

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

**LA NATURALEZA JURÍDICA DEL RECARGO TRIBUTARIO DEL 20%
DEL ARTÍCULO 90 DEL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO**

Félix Rafael Villarreal Mosquera

Tesina para la obtención del título de Abogado de las Cortes y Tribunales de la República del
Ecuador

Enero de 2010

© Derechos de autor

Félix Rafael Villarreal Mosquera

2010

Resumen

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 la presente tesina 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.

Abstract

In art.90 of the Tax Code was amended by the Official Record Supplement 242 posted on 29-12-2007 introduced the 20% surcharge tax for which any determination is made by the tax administration. In the present investigation seeks to determine what its true legal nature of such charges, determines the role played in the legal system, based on this idea to determine if its legal nature of a tax is a penalty or of the provision of public assets.

*A mis padres y a todas las personas que confiaron
y me brindaron su apoyo durante mis estudios
en la Universidad.*

Índice

Introducción	viii
---------------------------	------

Capítulo 1.- Aspectos generales del recargo.

1.1 Origen histórico.....	1
1.2 Concepto.....	6
1.3 Clases de recargos.....	11
1.3.1 Recargos de Naturaleza Tributaria.....	11
1.3.2 Recargos de Naturaleza Indemnizatoria.....	12
1.3.3 Recargos de Naturaleza Sancionadora o Penal.....	13
1.3.4 Recargos de Naturaleza Mixta.....	14
1.4 La funcionalidad como criterio de definición de un instituto jurídico.....	16

Capítulo 2.- ¿Por qué el recargo no es un tributo?

2.1 Concepto de Tributo.....	20
2.2 Características de los tributos.....	23
2.3 Clasificación de los tributos.....	29
2.4 ¿Por qué el recargo no es un tributo?.....	34

Capítulo 3.- ¿Por qué el recargo no es una sanción?

3.1 Concepto de sanción.....	40
3.2 Características de las sanciones tributarias.....	47
3.3 Clases de sanciones.	49
3.4 ¿Por qué el recargo no es una sanción?	52
Capítulo 4.- Naturaleza sui generis del recargo.	
4.1 Naturaleza del recargo.....	58
4.2 Prestación patrimonial de carácter público.....	58
4.2.1 Concepto.....	59
4.2.2 Características.....	62
4.2.3 Clasificación.....	65
4.3 Efectos jurídicos de la determinación de la naturaleza del recargo.....	67
Conclusiones.....	73
Bibliografía.....	78

INTRODUCCIÓN

En el artículo 90 del Código Tributario se introdujo mediante la Ley Reformativa 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 encontramos 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 tesis la figura de los recargos ya estaba presente en nuestro ordenamiento jurídico en determinados casos, pero su aplicación y naturaleza jurídica es diferente, ya que este recargo del 20% de la forma como consta en la actualidad es distinto, ya que surgen diferentes dudas respecto a cuál es la función que este cumple dentro del ordenamiento, por esta razón busco determinar cuál es su verdadera naturaleza jurídica. El método que voy a usar para conseguir este fin, es que a partir de la función como criterio de clasificación de una figura jurídica en este caso el recargo, determinar cuál es su naturaleza jurídica.

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.

El recargo puede implicar una prestación patrimonial de carácter público, desde el momento en que es establecido sobre otra obligación tributaria. Esta prestación patrimonial que consiste en el recargo del 20% el cual está destinado a favor de la administración central con el objetivo de cumplir una función recaudatoria.

Para fundamentar esta hipótesis a continuación se propone cuatro capítulos que buscan respaldar que el recargo cumple con esta función y por tanto su naturaleza es diferente, por lo que se descarta la posibilidad de ser considerado como tributo o sanción.

En el primer capítulo se habla del origen histórico de los recargos, el mismo que está ligado a la necesidad creciente de captar recursos por parte de la administración, la misma que utiliza diferentes métodos para aumentar sus ingresos que le permiten cubrir los gastos de sus funciones. Por esta razón los recargos forman parte de los ingresos públicos sin importar cuál sea su naturaleza jurídica o a que hecho imponible estén condicionado su aplicación. En esta parte de la investigación también se define el concepto general de recargo tributario, este es una prestación que contiene una obligación de dar una cantidad de dinero por parte del contribuyente para poder satisfacer una

obligación que la ley determina, por tanto es un aumento contributivo que la administración fija en determinados casos. Se indica de igual manera la clasificación de los recargos esto para saber las diferencias existentes y que naturaleza jurídica tienen depende su clasificación.

En una sección del primer capítulo se menciona a la funcionalidad como criterio de definición de un instituto jurídico, para lo cual se revisa aspectos sobre el área compleja de la filosofía del derecho, pero es básica esta referencia para más adelante poder concluir cual es la función de los recargos y a partir de esta idea determinar cuál es su naturaleza jurídica.

El segundo capítulo se dan las razones porque este tipo de recargo no es un tributo, para esto se realiza una definición, se menciona las características y clasificación de los tributos para luego concluir que el recargo del artículo 90 del Código Orgánico Tributario no se trata de un tributo ya que no cumple con elementos indispensables para ser considerado como tal.

En el capítulo tercero se analiza las razones porque este recargo no es una sanción, para poder superar este tema que es muy controversial en la doctrina, se define el concepto de sanción, sus características y sus diferentes clases, de igual forma se menciona cuál es la función que estas deben cumplir para ser consideradas como una sanción, todo esto para determinar que el recargo que se está estudiando no cumple con todos los supuestos necesarios para decir que su naturaleza jurídica es la de una sanción.

El cuarto y último capítulo se ocupa de dar las razones y argumentos de cuál es la naturaleza jurídica del recargo tributario que está contenido en el art.90 del Código Tributario, esto a partir de la función que este recargo cumple en el ordenamiento jurídico.

Es interesante finalmente llegar a una conclusión, que nos deja ver su procedencia y desde qué momento se puede aplicar este tipo de recargos que por ser el 20% resulta considerable ya que el aumento que sufre el sujeto pasivo se debe tomar en cuenta por ser una cantidad de dinero relevante.

En esta tesina es mi intención exponer de manera coherente y fundamentada, mediante la aplicación de ciertos conceptos jurídicos, el porqué considero que la naturaleza jurídica de este tipo de recargos es diferente a la de un tributo y a la de una sanción, la importancia de esta investigación consiste que como primer paso en el estudio de toda figura jurídica se debe saber cuál es su naturaleza jurídica, luego de esto se pueden analizar temas como su legalidad, su permanencia o no de esta figura en nuestro ordenamiento jurídico.

CAPÍTULO I

ASPECTOS GENERALES DEL RECARGO TRIBUTARIO

1.1 Origen histórico

Al ser el federalismo una de las formas de división de los Estados, que ha tenido aceptación en el mundo contemporáneo, nos encontramos ante el problema de la financiación de los estados federales para poder cubrir su presupuesto local.

Como alternativa a esta necesidad, en ciertos países se ha optado por establecer los recargos tributarios, por parte de los estados federales, sobre tributos que son establecidos por el Estado.

El origen de los recargos se centra en la necesidad de captar recursos por parte de la administración, la misma que está en constante búsqueda de nuevos métodos para aumentar sus ingresos.

En La Constitución española en el art.157.1.a), considera entre los recursos de las Comunidades Autónomas, “los recargos sobre impuestos estatales”. De igual forma en los Estatutos se mencionan a los Recargos como recursos de las Comunidades Autónomas, por ejemplo el estatuto de Andalucía art.56, 65; Estatuto de Asturias art.44, 46, etc. Los mismos que toman como base los impuestos estatales, la limitación solo está dada por la

exigencia que tienen que ser creados mediante ley, emitida por órgano legislativo autonómico como el Parlamento, Asamblea, etc.¹

Las Comunidades Autónomas solo pueden establecer recargos sobre impuestos, no caben recargos sobre tasas y contribuciones especiales estatales.

Como vemos los recargos tributarios han tenido su origen en países como España e Italia en donde esta figura ya se encontraba por ejemplo en la Ley nº4, del 7 de enero de 1929. En la actualidad España utiliza los recargos tributarios de forma muy amplia en diferentes circunstancias y con naturalezas jurídicas diversas depende de cada caso en los que se aplica esta figura. Esto ha provocado que se produzca jurisprudencia sobre la naturaleza y alcance de los recargos tributarios, en el Ecuador hasta el momento no contamos con jurisprudencia que se refiera al tema lamentablemente.

Podemos decir, que los recargos tributarios son parte de los ingresos públicos, los mismos que abarcan un gran campo ya que consisten en el género que concentra a todo recurso que entra a la administración.

Considero necesario ampliar el concepto de los ingresos públicos, así en la doctrina encontramos diferentes conceptos sobre los ingresos públicos, de los cuales podemos concluir, que si bien tienen algunas diferencias, en su esencia concuerdan y tienen elementos que los caracterizan, ya que son fondos o aportes dinerarios que percibe el Estado y sus entes públicos con la finalidad de financiar los gastos públicos, esto es, satisfacer todas las necesidades de la colectividad, buscando siempre el bien común de los administrados.

Una concepción muy acertada de ingresos públicos, está dada por JARACH² quien manifiesta que los ingresos y los gastos son dos temas interdependientes el uno del otro. Así al momento de definir los recursos del Estado, estos son los medios por los cuales el

¹ J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Tributario*, Los tributos en Particular, “Los Impuestos en las Comunidades Autónomas” Marcial Pons ediciones, Madrid, 1996.

² D. JARACH, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario 3ª ed.* Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996. pp. 221–222.

Estado logra el poder de compra necesario para efectuar las erogaciones propias de su actividad financiera, lo cual nos lleva a entender que los recursos que ingresan en las arcas estatales sirven para financiar las actividades, esto es financiar el gasto público.

Por tanto comprendemos, como el mismo autor manifiesta, no se puede entender que el proceso de adquisición de los recursos es anterior o posterior a la actividad de gasto, así como tampoco la una dependa de la otra, sino más bien que los recursos o ingresos van de la mano con el gasto, pues está es justamente la razón de ser de los ingresos públicos, la de financiar todas las actividades públicas que se conoce como gasto público.

Una definición que engloba las características de los ingresos públicos, está dada por MARTÍN³, que los recursos públicos son toda riqueza devengada a favor del Estado y acreditada como tal por su tesorería; este autor al mismo tiempo complementa su definición, acogiéndose a la que realiza SALVADOR ORÍA, ampliando esta concepción de ingresos públicos y de esta manera establece que los recursos públicos es todo caudal que afluye a una entidad pública en virtud del ejercicio financiero de ésta y que se destina a la realización de los fines de la misma.

De lo antes mencionado podemos ver que se recogen los elementos que deben considerarse al momento de entender correctamente qué son los ingresos públicos. Por lo que podemos entonces comprender que los Ingresos Públicos, serán los ingresos tributarios y no tributarios, los fiscales y extrafiscales, etc., dándonos una gama amplia de posibilidades que van a servir para que el Estado pueda recaudar la mayor cantidad de recursos posible sin necesariamente regirse estrictamente a una u otra figura específica.

Dentro de la clasificación jurídica de los ingresos públicos, encontramos los de Derecho Público y los de Derecho Privado; los recargos tributarios que se están investigando claramente se encuentran dentro de los de Derecho Público, que son los

³J.M. MARTÍN, *Ciencias de las Finanzas Públicas*, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1976. pp. 107-108.

ingresos obtenidos por los entes estatales en uso de sus facultades y obtenidos por las actividades públicas por ellos realizadas, por lo que se someten al ordenamiento público y gozan de varias prerrogativas como es el derecho de prelación y preferencia frente a terceros acreedores, afección de bienes, ejecutividad de actos, presunción de legalidad de actos administrativos⁴.

Los recargos tributarios desde su creación están ligados a la existencia de una ley creada por un ente con potestad tributaria legislativa, por tanto la ley es el único instrumento válido para crearlos, razón por la cual la ley se convierte en indispensable elemento para la creación de todo recargo tributario.

Este elemento hace a los recargos de aplicación general y como consecuencia están revestidos de exigibilidad propia del Derecho Público. Característica que ha sido una constante de esta figura desde sus primeros usos hasta la actualidad.

Es necesario saber también los antecedentes de los recargos en nuestra legislación tributaria. Para esto se tiene que mencionar casos de recargos tributarios en nuestro ordenamiento jurídico, como en la Ley Orgánica de Régimen Municipal vigente que establece los siguientes casos:

Se impone "... el recargo anual del dos mil por mil que se cobrará sobre el valor, que gravará a los solares no edificados hasta que se realice la edificación"⁵

De igual forma en el impuesto a los predios urbanos que correspondan al año en curso se menciona que:

"los pagos que se hagan a partir del primero de julio, tendrán un recargo del diez por ciento anual"⁶

En el impuesto a los predios rústicos se establece que:

⁴ J. MARTÍN QUERALT, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid 2001. p. 46.

⁵ Art. 318, 1er inciso de la Ley Orgánica de Régimen Municipal. Publicada en el R.O Suplemento # 159 con fecha del 5-12-2005

⁶ Art.329 4to inciso Ley Orgánica de Régimen Municipal.

“el pago del impuesto podrá efectuarse en dos dividendos, el primero hasta el primero de marzo y el segundo hasta el primero de septiembre. Los pagos que se efectúen antes de esas fechas, tendrán un descuento del diez por ciento anual. Los que se efectuaren después de esas fechas sufrirán un recargo igual en concepto de mora”⁷

Otros antecedentes, que son más aproximados al tipo de recargos que estamos analizando, es respecto al impuesto a la renta, en la Ley de Régimen Tributario Interno, en el artículo que ya no está vigente, se contemplaba lo siguiente:

“De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar el valor del impuesto a la renta, la Dirección General de Rentas procederá a emitir el correspondiente título de crédito para su cobro, el cual incluirá un recargo del 20% del anticipo, sin perjuicio de los intereses y multas que, de conformidad con las normas aplicables, se causen por el incumplimiento”⁸

Se contempla de igual forma el recargo en la siguiente norma que ya no está vigente:

“De no efectuarse la retención, de hacerla en forma parcial o de no depositar los valores retenidos, el agente de retención será obligado a depositar en las entidades autorizadas para recaudar tributos el valor total de las retenciones que debiendo hacérselas no se efectuaron, o que realizadas no se depositaron, con el 100% de recargo y los intereses de mora respectivos.”⁹

Como se puede observar en las normas anteriormente transcritas la figura del recargo ya ha venido usándose en nuestro ordenamiento jurídico, pero debemos aclarar que de forma diferente a como se establece en la actualidad en el artículo 90 del Código Orgánico Tributario en vigencia. Esto debido a que en los primeros casos los recargos tributarios eran establecidos y manejados no por la administración central, sino por los municipios. En los otros casos que se hizo referencia los recargos tributarios si son establecidos por la administración central, pero a manera de un castigo por incurrir en un determinado tipo de conducta.

⁷ Art.338 2do inciso Ley Orgánica de Régimen Municipal.

⁸ Art.41 n°2, 2do inciso de la Ley de Régimen Tributario Interno, contenido en la ley N°56, publicada en el Registro Oficial N°341, de Diciembre 22 de 1989.

⁹ Art.49 n°1 Ley de Régimen Tributario Interno, contenido en la ley N°56, publicada en el Registro Oficial N°341, de Diciembre 22 de 1989

1.2 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. Para 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 pasivos¹⁰

En nuestro ordenamiento el sujeto activo del recargo del 20% puede ser la administración tributaria central y toda administración tributaria que posea la facultad determinadora esto de acuerdo al art.90 del Código Tributario. En el Ecuador puede existir diversidad de sujetos activos, respecto al recargo del 20% sobre las

¹⁰ M.A. GARCÍA FRÍAS, *La financiación territorial mediante recargos*, Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994. p. 43.

determinaciones realizadas por la administración, 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 cuenta 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 publicada el 12-02-1997.

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.

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.¹¹

Es evidente que el valor que corresponde a los recargos tributarios aumenta la deuda tributaria que el sujeto pasivo tiene que asumir. Esto debido a que la deuda tributaria es el conjunto de rubros, como son los impuestos, multas, intereses por mora y recargos, que el sujeto pasivo debe cancelar al fisco para cumplir satisfactoriamente la obligación tributaria pendiente y de esta forma estar al día en sus obligaciones.

La obligación de pagar el recargo se encuentra íntimamente ligada a la obligación de pagar el tributo base, de esta manera vemos que es difícil separarlas al momento de ser cumplidas, ya que como se mencionó las dos obligaciones forman parte de lo que se conoce como la deuda tributaria, pero se tiene que tener claro que estas obligaciones son diferenciables por su origen.

¹¹ Cfr. M.A. GARCÍA FRÍAS, *La financiación territorial mediante recargos*, Universidad de Salamanca, Salamanca, 1994. p. 43.

Los recargos se diferencian del tributo, como se indica en el capítulo segundo, en sentido estricto ya que se establecen sobre la base de un tributo preexistente, al que se añade o se agrega un determinado aumento dependiendo del porcentaje del recargo.

Un concepto de recargo tributario que considero completo, ya que incluye varios elementos que nos ayuda a ver el alcance y los diferentes usos que puede tener un recargo tributario, es el que trae el Diccionario Hispanoamericano de Derecho, donde se menciona que:

Recargo tributario es el aumento del valor de un impuesto o tributo, cuyo valor se determina aplicando un porcentaje sobre la base gravable o sobre el monto del tributo o asignando una tarifa general o uniforme cuyo valor es independiente del monto del tributo al que se hace el recargo. El recargo se puede hacer por necesidades fiscales o tributarias que exigen aumentar el valor de los impuestos para cubrir así las necesidades de funcionamiento del Estado; por mora del deudor del tributo, caso en que se aumenta el valor de este de acuerdo a la gravedad de su retraso en el pago, o como para sancionar al deudor del tributo cuando este incumple sus deberes para con el fisco por no presentar adecuadamente sus declaraciones de ingresos o impuestos, por incumplir su pago más allá de determinada fecha¹².

En la citada definición vemos que se trata de cubrir todo los aspectos respecto a los recargos tributarios, se menciona de alguna forma la clasificación y los usos más comunes de los recargos tributarios, se debe tomar en cuenta de la definición citada que los recargos pueden ser creados por necesidades fiscales o tributarias, diferencia que se analizará y se dejará en claro.

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. Estas prestaciones no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas

¹² *Diccionario Hispanoamericano de Derecho Tomo II*, “recargo tributario” Grupo Latino Editores. Bogotá 2008. p. 1895.

por la ley y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la administración.¹³

El recargo utiliza para su establecimiento y configuración los elementos fundamentales del tributo base: hecho imponible, sujetos pasivos y elementos de cuantificación, para su extinción y gestión recorre normalmente el mismo camino, esto debido a que es una figura que desde sus inicios hasta la actualidad está amparada en un tributo base o preexistente.¹⁴

Se debe mencionar sin embargo que no hay que confundir la obligación de pagar el recargo con la obligación de pagar el tributo base, por tanto son dos obligaciones que se pueden distinguir claramente a pesar que pueden estar unidas al momento de ser exigidas.

Por lo que no se puede decir que la obligación de pagar el recargo es una obligación accesoria de la obligación de pagar el tributo, que si bien como ya se mencionó utilizan o parten de los mismos elementos fundamentales, su finalidad es diferente.

Los recargos se tratan de 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.¹⁵

¹³ Cfr. F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, J.J. FERREIRO LAPATZA, F. PÉREZ ROYO, J.M. QUERALT, *Curso de Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996. p.747

¹⁴ *Ibíd.* p. 747

¹⁵ *Ibíd.* p.747

En el ámbito tributario de nuestro país no existe precepto legal alguno que contenga la definición jurídica del término recargo, este fenómeno sucede en la legislación española también, a pesar de que en dicho país existe un mayor uso de esta figura.

En la legislación italiana por el contrario existe una definición la misma que se encontraba en el artículo 5 de la Ley n°4, del 7 de enero de 1929, este artículo ya no está en vigencia. En esta norma se define la *soprattasse*¹⁶, como la suma que el trasgresor de una norma financiera debe pagar a favor del Estado, además de las sanciones penales o administrativas establecidas por la violación de las normas financieras¹⁷.

En la actualidad en Italia según IBARRA dice que los recargos no suelen adicionarse a las multas aplicadas por la Administración o por los tribunales, sino en lugar de éstas y conjuntamente con los intereses de demora, en los supuestos en que el cumplimiento se efectúa de forma tardía¹⁸, vemos como en Italia se han remplazado las sanciones y en su lugar se establecen recargos, dicho de otra manera estas dos figuras no son usadas de manera simultánea.

El legislador se ha reservado la utilización de la figura del recargo como herramienta cuyo carácter no se centra en lo punitivo, para los supuestos de incumplimiento que el contribuyente incurre. En el Ecuador se ha usado la figura del recargo para aumentar la recaudación tributaria.

Lo antes mencionado nos deja ver que el recargo es utilizado como una reacción de la administración en contra del contribuyente que no cumple con sus obligaciones en el debido tiempo¹⁹, la cual está respaldada por una ley existente. En el Ecuador el legislador a dado una nuevo enfoque a los recargos, ha visto que puede utilizar esta figura para aumentar la recaudación, ya que esto podemos concluir por la forma no técnica de su aplicación.

¹⁶ Término en Italiano equivalente en el castellano a Recargo.

¹⁷A. IBARRA RODRÍGUEZ, El recargo por declaración Extemporánea sin requerimiento previo, *en Temas Actuales de Derecho Tributario*, Director E. González García, J.M Bosh, Barcelona 2005. p.109.

¹⁸ *Ibidem* p.109.

¹⁹ *Ibidem*. p 110.

De todos los conceptos ya mencionados podemos observar que se desprenden diversas formas o clases de recargos, las mismas que a continuación se van a revisar.

1.3 Clases de Recargos

Desde mediados del siglo pasado, la doctrina ha distinguido tres especies de recargos:

- a) Aquellos que son una sobrecarga tributaria, es decir un aumento del volumen económico del tributo que se caracteriza como parte integrante del mismo.
- b) Los segundos, constituyen los recargos por mora, que son jurídicamente obligaciones accesorias de la tributaria.
- c) La tercera especie de los recargos aparecen en la órbita del derecho penal tributario y son sanciones por falta de cumplimiento de la obligación.
- d) En la actualidad se puede considerar una cuarta especie, aquellos que poseen una naturaleza mixta²⁰.

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 seccional²¹.

Según el Art. 58.2º de la LGT y principalmente, de acuerdo con la interpretación que el mismo Tribunal Supremo español, se debe considerar que los recargos legalmente

²⁰ A. IBARRA RODRÍGUEZ, El recargo por declaración Extemporánea sin requerimiento previo, *en Temas Actuales de Derecho Tributario*, Director E. González García, J.M Bosh, Barcelona 2005. p.110.

²¹ *Ibidem*. p.111.

establecidos, sobre las bases o cuotas nunca constituyen cuota, sino que se unen a esta última para dar lugar a la deuda tributaria.²²

Varios autores consideran que las cantidades pagadas a título de este tipo de recargos, constituyen propiamente parte de la cuota, distinguiéndolos de aquellos supuestos en los que los recargos sobre las bases o las cuotas se hayan establecido en favor del mismo ente público acreedor del tributo. En este caso para LÓPEZ, al coincidir tanto el hecho imponible como los sujetos activos y pasivos de la obligación principal y de la obligación de pago de los recargos, existe una única obligación tributaria, cuyo contenido se forma mediante la suma de la cuota del tributo base y la del recargo, originando las denominadas por la doctrina “cuotas de formación compleja”²³.

Por el contrario, cuando el sujeto activo acreedor del tributo base y del recargo sean distintos, ya no se puede hablar de cuotas de formación compleja, ya que al variar un elemento esencial como es el sujeto activo de la relación tributaria, nos encontramos ante dos obligaciones autónomas e independientes. Estas obligaciones de acuerdo al profesor Berliri, suelen denominarse “coligadas” y originan cuotas también diferentes, esto se da porque al existir dos impuestos coligados es porque previamente dos entes con potestad tributaria normativa han ejercido dicha potestad²⁴. Esto es una variación respecto al sujeto activo de la obligación.

Recargos de Naturaleza Indemnizatoria: 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 indemnizatoria²⁵.

Los recargos indemnizatorios no conceptúan necesariamente a la conducta a la cual se conectan como un ilícito civil, cuando el retraso se debe a causas permitidas por el

²² Sentencia del Tribunal Supremo Español de fecha 18 de septiembre de 1978.

²³ LÓPEZ DÍAZ Y BALLARÍN ESPUÑA, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma Vol. 1* Estudios Fiscales Madrid 1991. pp. 935-937

²⁴ A. BERLIRI, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano 1965. pp. 254-255

²⁵ BALLARÍN ESPUÑA, *Los Ingresos Tributarios*, Madrid 1995. p.234

ordenamiento, no hay porque implicar ningún tipo de ilícito. Por el contrario, si el ordenamiento prevé algún recargo de la deuda inicial porque el ingreso se ha efectuado intempestivamente y sin ninguna causa lícita, dicho recargo configurará a la conducta morosa en un ilícito civil, un ejemplo de esto son los intereses de demora que se devengan en los casos de ingreso fuera de plazo con o sin requerimiento previo.²⁶

El Tribunal Constitucional español, en cuanto a los denominados ilícitos civiles, dice que su regulación no debe obedecer a los mismos principios que la de los ilícitos penales, así como que en la aplicación de los recargos ligados a los mismos tampoco deben ser respetadas las mismas garantías que en la imposición de las reacciones de naturaleza estrictamente penal²⁷.

Recargos de Naturaleza Sancionadora o Penal: La deuda tributaria inicialmente debida puede también incrementarse con un recargo a través del cual no se pretenda el resarcimiento del ente público por el retraso sufrido en la percepción de sus ingresos, sino que se dirija a castigar al sujeto que mediante su conducta ha causado una infracción del derecho objetivo.

Desde esta perspectiva, el recargo constituye una sanción pecuniaria, conceptuando al comportamiento o modo de proceder del sujeto pasivo de la imposición como un ilícito penal, dando lugar, en definitiva a lo que se califica como una infracción en sentido estricto²⁸.

En la actualidad, no cabe duda que la consecuencia jurídica ligada a cualquier infracción tributaria en sentido estricto, sea ésta denominada pena o sanción, posee en todo caso una finalidad intimidatoria-represiva; siendo precisamente el carácter intimidatorio-represivo de las sanciones administrativas el que las distancia de aquellas otras consecuencias económicas.

²⁶ BALLARÍN ESPUÑA, *Los Ingresos Tributarios*, Madrid 1995. p.234.

²⁷ Tribunal Constitucional Español, en sentencia 73-1982 de fecha 2 de diciembre.

²⁸ BALLARÍN ESPUÑA, *Los Ingresos Tributarios*, Madrid 1995. p.235.

Finalmente, se puede concluir que constituyen una pena los recargos establecidos sobre una deuda tributaria a través de los cuales se pretende intimidar a los sujetos pasivos de la potestad de imposición para que realicen una determinada conducta y castigarlos en el caso de que no la cumplan²⁹.

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.

En Italia, en 1959 CARBONE Y TOMASSICHIO pretendía hacer participar a las *sopratasse* afirmando que cuando la transgresión consista en el ingreso retrasado del tributo, la ley prevé como sanción el recargo³⁰.

En este tipo de recargos podemos observar cierta analogía con una cláusula penal, ya que está destinado a reforzar la obligación principal como es el pago del tributo y al mismo tiempo a determinar en forma aproximada o estimativa, el monto del daño por no haber cumplido la obligación en el tiempo indicado, esto es, la parte indemnizatoria que la administración ejerce sobre el sujeto pasivo.

Se puede afirmar entonces que los recargos mixtos tienen dos finalidades distintas, la indemnizatoria y la sancionadora, que consiste y lo que busca es el reforzamiento del cumplimiento puntual en el pago de las obligaciones por parte del sujeto pasivo. Dichas finalidades, a pesar de que puedan estar en una sola figura como es el recargo se pueden diferenciar.

Siguiendo otra clasificación encontramos una posible tripartición de la figura de los recargos en:

²⁹ A. IBARRA RODRÍGUEZ, El recargo por declaración Extemporánea sin requerimiento previo, *en Temas Actuales de Derecho Tributario*, Director E. González García, J.M Bosh, Barcelona 2005. p114.

³⁰ *Ibidem*. p.115.

- a) Recargos sancionatorios- indemnizatorios.
- b) Recargos aumento de carga, los recargos *strictu sensu*.
- c) Recargos nueva carga, los llamados sobreimpuestos³¹.

En la primera modalidad, se encontrarían los llamados recargos de prórroga y aplazamiento, así como los de apremio. Como se puede observar vemos que estos necesitan llevar un calificativo que los diferencie de los demás recargos no adjetivados. Esta clase de recargos son prestaciones accesorias, por tanto no cabe atribuirles una naturaleza tributaria. Su naturaleza es fundamentalmente indemnizatoria, que en ocasiones llegue a rozar el carácter sancionador.

Los siguientes tipos de recargo pueden tener una naturaleza más cercana a la de los tributos, por esta razón pueden ser utilizados como instrumentos de financiación para los entes públicos, tal como se desarrolló en la parte correspondiente al origen histórico de los recargos tributarios.

Debemos mencionar que los tributos no se satisfacen como sanción de un ilícito, lo que si ocurre con los recargos conocidos como sobreimpuestos y los recargos *strictu sensu*, por esta razón se puede considerar que pueden llegar a tener un carácter tributario.

En países como España la figura de los recargos tributarios es usada con frecuencia, de ahí que podemos encontrar una clasificación de los mismos, no en base a su naturaleza jurídica, pero si podemos realizar una clasificación de acuerdo a los entes u órganos que los crean, a continuación:

- 1. Recargos tributarios de entes territoriales
 - 1.1 Recargos de entes locales
 - 1.1.1 Recargos de los entes municipales
 - 1.1.2 El recargo provincial

³¹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, *Enciclopedia Jurídica Latinoamericana Tomo IX*, Rubinzal – Culzoni, Universidad Nacional Autónoma de México 2007. p.54.

- 1.1.3 El recargo de entes supramunicipales
- 2. Recargos de las Comunidades Autónomas
 - 2.1 Recargos de las Comunidades Autónomas de régimen común
 - 2.2 Recargos de las Comunidades Autónomas de régimen especial
 - 2.3 Recargos en la Comunidad Autónoma del País Vasco
 - 2.4 Recargos en la Comunidad Autónoma de Navarra
- 3. Recargos tributarios de regulación estatal
- 4. Los recargos de naturaleza Extratributaria
- 5. Los recargos como sanciones tributarias

En nuestro país si realizamos una clasificación de los recargos en base a los órganos que los crean o regulan, evidentemente es limitada:

- 1. Recargos Tributarios creados por la Administración Central
- 2. Recargos Tributarios de entes territoriales.
 - 2.1 Recargos de los entes Municipales.
- 3. Recargos como sanciones tributarias.

1.4 La funcionalidad como criterio de definición de un instituto jurídico

En esta parte de la investigación el objetivo es conocer cuáles son los fines y los alcances de definir un instituto jurídico, usando como criterio la funcionalidad que estos cumplen en el ordenamiento jurídico y en la sociedad. Todo esto con el fin de determinar cuál es la naturaleza jurídica de los recargos tributarios establecidos en el Art. 90 del Código tributario.

Debemos empezar mencionando el concepto de “definición”, se dice que toda definición en derecho es útil en la medida en que expresa su objeto de estudio sin limitarlo. La definición es la respuesta a la pregunta ¿Qué es? La definición tiene por función delimitar con precisión lo definido, para identificarlo y distinguirlo de lo demás³².

Se puede distinguir la definición entre verbal, conceptual y real. La definición verbal se propone identificar una palabra, explicar su significado con ayuda de otra u otras palabras, estas son las definiciones que contienen los diccionarios. La definición conceptual desarrolla el contenido del concepto, analiza el concepto a definir, desentraña su contenido y nos dice lo que es el objeto. Cuando la definición rebasa el contenido del concepto se llama definición real, para esto basta incluir en la definición una determinación cualquiera del objeto que no haya sido recogido antes en el objeto para que la definición sea real³³.

Los autores como ROMERO Y PUCCIARELLI expresan que desde el punto de vista lógico no hay más regla de la definición que la siguiente “la definición debe contener el género próximo y la diferencia específica” por lo que la definición rigurosa se hace con el auxilio del género próximo y la diferencia específica³⁴. Siguiendo estas reglas de definición en la presente investigación se va establecer cuál es la naturaleza jurídica del recargo tributario del 20 % que contempla el artículo 90 del Código Tributario.

A continuación vamos a mencionar determinadas reglas que se deben seguir al momento de definir, ya que es enunciar el significado de una palabra, se dice que son cinco reglas de toda definición según Gómez-Bruera, las mismas que a continuación se presentan:

- 1) La definición debe indicar los atributos esenciales de la especie.
- 2) La definición no debe ser circular, es decir que lo definido no debe aparecer en la definición, cuando esto ocurre la definición no enuncia el significado del término que se está definiendo.

³² J. CATENACCI IMPERIO, *Introducción al Derecho*, Astrea, Buenos Aires 2001. p.20.

³³ *Ibíd.* p.21

³⁴ *Ibíd.* p.21.

- 3) La definición no debe ser demasiado amplia ni demasiado estrecha, esto para evitar correr el riesgo de extender el concepto en el primer caso, en el segundo caso se puede excluir el concepto.
- 4) La definición no debe contener expresiones oscuras, ambiguas o utilizar un lenguaje figurado, ya que esto produce inconsistencia al momento de realizar una definición.
- 5) La definición no debe ser negativa cuando puede ser positiva o afirmativa, en el supuesto en el que puede ser negativa es cuando la ausencia de la propiedad relevante es esencial a los fines definitorios³⁵

Para Aristóteles la definición consta del género y la diferencia, en donde el género indica justamente la esencia y por lo tanto, a él debemos subordinar el objeto por definir para conocer su naturaleza o su esencia. Por otro lado la adición, de la diferencia sirve para designar el modo particular en que se presenta como un fenómeno la esencia³⁶.

RICKERT HEINRICH, considera a la definición como el proceso de pensamiento de la formación del concepto, sin referencia a la transmisión de pensamientos, como instrumento y auxiliar de la exposición científica, el fin de la definición es la determinación de un concepto.³⁷

El concepto solo puede formarse si ya se sabía cuáles eran las notas esenciales, las mismas que tienen en común un objeto con el concepto que lo comprende, por tanto la definición indica las notas esenciales del objeto. Se tiene que saber que notas debe tener un concepto científico y determinar porque nos parecen esenciales³⁸, este es el proceso que se busca realizar para determinar la naturaleza jurídica de los recargos tributarios que se están tratando en esta investigación.

El autor citado en su obra *Teoría de la Definición*, menciona que cada ciencia tiene sus propios métodos, para determinar cuáles son notas esenciales en un concepto, que ella misma crea los mismos que deben estar adecuados a sus fines y propósitos específicos de cada ciencia, la jurisprudencia no es la excepción por tanto a continuación voy a

³⁵ GÓMEZ ASTRID- O. BRUERA, *Análisis del lenguaje Jurídico*, Belgrano, Buenos Aires 1993. p. 39 citado en J. CATENACCI IMPERIO, *Introducción al Derecho*, Astrea, Buenos Aires 2001. p.22

³⁶RICKERT HEINRICH, *Teoría de la definición*, p.14 disponible

en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=454> consultado el 17 de septiembre de 2009.

³⁷ *Ibíd.* p.33.

³⁸ *Ibíd.* p.41.

determinar las particularidades que se deben tomar en cuenta al momento de construir una definición en esta ciencia.

Para HEINRICH “Las proposiciones jurídicas contienen siempre un juicio hipotético, si alguien ha hecho esto y aquello, debe suceder esto y esto otro, por tanto en el derecho encontramos un supuesto y una consecuencia, que quiere el legislador se encuentre ligada al supuesto. Y para que se cumpla esa voluntad del legislador, resulta obviamente necesario definir con precisión y finura los conceptos utilizados en las proposiciones jurídicas, las mismas que no pueden aplicarse antes de que los fenómenos de la realidad le estén subordinados; para ello los conceptos utilizados en las proposiciones jurídicas tienen que estar compuestos de elementos o notas tales que cualquier fenómeno, al cual desea ligar el legislador una consecuencia determinada, pueda ser comprendido con certeza bajo el concepto que forma parte de la proposición jurídica correspondiente”³⁹, para esto considero que se requiere usar una excelente técnica jurídica al momento de legislar, en nuestro país lamentablemente esto no es muy común, en la norma analizada Art. 90 del Código Tributario vemos como no se menciona la naturaleza de los recargos tributarios, de igual forma al no encontrarse definidos en nuestro ordenamiento jurídico se pueden dar diferentes interpretaciones de cuál es su función y la razón de inclusión en el ordenamiento jurídico de esta figura. En la jurisprudencia se tiene que siempre observar cuál es el sentido originario al momento de realizar una definición, lo que significa investigar para determinar con precisión cuál es la voluntad del legislador y qué proposiciones no están sujetas al cambio o modificación.

Podemos concluir entonces que para realizar una definición en el campo jurídico, se debe distinguir las notas esenciales de las inesenciales, para esto debemos determinar cuál es el fin de las mismas o la funcionalidad que busca un instituto jurídico determinado cumplir dentro del ordenamiento jurídico de un país.

³⁹ Rickert Heinrich, Teoría de la definición p.44 disponible en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=454> consultado el 17 de septiembre de 2009.

CAPÍTULO II

¿POR QUÉ EL RECARGO NO ES UN TRIBUTO?

2.1 Concepto de tributo

En el presente capítulo se busca definir qué se entiende por tributo, delimitar este concepto, mostrar cuáles son sus principales características y comparar con el tipo de recargos que se está analizando en esta investigación, para establecer las diferencias existentes.

El concepto de tributo, dentro del Derecho Tributario ha sido bastante desarrollado se han producido varios debates respecto a su definición y principalmente a su clasificación como se demostrará en este capítulo.

MARTÍN QUERALT nos dice que tributo es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito⁴⁰.

⁴⁰ J.M. QUERALT, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Tecnos, 2001. p 79.

FERREIRO LAPATZA expone que los tributos son obligaciones de dar una suma de dinero establecida por la Ley conforme el principio de capacidad a favor de un ente público para sostener sus gastos⁴¹.

Para VILLEGAS los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines

SÁINZ DE BUJANDA define a un tributo como “toda prestación patrimonial obligatoria- habitualmente pecuniaria- establecida en la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados”⁴².

MARTÍN establece que son detracciones de parte de la riqueza de los particulares exigidos a su favor por el Estado mediante leyes dictadas en ejercicio de su poder tributario con la finalidad de promover el bienestar general⁴³.

En nuestro ordenamiento jurídico, encontramos que el Código Orgánico Tributario define a la obligación tributaria como aquel “vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”⁴⁴.

El Código Tributario Modelo para América Latina señala en su Art.9 .- “Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de

⁴¹ J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid 2000. p. 180.

⁴² SÁINZ DE BUJANDA. Citado por H. VILLEGAS en: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario 9 ed.*, Astrea, Buenos Aires, 2005. p. 151.

⁴³ J.M. MARTÍN, *Ciencia de las Finanzas Públicas*, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1976. p.132.

⁴⁴ Artículo 15 Código Tributario publicado en el R.O suplemento # 38 con fecha 14-6-2005.

obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general.

Los tributos se clasifican en:

- a) Impuestos.
- b) Tasas.
- c) Contribuciones especiales⁴⁵.

JARAMILLO, “tributo es la prestación de valores pecuniarios, fiduciarios o en especies o servicios, exigidos por el Estado a los ciudadanos en virtud de la Ley, para obras de beneficio general en razón de formar parte de la comunidad, sin que por ello el Estado esté obligado a una contraprestación equivalente”⁴⁶.

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 público⁴⁷.

Como resultado de todas las definiciones citadas podemos decir que tributo es una prestación patrimonial o ingreso público que el Estado obtiene por la imposición que hace sobre un particular, llamado contribuyente o sujeto pasivo de la relación tributaria, el mismo que por mandato de la ley debe entregar un monto determinado.

En cuanto a la naturaleza de los tributos se ha discutido mucho del tema, hay dos posiciones, quienes hablan de una naturaleza económica y otros hablan de una naturaleza jurídica. GIULIANI FONROUGE⁴⁸ establece que las prestaciones patrimoniales que se dan como pago de un tributo son en dinero por lo que reflejaría su naturaleza económica, pero menciona también que para poder ser exigidos a los ciudadanos deben estar creados por ley lo que les da una naturaleza jurídica desde su nacimiento.

⁴⁵Art. 9 del Código Tributario modelo para América Latina.

⁴⁶ J. JARAMILLO VEGA, *Derecho Financiero y Legislación Tributaria en el Ecuador 3ra. ed.*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 1986. p.62.

⁴⁷ *Ibíd.*, p 158.

⁴⁸ J.M. MARTÍN, en *Ciencia de las Finanzas Públicas*, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1976. pp.130 - 132

En este sentido si bien los tributos se manifiestan en forma monetaria lo cual indicaría una naturaleza económica, debemos atender a que si no fuera una figura jurídica el tributo, esto es, si no estuviera contenido en una norma jurídica, el mismo no podría ser impuesto y exigido, a los sujetos pasivos y por lo mismo no tendría el fin contributivo que es el financiar el gasto público del Estado.

Un concepto de Tributo donde se mira más allá de los aspectos ya descritos acerca del tributo es el que nos presenta EUSEBIO GONZÁLEZ, “tributo es un instrumento coactivo de política económica y de solidaridad, que persigue cumplir con motivaciones socio-económicas, para ayudar a cumplir los fines del Estado. El concepto de tributo esta en continua evolución”⁴⁹.

De todas las definiciones antes anotadas que provienen de tratadistas y expertos en el Derecho Tributario, se puede rescatar características que todo tributo tiene que tener las mismas que se convierten en elementos que los diferencian de cualquier otra figura jurídica por lo tanto a continuación expondré las principales características que contienen los tributos.

2.2 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

⁴⁹ E. GONZÁLEZ GARCÍA Y A. AMATUCCI, Tratado de Derecho Tributario T.II, Temis, Bogotá, 2001. p. 14.

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”⁵⁰.

Según González García⁵¹, el principio de la legalidad tributaria puede conectarse con lo que los romanos sostenían “lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado” esto hace referencia a que la Asamblea Nacional, que es donde están los representantes del pueblo ya que son nominados por elección popular, es el organismo que puede establecer tributos, cumpliendo el principio de legalidad.

En este sentido, Jarach sostiene que:

Decir que no debe existir tributo sin ley significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y por tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imposables en su aceptación objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el

⁵⁰ Constitución Política del Ecuador publicada en el R.O. # 449 con fecha 20-10-2008.

⁵¹ E. GONZÁLEZ GARCÍA, Estudios sobre derecho constitucional e Internacional tributario, Derecho Financiero, 1980. P 120

criterio con que debe valorarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir ese monto⁵².

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.

El principio de capacidad contributiva consiste en que todos deban contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, donde los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga la misma que tiene que ser aplicada en forma proporcional y progresiva en relación a la capacidad económica que tiene cada individuo⁵³.

El concepto de capacidad contributiva es la aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que capacidad económica no es identificable con capacidad contributiva, sino está viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia⁵⁴.

En la Constitución se garantiza este principio, considero que una forma de proteger la capacidad económica de los ciudadanos, cuando se ha abusado de la capacidad contributiva, es la que se menciona en el Art.66 que corresponde a las garantías personales en su numeral 29 literal C “que ninguna persona puede ser privada de su libertad por deudas, costas, multas, tributos, ni otras obligaciones excepto el caso de pensiones

⁵² D. JARACH, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Cima 1980. p.80.

⁵³ J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero Español 14 ed.* p.323.

⁵⁴ F. MOSCHETTI, *Principio de Capacidad Contributiva*, Madrid 1989. p.267.

alimenticias”⁵⁵. Esto nos deja ver que a nivel constitucional se protege este principio evitando posibles abusos.

Existe consenso en la doctrina en considerar índices de capacidad contributiva, los siguientes factores como son la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales, donde encontramos las sucesiones, donaciones; y los incrementos del valor del patrimonio.

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.

La satisfacción de la obligación puede darse de acuerdo al art. 37 del Código Orgánico Tributario, por solución o pago, el mismo que se lo debe hacer según el art.43 de la misma ley:

Salvo lo dispuesto en leyes orgánicas y especiales, el pago de las obligaciones tributarias se hará en efectivo, en moneda de curso legal; mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley o por la administración para el efecto. Cuando el pago se efectúe mediante cheque no certificado, la obligación tributaria se extinguirá únicamente al hacerse efectivo. Las notas de crédito emitidas por el sujeto activo, servirán también para cancelar cualquier clase de tributos que administre el mismo sujeto.

Asimismo, la obligación tributaria podrá ser extinguida total o parcialmente, mediante la dación en pago de bonos, certificados de abono tributario u otros similares, emitidos por el respectivo sujeto activo, o en especies o servicios, cuando las leyes tributarias lo permitan⁵⁶

A la administración tributaria le conviene que se extinga la obligación tributaria mediante el pago, ya que lo que se busca es dotar de liquidez a la administración para poder cubrir todos los gastos, la única forma de hacerlo es dando prioridad a que los recursos provenientes de los tributos sean en dinero, ya que al Estado no le conviene

⁵⁵ Constitución Política del Ecuador.

⁵⁶ Artículo 43 Código Orgánico Tributario publicado en el R.O suplemento # 38 con fecha 14-6-2005.

llenarse de bienes que luego no va a ser fácil su comercialización y por tanto se estaría desaprovechando recursos.

6) Los tributos no tienen que tener un alcance confiscatorio, en general el Derecho Tributario se basa en la no confiscatoriedad, esto se confirma en nuestro ordenamiento jurídico, nunca puede llegar al punto de confiscar bienes por concepto de obligación de pagar tributos en cuanto hay que mirar la capacidad económica y está va de acuerdo a la riqueza que en ningún momento podrá exceder del patrimonio exigible como tributo del contribuyente.

De igual forma los tributos deben cumplir con los principios de igualdad y progresividad, lo que impide que la exigencia de tributos tenga implicaciones confiscatorias.

En nuestra Constitución podemos encontrar la prohibición de confiscar la propiedad privada en el Art. 323.- “Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación”⁵⁷.

Por tanto no se trata de una antinomia entre derecho de propiedad y tributo, ya que este constituye el precio que hay que pagar para vivir en sociedad, lo cual exige cubrir los gastos que pueda tener el gobierno que es el encargado de cumplir y hacer cumplir la Constitución del país.⁵⁸

El principio de no confiscatoriedad de los tributos es un límite que debe ser precisado en la ley para proteger el derecho de la propiedad privada, este debe constituir en una valla infranqueable a las demasías fiscales que en ocasiones se puede pretender

⁵⁷ Constitución de la República del Ecuador

⁵⁸ R. SPISSO, *Derecho Constitucional Tributario 2 ed.*, Depalma, Buenos Aires, 2000. p.417.

ERROR: syntaxerror
OFFENDING COMMAND: --nostringval--

STACK:

-mark-
/sfnts