1.3. Principio de Eficiencia.

Guillermo Cabanellas define a la eficiencia como la "…capacidad y aptitud para obtener determinado efecto…" y como la "…obtención expedita o económica de una finalidad…".[33]

Para mi punto de vista la "eficiencia" hemos de entender a la "consecución o cumplimiento de metas u objetivos, empleando para ello el mínimo de recursos posibles.

El origen de este principio, viene del derecho administrativo y es obligación del Estado propiciar que las Administraciones Tributarias sean eficientes, es decir,

---

[32]SPISSO, Rodolfo, "Derecho Constitucional Tributario", 2 edición, Ediciones De palma, Año 2000, P. 102.
[33]CABANELLAS Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo III, Editorial Heliasta, P. 380

que obtengan los óptimos resultados con la utilización de menores recursos humanos, económicos y tecnológicos, siendo este el argumento para la aplicación del recargo que vendría a resarcir gastos adicionales de la administración por efectos de la imposición de diferencias de tributos o por la imposición de los mismos ante la falta de declaración o pago (impuestos administrados por el SRI), e inclusive por pago tardío (impuesto predial urbano administrado por las municipalidades) y que sirven también para ir fortaleciendo en el contribuyente conciencia de su deber de tributar y de hacerlo voluntaria y espontáneamente, pues la eficiencia también se relaciona con el sentido preventivo- disuasorio del recargo, que evitaría por un lado, un desgaste mayor de la administración y por otro, un agravamiento de la carga que debe asumir el contribuyente. Respecto a su administración, ésta es de manejo sencillo pues la propia Administración Tributaria lo cuantifica e impone al contribuyente al tiempo de determinarse las obligaciones tributarias por diferencias ante la inexactitud de la información declarada, o por falta de declaración y pago.

Podemos decir que el principio de eficiencia tributaria no sólo se concreta en el logro de un mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación posible, sino que también se valora como un principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo).

4.2.1.4. Principio de Simplicidad Administrativa.

Guillermo Cabanellas define a la simplicidad como "…pureza, candor, inocencia…" o "…índole de lo único o unitario, de lo carente de partes…".[34]

Se refiere la gestión misma de la administración tributaria, diremos que este principio se refiere a la obligatoriedad del legislador de establecer mecanismos o dotar de herramientas suficientes para que la administración tributaria cuente con medios de determinación, control y recaudación simples y ágiles, sin mayores complejidades y solemnidades, lo que evidentemente resultaría riesgoso para un estado que se dice ser de derecho.

Para Héctor Villegas quien al referirse a los problemas y principios de un sistema tributario sostiene en lo relativo a los principios de certeza y simplicidad que "…ambos principios corresponden a la racionalidad del sistema tributario, y están comprendidos en el postulado más general, que tanto se refiere a la certeza de la deuda tributaria individual, como a la simplicidad o claridad que deben tener las normas jurídicas tributarias…"[35]

Por su parte Lucíen Mehl, citado también por Villegas, desde un punto de vista pesimista sostiene que "…la idea de que un sistema fiscal podría ser simple,

---

[34]CABANELLAS Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VII, Editorial Heliasta, P. 428

[35]VILLEGAS Héctor B., Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones DEPALMA, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, P. 290

perfectamente equitativo, fácilmente soportable y de elevado rendimiento, es una pura quimera…"[36]

A decir de Traibel, este principio se refiere a que "debe ser fácil y relativamente económico administrar los impuestos, aun considerando que la administración tributaria de por sí tiene un costo alto por el nivel de especialización y tecnología que requiere".[37]

Este principio de simplicidad se podría proyectar en dos escenarios: el uno referente al contribuyente en el sentido de facilitarle los recursos necesarios para el cumplimiento expedito de sus deberes y obligaciones empezando por una adecuada normativa que viabilice un despliegue operativo de la administración para esos cometidos y posiblemente evitando la eventualidad del recargo. Y el otro referente a la propia Administración Tributaria que al tiempo de ejercer su facultad determinadora imponga acto seguido y sin ningún trámite adicional el recargo, como de hecho ocurre actualmente, más allá del probable sometimiento por parte del contribuyente a la justicia tributaria de esta actuación administrativa.

4.2.1.5. Principio de Suficiencia Recaudatoria.

Patiño Ledesma señala: "Se incluye igualmente dentro del Régimen Constitucional Tributario Ecuatoriano estos principios, los que jurídicamente se

---

[36]LUCIEN Mehl, Elementos de la Ciencia Fiscal, Barcelona, P. 323
[37]MONTERO Traibel, Pedro, "Sistemas tributarios", P. 27.

deben entender dirigidos a la gestión de la administración tributaria, esto es, a la existencia de un buen sistema tributario cuyo objetivo primordial, por medio del ejercicio correcto y adecuado de las facultades de determinación, control y recaudación, es el de proporcionar los recursos necesarios para financiar el gasto público"[38] se hace referencia a esta cita de este autor ya que considero que el principio de suficiencia recaudatoria se plasma principalmente en los resultados, que no se interesa por los procesos, sino por los logros alcanzados, y que son la consecuencia de una gestión transparente, eficiente y simplificada por parte de la Administración Tributaria que permita lograr tanto las metas de recaudación como la satisfacción del contribuyente.

Según lo que manifiesta Patiño Ledesma "la suficiencia recaudatoria no es, ni puede entenderse, como un principio tributario que dirige la iniciativa legislativa en esta materia a objetivos puramente recaudatorios y políticos, ni constituye tampoco el instrumento que oriente el crecimiento de un poder cada vez más arbitrario de la administración para garantizar esos objetivos".[39] Así mismo sostiene que la denominada suficiencia recaudadora consiste en "…la obtención de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos y el cumplimiento de las metas de política fiscal…".[40]

Podría sostenerse entonces que al menos respecto al monto del recargo tributario, la ley ha privilegiado este principio en deterioro de otros que bien

---

[38]PATIÑO Ledesma, Rodrigo "Aspectos Constitucionales de la Tributación", P. 20
[39]Ibídem, P.20
[40]PATIÑO Ledesma, Rodrigo Memorias de las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, El Nuevo Régimen Constitucional Ecuatoriano, P. 10

podrán ser establecidos como el de capacidad contributiva y el de proporcionalidad entre la infracción y la sanción y que llevarían a desnaturalizar la figura por agravar, en definitiva, la obligación tributaria a niveles que podrían considerarse confiscatorios.

Zabala Ortiz sostiene que una de las características que debe cumplir todo sistema tributario es el de "suficiencia" en virtud de la cual "…los impuestos (debió decir tributos) que se establecen por ley, en virtud de la potestad tributaria, deben ser suficientes para financiar el gasto público sin necesidad de recurrir a más impuestos u otras fuentes de financiamiento estatal…"[41]

4.2.1.6. Principio de Trasparencia

Guillermo Cabanellas nos dice por transparencia es la "…percepción de los propósitos o intenciones ajenas, aún sin declararlas el interesado, ya sea por sus actos, por sus expresiones descuidadas o torpes o por sus antecedentes…"[42]

En la Constitución de la República encontramos articulados que hacen referencia a la transparencia, surgiendo la interrogante respecto de si esa transparencia debe ser entendida como el pilar del principio de publicidad de la actuación estatal, en virtud de la cual la población tiene el derecho a acceder y

---

[41]ZABALA Ortiz José Luis, Manual de Derecho Tributario, Editorial Jurídica CONOSUR, Límites Jurídicos de la Potestad Tributaria, Principio de Equidad, P. 26
[42]CABANELLAS Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo VII, Editorial Heliasta, P. 248

conocer todo el accionar de los órganos estatales, precautelando así la vigencia del Estado de Derecho y tornando efectivo el ejercicio de un control social al accionar de las autoridades públicas, o en su defecto debe ser entendido como la obligatoriedad del legislador de emitir normas claras, precisas que permitan "transparentar" la intención misma del legislador al momento de establecer una norma.

En virtud de la primera hipótesis se sostiene que es totalmente reprochable el hecho que se guarde reserva respecto de información pública pues la misma nos pertenece a todos, constituyendo los representantes estatales únicamente unos delegados del pueblo soberano y a quien en última instancia se deberá rendir cuentas.

En este sentido Eduardo García de Enterría sostiene que "…de todos estos derechos nuevos, el derecho de acceder a los archivos y registros administrativos es, sin duda, el más trascendental y está llamado a transformar radicalmente los hábitos tradicionales de nuestra administración que, a partir de ahora, está emplazada a actuar en despachos de cristal, a la vista de todos los ciudadanos y no sólo de los interesados en cada procedimiento concreto…",[43] concluye el autor manifestando que en base a este principio se garantiza la "…transparencia de la actividad de la Administración cuyas razones y criterios

[43]GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, "El problema Jurídico de las sanciones administrativas", citado por Juan J. Zornoza Pérez, "El sistema de Infracciones y Sanciones tributarias (los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador)", Editorial Civitas S.A., Año 1992, P. 46.

de decisión son, a partir de ahora, accesibles para todos…”[44] hecho que a la vez garantizaría el control ulterior de las decisiones administrativas.

Podemos decir que este autor manifiesta que el principio de transparencia es nuevo en el derecho, y es importante porque podría cambiar lo tradicional con la manera que se lleva toda la administración ya que es accesible para quien lo necesite.

Con respecto a la segunda hipótesis Héctor Villegas sostiene que “…el postulado de la trasparencia tributaría, se cumpliría si la ley fiscal determina con precisión los siguientes datos: sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, alícuota, fecha, plazos y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la Administración”[45]

Ahora bien este autor manifiesta su punto de vista al manifestar que el actuar de la administración es ilegal y el principio d transparencia solamente se cumpliría si se determinan ciertos factores.

En otras palabras para Villegas el cumplimiento de éste principio queda supeditado a la obligatoriedad del legislador de emitir normas tributarias en las que se deje claramente consignados los datos antes mencionados, siendo

---

[44] Ibídem, P. 46
[45] VILLEGAS Héctor B, Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario, Ediciones Depalma, Capítulo VIII, Derecho Constitucional Tributario, P 556

necesario, sostiene Villegas, que tales normas se estructuren de manera tal que presenten, técnica y jurídicamente, el máximo posible de inteligibilidad, y que sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, y, por consiguiente, toda arbitrariedad en la determinación y recaudación de los tributos.

Villegas menciona que "constituye un elemento importante del mismo la difusión de las normas tributarias, las cuales de manera obligatoria deberían ser publicadas y explicadas, no sólo por el medio que señala la ley como obligatorio "El Boletín Oficial"[46] , sino por todos aquellos que faciliten su divulgación, de manera que sean conocidas por los afectados en el menor tiempo posible." Neumark afirma: "El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, ordenes, circulares, líneas directrices, se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos".[47]

Mencionamos que este autor afirma que el principio que estamos tratando obliga que las leyes en materia tributaria deben estar bien estructuradas de

[46]Medio de difusión legal argentino, para el caso Ecuatoriano se deberá entender al Registro Oficial.
[47]"Transparencia Fiscal", UNAM http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2861/9.pdf

manera que sean comprendidas o entendidas para que no exista ninguna duda tanto en la administración como en los sujetos pasivos.

La transparencia está orientada a establecer manejos claros, precisos y de entera comprensión de los actos administrativos y del ejercicio de las facultades que tiene a cargo de la Administración Tributaria, evitando discrecionalidad y valoraciones subjetivas de los funcionarios competentes que puedan llevar a excesos y abusos en perjuicio de los contribuyentes, por ello este principio se sustenta también en otro como es el de legalidad.

En caso del recargo tributario se pone de manifiesto una falta de desarrollo normativo y de debida explicitación de esta figura, lo que podría entenderse como un daño, vulneración del principio de transparencia.

4.2.1.7. Principio de Reserva de Ley.

Para Amatucci y González García 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".[48]

Para Fedele 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".[49]

---

[48]AMATUCCI & GONZÁLEZ García, "Tratado de Derecho Tributario", Año 2001, P. 6

[49]FEDELE, Andrea colaboró con el capítulo V "La Reserva de Ley" en el "Tratado de Derecho Tributario de Amatucci & García"

Aquí podemos decir que este autor hace referencia a que este principio que estamos tratando establece a los preceptos jurídicos de países Europeos tomando en cuenta todas las experiencias que tienen estos Estados.

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 Constitución, 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 Art. 301 de la Constitución 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"[50].

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

[50] Constitución del Ecuador

principio de legalidad tributaria y a su vez con el principio de potestad tributaria. Una posición muy interesante es la de Torruco Salcedo que "divide al principio de legalidad en materia tributaria, en el principio de legalidad administrativa y el principio de reserva de ley"[51]. Esta autora establece 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.

También los organismos seccionales descentralizados, están delegados a estas funciones pueden ser estos los Municipios, Distritos Metropolitanos, y Consejos, todo esto contenido en la Constitución y el COOTAD.

No hay un adecuado desarrollo legal del recargo que primeramente defina su naturaleza, sus fines y su alcance. El legislador ha omitido esos aspectos limitándose a señalar el monto que éste comprende con una breve descripción de los casos en que se impondría, pero no hay un desarrollo esclarecedor y categórico de este instituto jurídico.

---

[51]TORRUCO Salcedo, Sitlali, colaboró en el "Manual de Derecho Tributario" junto con Eusebio González García. Año 2005, P.15

4.2.1.8. Principio de Capacidad Contributiva.

El régimen tributario se encuentra estrechamente vinculado con el principio de la capacidad contributiva que sirve para la aplicación de los tributos. Esto supone que es posible considerar diferentes clases de contribuyentes, de acuerdo a su capacidad para pagar tributos. La tributación únicamente concierne a las características económicas de las personas. De esta manera, son criterios como el volumen de ingresos, los capitales, beneficios, procedimientos aduaneros, ventas, consumos, herencias y legados, los que deberán ser considerados como indicadores para la imposición.

Alberto Tarsitano manifiesta que el Principio de Capacidad Contributiva puede ser definido como "…una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible".[52]

Se nota que se está faltando a este principio tratado en este punto de la investigación, ya el legislador no tuvo en cuenta un límite proporcional a la capacidad económica del contribuyente, estableciendo el 20% para todos los casos por la actuación de la Administración Tributaria, ya que este principio trata de hacer pagar más tributos a quien más tiene pero al tratarse del

[52]TARSITANO, Alberto "El principio constitucional de capacidad contributiva, Estudios de Derecho Tributario", 6ta edición, Editorial Depalma, 2005, p.303

Recargo del 20 % establecido en el segundo inciso del artículo 90 del Código Orgánico Tributario no hay excepción alguna todos tienen que pagar ese tanto por ciento establecido y esto afecta a los contribuyentes.

El régimen tributario se encuentra estrechamente vinculado con el principio de la capacidad contributiva que sirve para la aplicación de los tributos. Esto supone que es posible considerar diferentes clases de contribuyentes, de acuerdo a su capacidad para pagar tributos. La tributación únicamente concierne a las características económicas de las personas. De esta manera, son criterios como el volumen de ingresos, los capitales, beneficios, procedimientos aduaneros, ventas, consumos, herencias y legados, los que deberán ser considerados como indicadores para la imposición. La no discriminación consecuentemente, se refiere a que la tributación no puede basarse en otras circunstancias diferentes a las económicas.

Para Marisa Vázquez este principio es considerado "…como uno de los principios innominados, implica precisamente esa aptitud o capacidad de riqueza que tienen las personas para pagar los tributos"[53], capacidad contributiva que según la autora puede ser analizado desde dos puntos de vista, objetivamente y subjetivamente.

Sostiene la autora que para medir objetivamente a la capacidad contributiva se requiere: "1) Que el tributo o gravamen se aplique a rendimientos netos, es

[53] VÁZQUEZ Marisa, Colección Académica.- Régimen Tributario.- Mario Volman Director, Editorial FEDYE., Capítulo II. Principios Constitucionales, página 137-138

decir, que para poder establecer la cuantía del tributo que cada contribuyente deba sufragar, se consideren las “deducciones de gastos”, estableciéndose recién allí la real riqueza o utilidad obtenida por un contribuyente; 2) Que no exista una total separación de los diferentes períodos impositivos, reconociéndose con ello la posibilidad de realizar compensaciones entre las ganancias o créditos tributarios que se generaron en un período con posibles pérdidas generadas en el mismo contribuyente pero en distinto período impositivo; 3) Que no se someta a tributación rendimientos ficticios, pues los tributos deben gravar la riqueza obtenida efectivamente, excluyéndose con ello la posibilidad de aplicar presunciones “iure et de iure” Jurídicamente constituye una presunción que no admite prueba en contrario o gravar rendimientos puramente nominales.”[54]

Por su parte, para medir subjetivamente a la capacidad contributiva la autora sostiene que la tributación debe garantizar un mínimo de utilidades o ganancias en el contribuyente que le permita o posibilite al individuo cubrir sus necesidades básicas y ello se logra, a decir de la autora, tomando en consideración la incidencia de determinados factores, a saber: “1) El costo de vida de un país y de distintas regiones dentro del país; 2) El grado de desarrollo de cada sociedad; 3) Los servicios “asistenciales” o básicos que brinde el Estado, pues a mayor deficiencia estatal en la prestación de tales servicios, mayor será la necesidad de que se reconozcan deducciones tributarias pues el ciudadano deberá realizar mayores erogaciones para

[54] Ibídem, P. 138

satisfacer sus necesidades básicas para mantener una vida digna."[55]

Decimos aquí que la capacidad contributiva depende de muchos factores en cuanto se refiere a la prestación de mejores servicios estatales para los sujetos pasivos para que estos tengan una calidad de vida digna y así su capacidad de contribuir sea la que se espera.

4.2.2. El Recargo como sanción.

Antes de empezar con esta parte de la investigación cito doctrina de reconocidos autores en cuanto a lo que tienen por concepto de lo que es el Recargo:

"…una obligación autónoma que puede existir y cumplirse, aunque esto no sea lo normal, con la independencia de la obligación de pagar el tributo base. La utilización de elementos comunes une normalmente la vida, configuración y extinción de esta obligación a la obligación de pagar el tributo base, por lo que cabe hablar aquí, como lo hace BERLIRI de obligaciones unidas o coligadas, que es el caso en que se encuentran la obligación de pagar el tributo con la obligación de pagar el valor por concepto del recargo tributario aplicado"[56]

Podemos analizar que El Recargo es una obligación autónoma al tributo principal la cual para este autor no es correcta pero como se lo explica

---

[55] Ibídem, P. 139
[56]CLAVIJO Hernández, FERRREIRO Llapatza, Pérez Royo, & Queralt, 1996, P. 746

claramente la ambas obligaciones van de la mano es decir el pago del tributo principal con la del pago del recargo tributario.

“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”[57]

Podemos analizar en esta cita que el recargo tributario es un pago, una obligación tributaria que los contribuyentes o sujetos pasivos realizan a la Administración por realizar sus declaraciones fuera del plazo dispuesto por la ley sin autorización de la misma Administración Tributaria.

Se puede decir que el recargo en materia tributaria es una institución relativamente nueva, es por ello el poco desarrollo doctrinario en comparación con otras instituciones del Derecho Tributario

En el ámbito tributario ecuatoriano no existe precepto legal alguno que contenga la definición jurídica del término recargo, ya que solo se lo menciona. Lo única información existente sobre el recargo en el Ecuador, son las sentencias emitidas por la Sala de Casación en materia de lo Contencioso Tributaria, que señalan que el recargo tiene naturaleza sancionatoria, y la

[57]CLAVIJO Hernández, “Las obligaciones tributarias accesorias”, Revista Hacienda Canaria, edición digital, 2013, p. 45

sentencia emitida por la Corte Constitucional que en cambio dice que el recargo tiene una naturaleza indemnizatoria y no viola ningún principio constitucional lo cual no estoy de acuerdo ya que como lo demostrare en mi trabajo este afecta de manera directa a los sujetos pasivos o contribuyentes.

Giuliani Fonrouge, en su tratado Derecho Financiero señala "que siempre que exista una falta oportuna de los tributos debidos, se la debe considerar una infracción de carácter penal tributario"[58]. Señala que el recargo tiene un carácter represivo, pese a que en un principio fue concebido con un interés disuasorio.

A su vez, Héctor Belisario Villegas identifica entre las sanciones que existieron en el derecho tributario argentino la figura del recargo, afirmando que éste debe ser asimilado a los intereses y estos se encuentran enmarcados dentro de las sanciones y manifiesta:

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

[58] FONROUGE, Giuliani, "Derecho Financiero". obra actualizada por Susana Camila. Navarrine y Rubén Oscar Asorey, 6ta edición, ediciones De Palma, P 278.

predominantes en el país asignaron a los recargos el carácter de una sanción penal".[59]

Al recargo se lo ha visto desde distintos puntos de vista según la doctrina y la jurisprudencia siendo así para unos de naturaleza jurídica civil, para otros accesorio del impuesto es decir que depende del impuesto principal, para otros una sanción en materia penal y para otros simplemente era algo sui generis es decir fuera de lo común no tenía una clasificación.

A decir de Ramón Valdez Costa, "en algunas legislaciones se ha utilizado el término recargo con diversos significados, ya en el sentido de adicional al tributo principal, como en España y en algunas leyes de Uruguay, ya en el sentido de sanción mixta, indemnizatoria y punitiva como en Argentina y Uruguay. En el Código Tributario Uruguayo., articulo 94, apartándose del modelo, los denomina recargo y multa, de naturaleza indemnizatoria y punitiva respectivamente, incluyéndolas en el capítulo de infracciones. En cambio, el recargo es una sanción de carácter indemnizatorio, y la multa por mora de carácter punitivo. Es una cuestión de terminología y, por tanto, convencional, pero parece más adecuado reservar término adicional para los aumentos de impuestos que son obligaciones accesorias, y recargos para la sanción correspondiente al no cumplimiento al tiempo de la obligación principal".[60]

---

[59]VIllegas, Héctor Belisario, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 9 edición, Editorial Astrea, Año 2007, P. 334.
[60]VALDEZ Costa, Ramón, "Curso de Derecho Tributario",3 edición, Buenos Aires, Argentina Editorial Depalma., 2001, P. 17

Para este autor el recargo tributario es visto como una carga adicional al tributo base hace referencia principalmente al Código Tributario de la República de Uruguay donde está incluida esta figura tributaria, donde a decir del autor es un cobro por mora al tributo principal, es decir el recargo desde todo punto de vista es una obligación que depende del no pago a tiempo del tributo principal o del tributo base.

En este punto vale revisar el recargo como sanción, a partir de la diferencia de aquellas que se despliegan en el ámbito penal y en la esfera administrativa. Al efecto, García de Enterría, afirma: "Hay un criterio de distinción entre el ilícito penal e ilícito administrativo que ha quedado expuesto. Sin embargo, todavía en nuestros días es posible encontrar un cierto reflejo de las mismas en la opinión de una autorizada doctrina que, siquiera en el marco de las sanciones administrativas, pretende distinguir entre unas denominadas sanciones de autoprotección, entre las que se situarían las sanciones tributarias y unas sanciones de protección del orden general".[61]

A la luz de esta reflexión se podría interpretar desde nuestro punto de vista que se da la aplicación de sanciones de orden general para conminar al contribuyente a realizar bien sus declaraciones, es decir, que no se haría ninguna distinción entre sanción administrativa y sanción penal, se trata de dos formas de sanción diferentes, pues mientras ésta es principalmente represiva, aquélla es fundamentalmente preventiva-disuasiva.

---

[61]GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, "El problema Jurídico de las sanciones administrativas", citado por Juan J. Zornoza Pérez, "El sistema de Infracciones y Sanciones tributarias (los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador)", Editorial Civitas S.A., Año 1992, P. 35.

García de Enterría amplía sus comentarios afirmando: “No obstante, en la regulación positiva de las sanciones administrativas y, en particular, de las sanciones pecuniarias como su especie más característica, se encuentran presentes […] elementos ajenos a esa función preventivo-represiva que permitía afirmar su naturaleza de penas, sustancialmente idénticas a las penas criminales”.[62]

En las sanciones de orden administrativas dice el autor que existen elementos ajenos que pueden servir para poder ratificar la naturaleza de las penas en materia administrativa conun parecido a las penas en materia penal.

Sobre este punto, Paul Cahn afirma que “La pena administrativa no es pena de corrección ni de intimidación; es, por excelencia, una simple pena de orden (pena de orden es lo que en nuestro derecho se denomina ‘pena a una contravención’)”.[63]

Podemos decir que este autor asegura y a nuestro parecer lo hace de manera correcta al decir que una pena en materia administrativa no tiene el mismo significado que una pena en materia penal por asi decirlo, sino que en materia administrativa se le llama pena a lo que comúnmente se le conoce como una contravención.

---

[62]Ibídem, P. 50.
[63] CAHN, Paul “Derecho Sancionatorio Tributario”, 2ª edición actualizada, Año 1999, Pág. 620.

Como señala este autor, se trata de una pena de orden, es más un nivel de exigencia de las obligaciones, tanto formales como materiales.

Siguiendo al autor, la sanción tributaria no es represiva, en virtud de que "[…]en desarrollo de los principios penales de que puede imponerse pena a quien haya realizado una conducta típica, antijurídica y culpable (proscripción de la responsabilidad objetiva)"[64] […]; "así como que nadie puede ser penado por un hecho punible si no lo ha realizado con dolo o culpa […]".[65]

Podemos aportar con mi criterio diciendo que el recargo no comprende una responsabilidad penal en estricto sentido, porque no necesariamente se puede acreditar dolo por el incumplimiento de deberes formales, que en este caso para la legislación ecuatoriana se los tipifica como contravenciones que acaecen por el mero incumplimiento de la norma (con o sin dolo) y que por lo mismo se estaría ante una responsabilidad objetiva, de allí también que su imposición obre por autoridad administrativa y no se requiera el concurso de autoridad jurisdiccional.

4.2.3 El Recargo como instrumento financiero.

Continuando con este trabajo de investigación, se analizan los criterios expresados por aquellos autores que afirman que el recargo tiene una naturaleza financiera, concretamente indemnizatoria que se produce por el trabajo adicional que la administración realiza en ejercicio de su facultad

[64]Ibídem, P. 628.
[65]Ibídem, P. 628.

determinadora cuando el contribuyente incumple total o parcialmente su obligación tributaria.

El recargo es una prestación pecuniaria de orden financiero, según señala Clavijo: “Estas prestaciones no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas por la ley y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la administración".[66]

Analizando esta cita podemos decir que el Recargo es una prestación tributaria en dinero la cual no es una sanción por algún acto ilegal, deben estar establecidas en la norma y las cuales toman efecto conforme la actividad financiera del ente rector en este caso la Administración Tributaria.

Dependiendo la naturaleza jurídica, ya sea como una sanción o para cubrir las necesidades de funcionamiento del estado, no cabe duda que el recargo posibilita la obtención de una mayor recaudación, pero afectando sin duda el desarrollo y progreso de los sujetos pasivos y vulnerando los principios tributarios constitucionales y tal y como vengo manifestando en la redacción de la presente tesis.

Valencia Vega señala: “El Estado para satisfacer las necesidades públicas y para sostener los servicios también públicos, debe contar con recursos suficientes para efectuar los gastos que demande aquella atención. De esta

---

[66] Clavijo Hernández, Francisco, “Curso de Derecho Tributario”, P. 747.

necesidad es que provienen los tributos, llamados también ingresos públicos, que se definen como los recursos generalmente monetarios, de que dispone el Estado para satisfacer las necesidades públicas y cubrir los servicios del Estado. La fuente principal de estos recursos reside en la economía de los habitantes del territorio nacional, que deben contribuir con parte de su riqueza en forma de contribuciones, y que por eso, precisamente se llaman tributos o genéricamente, impuestos".[67]

Este autor parte haciendo referencia a que un Estado debe contar con recursos suficientes en sus arcas para satisfacer las necesidades principales de sus habitantes, aquí hay algo importante cuando menciona que la necesidad para satisfacer todos los gastos que demandan, depende de la economía de los habitantes los cuales con sus ingresos, según su actividad económica aportan así a manera de tributo para que el Estado pueda recaudar impuestos y satisfacer sus necesidades.

Si bien es cierto tiene razón en decir que el estado debe financiarse con los tributos cobrados a los sujetos pasivos pero nunca manifiesta en ningún momento que se tiene que cobrar un adicional con un porcentaje tan elevado, no entiendo porque en nuestro país tengan que cobrar este adicional sin ni si quiera saber la naturaleza jurídica de recargo y hasta que se defina que mismo es el Recargo este cobro tomando también como instrumento financiero y considerado como un ingreso también a las arcas del Estado es

[67]VALENCIA Vega, Alipio "Manual de Derecho Constitucional", Editorial Juventud, Año 2001, P. 213-214.

inconstitucional ya que como se menciona afecta directamente a los principios tributarios establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la Republica y por lo mismo perjudica como ya se ha dicho al desarrollo y progreso de los contribuyentes.

4.3. MARCO JURIDICO.

Al hablar de Marco Jurídico nos referimos al conjunto de principios y disposiciones en el marco de los derechos humanos establecidos en los instrumentos nacionales e internacionales ratificados por el Estado o reconocidos por la comunidad internacional, para la interpretación e integración de las normas. Es el conjunto de normas jurídicas que emanan de Convenios, Convenciones, Tratados, Protocolos, Pactos acuerdos de voluntades entre sujetos del derecho internacional) y normas orientadoras del derecho internacional de los derechos humanos como (declaraciones, resoluciones, normas uniforme etc.) Un marco jurídico es aquel que toma forma cuando una situación amerita al ámbito legal para su resolución, en el no están presentes todas las leyes, pero si están las necesarias para ser aplicadas a la resolución del problema.

4.3.1. El Recargo en contra de los principios Tributarios establecidos en la Constitución.

El artículo 300 de la Constitución de la Republica señala en su primer inciso:

“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”[68].

La Constitución de la Republica promueve estos principios que se supone deben ser respetados para así poder llevar una buena administración por parte del ente acreedor de tributos, lo cual no se cumple ya que estos principios constitucionales son vulnerador en el mencionado artículo 90 del Código Tributario en su segundo inciso que nos habla de cobrar un 20 % de Recargo así se violentan como lo dije anteriormente 6 de los 8 principios tributarios constitucionales.

Es así que esta investigación es para determinar la inconstitucionalidad del Recargo Tributario del 20% y como principal objetivo el de demostrar que este adicional que se cobra como un Recargo afecta al desarrollo y progreso de los sujetos pasivos o contribuyentes.

Más adelante analizare **la sentencia Nº 008-12-SIN-CC** de fecha 10 de abril del 2012 donde se demanda la inconstitucionalidad del Recargo Tributario del 20% pero la Corte Constitucional falla en contra de dicha demanda.

[68] Constitución de la República del Ecuador

4.3.2. El Recargo como elemento del ejercicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria.

El principal tema de la investigación es a cerca del Recargo Tributario del 20% en la facultad determinadora así que a continuación se citara dicho artículo.

Art. 90 del Código Orgánico Tributario, señala:

"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" [69]

De la transcripción no hay un adecuado desarrollo legal del recargo que primeramente defina su naturaleza, sus fines y su alcance. El legislador ha omitido esos aspectos limitándose a señalar el monto que éste comprende con una breve descripción de los casos en que se impondría, pero no hay un desarrollo esclarecedor y categórico de este instituto jurídico.

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.

---

[69] Código Tributario ecuatoriano.

Una de las facultades de la Administración Tributaria es la facultad determinadora de la obligación tributaria que opera dentro de un procedimiento administrativo previsto en el Código Orgánico Tributario.

Vale distinguir esa facultad de la categoría determinación concebida como "el acto o conjunto de actos emanados por la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer, en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación".[70]

El Art. 87 del Código Orgánico Tributario dice:

"La determinación es 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".[71]

A manera de comentario sobre este articulo puedo decir que la determinación consiste; pues, en el acto o la serie de actos que tiene que desplegar la administración tributaria para la constatación y valorización de la deuda tributaria, lo que da por resultado el señalamiento del monto al que alcanza esta. Comporta la realización de varios actos, de la administración el

---

[70]FONROUGE, Giuliani, "Derecho Financiero". Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina1987 P. 299
[71] Código Tributario ecuatoriano.

contribuyente y mixto para encontrar la existencia del hecho generador, la base imponible el tributo

Consecuentemente, para que el crédito fiscal se vuelva exigible, es necesario un proceso de determinación previo que lo convierta en líquido, una vez que esto ha sucedido procede su cobro y puede ser ejecutado coactivamente por el ente público competente.

Así mismo La facultad determinadora en cambio es expresión de la intervención de la administración en la cuantificación del tributo.

Lo señala El Art. 68 del Código Orgánico Tributario:

"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 imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación."[72]

[72]Ibídem.

Podemos decir que la determinación sea en forma directa o presuntiva de una obligación tributaria es una serie de actos administrativos que realiza la Administración Tributaria para cada contribuyente tomando en cuenta por así decirlo su actividad económica para la configuración del tributo, el ejercicio de esta facultar comprende aspectos muy importantes como la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de todos los sujetos pasivos para que existiendo un error en dichas declaraciones se pueda realizar dicha determinación tributaria.

La determinación por el sujeto pasivo se produce cuando el contribuyente cumple su deber formal de declaración de impuestos, la determinación del sujeto activo se produce en ejercicio de la facultad determinadora y lo hace la Administración y la determinación mixta también se produce en ejercicio de la facultad determinadora con intervención previa del propio contribuyente proveyendo de información y la liquidación a cargo de la Administración.

El recargo tributario sale a la luz como producto posterior al ejercicio de la facultad determinadora por parte de la Administración Tributaria y específicamente en los casos en los que por tareas de verificación de las declaraciones de los sujetos pasivos la administración considere justificado el establecimiento de diferencias. Sin embargo, del análisis del Art. 90 del Código Orgánico Tributario citado, podría colegirse que también implicaría la configuración del recargo en determinaciones efectuadas por la administración

dentro del sistema de determinación a cargo del sujeto activo y del sistema mixto.

Es muy importante mencionar la caducidad de la facultad determinadora de la Administración Tributaria y su repercusión en la emisión del recargo tributario. Al respecto se ha dicho que la caducidad en cuanto a figura jurídica propia del derecho tributario está íntimamente vinculada con el procedimiento de gestión tributaria, cuya más importante faceta es la relativa al trámite administrativo que tiene por objeto la verificación, enmienda, revisión, determinación, en tanto que sobre sus efectos, Mogrovejo Jaramillo nos dice que "La caducidad es la figura que se verifica en la pérdida o el agotamiento de facultades o derechos no ejercidos en un tiempo establecido, que traslada al derecho público, y en particular al tributario, implica la inhabilitación para el ejercicio de la facultad determinadora de la obligación tributaria a cargo de la administración".[73]

Si caduca el ejercicio de la facultad determinadora por parte de la Administración Tributaria, dentro de cualquiera de los sistema de determinación, se entendería también bloqueada cualquier posibilidad para la configuración del recargo tributario, por lo que podría sostenerse que el recargo corre igual suerte que la determinación efectuada por la administración en ejercicio de su facultad determinadora cuando se trate de constatar su pertinencia respecto a los plazos de caducidad.

---

[73]MOGROVEJO Jaramillo ,Juan Carlos, "La Caducidad en los Actos de Determinación de la Obligación Tributaria De la Administración y su Tratamiento en la Legislación Ecuatoriana", Revista de Derecho Foro del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar - Sede Ecuador, N° 11, Corporación Editora Nacional, P. 129

4.3.3. Legislación Comparada.

Es necesario hacer una comparación con otras legislaciones para hacer un breve análisis de estas.

4.3.3.1. Bolivia.

En la Constitución boliviana se encuentra regulada la base de las contribuciones tributarias en los artículos 108, 159, 202 y 323, en los que se establece la tributación como deber de los nativos y residentes en ese país en proporción a su capacidad económica; es decir, cumpliendo el principio de proporcionalidad y no se evidencia la irretroactividad de la ley en cuanto a multas e intereses, las atribuciones del Poder Legislativo en relación a la normativa tributaria en el país, así como del Tribunal Constitucional para crear impuestos nacionales, tasas y contribuciones especiales es del Tribunal Constitucional Plurinacional.

En el Código Tributario Boliviano encontramos el concepto y clasificación de los tributos que señala:

"Que Son tributos las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas, contribuciones especiales";[74]

[74]Código Tributario Boliviano, Art. 9

La legislación boliviana presume la buena fe y la transparencia del sujeto pasivo al momento de presentar su declaración de impuestos Además, **se advierte que no se halla identificada ninguna sanción, multa, interés o recargo**, a diferencia del caso ecuatoriano, donde la Administración Tributaria, al momento de verificar la declaración y de encontrar diferencias, castiga con el recargo la inexactitud de la información provista por el contribuyente que genera, a su juicio, decremento en la imposición, al margen de la buena o mala fe que sobre éste se pueda verificar. Sabemos que el caso de mala fe se agrava aún más la situación, pues la normativa prevé responsabilidades de carácter pena

En conclusión se evidencia que si bien el Código Tributario Boliviano contiene los procedimientos a seguir para verificar y controlar la veracidad de la información proporcionada por los contribuyentes, no se establecen más sanciones que las multas y los intereses, correspondientes tanto a la mora como a la declaración errónea, con o sin dolo, por parte de los contribuyentes, descartándose así completamente la existencia del **RECARGO.**

4.3.3.2. Perú

La facultad de determinación y fiscalización de la Administración Tributaria Peruana se halla establecida en el libro segundo del Código Tributario, resaltando que no se encuentra establecida la figura del recargo, aunque sí se menciona la multa cuando la Administración Tributaria detecta irregularidades en la declaración y/o el pago.

El Art. 73 señala que:

“Cuando se comprueben omisiones de diferente naturaleza respecto de un deudor tributario y resulte de aplicación más de una de las presunciones a que se refieren los artículos anteriores, éstas no se acumularán debiendo la Administración aplicar la que arroje el mayor monto de base imponible o de tributo.”[75]

En este artículo se especifica el procedimiento a seguir por la administración en relación a las presunciones, y que sólo tendrá validez el monto más alto, **sin mencionarse en ningún momento el RECARGO.**

“Artículo 76. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.”[76]

El análisis que se le puede dar a todo lo citado de la legislación peruana es que el procedimiento de la facultad determinadora entra en todos los casos, y sólo en aquellos en que se detecte anomalías procede el cobro de una multa, que es la sanción existente en la legislación tributaria peruana, **sin especificarse**

---

[75]Código Tributario Peruano, Art. 74.

[76]Ibídem, Art 76

nada relativo al RECARGO, siendo el Estado el que incurre en los gastos necesarios para realizar una determinación.

4.3.3.3. España

Como se lo menciona al inicio de este trabajo de investigación nuestra legislación tributaria es algo parecida a la legislación tributaria española, pero tiene cierta consideración para con los contribuyentes, en algo es parecida a la ecuatoriana aunque tiene aún su diferencia y su consideración al sujeto pasivo o contribuyente ya que se le da un plazo establecido y desde ahí va corriendo el recargo pero como se puede apreciar no de primer momento el 20% sino empieza desde el 5% y conforme el retraso va subiendo el porcentaje a pagar por **RECARGOS,** esta es una consideración muy grande para quienes pagan tributos caso que lamentablemente en nuestro país no se ya que en vez de ayudar a los contribuyentes ya que gracias a ellos el Estado sustenta gran parte de sus obra, trata de sacar más dinero lo cual les perjudica.

4.3.3.4. México

El incumplimiento de las obligaciones fiscales en México, trae como consecuencia la imposición de multas, recargos, cobro de gastos de ejecución, auditorías y, en casos extremos, hasta años de cárcel.

El Código Fiscal Federal de México en su artículo 21 establece que “cuando las contribuciones no se cubran en la fecha o dentro de los plazos fijados, se tendrá que pagar el monto de las mismas y además se deberán pagar recargos

por concepto de indemnización al Fisco Federal por la falta de pago oportuno”[77], es decir, recompensarlo al Estado mexicano por todo el tiempo que transcurrió y que no tuvo en su poder las contribuciones que por derecho le corresponde cobrar, lo cual le impidió la libre e inmediata disposición del dinero para hacer frente a los gastos públicos.

Según información del Servicio de Administración Tributaria (SAT), un adeudo fiscal es la obligación que adquiere una persona cuando no liquida sus impuestos a cargo en los plazos fijados o paga un monto menor al que le corresponde, cuando esto pasa generalmente el SAT envía a los contribuyentes una notificación a su domicilio fiscal en la cual les indica el monto del adeudo y la fecha de pago.

Cuando no se ha presentado una declaración, se debe presentar antes de que la autoridad la requiera, ya que una vez que el SAT exige el cumplimiento deberá pagar además una multa.

El contribuyente puede pagar de forma espontánea; es decir, antes de que la autoridad se lo requiera. En ese caso, sólo pagaría actualización del monto a pagar por inflación y los recargos correspondientes, no la multa.

- “Artículo 1.-…Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este

[77] Código Fiscal de la Federación

Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1.”[78]

- “Artículo 21. Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno“.[79]

Los recargos se causarán hasta por cinco años, salvo en los casos a que se establece en la Ley, supuestos en los cuales los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios.

4.3.4. Análisis de Sentencia de la Corte Constitucional

SENTENCIA Nº 008-12-SIN-CC

I. Antecedentes

Resumen de admisibilidad

[78]Código Fiscal de la Federación, Art 1
[79]Ibidem, Art 21

La presente acción de inconstitucionalidad de acto normativo fue presentada por N.N ante la Corte Constitucional, para el período de transición, el día miércoles 28 de abril del 2010. La Sala de Admisión, el 07 de julio del 2010, avocó conocimiento de la causa Nº 0019-10-IN, y en virtud del sorteo correspondiente fue designado juez sustanciador el Dr. Manuel Viteri Olvera.

Detalle de la demanda

N.N presenta acción pública de inconstitucionalidad por el fondo, respecto del inciso final del artículo 90 del Código Tributario, por considerarlo contrario a los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 300 de la Constitución de la República, dado que la disposición demandada no hace ninguna distinción objetiva y racional de los casos en que procede el recargo del 20%, sobre la obligación principal.

Contestación a la demanda

El Dr. Néstor Arboleda Terán, director nacional de Patrocinio, delegado del Procurador General del Estado, (a la fecha de su comparecencia), contesta la demanda y entre otras cosas indica que el inciso final del artículo 1 del Código Tributario establece que se entenderán por tributos los impuestos, tasas y las contribuciones especiales o de mejora.

El recargo, por tanto, no es un impuesto, como sostiene el accionante en base a la doctrina que cita. Recargo es la “Cantidad o tanto por ciento en que se incrementa la deuda, por lo general a causa del retraso en un pago”.

El arquitecto Fernando Cordero Cueva, en su condición de presidente de la Asamblea Nacional, y como tal representante legal, judicial y extrajudicial, contesta la demanda manifestando que en el presente caso no se está analizando sobre un tributo, sea este impuesto, tasa o contribuciones especiales o de mejora. Se está tratando sobre la facultad de determinación que tiene la administración tributaria, sea este el Servicio de Rentas Internas, la Corporación Aduanera Ecuatoriana o los respectivos ayuntamientos o municipios; por lo mismo, esta facultad determinadora que solo la pueden ejercer dichas instancias no se refieren a la creación del tributo que debe tener en mención lo referente a los principios tributarios constitucionales, sino al control que realizan, ya sea directa o presuntivamente

El Dr. Alexis Mera Giler, secretario nacional jurídico, abogado patrocinador del señor presidente constitucional de la república, contesta la demanda en los siguientes términos: Según el actor la norma del artículo 90 del Código Tributario viola principios constitucionales de equidad y generalidad, ya que por el solo hecho de que el impuesto sea determinado por la propia administración, debe agregarse un 20% de recargo, sin que haya existido un comportamiento antijurídico por el cual deba soportar dicho cargo.

La facultad determinadora, en estricto sentido, es la que realiza la propia Administración Tributaria sobre la base de la declaración del sujeto pasivo (artículo 91 CT) y comprende la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes (artículo 68 CT). Es decir, para que la

Administración Tributaria ejerza la potestad determinadora, debe necesariamente haber procedido la determinación del propio contribuyente y su declaración, o por lo menos la obligación de determinar sus obligaciones tributarias y de presentar las respectivas declaraciones (aun cuando haya incumplido con esta obligación), ya que toda administración tributaria ejerce su facultad determinadora sobre la base de las declaraciones del sujeto pasivo, pero resulta que hay casos en los que la ley ha relevado al contribuyente del deber de determinar la obligación tributaria, y de presentar la respectiva declaración, dejando dicha atribución en manos de la propia administración. Por lo expuesto, solicita que se deseche la demanda y se ratifique la constitucionalidad del artículo 90 del Código Tributario, y en especial el recargo del 20% que se aplica cuando la Administración Tributaria ejerce su facultad determinadora.

El legitimado activo.

Luis Javier Bustos Aguilar ha comparecido a ejercer la acción de inconstitucionalidad que motiva este expediente y solicita que se declare la inconstitucionalidad de fondo respecto del inciso final del artículo 90 del Código Tributario, por considerar que es contrario a los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 300 de la Constitución de la República, por cuanto la misma no hace ninguna distinción objetiva y racional de los casos en que procede el recargo del 20%.

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

Alega el demandante que el contenido de la norma cuya inconstitucionalidad solicita, vulnera el artículo 300 de la Constitución de la República, que establece el principio de equidad por recargo tributario.

El gravamen adicional del 20% es una verdadera sanción que se encubre formalmente bajo la figura del “recargo”; bajo esta realidad, la forma de operar de esta sanción es “automática”, por lo que se estaría inobservando el procedimiento determinado para la sanción de contravenciones previsto en el artículo 363 del Código Tributario.

Pretensión concreta.

El demandante expresa que “…con los fundamentos señalados que demuestran la incompatibilidad del recargo de un 20% sobre el impuesto con el artículo 300 de la Constitución que protege los principios tributarios básicos de un Estado de Derecho, y siendo que dicho recargo es en efecto una SANCIÓN, demandamos que se declare la INCONSTITUCIONALIDAD POR EL FONDO del inciso final del artículo 90 del Código Tributario”.

II. Consideraciones y fundamentos de la Corte Constitucional.

Competencia de la Corte Constitucional

La Corte Constitucional, para el periodo de transición, es competente para conocer y resolver la presente causa.

Análisis de la norma objeto de la acción de inconstitucionalidad.

Dentro del marco constitucional se aprecia que la demanda de inconstitucionalidad en contra del inciso final del artículo 90 del Código Tributario, no contraría los mandatos constitucionales. En efecto, el principio de generalidad se basa en que la norma jurídica no hace discriminación alguna; el recargo establecido en el artículo 90 cumple con este precepto, ya que su peso recae sobre todas las personas que se encuentren en igualdad de condiciones previstas en la norma jurídica, esto es, que se aplica para todos aquellos que por omisión de su obligación tributaria han motivado a que la administración tributaria ejerza su facultad determinadora.

III. Decisión

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

SENTENCIA:

1. Negar la demanda de inconstitucionalidad formulada por el accionante

2. Notifíquese, publíquese y cúmplase.”[80]

Análisis del caso

Analizando la sentencia podemos empezar diciendo que el juez hace referencia al inciso final del artículo 90 del Código Tributario el cual habla sobre el recargo tributario del 20% y hace énfasis en solo uno de los principios constitucionales como es la **generalidad** y no toca el resto de los principios señalados en el artículo 300 de la Constitución de la Republica ya que el acciónate en su demanda hace referencia a todos los principios y no solo al principio de generalidad mi criterio es que sin lugar a dudas los principios constitucionales constituyen un conjunto da garantías que amparan al sujeto pasivo, dentro del proceso sancionador tributario y evitar la situación de desventaja del sujeto activo frente al poder de la Administración y así poder tener un argumento más para su defensa lo cual claramente se puede apreciar que no se cumple porque como mencione anteriormente el juez solo se enfoca en un solo principio y no en el resto de **principios tributarios constitucionales** como efectivamente el sujeto pasivo o contribuyente menciona en su escrito demanda.

Así mismo puedo decir cómo se puede apreciar en dicha sentencia, la Corte Constitucional falla en contra de la inconstitucionalidad planteada por el demandante con los argumentos arriba descritos y a su vez difiere del criterio de la Corte Nacional de Justicia de identificar al recargo como una sanción propiamente dicha, sino más bien como un instrumento financiero que permite

[80] Sentencia Nº 008-12-SIN-CC. (2012). del 10 de abril.

resarcir los costos incurridos por la Administración Tributaria por efectos del proceso de determinación por diferencias en relación con la declaración impositiva presentada por el contribuyente o por la falta de declaración y pago, instrumento financiero como no es más para repones gastos vamos del mismo gobierno de turno.

Sobre los planteamientos esgrimidos en la demanda de inconstitucionalidad invocada, consideramos que no debieron girar en torno a sostener una naturaleza tributaria del recargo. Lo que más bien debe traerse a la reflexión sobre su constitucionalidad, sería el porcentaje o monto del recargo con el que se agrava la obligación tributaria y aquí podría más bien advertirse un menoscabo del principio de equidad constante en el Art. 300 de la Constitución que a su vez está muy relacionado con el principio de capacidad económica y con el derecho de propiedad, pues se observa que el recargo, dado su monto, podría en muchos casos tornar impagable la obligación, lo que trae consigo un análisis sobre una eventual confiscatoriedad.

Otro aspecto que puedo considerar como fallida de esta sentencia es que no resolvió la constitucionalidad atendiendo los aspectos, que aludía el accionante en su demanda. En el artículo 91 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, publicada en el Registro Oficial Suplemento 52 de 22 de octubre del año 2009 se establece los aspectos que debe contener la sentencia sobre la constitucionalidad de una norma, y que son en primer lugar los antecedentes procesales, la parte considerativa y finalmente

la parte resolutiva y para cada una de estas partes, la misma ley establece los aspectos mínimos que contendrán y cómo podemos apreciar la parte considerativa no se cumple en lo mínimo por ende estamos ante una eventual inconstitucionalidad.

5. MATERIALES Y MÉTODOS

5.1. Metodología

El método científico es el instrumento adecuado y preciso que permite llegar al conocimiento de los fenómenos que se producen en la naturaleza y en la sociedad, en el contacto directo con la realidad objetiva y real, en este caso para tratar de buscar solución a un vacío jurídico en materia Tributaria es por ello que en el presente trabajo investigativo me permití apoyarme en el método científico.

El método Inductivo y Deductivo, los cuales me permitieron conocer la realidad del problema a investigar partiendo desde lo particular para llegar a lo general; y segundo, partiendo de lo general para lo particular del problema.

El método analítico, este método lo utilice en el momento de la revisión y análisis de la información tanto empírica como científica contenida en los sistemas investigativos dentro de los escritos como virtuales a fin de concluir con el presente trabajo y poder emitir un criterio cierto en cada una de las fases a ejecutarla.

5.2. Técnicas.

Técnica del Diálogo.- A través del cual, pude lograr interrelacionarme con los abogados y profesionales en libre ejercicio y docentes de la Universidad Nacional de Loja entendidos en materia Tributaria.

Técnica de la Entrevista.- La cual se la desarrolló de una manera directa con la colaboración de profesionales Abogados y Doctores en libre ejercicio profesional así también a docentes universitarios entendidos en la materia.

Técnica de la Encuesta.- Con ella se diseñó el formulario de preguntas, que luego se aplicó a treinta personas entre profesionales del derecho, así también como estudiantes de la carrera quienes ya han tenido en su malla curricular la materia de Derecho Fiscal Tributario.

Estas técnicas me ayudaron mucho para obtener información que me sirvió para sacar conclusiones a cerca de mi trabajo que investiga sobre el Recargo Tributario el cual afecta a los sujetos pasivos.

6. RESULTADO

6.1. Presentación e interpretación de los resultados obtenidos mediante las encuestas

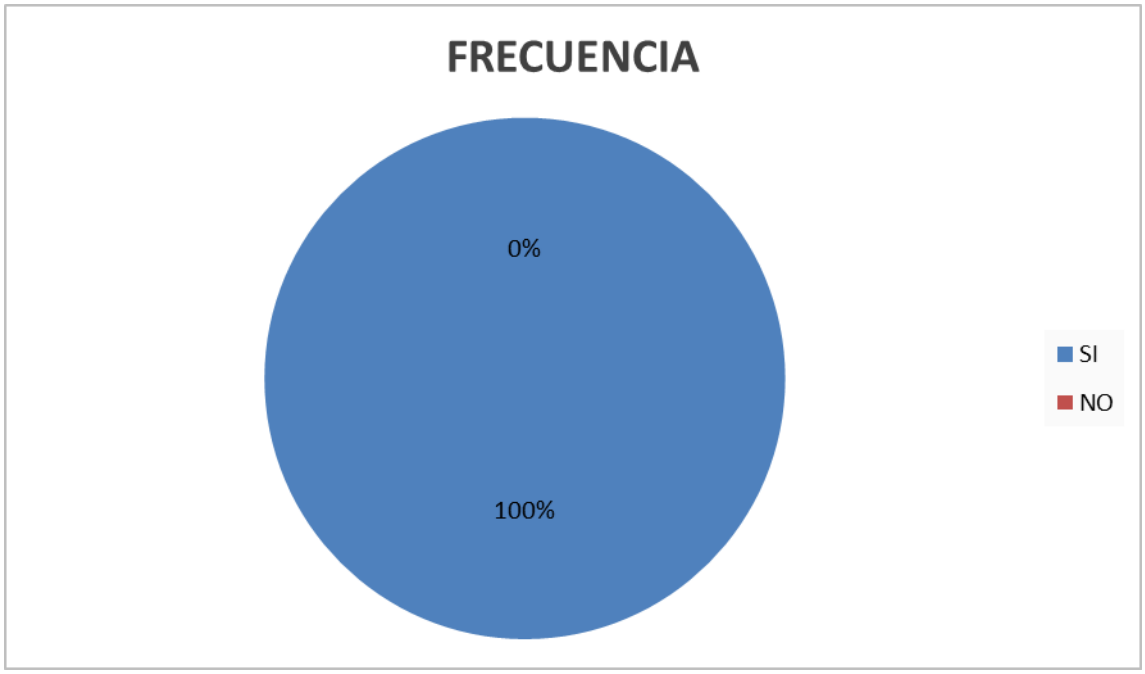
Para la presentación e interpretación de los resultados obtenidos de las encuestas se ha tomado como referencia una población de 30 encuestados profesionales del Derecho las cuales expongo a continuación:

PRIMERA PREGUNTA.

1.- El artículo 90 del Código Tributario en su parte final dice lo siguiente: **La obligación tributaria así determinada causara un recargo del 20% sobre el principal,** ¿Tiene Ud. Conocimiento de lo que es el Recargo Tributario del 20% en toda determinación tributaria que realiza la Administración?

CUADRO 1.

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	30	100%
NO	0	0%
TOTAL	30	100%



Fuente: Raúl David Riascos Cabrera

Elaboración: Raúl David Riascos Cabrera

Interpretación: En esta pregunta de las 30 personas encuestadas los cuales son profesionales en libre ejerció se han manifestado de la siguiente manera, las 30 personas encuestadas responden que tiene conocimiento de lo que trata del Recargo Tributario del 20% en toda determinación Tributario lo cual corresponde al 100%

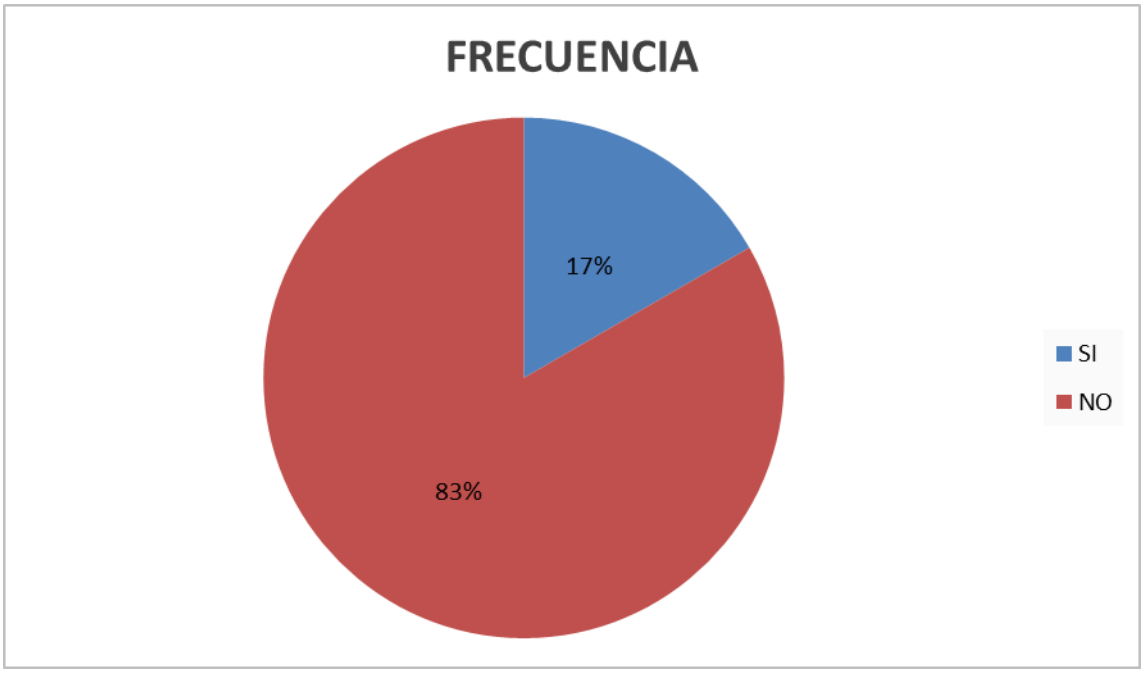
Análisis: Al tener un 100% como resultado considero que los profesionales del derecho en libre ejercicio tiene entero conocimiento de lo que trata el articulo 90 en si segundo inciso que habla sobre el Recargo Tributario del 20% en toda determinación tributaria, lo cual probaremos en las preguntas posteriores para sacar conclusiones si están o no de acuerdo con este artículo en su segundo inciso.

SEGUNDA PREGUNTA

2.- ¿Considera Ud. Que es justo el cobro de dicho Recargo Tributario?

CUADRO 2.

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	5	17%
NO	25	83%
TOTAL	30	100%



Fuente: Raúl David Riascos Cabrera

Elaboración: Raúl David Riascos Cabrera

Interpretación: En esta pregunta 5 personas encuestadas consideran que es justo el cobro el Recargo Tributario, lo cual corresponde a un 17%, y el 83% de los encuestados es decir 25 personas no están de acuerdo con el cobro de este 20% lo cual da un total del 100%.

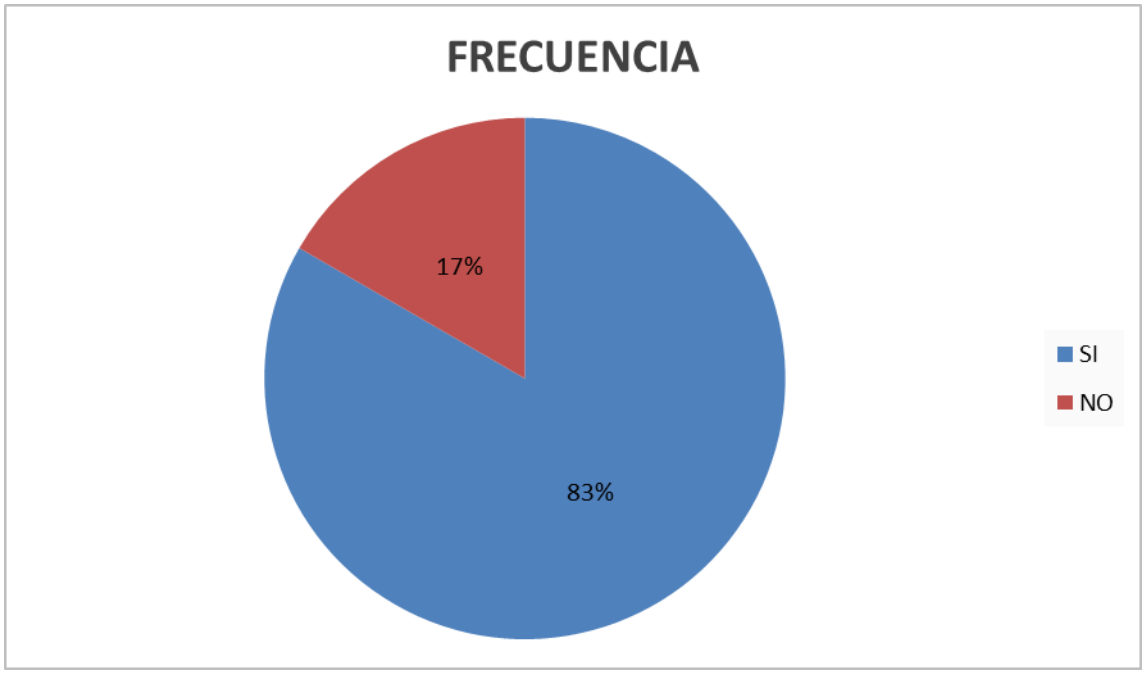
Análisis: Al tener en cuenta que mi trabajo de investigación titula "EL RECARGO TRIBUTARIO DEL 20% SEGÚN EL ART. 90 DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO AFECTA AL DESARROLLO Y AL PROGRESO DEL SUJETO PASIVO O CONTRIBUYENTE", estoy probando ya con las encuestas que la gran mayoría de los encuestados no están de acuerdo con el cobro de este recargo ya que el mismo afecta dicen los encuestados a los sujetos pasivos o contribuyentes.

TERCERA PREGUNTA

3.- El Art. 300 de la Constitución señala: **"El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizaran los impuestos directos y progresivos",** ¿Considera Ud. Que este recargo está en contra de los principios tributarios establecidos en la Constitución?

CUADRO 3.

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	25	83%
NO	5	17%
TOTAL	30	100%



Fuente: Raúl David Riascos Cabrera

Elaboración: Raúl David Riascos Cabrera

Interpretación: Del 100% de profesionales encuestados claramente el 83% que corresponde a 25 personas cree que este Recargo Tributario está en contra de los principios tributarios constitucionales, y un total de 5 personas es decir un 17% cree que no violenta los principios constitucionales tributarios lo cual da una sumatoria del 100%.

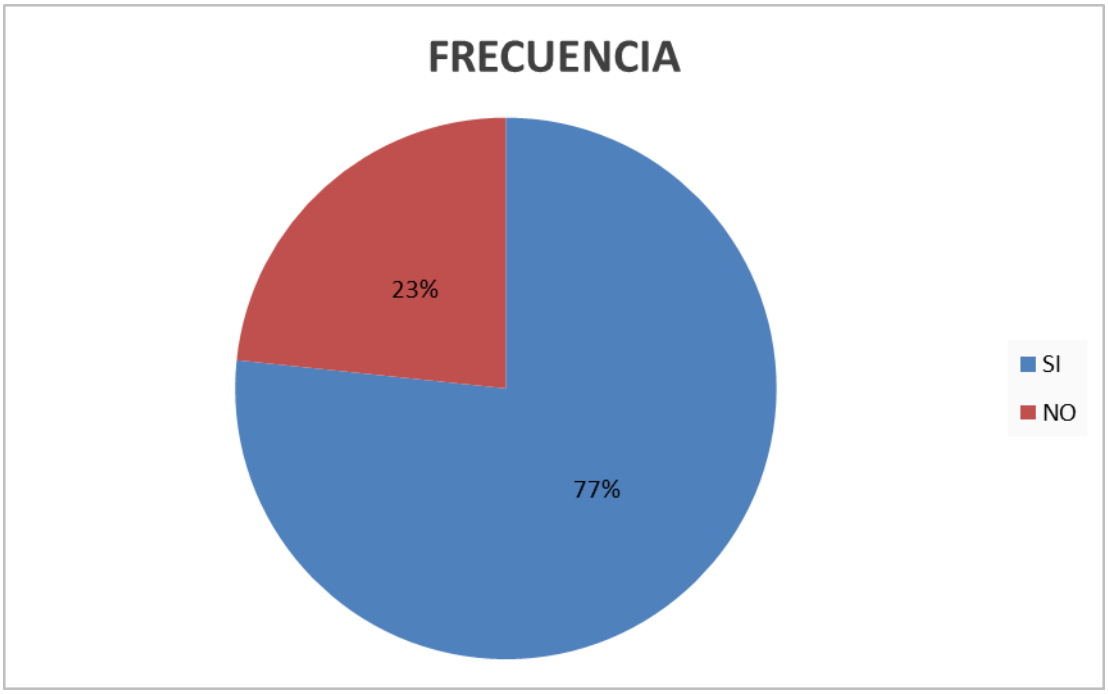
Análisis: En esta pregunta la mayoría de profesionales encuestados es decir 25 personas cree que el cobro de este Recargo Tributario va en contra de los Principios Tributarios Constitucionales tal y como he demostrado a lo largo de mi tranajo de investigación haciendo énfasis en el punto **4.3.1. El Recargo en contra de los principios tributarios establecidos en la Constitución.**

CUARTA PREGUNTA

4.- ¿Cree Ud. Que el Recargo Tributario del 20% afecta de manera directa tanto en lo económico, como en lo social a los sujetos pasivos o contribuyentes?

CUADRO 4.

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	23	77%
NO	7	23%
TOTAL	30	100%



Fuente: Raúl David Riascos Cabrera

Elaboración: Raúl David Riascos Cabrera

Interpretación: Un 77% de la población encuestada es decir 23 personas creen que el Recargo Tributario afecta a los contribuyentes; mientas que 7 personas es decir un 23% cree que no afecta para nada, dando un total del 100%.

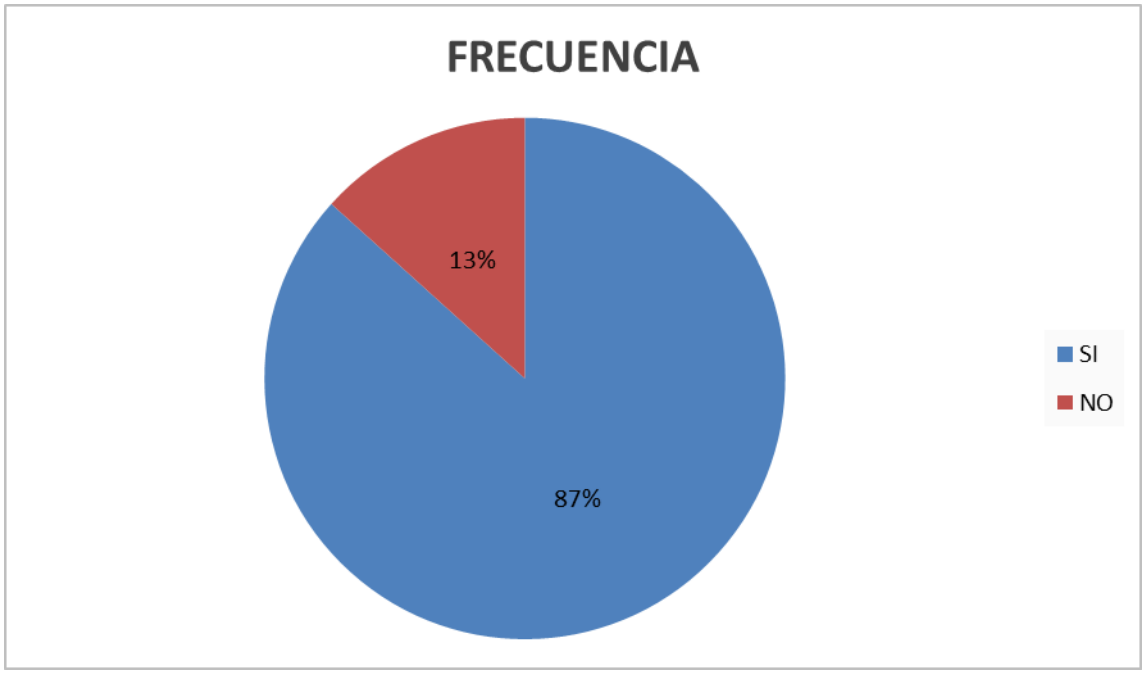
Análisis: Otro punto que puedo considerar positivo para mi investigación y para demostrar una vez más que la figura del Recargo Tributario afecta al desarrollo y progreso de los sujetos pasivos es que la población encuestada en su mayoría es decir un 77% considera también que esta figura afecta de manera directa a los contribuyentes.

QUINTA PREGUNTA.

5.- ¿Considera Ud. Que se debería eliminar el cobro de este Recargo Tributario, porque no existe Ley?

CUADRO 5.

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	25	87%
NO	5	13%
TOTAL	30	100%



Fuente: Raúl David Riascos Cabrera

Elaboración: Raúl David Riascos Cabrera

Interpretación: En esta pregunta un 87% es decir 25 personas están de acuerdo con que esta figura sea eliminada de la normativa tributaria, mientras que 5 personas que corresponde al 13% dicen no estar de acuerdo en que el Recargo Tributario sea eliminado por cuanto esta figura ayuda a que la administración tributaria recaude más dinero.

Análisis: La mayoría de la población encuestada es decir 25 personas está de acuerdo en que esta figura del Recargo Tributario la cual esta normada en el segundo inciso del artículo 90 del Código Orgánico Tributario sea eliminado porque dicen es inconstitucional, y para el resto es decir 5 personas dicen que esta figura ayuda a que la Administración Tributaria recaude mayores ingresos a las arcas del Estado sin importar que violenten la Constitución y que esta figura afecte a los sujetos pasivos o contribuyentes.

6.2. Presentación de Resultados de Aplicación de Entrevista.

ENTREVISTA 1

1. **¿Qué opinión tiene usted acerca del artículo 90 del Código Tributario en lo que se refiere al cobro del Recargo del 20% en la determinación tributaria?**

RESPUESTA: Mi opinión acerca de este segundo inciso del art. 90 de dicho cuerpo legal, es que dicho cobro por la determinación q realiza la administración es algo injusto ya que a mi manera de ver le da libre forma de actuar a la administración para que ejecute lo que para ellos es una sanción pero no que estos no ven es que afecta a los contribuyentes.

2. **¿Considera que este recargo del impuesto a la Renta, a más de ser una decisión sancionatorio/resarcitorio, es un rubro ajeno a la naturaleza del impuesto como tal?**

RESPUESTA: Es ajeno a la naturaleza del impuesto ya que a mas de ser considerado como sanción también quieren hacerlo ver como algo mas que esto.

3. **¿Cree que es necesario el cobro de este Recargo Tributario?**

RESPUESTA: No es necesario, ya que el estado tiene otros ingresos adicionales, es más con el mismo cobro de tributos puede recaudar ingresos para sus arcas sin tener que perjudicar a nosotros como contribuyentes.

4. **¿Considera que el cobro de este recargo tributario afecta económicamente a los contribuyentes determinados, así como a la nueva inversión?**

RESPUESTA: Sin duda alguna afecta no solamente a la economía de los sujetos determinados, sino en muchos más aspectos, al punto de que las personas dejan de tener negocios ya que a veces les toca pagar a la administración mucho más de lo que incluso tiene de ganancia esto también perjudica al Estado.

5. **¿Cree Ud. Que el cobro de este 20% se debe eliminar?**

RESPUESTA: Si se debe eliminar porque nos afecta a todos como contribuyentes

ENTREVISTA 2

1. **¿Qué opinión tiene usted acerca del artículo 90 del Código Tributario en lo que se refiere al cobro del Recargo del 20% en la determinación tributaria?**

RESPUESTA: este artículo en efecto tiene una cierta desventaja para los contribuyentes ya que los deja indefensos al efectuar la administración este cobro sin respetar los principios tributarios, es ahí donde los sujetos pasivos no pueden tener defensa alguna.

2. **¿Considera que este recargo del impuesto a la Renta, a más de ser una decisión sancionatorio/resarcitorio, es un rubro ajeno a la naturaleza del impuesto como tal?**

RESPUESTA: lo es ya que a más de ser sanción, la administración cobra este 20% haciendo ver que no tiene una explicación ligica de lo que mismo es el Recargo

3. **¿Cree que es necesario el cobro de este Recargo Tributario?**

RESPUESTA: No por la simple razón de que a más de ser innecesario, hace que los contribuyentes por miedo al cobro excesivo como es este 20% de recargo, empiece a evadir los pagos de tributos.

4. **¿Considera que el cobro de este recargo tributario afecta económicamente a los contribuyentes determinados, así como a la nueva inversión?**

RESPUESTA: Si afecta de manera directa a la economía de los contribuyentes

5. **¿Cree Ud. Que el cobro de este 20% se debe eliminar?**

RESPUESTA: Se debe eliminar y de paso recomendar a la Administración Tributaria que respete los principios tributarios que norma la Constitución.

ENTREVISTA 3

1. **¿Qué opinión tiene usted acerca del artículo 90 del Código Tributario en lo que se refiere al cobro del Recargo del 20% en la determinación tributaria?**

RESPUESTA: A mi manera de pensar el cobro es legítimo pero este rubro es ajeno a la naturaleza propia del impuesto por ende no tiene su forma de ser.

2. **¿Considera que este recargo del impuesto a la Renta, a más de ser una decisión sancionatorio/resarcitorio, es un rubro ajeno a la naturaleza del impuesto como tal?**

RESPUESTA: como dije anteriormente el cobro es legítimo pero este rubro es ajeno a la naturaleza propia del impuesto por ende no tiene su forma de ser.

3. **¿Cree que es necesario el cobro de este Recargo Tributario?**

RESPUESTA: No. No es necesario ya que el Estado simplemente puede buscar maneras mucho más factibles de que ingrese dinero para obras y muchas cosas más sin afectar la economía de quienes pagamos impuestos.

4. **¿Considera que el cobro de este recargo tributario afecta económicamente a los contribuyentes determinados, así como a la nueva inversión?**

RESPUESTA: Si, efectivamente afecta a la economía de los contribuyentes lo que tiene como efecto que los contribuyentes dejen de crear inversiones para sí mismo y por ende para el País.

5. **¿Cree Ud. Que el cobro de este 20% se debe eliminar?**

RESPUESTA: estoy de acuerdo que se elimine y que se busque mejor otros medios para que el entado recaude ingresos a sus arcas sin tener que dañar la economía de los contribuyentes.

7. DISCUSION

7.1. Verificación de Objetivos

En el proyecto de investigación se ha planteado un objetivo general y tres objetivos específicos los cuales procederé a verificarlos.

7.1.1. Objetivo General.

- ✓ Determinar la naturaleza jurídica del recargo del 20% al tributo así determinado constante en el Art. 90 del Código Tributario y su afectación directa en la actividad económica del sujeto pasivo.

Este objetivo ha sido comprobado en su totalidad ya que la naturaleza jurídica del Recargo Tributario no es más que una sanción que la Administración Tributaria cobra a toda determinación del sujeto activo que realiza; la cual afecta de manera directa a la actividad económica del sujeto pasivo, así mismo este objetivo se verifica con la ayuda de las encuesta, con el marco jurídico, libros donde existe doctrina referente a mi tema de tesis, y profesionales especializados en materia tributaria lo cual sirvió de gran aporte para comprobar este objetivo.

7.1.2. Objetivos Específicos

- ✓ Demostrar que el recargo fiscal incumple los preceptos normativos y legales para ser considerado, dentro del ámbito tributario, por su naturaleza, como una multa o sanción tributaria.

Este primer objetivo específico con la tercera pregunta de la encuesta ya que la mayoría de profesionales encuestados coinciden que con la implementación de este recargo tributario se está incumpliendo preceptos normativos y se está yendo en contra del Art. 300 la Constitución de la Republica así mismo lo compruebo en el marco doctrinario realizando un estudio más a fondo del recargo tributario en contra de los principios establecidos en la Carta Magna.

- ✓ Demostrar que el pago del recargo establecido en el Art. 90 del Código Tributario de una obligación así determinada por el sujeto activo ha causado repercusión tanto en lo económico como en lo social al sujeto pasivo del tributo.

Este objetivo es claramente verificado con la encuesta específicamente en las preguntas dos donde la mayoría de encuestados cree que el cobro de este recargo fiscal es injusto, y con la pregunta cuatro ya más específicamente dicen que esta figura afecta de manera directa tanto en lo económico como en lo social a los sujetos pasivos.

- ✓ Concretar una propuesta jurídica, la cual elimine el segundo inciso del artículo 90 del Código Orgánico Tributario que menciona la figura del Recargo Tributario.

Este objetivo ha sido verificado al momento de realizar la reforma jurídica ya que existe una evidente mala aplicación de esta figura por parte de la Administración Tributaria como se lo demuestra en la Resolución del reclamo

administrativo 109012008RREC011070 analizada anteriormente en mi trabajo de investigación, y con la última pregunta de la encuesta así mismo la mayoría coincide en que el segundo inciso del artículo 90 del Código Tributario que trata sobre este recargo fiscal debe ser eliminado, ya que como anteriormente lo he mencionado tal recargo afecta al desarrollo y progreso de los sujetos pasivos o contribuyentes.

7.2. Contrastación de la Hipótesis

La hipótesis planteada en la investigación que cito a continuación:

El artículo 90 del Código Orgánico Tributario el cual se refiere al Recargo Tributario del 20% en toda determinación que realice la Administración Tributaria; afecta de manera directa a los contribuyentes responsables de pagar tributos; toda qué vez los sujetos pasivos, una vez determinados por el ente fiscal, a más de contener un valor a pagar producto de la determinación este se agrava por efectos del 20% adicional de recargo, provocado así una afectación económica social en el sujeto pasivo que es, en definitiva, la parte que se ve obligado a cumplir con el mandato legal; ha sido contrastada correctamente ya que la Administración Tributaria haciendo uso de las facultades que le da el Código Tributario aplica el Recargo del 20% sobre el valor principal de manera arbitraria y es más como lo explique anteriormente en la Resolución del reclamo administrativo 109012008RREC011070 donde a más de cobrar dicho porcentaje lo aplican retroactivamente, violentando así los principios garantizados en el artículo 300 de la Constitución, afectando al desarrollo y progreso económico y social de los sujetos pasivos.

8. CONCLUSIONES

Del estudio del presente tema derivan las siguientes conclusiones:

- Los tributos son parte de la actividad financiera del Estado del que se derivan derechos y procedimientos para establecer la obligación tributaria; y sus reclamos.

- Los impuestos son prestaciones pecuniarias previstas por la ley, a base de hechos económicos que realiza el contribuyente, personas naturales o jurídicas.

- Que como tributos, que el régimen tributario se establecen tres categorías: impuestos, tasas y contribuciones especiales con distinto objetivo y justificación.

- Que la potestad pública o la ley ha establecido los impuestos y el de mayor rendimiento es sobre la Renta de carácter nacional, que con fines de gestión se ha incorporado al impuesto a la renta, el recargo del 20% por resolución administrativa a la determinación presunta lo que afecta al principio de legalidad.

- Que el recargo del 20% resulta como una sanción el cobro adicional por los servicios de determinación de Impuesto a la Renta en forma presuntiva, que afecta el principio de igualdad.

- Que los principios tributarios declarados en la Constitución han sido incumplidos con la imposición del 20% de recargo en el impuesto a la renta al servicio administrativo de la determinación presuntiva.

- Que la legislación comparada al tratar sobre el Recargo del 20% al impuesto a la renta, esta figura jurídica no existe por tratarse de un gravamen accional que requiere una ley.

- Que de esta investigación se concluye que el Recargo del 20% sobre el impuesto a la renta no ha dispuesto el pueblo a través de la ley, resultando inconstitucional.

- Que de la investigación de campo se demuestra que con el Recargo del 20% sobre el impuesto a la renta, en lugar de incrementar la cultura tributaria aparece como persecución tributaria.

9. RECOMENDACIONES

- Exista ayuda por parte de los miembros de la Administración Tributaria para que los contribuyentes no cometan errores el momento de declarar su Impuesto a la Renta y así evitar la determinación por parte de este ente fiscal.

- Que el recargo tributario no sea aplicado ni considerado dentro de los procedimientos determinativos por los perjuicios económicos adicionales que deriva de su aplicación, puesto que de manera directa es atentatorio a la economía de los contribuyentes.

- Ya que este Recargo es una forma de recaudar más dinero al Estado, aunque tenga en apariencia naturaleza sancionatorio, es totalmente ajeno a la naturaleza jurídica del impuesto, ni mucho menos se relaciona con el hecho generador fiscal, por ello desnaturaliza al impuesto y su aplicación no estar inmersa en un procedimiento determinativo.

- Difundir en medios de comunicación como se debe realizar una declaración de impuestos de manera simplificada, ya que otro de los principios es simplicidad administrativa.

- Que se incremente una mejor cultura tributaria, ya que con el recargo tributario no existe cultura tributaria no existe entre los contribuyentes

debido a que este recargo está atentando al desarrollo económico de los contribuyentes.

- Que toda Obligación Tributaria y por ende Recargo del 20% establecido en el segundo inciso del artículo 90 del Código tributario debe ser dispuesta por un mandato de ley y **no** por una disposición administrativa.

- Cumplir con las leyes constitucionales (art. 300 de la Constitución de la República) y evitar perjudicar al sujeto pasivo en su económica ya que dicho Recargo va en contra del principio de legalidad siendo este inconstitucional.

- Tómese en cuenta la Legislación comparada que mencionamos en el trabajo de investigación para así contrastar con nuestra legislación tributaria y demostrar que el Recargo tributario solo existe en nuestro país lo cual claramente afecta a los contribuyentes

9.1. PROPUESTA DE REFORMA JURIDICA

LA ASAMBLEA NACIONAL

El Pleno

Considerando.-

Que en el art. 84 de la Constitución de la República del Ecuador menciona la Adecuación jurídica de las normas y leyes le corresponde a la Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la constitución y a los tratados internacionales, y los que sean necesarios para **garantizar la dignidad del ser humano y de las comunidades, pueblos y nacionalidades.** En ningún caso, la reforma de la constitución. **Las leyes otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentaran contra los derechos que reconoce la constitución.**

Que el art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador al regular los principios, establece el de legalidad sin ninguna condición, ni facultad de los administradores.

Toda obligación tributaria debe ser dispuesta por mandato de la ley y no por disposiciones administrativas.

Es deber de la asamblea mantener el principio de Legalidad en el Régimen Tributario ecuatoriano corrigiendo disposiciones administrativas

En uso de las atribuciones que se halla investida y de conformidad con por el numeral 6 del art. 120 de la Constitución de la República del Ecuador expide lo siguiente:

LEY REFORMATORIA AL CÓDIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO

Art. 1.- El sistema tributario ecuatoriano se sustenta en la soberanía popular que se traduce en la Asamblea Nacional para establecer, modificar o extinguir tributos.

Art. 2.- Deróguese el agregado del artículo 90 del Recargo Tributario que no concuerda con la norma constitucional.

Art. 3.- La presente Ley reformatoria, entrara en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Dado y firmado en la Ciudad de San Francisco de Quito, Distrito Metropolitano en la sala de sesiones del plenario de la Asamblea Nacional de la República del Ecuador a los 15 días del mes de marzo de 2016

f)…… f)……..

Presidente de la Asamblea Nacional **Secretario Asamblea Nacional**.

10. BIBLIOGRAFIA

- Sistema Tributario Ecuatoriano, Derecho Procesal Tributario. Volumen II.
- Principios y obligación tributaria, Blacio Aguirre, Robert.
- Inconstitucionalidad del Recargo Tributario en España, Javier Bustos A.
- Sistemas Tributarios – Principios Tributarios del Derecho Tributario, José Pedro Montero Traibel.
- Administración Financiera del Estado, Mauricio Verdejo Retamales, Leonel Ceballos Molina.
- Diccionario Jurídico Elemental, Guillermo Cabanellas de Torres.
- Diccionario de la lengua española, edición 23, año 2014.
- Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, Parte General, Catalina García Vizcaíno.
- Derecho Tributario, Tomo II, Parte General, Catalina García Vizcaíno.
- Derecho Tributario, El Derecho Tributario Vigente, Tomo III, Parte Especial, Catalina García Vizcaíno.
- Manuel de Derecho Tributario, José Luis Zavala Ortiz.
- Manuel de Derecho Tributario, Mario Alberto Saccone.

- Derecho Financiero, Volumen 1, Carlos M. Guiliani Fonrouge, Obra actualizada por Rubén Oscar Asorey y Susana Camila Navarrine.
- Derecho Constitucional Tributario, Spisso, Rodolfo.

Fuentes legales

- CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES, Código tributario: legislación conexa, concordancias, Versión Profesional, Ediciones Legales
- CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES, Constitución de la República del Ecuador, Versión Profesional, Ediciones Legales, Año 2009
- Código Tributario Peruano
- Código tributario Peruano
- Código Tributario Boliviano
- Ley General Tributaria Española

Fuentes electrónicas

- Trasparencia Tributaria; libro de la UNAM (biblioteca virtual) link de descarga: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2861/9.pdf
- http://www.derechoecuador.com
- www.derechoecuador.com/doctrinas

- El Tributo en el Ecuador, *Robert Blacio Aguirre*; Revista de la facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México; link de descarga: http://www.journals.unam.mx/index.php/rfdm/article/view/30250

- Valdez Costa, Ramón, Curso de Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Depalma S.A, link de descarga: http://es.scribd.com/doc/111816033/Curso-de-Derecho-Tributario-Ramon-Valdes-Costa#scribd

- Suing Nagua, José, La naturaleza jurídica del Recargo, en: Corte Nacional de Justicia, Jurisprudencia nacional. Ciencia y Derecho, Quito-Ecuador, Editado por la Corte Nacional de Justicia, 2011, link de descarga: http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/pdf/jurisprudencia/jurisprudencia.pdf

- Finanzas Publicas y Derecho Tributario, Dino Jarach, link de descarga: http://es.scribd.com/doc/64832768/Finanzas-Publicas-y-Derecho-rio-Dino-Jarach#scribd

- La autonomía del Derecho de la Hacienda Pública y del Derecho Tributario. Reflexiones sobre su autonomía, Rubén O. Asorey, Andrea Amatucci, Mauricio A. Plaza Vega, link de descarga: https://books.google.com.ec/books?id=5RfdZh3nmEIC&pg=PA24&lpg=PA24&dq=Giuliani+Fonrouge,+C,++%E2%80%9CDerecho+Financiero%E

2%80%9D&source=bl&ots=P1Fc351Vzp&sig=UWY3oAWqNSW1CR8l9gV9rN2yu_g&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwiuy-nP4pXKAhVGjZAKHUr7CigQ6AEIGjAA%20-%20v=onepage&q=Giuliani%20Fonrouge%2C%20C%2C%20%20%E2%80%9CDerecho%20Financiero%E2%80%9D&f=false#v=onepage&q&f=false

- Curso de Finanzas, Derecho financiero y tributaria, Hector B. Villegas, link de descarga: https://es.scribd.com/doc/50090118/Villegas-Hector-Curso-de-Finanzas-Derecho-Financiero-y-rio

- Curso de Hacienda Pública, Pablo Gutierrez Junquera, link de descarga: https://books.google.com.ec/books?id=XOEITE41iosC&pg=PA295&lpg=PA295&dq=benitez+mexico+impuestos+ordinarios+y+extraordinarios&source=bl&ots=jfHYRS02z8&sig=vz2H0gosOO-zb7f0e1QzMPSdBRI&hl=es&sa=X&sqi=2&ved=0ahUKEwiZzoXZksPKAhXMlh4KHT03B8gQ6AEILzAD%20-%20v=onepage&q=benitez%20mexico%20impuestos%20ordinarios%20y%20extraordinarios&f=false#v=onepage&q&f=false

11. ANEXOS

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

AREA JURIDICA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA

CARRERA DE DERECHO

ENTREVISTA DIRIGIDA A PROFESIONALES DEL DERECHO CON CONOCIMIENTOS EN DERECHO TRIBUTARIO.

SEÑORES ENTREVISTADOS.

Acudo a ustedes, con la finalidad de solicitarles de la forma más comedida se sirvan en dar respuestas a las preguntas formuladas, cuya información servirá para la elaboración de mi trabajo de tesis previo a la obtención del Título de Abogado, con el tema: **"El Recargo Tributario del 20% según el Art. 90 del Código Orgánico Tributario afecta al desarrollo y al progreso del Sujeto Pasivo o Contribuyente E".** Por lo que de antemano agradezco su colaboración.

1. **¿Qué opinión tiene acerca del artículo 90 del Código Tributario en lo que se refiere al cobro del Recargo del 20% en la determinación tributaria?**

……
……
……

2. **¿Considera que este recargo tributario, a más de ser un asunto sancionatorio/resarcitorio, es un rubro ajeno a la naturaleza del impuesto como tal?**

……
……
……

3. **¿Cree que es necesario el cobro de este Recargo Tributario?**

……
……
……
……
……

4. **¿Considera que el cobro de este recargo tributario afecta económicamente a los contribuyentes determinados, así como a la nueva inversión?**

……
……
……
……
……

5. **¿Cree Ud. Que el cobro de este 20% se debe eliminar?**

……
……
……
……
……

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

AREA JURIDICA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA

CARRERA DE DERECHO

ENCUESTA DIRIGIDA A PROFESIONALES DEL DERECHO EN LIBRE EJERCICIO.

SEÑORES

Acudo a ustedes, con la finalidad de solicitarles de la forma más comedida se sirvan en dar respuestas a las preguntas formuladas, cuya información servirá para la elaboración de mi trabajo de tesis previo a la obtención del Título de Abogado, con el tema: **"El Recargo Tributario del 20% según el Art. 90 del Código Orgánico Tributario afecta al desarrollo y al progreso del Sujeto Pasivo o Contribuyente".** Por lo que de antemano agradezco su colaboración.

1. El artículo 90 del Código Tributario en su parte final dice lo siguiente: **La obligación tributaria así determinada causara un recargo del 20% sobre el principal,** ¿Tiene Ud. Conocimiento de lo que es el Recargo Tributario del 20% en toda determinación tributaria que realiza la Administración?

   Si ( ) No ( )

2. ¿Considera Ud. Que es justo el cobro de dicho Recargo Tributario?

   Si ( ) No ( )

3. El Art. 300 de la Constitución señala: **"El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizaran los impuestos directos y**

progresivos", ¿Considera Ud. Que este recargo está en contra de los principios tributarios establecidos en la Constitución?

Si ( ) No ( )

4. ¿Cree Ud. Que el Recargo Tributario afecta de manera directa tanto en lo económico, como en lo social a los sujetos pasivos o contribuyentes?

Si ( ) No ( )

5. ¿Considera Ud. Que se debería eliminar el cobro de este Recargo Tributario?

Si ( ) No ( )

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

AREA JURIDICA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA

CARRERA DE DERECHO

TEMA:

"El Recargo Tributario del 20% según el Art. 90 del Código Orgánico Tributario afecta al desarrollo y al progreso del Sujeto Pasivo o Contribuyente"

Proyecto de Tesis previa a la obtención del Grado de licenciado en Jurisprudencia y título de Abogado.

AUTOR

Raúl David Riascos Cabrera.

LOJA-ECUADOR

2016

TEMA:

"El Recargo Tributario del 20% según el Art. 90 del Código Orgánico Tributario afecta al desarrollo y al progreso del Sujeto Pasivo o Contribuyente"

PROBLEMATIZACION:

En el art.90 del Código Orgánico Tributario que fue reformado, por el Registro Oficial suplemento 242 publicado el 29-12-2007 se introdujo el recargo del 20% a toda determinación tributaria que sea realizada por parte de la administración. En este proyecto se busca determinar cuál es la naturaleza jurídica de este tipo de recargo, así como también cuál es la función que cumplen en el ordenamiento jurídico, a partir de esta idea determinar si su naturaleza jurídica es la de un tributo, una sanción o de una prestación patrimonial de carácter público.

Los recargos forman parte de la deuda tributaria, ya que su pago es obligatorio incluso la administración puede usar la coacción, esto debido a que cumple con el principio de legalidad y reserva de ley, esto le hace exigible, debido a la potestad de imperio que ejerce el Estado sobre el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Evidentemente el recargo es un mecanismo que incrementa la carga tributaria previa, los ingresos están destinados al fisco para aumentar la recaudación. El recargo del 20% se aplica cuando la obligación tributaria es determinada por parte de la administración.

Considero que la constante evolución del Derecho Tributario y la necesidad de recursos para la administración, ha alterado el alcance de las figuras ya conocidas, esto ha producido como resultado que el legislador haya creado nuevos ingresos para aumentar la recaudación, este es el caso de este tipo de recargo.

JUSTIFICACIÓN

El presente proyecto se justifica debido a que En el artículo 90 del Código Tributario se introdujo mediante la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en el Art. 2 de la misma se menciona que: “la obligación tributaria que sea determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”, este tipo de reformas en el ámbito tributario que se han venido dando en los últimos años han provocado que el ingreso por concepto de rentas sea mayor, por lo que debemos preguntarnos, si todos los incrementos que se han producido se ajustan al ordenamiento jurídico y no contrarían el mismo o a conceptos básicos del Derecho Tributario, lo cual nos deja como opción analizar las nuevas figuras que se han introducido, ya que a partir de determinar cuál es su verdadera naturaleza jurídica se puede saber su procedencia dentro del ordenamiento jurídico, o de igual forma saber si su naturaleza jurídica contraría al mismo y por tanto nos encontrarnos ante una figura que es incompatible con las leyes y los principios constitucionales.

El caso del recargo del 20% no es la excepción, como se demuestra en esta investigación la figura de los recargos ya estaba presente en nuestro ordenamiento jurídico.

OBJETIVOS:

Objetivo general:

- ✓ Determinar la naturaleza jurídica del recargo del 20% al tributo así determinado constante en el Art. 90 del Código Tributario y su afectación directa en la actividad económica del sujeto pasivo.

Objetivo específicos:

- ✓ Demostrar que el recargo fiscal incumple los preceptos normativos y legales para ser considerado, dentro del ámbito tributario, por su naturaleza, como una multa o sanción tributaria.

- ✓ Demostrar que el pago del recargo establecido en el Art. 90 del Código Tributario de una obligación así determinada por el sujeto activo ha

causado repercusión tanto en lo económico como en lo social al sujeto pasivo del tributo.

- ✓ Concretar una propuesta jurídica, la cual elimine el segundo inciso del artículo 90 del Código Tributario que menciona la figura del Recargo Tributario.

HIPOTESIS

El artículo 90 de Código Orgánico Tributario el cual se refiere al Recargo Tributario del 20% en toda determinación que realice la administración Tributaria; afecta de manera directa a los contribuyentes responsables de pagar tributos; toda vez que los sujetos pasivos, una vez determinados por el ente fiscal, a más de contener un valor a pagar producto de la determinación este se agrava por efectos del 20% adicional del recargo, provocado asi una afectación económica, social en el sujeto pasivo que es, en definitiva, la parte que se ve obligado a cumplir con el mandato legal.

1. ASPECTOS GENERALES DEL RECARGO.

1.1. CONCEPTO

El recargo tributario es una figura que consiste, en que sobre la estructura de un tributo preexistente, se establece como un suplemento adicional que usa como base la del tributo existente.

El recargo implica una obligación de dar una cantidad de dinero, dicha cantidad que da el contribuyente satisface una obligación que la ley determina.

Los recargos tributarios consisten en el aumento contributivo, que sufre el sujeto pasivo en la relación tributaria, el mismo que puede ser por la elevación de la cuota o por el retraso en el pago.

Los recargos se ven traducidos en una prestación de carácter patrimonial, la misma que tiene que ser asumida por parte del sujeto pasivo. El monto correspondiente a los recargos forma parte de la deuda tributaria, independientemente de su modalidad o tipo de recargo.

Según el autor García Frías: "Los recargos son tributos que se superponen a otros ya existentes, de tal forma que coexisten dos gravámenes con un mismo hecho imponible. Hecho imponible y sujeto pasivo son, en todo caso, elementos coincidentes de impuesto base y sobreimpuesto, pero nunca se identifican los sujetos activos de ambos.

Son pues características esenciales del recargo:

a) La coincidencia básica de hechos imponibles
b) La diversidad de sujetos activos
c) La identidad de sujetos pasivos"[81]

En nuestro ordenamiento el sujeto activo del recargo del 20% puede ser cualquier tipo de Administración Tributaria (Central, Seccional y de Exención) las cuales poseen la facultad determinadora esto de acuerdo al art. 68 y 90 del Código Tributario, en el caso de la administración tributaria central la calidad de sujeto activo ostenta el Estado como tal, a través, del Servicio de Rentas Internas SRI, institución que cuanta con las facultades de determinar, recaudar y controlar los tributos internos, aplicar sanciones, difundir y capacitar al contribuyente esto de acuerdo a la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas .

Otra categoría de recargo tributario, consiste en un aumento en la cuantía de un tributo, con vocación de temporalidad, lo que conduce a formas complejas la cuantificación de la obligación tributaria que contiene un nuevo rubro que es el correspondiente a los recargos.

---

[81] GARCIA FRIAS, la financiación territorial mediante recargos; Universidad de Salamanca, 1994

Se puede decir que los recargos en ambos casos, son también prestaciones pecuniarias que un ente público exige en uso del poder que le atribuye las leyes, de esta forma puede exigir estos valores de forma coactiva.[82]

Los recargos son también prestaciones pecuniarias que un ente público exige en el uso del poder que le atribuye la constitución y las leyes de quienes a ellas están sometidas.

1.2 CLASES DE RECARGOS

Existen clases de recargos en sentido propio, recargo tributario es el aumento producido sobre un tributo mediante la aplicación de un porcentaje adicional a su base o a su cuota. Este tipo de recargos pueden establecerse a favor de un Ente público distinto del sujeto activo del tributo tomado como parámetro para su fijación, en cuyo caso supondrán un nuevo tributo, o a favor del mismo Ente público que sea sujeto activo del tributo sobre el que recaen, constituyendo un incremento del tributo.

Recargos de Naturaleza Tributaria: De la realización de un hecho imponible, en determinadas ocasiones surge la obligación de satisfacer la cuota inicial o bien la obligación de satisfacer otra cantidad también a título de cuota, pero que consiste en un recargo que es exigible legalmente, sobre la base o la cuota y que puede ser establecido a favor del mismo ente público acreedor, o bien a favor de otro como en el caso de las Comunidades Autónomas, administración seccional[83].

Recargos de Naturaleza Indemnizatoria: Ante el incumplimiento de la deuda tributaria, dentro del plazo, el derecho de crédito del ente público que se erige

---

[82] GARCIA FRIAS, la financiación territorial mediante recargos; Universidad de Salamanca, 1994

[83] A. IBARRA RODRÍGUEZ, El recargo por declaración Extemporánea sin requerimiento previo, *en Temas Actuales de Derecho Tributario*.

en el sujeto activo del tributo se ve dañado y para reparar ese perjuicio patrimonial se prevé el devengo de los recargos de naturaleza indemnizatoria[84]

Recargos de Naturaleza Mixta: Son aquellos a través de los cuales pretende cumplirse una función en parte indemnizatoria y en parte sancionadora, resultando por tanto asimilables a las cláusulas penales que las partes pueden pactar en el ámbito de las relaciones civiles para el caso de incumplimiento de las obligaciones.

2. EL RECARGO NO ES UN TRIBUTO

2.1. CONCEPTO DE TRIBUTO

Lingüísticamente y etimológicamente tributo, proviene de la palabra latina tributum que significa carga, gravamen, imposición; aparece como tal en el imperio romano, en el año 162 antes de Cristo. Fleiner, define al tributo como: "…prestaciones pecuniarias que el Estado u otros organismos de Derecho Público exigen en forma unilateral a los ciudadanos para cubrir las necesidades económicas.". Concluye el ilustre autor afirmando que el tributo es toda prestación pecuniaria debida al Estado u otros organismos de Derecho Público, por los sujetos obligados en virtud de una norma legalmente establecida, para satisfacer los requerimientos del desarrollo nacional.

El Art. 6 del Código Tributario del Estado Ecuatoriano manifiesta: “que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional”.[85]

---

[84] BALLARÍN ESPUÑA, *Los Ingresos Tributarios*, Madrid 1995
[85] Código Orgánico Tributario del Ecuador

2.2.- CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS

El tributo tiene su clasificación, puesto que para la mayoría de los estudios del Derecho Tributario, se clasifica en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Impuestos.- Es aquella prestación en dinero realizada por los contribuyentes que por ley están obligados al pago, cuya prestación es exigida por un ente recaudador, que casi siempre es el Estado. Además, al realizar el pago del impuesto, el contribuyente lo hace por imperio de la ley, sin que ello proporcione una contraprestación directa por el Estado y exigible por parte del contribuyente. Se contempla como el ingreso público creado por Ley y de cumplimiento obligatorio por parte de los sujetos pasivos contemplados por la misma, siempre que surja una obligación tributaria originada por un determinado hecho imponible. De las definiciones antes anotadas se desprende que los impuestos son tributos exigidos en correspondencia de una prestación que se concreta de manera individual por parte de la administración pública y cuyo objeto de gravamen está constituido por negocios, actos o hechos que sitúan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición de rentas o ingresos. Existen impuestos nacionales y municipales.

- ✓ **Nacionales:**

  Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuestos a Consumos Especiales, Impuesto a la herencia, legados y donaciones, Impuesto General de Exportación, Impuesto General de Importación.

- ✓ **Municipales:**

  Impuesto sobre la propiedad urbana, Impuesto sobre la propiedad rural, Impuesto de alcabala, Impuesto sobre los vehículos, Impuesto de registro e inscripción, Impuesto a los espectáculos públicos.

Tasas.- Es también una prestación en dinero que debe pagar el contribuyente, pero únicamente cuando recibe la realización de un servicio efectivamente prestado por el ente recaudador, ya sea en su persona o en sus bienes. Las tasas son contribuciones económicas que hacen los usuarios de un servicio prestado por el estado. La tasa no es un impuesto, sino el pago que una persona realiza por la utilización de un servicio, por tanto, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar.

Contribuciones Especiales.- Son aquellas sumas de dinero que el Estado o ente recaudador, exige en razón de la ejecución de una obra pública, cuya realización o construcción debe proporcionar un beneficio económico en el patrimonio del contribuyente. Las contribuciones especiales son tributos cuya obligación tiene como fin imponible el beneficio que los particulares obtienen como consecuencia de la realización de una obra pública.

2.3. CARACTERÍSTICAS DE LOS TRIBUTOS

Para un mejor entendimiento las características voy a enumerarlas sin que el orden numérico tenga incidencia en la importancia de las mismas:

1) Los tributos son un ingreso público de derecho público, como excepción podría caber que sean de derecho privado en cuanto el órgano que lo percibe puede ser especial por lo tanto se somete al régimen privado, pero así se trate de este caso especial los tributos siguen manteniendo el carácter de ingresos públicos.

2) Los tributos tienen un carácter coactivo, esto es que pueden ser exigidos u obligados por el Estado a los sujetos pasivos que no cumplan con el pago de los mismos o lo hagan de una forma indebida. Los tributos en última instancia ejercen su carácter coactivo, esto es, activar los mecanismos necesarios para obligar a que el contribuyente cumpla con su obligación de pagar los impuestos, lo que de alguna forma hace eficaz el cobro de los mismos ya que la administración puede recurrir a este tipo de mecanismos cuando sea necesario.

3) Es una obligación ex lege, ya que los tributos se encuentran establecidos previamente en la ley, donde encontramos su presupuesto de hecho, cuya configuración establece la obligación de contribuir que tienen los ciudadanos que pertenecen a un Estado. Esta característica contiene el principio de legalidad tributaria, el mismo que está consagrado en la Constitución como señala el "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"[86]

4) Los tributos gravan la manifestación de la capacidad económica, esto es, que tenemos la capacidad de contribuir en la medida que sea razonable para cada individuo según sus recursos económicos lo permitan, es un principio del Derecho Tributario, donde se indica que se debe tributar de forma progresiva, dependiendo de los recursos económicos de cada contribuyente.

5) Una característica de los tributos es que generalmente son recursos dinerarios, aunque en determinados casos para el cumplimiento de la obligación, se pueden entregar determinados bienes que no sean dinerarios, los mismos que tienen un valor económico que se ha establecido previamente a partir de un avalúo.

3. **LA NATURALEZA JURÍDICA DEL RECARGO**

La ley denominada "Reformatoria para la equidad tributaria del Ecuador", publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007 -expedida por la Asamblea Constituyente "de plenos poderes", instalada para redactar la Constitución que fue aprobada en referéndum y entró en

[86] Constitución de la República Del Ecuador

vigencia el 20 de octubre de 2008, y que asumió para sí la facultad legislativa del Congreso Nacional, declarado en receso por la propia Asamblea Constituyente, incorporó, como inciso segundo del art. 90 del Código Tributario,...cuya categoría de orgánico también fue reconocida por la misma ley, el recargo del 20% con el que se debe gravar a los sujetos pasivos por las determinaciones tributarias realizadas por la administración, es decir por el ejercicio de auditorías tributarias practicadas por la administración; el "recargo", si bien no es nueva figura en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, por cuanto se lo ha previsto en algunos cuerpos normativos que regulan diferentes materias, no tiene una naturaleza jurídica clara, por lo que es necesario intentar desentrañarla, sobre todo si lo que se pretende es dilucidar su razón de ser, procedencia y alcance.

Así, por ejemplo, es necesario recordar que la Ley Orgánica de Régimen Municipal, recientemente derogada, que databa de enero de 1966, contenía entre sus disposiciones el recargo por solar no edificado y por construcciones obsoletas, con una tarifa del 1 y 2 por mil del impuesto principal, gravámenes que se mantuvieron luego de la reforma a dicha ley del año 2004, con modificaciones en la tarifa y se mantiene entre las disposiciones del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (Cootad)[87], publicado en el suplemento al Registro Oficial No. 303 de 19 de octubre de 2010, cuerpo normativo que también incluye, como parte de la llamada facultad tributaria (art. 179) que se reconoce a favor de los gobiernos autónomos descentralizados regionales, crear, modificar y suprimir, entre otros, los recargos, denominación lacónica que en nada ayuda al propósito de entender cuál es la naturaleza jurídica de esta figura, pero que al estar presente en el código los gobiernos autónomos descentralizados regionales que se instituyan como consecuencia de la creación de regiones y los gobiernos de los distritos metropolitanos autónomos, cuando se constituyan, de seguro va a aplicarlos, en vista de que esta facultad tributaria es extensible a

[87] El Cootad fue expedido por la Asamblea Nacional en cumplimiento del número 9 de la Primera Disposición Transitoria de la Constitución de 2008

los distritos metropolitanos, según lo prevé el inciso final del referido artículo 179 del Cootad.

3.1 LA POTESTAD TRIBUTARIA

De manera general, el ejercicio de la potestad tributaria que tiene el Estado como consecuencia del poder de imperio del que goza se materializa en la capacidad de imponer, en forma unilateral, cargas impositivas a los particulares, sean personas naturales o jurídicas, e incluso a entes carentes de personalidad jurídica, ya sea en dinero o en especie, una vez que se produzca el hecho generador. Dicha potestad corresponde su ejercicio en forma monopólica, en los estados unitarios, a la Función Legislativa centralizada, con los matices que caben en los diferentes ordenamientos, como en el caso de Ecuador por ejemplo, en los que se ejerce, bajo ciertas particularidades, por iniciativa del presidente de la República, en forma privativa (art. 135 de la Constitución, aunque el art. 301 de la misma Carta Fundamental refiera a la Función Ejecutiva, pero la práctica nos muestra que su ejercicio le corresponde al presidente de la República). Ocurre también, por la denominada exibilización o dulcificación[88] del ejercicio de la potestad tributaria, que desde la Constitución se reconoce el ejercicio de dicha potestad a otros órganos estatales, tal cuando se establece que mediante acto normativo de órgano competente, podrá crearse, modificarse o suprimirse tasas y contribuciones especiales (art. 301 de la Constitución), norma que sirve de sustento para reconocer ejercicio de potestad tributaria a algunos gobiernos autónomos descentralizados sobre ese tipo de tributos, o a la propia Función Ejecutiva, a quien reconoce y otorga la atribución de establecer, modificar y suprimir tarifas arancelarias.

3.2 LOS TRIBUTOS

Desde una visión conceptual de los sistemas impositivos, de manera amplia se reconocen como género a los tributos y como especie de estos a los

[88] Término empleado por José Vicente Troya Jaramillo, al abordar el estudio del ejercicio de facultades tributarias de los entes locales.

impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, las que a su vez pueden subdividirse en contribuciones especiales de mejoras, de gasto y de consumo. También existen otras especies de tributos de difícil ubicación conceptual específica en cuanto a sus particularidades y naturaleza, como por ejemplo los peajes y pontazgos, pero cuya naturaleza jurídica tributaria nadie pone en duda, diferenciándose de manera marcada de lo que se conoce como precios públicos que, por el contrario, carecen de naturaleza tributaria.

Ahora bien, la clasificación tripartita de los tributos fue generalmente aceptada y adoptada por varias legislaciones; pudiendo los otros, como el caso de peajes o pontazgos, cuando son administrados por la institucionalidad pública nacional o local, asimilarse a las tasas, por cuanto de por medio está la habilitación o acceso a un servicio, como el de movilidad, ya que los valores que se recaudan están destinados a financiar el mantenimiento de obras viales específicas.

3.3 EL RECARGO

Respecto al recargo previsto en el Código Tributario, asimilar su naturaleza a cualquiera de las aludidas especies de tributos no constituye tema fácil. Una reflexión que cabe es de carácter semántico, derivada de la propia formación de la palabra, ya que se trata de una palabra compuesta, re-cargo, por lo que el prefijo “re” equivale a una valoración adicional al cargo inicial o una sobre estimación, lo cual supone además la preexistencia de ese cargo inicial para que quepa, con propiedad, la denominación de re-cargo, con lo que este se constituye en un valor adicional al principal, que debe ser existente. En el caso del recargo por solar no edificado o por construcciones obsoletas pre-vistas, antes en la Ley Orgánica de Régimen Municipal y ahora en el Cootad, corresponden a valores adicionales a un tributo principal, existente, como es el impuesto predial urbano, con lo que se tiene que la tarifa total del impuesto equivale a la suma de la que corresponde al impuesto predial urbano más el que sobre él se liquide y que como consecuencia corresponda por concepto del recargo; debiendo tenerse en cuenta que no se cobra a todos los contribuyentes propietarios de bienes inmuebles que pagan el impuesto predial

urbano, que equivale al cargo, sino solo a aquellos que mantengan sin edificar su predio o su vivienda sin reparar, con lo que bien puede caracterizarse como una sanción a los propietarios que mantengan en tales condiciones su propiedad, la que desaparece una vez cumplidas las razones para su imposición.

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

Razonamiento similar puede hacerse de los re-cargos por solar no edificado y construcciones obsoletas, previstos en la derogada Ley Orgánica de Régimen Municipal y ahora en el Cootad, por las consideraciones que se dejan expuestas.

Sin embargo no es del todo claro, en cuanto a su naturaleza, la figura del recargo previsto en el Cootad como parte del ejercicio de la facultad tributaria que reconoce el legislador al gobierno autónomo descentralizado regional y por extensión a los gobiernos de los distritos metropolitanos. Al respecto debe expresarse que en la ley no se determina a qué tributo preexistente puede gravarse con el recargo, con lo que dejaría abierta la posibilidad para que se establezcan recargos a cualquier clase de tributo, debería entenderse, de aquellos sobre los que puede el gobierno regional o distrital aplicar la facultad

tributaria, exceptuando eso sí a los impuestos que están resguardados con la reserva de ley que les reconoce de manera expresa la Constitución. Es decir, que este recargo podría operar únicamente sobre las tasas y las contribuciones especiales que son las clases de tributos sobre los que pueden ejercer la "facultad tributaria" los gobiernos regionales que les reconoce el propio Cootad.

4. La posición de algunos sujetos pasivos sobre el Recargo

Como se ha manifestado a lo largo de este trabajo investigativo, el Recargo si bien es cierto, es nuevo en nuestra legislación, no es nuevo para la Doctrina y para otras legislaciones que tienen mayor desarrollo, por lo mismo su categorización ya fue planteada hace algunas décadas y se estableció la necesidad de eliminar el término jurídico Recargo e identificar a este fenómeno como lo que es en realidad una sanción que se produce cuando existe una deuda tributaria impaga la misma que causa intereses.

La Autoridad, pretende asignar al "Recargo" el carácter de una compensación por un daño producido que incrementa una deuda por retraso en el pago. También lo califica como una contraprestación accesoria que no tiene el carácter tributario dado que su naturaleza es fundamentalmente indemnizatoria, a pesar de lo cual, contradictoriamente, sostiene que es una prestación tributaria de carácter accesorio que por tener tal calidad sigue la suerte del principal.

Por otra parte, sostiene que la naturaleza del "Recargo" a más de ser indemnizatoria es disuasiva y resarcitoria al costo de la Administración por llevar a cabo un proceso determinativo teniendo lugar cuando existe un perjuicio o retraso en el pago, por lo que guarda una relación directa con la obligación adeudada.

Las incongruencias de los razonamientos son evidentes cuando, por un lado se sostiene que el "Recargo" no tiene un carácter tributario y, por otro, que es una prestación tributaria accesoria que sigue la suerte del principal y, también

cuando, luego de haber sostenido que se trata de un valor indemnizatorio o resarcitorio, sostiene que se vincula directamente con el retraso en el pago de una obligación tributaria.

Los deferentes calificativos asignados por la Autoridad a este “Recargo”, esto es, ser una indemnización o resarcimiento al que la Administración, supuestamente tiene derecho y, por otro ser disuasivo, demuestran claramente que el “Recargo” inventado en el último y malhadado proceso de reforma tributaria fue solo un invento sobre el cual la propia Administración, verdadera autora de la reforma no tiene clara su naturaleza.

Para ciertos contribuyentes se trata de la creación de una sanción, sin importar su ubicación dentro del Código Tributario. Que esta sanción persiga los fines que la Administración desee asignarle, de ninguna manera le quita este carácter. Por ello, se refieren al “Recargo” como Multa porque es eso y nada más. El retardo en el pago se resarce con lo intereses.

El “Recargo” fue establecido en el artículo 2 reformatorio del artículo 90 del Código Tributario, de la extrañamente denominada Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador que fue publicada en el Registro Oficial No. 242 III S de 29 de diciembre de 2007, con vigencia establecida en su Primera Disposición Final a partir del día siguiente de su publicación, esto es desde el 30 de diciembre de 2007.

Lo indicado significa entonces que el “Recargo” puede aplicarse únicamente desde el 30 de diciembre de 2007. Cuando las Liquidaciones de Pago o Actas definitivas se refieren a diferencias encontradas por la Administración en declaraciones de impuesto a la renta presentadas por años anteriores y se establecieron, como no podía ser de otra manera, aplicando la legislación vigente en esos años en la que no existía previsto ningún tipo de “Recargo” como el que se intenta imponer pues este, como ya he indicado antes, fue establecido solo a partir del 30 de diciembre de 2007.

Se debe tener en cuenta que el proceso que culmina con la notificación de las Liquidaciones de Pago por Diferencias o Actas definitivas es uno solo y en algunos casos se iniciaron mucho antes de la vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador por lo que debe someterse al marco legal que estuvo vigente al momento de su iniciación, no siendo procedente que se lo someta a un doble sistema legal.

Por más que la Administración se empeñe en disfrazar la naturaleza del denominado "Recargo", este es una sanción y la Séptima Disposición Transitoria de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, dispone que las infracciones tributarias cometidas antes de la vigencia de esta Ley, será sancionada de conformidad con las normas vigentes a la época de su cometimiento.

La naturaleza tributaria del "Recargo" es innegable tanto por estar incluido en el Código Tributario cuanto por las propias afirmaciones de la Autoridad.
Estos son algunos de los argumentos que tienen ciertos sujetos pasivos sobre el Recargo y su oportunidad en el tiempo, entonces a partir de todo este análisis se procederán a establecer las conclusiones a las que se ha llegado para finalmente establecer la real categorización jurídica que tiene el recargo y su oportunidad de imposición.

METODOLOGIA

Los métodos utilizados para el desarrollo de esta investigación son:

- **Método Explicativo.-** porque son aquellos trabajos donde se centra en determinar los orígenes o las causas de un conjunto de fenómenos, donde el objeto es conocer porque suceden ciertos hechos a través de la delimitación de las relaciones causales existentes o, al menos, de las condiciones en que ellas se producen.
- **Método Inductivo**.- el cual obtiene conclusiones generales a partir de premisas particulares. Se trata del método científico más usual, en el que pueden distinguirse cuatro pasos esenciales: la observación de los hechos para su registro; la calificación y el estudio de estos hechos; la

derivación inductiva que parte de los hechos y permite llegara a una generalización y la contrastación.

- **Método Estadístico Descriptivo.-** Nos permite interpretar los resultados obtenidos y representar gráficamente la investigación de campo con el fin de brindar una visión clara de la problemática.

CRONOGRAMA.

	MES	Marzo 2015			Abril 2015			Mayo 2015				Junio 2015			Julio 2015				Agosto 2015	
	PROCESO DE INVESTIGACIÓN	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
MOMENTO I	SELECCIÓN DEL TEMA		X																	
	AVANCE DE PROBLEMÁTICA			X																
	JUSTIFICACION Y OBJETIVOS			X																
	AVANCE DEL MARCO TEORICO				X															
	CULMINACION DEL MARCO TEORICO					X														
	METODOLOGIA					X														
	CRONOGRAMA, PRESUPUESTO						X													
	BIBLIOGRAFIA						X													
MOMENTO II	TITULO.							X												
	RESUMEN EN ESPAÑOL E INGLES								X											
	INTRODUCCION.								X											
	REVISION DE LITERATURA.								X	X										
	MATERIALES Y METODOS.										X	X								
	RESULTADOS, DISCUSION.												X	X	X					
	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.															X	X	X		
MOMENTO	SOCIALIZACION DEL PROYECTO DE TESIS																		X	X

PRESUPUESTO

Nro.	MATERIALES	COSTO $
1	Materiales de oficina	100
2	Bibliografía Especializada (libros, revistas etc.)	150
3	Elaboración del proyecto	200
4	Reproducción de los ejemplares del borrador	150
5	Elaboración y reproducción de tesis de grado	200
6	Gastos varios	200
	TOTAL	1000

FINANCIAMIENTO:

El presupuesto de los gastos que ocasionara la presente investigación asciende a MIL CIENTO DOLARES AMERICANOS que serán cancelados con recursos propios del estudiante.

BIBLIOGRAFIA

- CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR;
- CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO;
- INTERNET;
- COOTAD (Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización);
- LA NATURALEZA JURÍDICA DEL RECARGO, Dr. José Suing Nagua;
- LA FINANCIACIÓN TERRITORIAL MEDIANTE RECARGOS, María de los Ángeles García Frías
- SISTEMAS TRIBUTARIOS, Pedro Montero Traibel

ÍNDICE

PORTADA I

CERTIFICACIÓN II

AUTORÍA III

CARTA DE AUTORIZACIÓN IV

DEDICATORIA V

AGRADECIMIENTO VI

1. TÍTULO 1

2. RESUMEN 2

ABSTRACT 5

3. INTRODUCCIÓN 8

4. REVISIÓN DE LITERATURA 11

5. MATERIALES Y MÉTODOS 93

6. RESULTADOS 95

7. DISCUSIÓN 108

8. CONCLUSIONES..... 111

9. RECOMENDACIONES 113

9.1 PROPUESTA DE REFORMA JURÍDICA 115

10. BIBLIOGRAFÍA 117

11. ANEXOS 121

INDICE 145