



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y  
POLÍTICAS.  
CARRERA DE DERECHO.**

**TEMA:**

**Naturaleza jurídica del recargo del 20% sobre determinaciones tributarias desde el punto de vista de la facultad determinadora y sancionadora.**

**AUTOR:**

**Alvarado Urgilés, Paúl Victor.**

**Trabajo de titulación previo a la obtención del título de Abogado de los juzgados y tribunales de la república del Ecuador**

**TUTORA:**

**Navarrete Luque, Corina Elena.**

**Guayaquil, Ecuador**

**26 de febrero de 2021.**



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y  
POLÍTICAS  
CARRERA DE DERECHO**

**CERTIFICACIÓN**

Certificamos que el presente trabajo de titulación, fue realizado en su totalidad por **Alvarado Urgilés, Paúl Víctor**, como requerimiento para la obtención del título de **Abogado de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador**.

**TUTORA**

f. \_\_\_\_\_  
**Navarrete Luque, Corina Elena.**

**DIRECTOR DE LA CARRERA**

f. \_\_\_\_\_  
**Lynch Fernández, María Isabel.**

**Guayaquil, a los 26 días del mes de febrero del año 2021.**



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y  
POLÍTICAS.**

**CARRERA DE DERECHO.**

**DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD**

**Yo, Alvarado Urgilés Paúl Víctor.**

**DECLARO QUE:**

El Trabajo de Titulación, **Naturaleza jurídica del recargo del 20% sobre determinaciones tributarias desde el punto de vista de la facultad determinadora y sancionadora**, previo a la obtención del título de **Abogado de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador**, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan en el documento, cuyas fuentes se incorporan en las referencias o bibliografías. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance del Trabajo de Titulación referido.

**Guayaquil, a los 26 días del mes de febrero del año 2021.**

**EL AUTOR**

f. \_\_\_\_\_  
**Alvarado Urgilés, Paúl Víctor.**



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y  
POLÍTICAS.  
CARRERA DE DERECHO.**

### **AUTORIZACIÓN**

**Yo, Alvarado Urgilés Paúl Víctor.**

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil a la **publicación** en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación, **Naturaleza jurídica del recargo del 20% sobre determinaciones tributarias desde el punto de vista de la facultad determinadora y sancionadora**, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

**Guayaquil, a los 26 días del mes de febrero del año 2021.**

**EL AUTOR:**

f. \_\_\_\_\_  
**Alvarado Urgilés, Paúl Víctor**

# INFORME DE URKUND

The screenshot displays the URKUND interface. On the left, a metadata panel shows the document 'Paúl Alvarado Urgilés.docx' (D95123809) presented on 2021-02-09 20:32 (-05:00) by cnavarretel@yahoo.com.mx. The recipient is maritza.reynoso.ucsg@analysis.urkund.com, and the message is from Paul Alvarado. A yellow highlight indicates that 1% of the 16 pages consist of text from 5 sources. On the right, the 'Lista de fuentes' (List of sources) tab is active, showing a table with columns for 'Categoria' and 'Enlace/nombre de archivo'. The table lists five sources, with the last one checked. The bottom toolbar includes icons for navigation and actions like '0 Advertencias', 'Reiniciar', 'Exportar', and 'Compartir'.

Categoria	Enlace/nombre de archivo
	<a href="http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4687/1/SM170-Colcha-El%20recargo.pdf">http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4687/1/SM170-Colcha-El%20recargo.pdf</a>
	TESIS MARZO ENTREGA.doc
	<a href="https://dspace.uceuca.edu.ec/bitstream/123456789/2667/1/tm4374.pdf">https://dspace.uceuca.edu.ec/bitstream/123456789/2667/1/tm4374.pdf</a>
	MONOGRAFIA CARMEN NARCIZA MARCILLO SERRANO.docx
	<a href="https://www.exapuni.com/carreras/apunte/Universidad%20de%20Buenos%20Aires/Abogac...">https://www.exapuni.com/carreras/apunte/Universidad%20de%20Buenos%20Aires/Abogac...</a>

f. \_\_\_\_\_  
**Navarrete Luque, Corina Elena.**

f. \_\_\_\_\_  
**Alvarado Urgilés, Paúl Víctor**

## DEDICATORIA

*A Dios y a la Virgen María, quienes han sido luz y paz en los momentos más  
difíciles.*

*Al Divino Niño, a quien siempre he agradecido por todos los logros que he  
conseguido.*

*A mi padre y a mi madre, mis ejemplos a seguir.*

*A mis hermanos.*

*A mi tía, que tan pronto ha partido al regocijo del Señor y disfruta del cantar de los  
ángeles.*



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y  
POLÍTICAS.  
CARRERA DE DERECHO**

**TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN**

f. \_\_\_\_\_

**AB. JOSÉ MIGUEL GARCÍA BAQUERIZO**

DECANO

f. \_\_\_\_\_

**DRA. MARITZA REYNOSO GAUTE DE WRIGHT**

COORDINADOR DEL ÁREA

f. \_\_\_\_\_

**(NOMBRES Y APELLIDOS)**

OPONENTE



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**Facultad:** Jurisprudencia  
**Carrera:** Derecho  
**Periodo:** UTE B-2020  
**Fecha:** 26 de febrero de 2021

**ACTA DE INFORME FINAL**

El abajo firmante, docente tutor del Trabajo de Titulación denominado “**Naturaleza jurídica del recargo del 20% sobre determinaciones tributarias desde el punto de vista de la facultad determinadora y sancionadora**”, elaborado por el estudiante Alvarado Urgilés, Paúl Víctor, certifica que durante el proceso de acompañamiento dicho estudiante ha obtenido la calificación de **DIEZ (10)**, lo cual lo califica como: **APTO PARA LA SUSTENTACIÓN.**

**TUTORA**

f. \_\_\_\_\_

**Navarrete Luque, Corina Elena.**



## INDICE

<b>RESUMEN</b> .....	<b>X</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>XI</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>2</b>
<b>CAPÍTULO I</b> .....	<b>3</b>
Principios y facultades que rigen en la Administración Tributaria. – .....	3
Principio de eficiencia, principio de simplicidad administrativa y principio de economía .....	3
Facultad Determinadora. ....	4
Facultad Sancionadora. ....	8
Principios que regulan la independencia de las facultades de la Administración. Tributaria. ....	12
Principio de separación de procedimientos y principio de adecuación al fin. ....	12
Principio a la seguridad jurídica. ....	13
<b>CAPITULO II</b> .....	<b>14</b>
Naturaleza jurídica del recargo del 20%.....	14
Naturaleza Resarcitoria. ....	14
Naturaleza Sancionatoria.....	15
Naturaleza Mixta. ....	15
Naturaleza jurídica del recargo del 20% desde el ordenamiento jurídico del Ecuador. ....	16
Incidencia del recargo 20% sobre la facultad determinadora y sancionadora desde el punto de vista de la caducidad y la prescripción. ....	19
<b>CONCLUSIONES.</b> .....	<b>21</b>
<b>RECOMENDACIONES.</b> .....	<b>23</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.</b> .....	<b>24</b>

## RESUMEN

Los fines de la Administración Tributaria en el Ecuador se encuentran correlacionados con las facultades que la normativa fiscal le ha otorgado: reglamentaria, determinadora, resolutive, sancionadora y recaudadora; y, la de control que se encuentra establecida en varios preceptos normativos de nuestro ordenamiento.

Cada facultad se manifiesta como autónoma ya que, en cada una de ellas el legislador ha dejado en claro un procedimiento a seguir con disposiciones y efectos jurídicos que le son propias.

A simple vista se puede evidenciar como el recargo del 20% se lo considera como elemento substancial dentro de un acta de determinación, como parte de la facultad determinadora. No obstante, hay pronunciamientos judiciales y doctrinarios que permiten considerarlo como parte de la facultad sancionadora y, por tanto, su imposición se relaciona al procedimiento y a los efectos de dicha facultad.

Si bien las acciones tendientes a imponer sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias prescriben en el plazo de 3 años contados desde el cometimiento de la infracción, la norma no es clara al manifestar cuando se interrumpe este plazo; por lo que, si se asegura que el recargo del 20% forma parte de la facultad sancionadora, como bien concluyo; este plazo no se vería afectado con el inicio de una determinación, sino tan sólo a partir del momento en el que la Administración emite la respectiva acta.

*Palabras Claves:* Facultad determinadora, Facultad sancionadora, principios, naturaleza jurídica, recargo 20%, interrupción, prescripción, caducidad.

## ABSTRACT

Tax Administrations' purposes are correlated with the powers that tax regulations have granted to them. Those faculties are: the power to regulate the tax law; to determinate a tax obligation; to resolve claims; to impose penalties; to collect taxes; and, a control power that is established on many normative precepts of our legal system.

It should be noted that each tax power manifests itself as autonomous since, in each of them, the legislator has made clear a procedure to follow with provisions and legal effects that are its own

At a glance, it can be seen how the surcharge of 20% is considered a substantial element within a determination act and, as part of the exercise of the determining power. However, there are judicial and doctrinal pronouncements which allow to consider that surcharge as part of the sanctioning power and, therefore, its imposition is related to the procedure and legal effects of that power.

The statute of limitations of the actions aimed at imposing penalties for contraventions and regulatory faults is 3 years from the commission of the offense; but, this rule is not clear for knowing when this period of time is interrupted; Therefore, if it is ensured that surcharge is part of the sanctioning power, as I conclude; this period would not be affected by the initiation of a determination through an order of tax verification, but only from the moment the Administration issues the respective act. Thus, a limit to the determining tax power is established

*Key words: Determining power, sanctioning power, principles, legal nature, surcharge of 20%, interruption, statute of limitation, expiration.*

## INTRODUCCIÓN

Surge del contrato social de Jean-Jacques Rousseau (1880), la acepción de que la sociedad debe, como un acto de compromiso recíproco, contribuir al Estado para que éste último cumpla con los fines sociales.

Así, surge una relación jurídica entre el particular y el Fisco; donde el particular debe cumplir con el deber de pagar tributos, y la Administración Tributaria de recolectarlos. Por este motivo, el Estado debe dotarle de potestades autónomas al Ente Fiscal para que este pueda cumplir sus fines. Nuestra legislación le ha otorgado a la Administración varias facultades, como son: la Reglamentaria, Determinadora, de Control, Resolutiva, Recaudadora y Sancionadora. Cada una de ellas con objetivos y procedimientos que le son propios; sin embargo, en ocasiones, actúan relacionándose una respecto de otra, generando así situaciones jurídicas complejas de resolver.

En este estudio se analizará dos de las potestades que más injerencia tienen en las Administraciones Tributarias dentro de esta relación jurídica tributaria, la facultad Determinadora y Sancionadora, enfocadas a una situación, esto es, conocer cuál es la naturaleza jurídica tributaria del recargo del 20% impuesto sobre las determinaciones tributarias: ora determinadora ora sancionadora, por los efectos que ellos conlleva administrativa y judicialmente.

## CAPÍTULO I

### **Principios y facultades que rigen en la Administración Tributaria. –**

#### **Principio de eficiencia, principio de simplicidad administrativa y principio de economía.**

Dentro del andamiaje de principios jurídicos tributarios existen dos de carácter constitucional que podrían aplicarse a los procedimientos administrativos en esta materia; específicamente los principios de eficiencia y de simplicidad administrativa, establecidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador en relación al régimen tributario. No obstante, hay que hacer notar que el principio de simplificación se encuentra, además, estipulado en el artículo 73 del Código Tributario del Ecuador como uno de aquellos que regula las actuaciones de la Administración Fiscal.

Los principios antes mencionados permiten sustentar el hecho de que las facultades que tiene la administración pueden ejercerse conjuntamente, relacionándose una respecto de otra.

Por un lado, el principio de eficiencia que se correlaciona directamente a la existencia de un buen sistema tributario, enfocado en el ideal de que el Estado debe optimizar los recursos públicos para recaudar la mayor cantidad de impuestos posible al mínimo costo; generando así, pocas distorsiones económicas. (Suárez, 2014)

En el mismo sentido, el principio de simplicidad administrativa se refiere a la mayor simpleza posible de todo sistema tributario, otorgándole a su vez al contribuyente certeza con respecto al modo de pago, lugar, fecha y otros factores. (Villegas, 2001) La importancia de este principio radica en la búsqueda de los mecanismos más ágiles para el ejercicio de las facultades de la administración fiscal, que indirectamente regulan el quehacer de los funcionarios y, guarda relación con los costes que debe asumir el sujeto pasivo por efecto del sistema tributario, o más conocidos como *costos de la recaudación*.

Adicionalmente, si bien no se encuentra establecido en nuestra normativa tributaria, la doctrina se ha encargado de analizar el principio de economía, el cual se refiere a que toda actuación del Ente Fiscal debe ejercerse con ahorro de trabajo, energía y costo, en miras de obtención del mayor resultado con el mínimo esfuerzo.

Este principio implicar evitar que los administrados se encuentren inmersos dentro de trámites superfluos o redundantes, y a su vez, permite que se aminore el trabajo de los servidores que pertenecen a la Administración Pública. (Suárez, 2014)

### **Facultad Determinadora.**

Si bien la Administración Tributaria tiene varias facultades, nos centraremos en la Facultad Determinadora y la Sancionadora.

La Ley coloca al contribuyente en la obligación de presentar ante la Administración Tributaria, dentro del plazo fijado, las declaraciones exigidas para cada tributo, que pueden provocar una obligación tributaria a pagar. No obstante, no todo sujeto pasivo cumple de manera completa, constante y regular sus obligaciones tributarias sustanciales y formales. Es por ello que, el legislador debe optar de medidas que faculten a la Entidad Fiscal a sustituir la actividad del contribuyente y determinar, de oficio, un debido tributo a pagar, estableciendo, además, las diversas sanciones que pueden cometerse en transgresión a la ley.

Así, corresponde estudiar la facultad determinadora como una potestad del Ente Fiscal para verificar, con eficacia y celeridad, el correcto cumplimiento de los contribuyentes con respecto a sus obligaciones tributarias. El artículo 67 del Código Tributario del Ecuador otorga a las administraciones tributarias la facultad determinadora y el artículo 68 del mismo cuerpo legal define en que consiste esta facultad determinadora, estableciéndose que es el acto o conjunto de actos, provenientes de la Administración Tributaria, tendientes a establecer, en cada caso particular, los elementos objetivos y subjetivos de un tributo, esto es, hecho generador, sujeto pasivo, base imponible y cuantía del mismo. (Código Tributario del Ecuador, 2019)

Es menester manifestar que toda actividad proveniente de la Administración Pública se encuentra directamente relacionada a normas previamente preestablecidas, es decir, solo pueden actuar conforme la ley lo determine. Como bien manifiesta el artículo 226 de la Constitución de la República del Ecuador: *“Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley (...)”* (Constitución de la República del Ecuador, 2021, p. 117)

Si bien, la facultad determinadora es una potestad que tiene como fin establecer una obligación tributaria; para llegar a dicho objetivo, la Administración Tributaria deberá actuar conforme el procedimiento que la Ley determine. Es así que, el ejercicio de esta facultad comprende la verificación, complementación o corrección de las declaraciones de los contribuyentes o responsables, composición del tributo correspondiente, y la adopción de las medidas legales que se estimen convenientes para esa determinación. Al establecer este proceso, la legislación busca evitar que los actos emitidos por el Ente Fiscal sean arbitrarios.

El artículo 90 del Código Tributario Ecuatoriano (2019), establece lo siguiente en relación a la determinación. –

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. (p. 24)

Sin embargo, además de obtener dicha carga tributaria, en las determinaciones iniciadas por sujeto activo se establece como regla general la generación de un recargo del 20% adicional; que se reflejará en el acto determinativo, realizado en función de la determinación del sujeto pasivo.

La Administración Tributaria tiene un plazo determinado para ejercer su facultad determinadora. Así, el artículo 94 del Código Tributario establece el tiempo de caducidad de esta potestad en los siguientes términos: a) 1 año cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta; b) 3 años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo; y, c) 6 años, desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte. En relación a este plazo de caducidad de los 6 años, la Ley de Fomento Productivo, vigente desde el 21 de agosto del 2018, estableció en su artículo 61 que los 6 años deben ser considerados en los casos en que los sujetos pasivos hayan sustentado costos o gastos inexistentes o facturas emitidas por empresas fantasmas.

El jurista Manuel Bejarano Sánchez señala que la caducidad constituye la pérdida del derecho por no efectuar una conducta exigida o por no realizar un acto

señalado en la norma, sea sustantiva o procedimental, dentro de un plazo establecido.(Sánchez, 2010)

Además de lo deducido por la doctrina, la jurisprudencia ecuatoriana contencioso administrativa ha expresado:

*“(...) cuando se alega la extinción del derecho sustancial, se trata de excepción de prescripción; cuando sólo se alega la extinción del derecho de iniciar el proceso, se trata de una caducidad” (Recurso de casación, 1999, p. 8)*

Es decir, la caducidad pasaría a ser la extinción del derecho a ejercer una acción o un derecho dentro del término o plazo establecido por la ley.

## **Efectos de la Facultad Determinadora sobre otras Facultades de la Administración Tributaria. –**

### **i. Sobre la Facultad Resolutiva. –**

Por lo general, los procedimientos de determinación tributaria culminan con la emisión de un acto administrativo que establece un determinado impuesto a pagar al sujeto pasivo. Sin embargo, la Administración, a través del ejercicio de la facultad determinadora, bien puede afectar derechos e intereses subjetivos del contribuyente.

Es así que el Código Tributario del Ecuador, en su artículo 115, manifiesta que todo sujeto pasivo que se crean afectados por un acto de determinación tributaria, pueden presentar reclamo, en la forma y plazo legalmente estipulado.

Un reclamo es *“la acción administrativa prevista en la ley, mediante la cual los sujetos pasivos o terceros interesados, se oponen a actos de determinaciones de obligaciones tributarios por la administración, por considerar que les afectan y son contrarios a la ley.”* (García, 2009)

De la presentación de un reclamo, la Administración Tributaria, en el ejercicio de la potestad resolutiva, tiene la obligación expedir una resolución motivada que bien puede ratificar el contenido del acta de determinación tributaria o aceptar total o parcialmente el reclamo presentado.

Así mismo, si en la tramitación de la petición o reclamo se advierten la existencia de hechos no considerados en la determinación de un tributo, la Administración Tributaria podrá disponer la suspensión del trámite e iniciar,



consecuentemente, un proceso de determinación complementaria, emitiendo la correspondiente orden de verificación.

**ii. Sobre la Facultad de Control. –**

La determinación tributaria implica un lógico control posterior por parte del fisco cuyo objetivo es establecer si los contribuyentes cumplieron o no los deberes formales emanados de la Administración (Villegas, 2001). Si bien Héctor Villegas manifiesta un control posterior, esta inspección debe entenderse a aquella que se realiza luego de que el sujeto pasivo declare y determine un determinado impuesto a pagar, es decir, cuando existe una determinación por parte del sujeto pasivo; o, bien cuando el mismo no haya cumplido con el deber de declarar y pagar un tributo debido.

La facultad de control no se encuentra de manera taxativa en el Código Tributario del Ecuador; más, sin embargo, con la entrada en vigencia de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, específicamente en su artículo 2, numeral 2, se le otorga a esta entidad administrativa fiscal la facultad de efectuar un control sobre los tributos internos del Estado.

Tales actuaciones de inspección están relacionadas al principio de comprobación que se ligan a lo siguiente: La veracidad de la declaración tributaria; el conjunto de documentación que la sustenta; la correcta determinación del impuesto; y, accesoriamente, la captación de información de terceros (bancos, proveedores, etc.). (Díaz, 1995)

El control que realiza la Administración Fiscal, en la mayoría de las ocasiones, termina ora en el inicio de un proceso de determinación por parte del sujeto activo ora en una determinación complementaria.

Así, se concluye que esta labor es meramente investigativa y accesoria pues, permite al Ente Fiscal averiguar la existencia de hechos imponderables efectivamente realizados por el contribuyente, pero ignorados por el fisco.

**iii. Sobre la facultad Recaudadora –**

Es menester manifestar que todo acto determinativo practicado por la Administración Tributaria al ser un acto administrativo goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, de conformidad con el artículo 82 del Código Tributario del Ecuador. No obstante, para ejercer la facultad recaudadora, se requiere además que

dicho acto administrativo se encuentre en firme y ejecutoriado. (Código Tributario del Ecuador, 2019)

Determinado el impuesto y encontrándose en firme y ejecutoriada el acta de determinación, el Ente Fiscal cobrará inmediatamente el impuesto a pagar liquidado toda vez que, el ejercicio de esta potestad se encuentra encaminada a la consecución del cumplimiento de la obligación de pago y, a su vez, constituye la etapa del “*subprocedimiento tributario*” en la cual la Administración realiza el cobro de la deuda tributaria y verifica el ingreso del tributo en las arcas fiscales. (Piza Rodríguez, 2010)

### **Facultad Sancionadora.**

La facultad sancionadora se establece con la finalidad de implantar un castigo al contribuyente que incumple las normas o reglas pre establecidas. Por lo tanto, genera un gravamen en contra del contribuyente o responsable que incumple o inobserva deberes solicitados por la autoridad competente, o ha incurrido en la transgresión de la norma tributaria.

El artículo 70 del Código Tributario le otorga esta potestad a la Administración Tributaria estableciendo que en las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la medida previstos en la ley. (Código Tributario del Ecuador, 2019)

El ejercicio de esta facultad encuentra un punto de conflicto al momento de establecer si la misma pertenece a un régimen penal general o a un régimen penal administrativo, o si sigue la secuencia de una teoría dualista.

En relación a la teoría penalista, esta manifiesta que las infracciones tributarias son una especialidad del derecho penal por razón de la materia. El régimen sancionatorio sigue las reglas de ley penal ordinaria por las siguientes consideraciones (Toscano Soria, 2013):

- a) El legislador fiscal y el legislador penal tienen el mismo fin: restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y protección de intereses de índole moral.
- b) Facultad de recaudar impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado, de modo que las infracciones a las disposiciones tributarias constituyen delitos contra el patrimonio.

c) Perturba el funcionamiento del organismo estatal, ya que el infractor fiscal elude una disminución de su riqueza personal.

Respecto a la tendencia administrativista, presidida por el alemán James Goldschmidt, manifiesta que en las infracciones tributarias existe una desobediencia a las órdenes de la administración, en la que el elemento material del delito es el quebrantamiento de un fin administrativo y no una subversión del orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales. (Jarach, 2003)

En relación a la concepción dualista, el ilícito tributario se divide en dos categorías distintas, dependientes de su naturaleza jurídica, distinguiendo las sanciones en penales y civiles que, con mayor propiedad, éstas últimas se las denomina como administrativas. Las sanciones penales corresponden a los delitos tributarios consistentes en sustraerse dolosamente o no al cumplimiento de la obligación de pago reprimiendo esta hipótesis con sanciones del código penal; mientras que, las sanciones administrativas o civiles por infracciones a disposiciones de la autoridad destinadas a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales, consistentes en penas pecuniarias, recargos y penas accesorias como el decomiso o la clausura de locales. (Toscano Soria, 2013)

Antes de la entrada en vigor del Código Orgánico Integral Penal, el artículo 315 del Código Tributario (2019) señalaba que existían tres tipos de ilícitos tributarios: los delitos, las contravenciones y las faltas reglamentarias. No obstante, una vez que el COIP entró en vigor, los delitos fueron impuestos dentro del régimen penal general, quedando así las contravenciones y las faltas reglamentarias como infracciones administrativas, en las cuales predomina la facultad sancionadora *per se*. De esta manera, en el Ecuador, actualmente, prima una corriente dualista.

Para iniciar, debemos establecer la mínima diferencia entre un delito y una contravención y falta reglamentaria. Las contravenciones ocurren ante el incumplimiento de normas adjetivas, mientras que las faltas reglamentarias se generan por la inobservancia a reglamentos. Sin embargo, no es clara la diferenciación entre una contravención y un delito, o quizás desde un punto de vista procesal lo podríamos evidenciar toda vez que, el juzgamiento de los delitos es competencia exclusiva del poder judicial, mientras que en el caso de faltas reglamentarias y contravenciones, su juzgamiento es seguido por la autoridad administrativa tributaria que, al amparo de su potestad sancionadora puede declarar la existencia de una infracción tributaria.

La contravención es una falta de colaboración, omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediante (Villegas, 2001). Es decir, existirá una contravención cuando realizamos una acción u omisión, mediante la cual se vulnera lo establecido en una norma legal relacionada con la administración o aplicación de tributos, o cuando se ha obstaculizado la labor fiscalizadora de la Administración.

Por otro lado, nos encontramos ante una falta reglamentaria cuando no se ha tomado en cuenta los procedimientos establecidos en reglamentos y resoluciones de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos y requisitos para cumplimiento de obligaciones y deberes formales.

El artículo 323 del Código Tributario del Ecuador (2019) señala las penas aplicables a las infracciones, siendo posible imponer multas, clausura de establecimientos, suspensión de actividades del contribuyente, decomiso, incautación definitiva, entre otros. Sin embargo, la doctrina señala que existen sanciones que no se encuentran definidas como tales, pero que representan verdaderas sanciones, las llamadas “*sanciones anómalas*”. La gravedad de este tipo de sanciones estriba en que, directamente, alteran la cuantía de un impuesto determinado, infringiendo así el principio de capacidad contributiva. Camufladas en la normativa, y a falta de un pronunciamiento judicial, estas sanciones complementarias representan un agravamiento de la carga tributaria, ya que el simple comportamiento omisivo del sujeto pasivo no puede ser reputado como un índice de la capacidad contributiva. (Carvalho, 2003)

En relación a su relación la facultad determinadora, hay que hacer notar que el artículo 362 del Código Tributario del Ecuador (2019) establece que la acción para imputar el cometimiento de una infracción y sancionar es ejercido por los funcionarios encargados de ordenar la realización o verificación de actos de determinación. Artículo siguiente establece que el funcionario podrá descubrir el posible cometimiento de una infracción a través de una denuncia o en cualquier otra forma. Una vez que tuviere conocimiento, deberá iniciar un sumario administrativo, que deberá ser notificado al presunto contribuyente infractor, con la finalidad de que pueda ejercer su derecho a la defensa y a la contradicción.

Es decir, durante un proceso de determinación tributaria, la Administración Tributaria puede descubrir hechos que se consideren como faltas reglamentarias o

contravenciones; para lo cual el Ente Fiscal deberá iniciar un sumario, sin perjuicio de se continúe sustanciando el procedimiento de determinación.

Respecto a la prescripción de la facultad sancionadora, hay que hacer notar que el artículo 340 del Código Tributario manifiesta que el ejercicio de esta potestad prescribe en el plazo de 3 años contados desde el cometimiento de la infracción.

En materia tributaria, el tipo de prescripción que se debe de tomar en cuenta es la liberatoria. Aquella consiste, en una excepción para repeler una acción del acreedor, que por el transcurso del tiempo se modifica, y como consecuencia de su inacción, pierde la facultad de exigir judicialmente la satisfacción del crédito. (Gabriel Gotlib, Valeria D' Alessandro, & Sergio Mohaded, 2012)

El precepto jurídico antes mencionado no establece en su texto en qué momento se interrumpe la prescripción. Al respecto, es menester analizar las reformas que ha sufrido dicho artículo.

Con la entrada en vigencia del Código Tributario del año de 1975, el artículo 340 - para aquel entonces el artículo 366 - establecía las acciones por infracciones tributarias prescribía en 5 años, en caso de delitos y, 3 años, en caso de las demás infracciones, contados desde cuando la infracción fue cometida o desde el último acto idóneo. Este artículo permaneció con dicho texto por más de 30 años, hasta que la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (2019), en su artículo 27 reformaba el artículo antes dicho estableciendo punto de partida de la interrupción de la prescripción de la acción sancionadora, cuando la sanción depende de la facultad determinadora. En este sentido, manifestaba que el plazo de prescripción de la acción se interrumpía a partir del día siguiente a la notificación de los actos administrativos de obligación tributaria.

A pesar de lo mencionado, la Corte Nacional de Justicia, a través de sentencia manifestó que la interrupción de la prescripción opera sólo para los delitos y no para las contravenciones o faltas reglamentarias, implicando que dentro de los tres años Servicio de Rentas Internas tenga la obligación iniciar el sumario administrativo, determinar la existencia de la infracción y notificar la debida Resolución Sancionatoria. Este plazo se cuenta desde el momento en el que contribuyente realizó la debida declaración, sea la original o sea la sustitutiva. (Recurso de Casación, 2013)

Ya con la entrada en vigencia del Código Orgánico Integral Penal, el artículo 340 del Código Tributario se reformó en el sentido que encontramos actualmente. La reforma eliminó el párrafo que se refería a la interrupción de la prescripción, dejando

abierta la posibilidad de que el inicio de una determinación tributaria implique la interrupción de la prescripción.

El último inciso del artículo 340 del Código Tributario del Ecuador no se cambió con la Reforma del COIP, por lo tanto, el criterio de la Corte Nacional de Justicia en relación a la interrupción de la prescripción de la acción sancionatoria es aplicable a la actualidad. Hay que tomar en cuenta que solo se derogaron los dos primeros incisos del artículo 340 debido a que el COIP, con su entrada en vigencia, pasaba a regular los delitos tributarios y su procedimiento. Por lo tanto, se puede considerar que la interrupción de la prescripción obra con la emisión del acto administrativo determinativo.

### **Principios que regulan la independencia de las facultades de la Administración Tributaria.**

#### **Principio de separación de procedimientos y principio de adecuación al fin.**

El principio de separación de procedimientos se encamina a la conclusión de que sólo las actuaciones realizadas dentro del proceso sancionador, y tendientes a la imposición de sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias, deberían ser consideradas a efecto de la interrupción del plazo para sancionar. Este principio opera de la mano del principio de adecuación al fin, según el cual no deben realizarse en cada procedimiento, determinativo y sancionatorio, más que las actuaciones tendientes a la consecución de los fines que le son propios. (García, 2009)

En el mismo sentido, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario ha establecido el siguiente criterio:

Es necesario precisar jurídicamente que la facultad determinadora establecida en el Código Orgánico Tributario, difiere del ejercicio de la atención de peticiones y reclamaciones, circunscrito al ejercicio de la facultad resolutoria. (...) Como se aprecia ambas facultades representan ejercicios de potestades totalmente diferenciadas, cada una con sus características, requisitos y procedimientos marcados, los cuales deben ser observados irrestrictamente con el fin de evitar violaciones al procedimiento o nulidades de los actos administrativos. (Recurso de Casación, 2012, p. 12)

Desde el punto de vista del derecho tributario adjetivo, el autor Ivan Perez Jordá (2017) establece que para interrumpir la prescripción del procedimiento conducente a la determinación de la responsabilidad infractora de naturaleza tributaria resulta necesario:

Que exista una actuación administrativa, pero no cualquier actuación, sino una actuación de naturaleza sancionadora y que legal o reglamentariamente forme parte del procedimiento sancionador tributario y haga avanzar y progresar respecto de la concreta sanción tributaria, y no respecto de cualquier otro incumplimiento que pudiera haberse producido. (p. 234)

Por lo expuesto, se concluye que las facultades de la Administración Tributaria se ven ejercidas de manera diferenciada, toda vez que cada una mantiene un esquema normativo y fines que le son propios.

### **Principio a la seguridad jurídica.**

La Carta Magna de la República del Ecuador, en su artículo 82 garantiza el derecho a la seguridad jurídica que radica en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridades competentes.

En este sentido y en relación al sector público, el sujeto pasivo tiene el derecho a que toda institución ejerza sus competencias y facultades de conformidad con lo que, taxativamente, establezca la Constitución y la Ley, tal como lo establece el artículo 226 de la Constitución. De esta manera el Estado garantiza la certeza y protección de un sistema normativo al ciudadano – contribuyente -. (Asamblea Nacional Constituyente del Ecuador, 2021)

Hasta este punto, se ha puesto en relieve los principios que giran en torno a las facultades de la administración tributaria. Por un lado, principios que propician la existencia de un sistema tributario eficiente, en donde las facultades se encuentran interconectadas y relacionadas; y, por el otro, algunos de ellos que establecen la autonomía del ejercicio de las facultades.

El derecho a la seguridad jurídica, reconocido constitucionalmente, permite concluir que toda actuación de la administración debe regirse según lo que estipula, taxativamente, la ley. En el marco del derecho tributario adjetivo, tanto la facultad

sancionadora como la determinadora deben ejercerse de manera autónoma pues, cada una tiene fines y objetivos que le son propios. Por un lado, el procedimiento sancionador cuyo fin es perseguir la calificación de conductas infractoras y la imposición de la sanción correspondiente, mientras que la determinación tributaria que se correlaciona directamente a la imposición de un tributo a pagar, bajo el marco de los elementos constitutivos del mismo.

## **CAPITULO II**

### **Naturaleza jurídica del recargo del 20%.**

La doctrina ha señalado que la naturaleza jurídica del recargo del 20% puede tener una naturaleza resarcitoria, sancionatoria o mixta.

### **Naturaleza Resarcitoria.**

Aquella que se constituye con la finalidad de establecer una indemnización o una compensación por un daño producido al acreedor de la obligación. Figura que se observa en el Derecho Civil. Ante el incumplimiento de la obligación tributaria, el sujeto activo sufre un perjuicio patrimonial, es entonces que se prevé la imposición de recargos los cuales tendrán naturaleza indemnizatoria.

Nuestro Código Tributario no establece la naturaleza del recargo; no obstante, la postura del Servicio de Rentas Internas sobre el recargo es de resarcimiento y compensación toda vez que, considera que el recargo 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.

En ese sentido, Ballarín España (1997) apunta lo siguiente:

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 ordenamiento, no hay por qué 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. (p. 234)

De conformidad a esta postura, el recargo no tiene una naturaleza propiamente tributaria, sino más bien tiene un carácter civil reparatoria por la falta de pago oportuno del tributo; teniendo la característica de accesorio a la obligación principal.

### **Naturaleza Sancionatoria.**

Aquí observamos que el Estado busca incrementar sus ingresos públicos, y al establecer un recargo por el retraso sufrido en la percepción de sus ingresos se lo toma como un castigo al sujeto pasivo. Autores como Giuliani Fonrouge y Francisco Clavijo Hernández entre otros le han dado naturaleza sancionatoria y punitiva a este recargo.

El jurista ecuatoriano Mario Prado, por su parte, ha señalado respecto a este tipo de recargo, lo siguiente: *“El recargo del 20% tiene un carácter punitivo, es decir, viene a ser una sanción que el legislador impone al sujeto pasivo, en razón de que su declaración no ha sido presentada correctamente y ha sido la administración tributaria quien ha debido establecer la verdadera cuantía del tributo.”* (M, Garzón, & G, 2008, p. 19)

Giuliani Fonrouge (1997) tiene un excelente aporte sobre el recargo con carácter punitivo y sancionatorio. Manifiesta que las repetidas resoluciones, fallos y sentencias de los tribunales argentinos han resuelto esta duda ratificando la naturaleza represiva de los recargos, así también usa el criterio de un ex magistrado del Tribunal Fiscal para definir al recargo como *“una medida coercitiva patrimonial de igual manera que el arresto o prisión por deudas”* (p. 334)

### **Naturaleza Mixta.**

Son aquellos que tienen que cumplir una función en parte indemnizatoria y en parte sancionadora, que busca el cumplimiento en el pago de las obligaciones por parte del sujeto pasivo. (Ballarín Espuña, 1997)

El recargo tributario tiene finalidades tanto sancionadoras como indemnizatorias. Sancionatorias, porque busca que el contribuyente, bajo la amenaza de agravar la carga, pague el tributo y cumpla con sus obligaciones; y con un carácter represivo, exigir el pago de un valor que se suma al tributo, por efectos de la contravención verificada ya por falta de declaración y pago; por haberlo hecho fuera

de los plazos legales; o por haber incurrido en error inexactitud en la información presentada y que generó una liquidación impositiva menor a la que correspondía realmente. Por otro lado, tiene finalidades indemnizatorias, por la necesidad de que cumplan con el pago del tributo que financieramente representan los ingresos públicos al presupuesto general del Estado y que, por, falta de pago, pago extemporáneo, o pago en menor debida, se produce un menoscabo a las finanzas públicas, agravada por el supuesto esfuerzo adicional por parte de la administración pública para la recaudación de dichos ingresos.

### **Naturaleza jurídica del recargo del 20% desde el ordenamiento jurídico del Ecuador.**

Nuestra normativa ecuatoriana no establece la naturaleza del recargo del 20%; no obstante, el artículo 90 del Código Tributario, podría interpretarse que el mismo forma parte de la facultad determinadora, estableciéndose así, una naturaleza netamente indemnizatoria. En este sentido, la Corte Constitucional de Justicia ha manifestado:

El cargo introducido en el artículo 90 del Código Tributario, tiene una naturaleza indemnizatoria, disuasiva y resarcitoria, que persigue impulsar al sujeto pasivo a que liquide sus impuestos conforme a la ley, y de no ser el caso, indemnizar a la administración pública por el costo en el que incurre por llevar a cabo el proceso determinativo, por el cual se establece un mayor impuesto a pagar a favor del fisco; el recargo tiene lugar cuando existe un perjuicio o retraso en un pago, es decir, tiene relación directa con la obligación adeudada. (Acción de Inconstitucionalidad, 2012, p. 6)

Así mismo, el Estado Ecuatoriano, a través del Director Nacional de Patrocinio de la Procuraduría General del Estado manifestó en la sentencia:

(..) el recargo es el costo que ocasiona a la administración tributaria el cálculo de la base imponible y la cuantía del tributo, derivado del incumplimiento del sujeto pasivo por deficiencias en su declaración, falta de declaración o falta de pago de la obligación tributaria en el lugar y tiempo oportunos, que debe asumirlo el

contribuyente, por disposición de la Ley, no es una sanción. (Acción de Inconstitucionalidad, 2012, p. 2)

De esta forma, se observa que tanto la Corte Constitucional como el Estado Ecuatoriano ha considerado que el recargo del 20% señalado en el artículo 90 del Código Tributario tiene un tinte indemnizatorio y así, se busca compensar a Administración Fiscal por el costo en el que incurre por realizar el proceso determinativo, aun a pesar de que el ejercicio de dicha potestad es una obligación propia de la Administración Tributaria.

Por otro lado, a través de un fallo de triple reiteración, la Corte Nacional de Justicia manifestó:

PRIMERO: El recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, incorporado en el segundo inciso del art. 90 del Código Tributario por el art. 2 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en el Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007, tiene una naturaleza sancionatoria, pues, procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones del contribuyente. (...), deben aplicársele las normas sobre la irretroactividad de la ley penal contienen la Constitución, el Código Tributario y el Código Penal, así como las normas sobre la irretroactividad de la ley tributaria.” (*El recargo del 20% a la obligación tributaria que se aplica cuando el sujeto activo ejerce su facultad determinadora: Es de naturaleza sancionatoria y no tiene efecto retroactivo*, 2011, p. 3)

De esta manera, se evidencia que nuestra Honorable Corte Nacional de Justicia le da una naturaleza sancionatoria al recargo del 20% que se aplica en las determinaciones realizadas por la administración, ya que procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del sujeto pasivo y manifiesta que no se le puede otorgar la naturaleza de resarcimiento sobre una obligación que tiene la Administración Tributaria por mandato de la ley como obligación.

El jurista ecuatoriano José Suing Nagua ha señalado que el ejercicio de la potestad determinadora es parte consustancial de su función como responsable de la gestión tributaria, *sin* que requiera para tal ejercicio el pago o reconocimiento de compensación alguna. Desconocer la naturaleza sancionatoria del recargo del 20%, y considerar que la misma goza de una naturaleza indemnizatoria por los recursos

utilizados por parte de la administración, significaría reconocer que cada vez que la administración ejerza alguna de sus facultades que signifiquen el uso de recurso, debería ser indemnizada. (Suing Nagua, 2011)

Ahora bien, al existir una contradicción entre una sentencia vinculante dictada por la Corte Nacional y una sentencia dictada por la Corte Constitucional, surge la duda de cuál de las dos sentencias deben ser aplicadas por los jueces, para lo cual debemos considerar algunos artículos relevantes para el análisis.

El artículo 185 de la Constitución del Ecuador señala claramente que cuando existan tres pronunciamientos con la misma opinión sobre un mismo punto, este pasará a ser considerado como jurisprudencia obligatoria, en concordancia con el artículo 184, numeral 2 *ibídem*, que establece que una de las funciones de la Corte Nacional de Justicia es desarrollar un sistema de precedentes jurisprudenciales en relación con los fallos de triple reiteración.

Por otro lado, la Constitución, en sus artículos 429 y 436, se establece que le toca a la Corte Constitucional ser único y máximo órgano de interpretación constitucional y de los tratados internacionales de derechos humanos, tanto así que sus decisiones tendrán el carácter de vinculante. Es decir, no le corresponde a la Corte Constitucional pronunciarse sobre aplicación e interpretación de normas legales, competencia que es exclusiva de la Corte Nacional de Justicia.

De esta forma, al tratarse de la interpretación del artículo 90 del Código Tributario y su aplicación, y no su alcance constitucional, debe de aplicarse lo establecido por la Corte Nacional como precedente vinculante, reconociendo el carácter sancionatorio del recargo del 20% materia de análisis.

Es importante tomar en consideración lo que señala el artículo 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2021):

Art. 262.-- Actas de determinación. - (...) El recargo contemplado en el artículo 90 del Código Tributario no será aplicable sobre los valores contenidos en un acta borrador de determinación que fuesen aceptados total o parcialmente por el sujeto pasivo mediante la presentación de su declaración sustitutiva dentro de los 20 días siguientes a su lectura. (...) (pp. 198-199)

Como podemos observar, el Reglamento *ibídem* otorga la posibilidad que el contribuyente acepte los valores y presente su declaración sustitutiva previo a la emisión del acta de determinación definitiva, lo que produce que no tenga la obligación

de pagar el recargo del 20%. Es decir, pese a que la administración utilizó recursos para poder emitir el acta de borrador y determinar las obligaciones correctas del contribuyente, se deja abierta la posibilidad a que el contribuyente acepte las mismas mediante la correspondiente declaración, entendiéndose que el recargo no tendría un carácter indemnizatorio pues existe la posibilidad de no pagarlo en este escenario.

### **Incidencia del recargo 20% sobre la facultad determinadora y sancionadora desde el punto de vista de la caducidad y la prescripción.**

Durante el estudio de la facultad determinadora se estableció que, de conformidad con el artículo 90 del Código Tributario, la obligación tributaria que determine la Administración tendrá un recargo adicional del 20%. No obstante, este recargo no es un elemento constitutivo de un tributo, sino más bien es producto de la determinación, pudiendo, inclusive, ser considerado como una sanción anómala y, por tanto, parte de la facultad sancionadora.

Es menester manifestar que el recargo del 20% tiene su origen con la entrada en vigor de la Ley de Régimen Tributario Interno en el año 2004 que hasta la actualidad manifiesta en su artículo 100, inciso cuarto, que todo sujeto pasivo que no cumpla con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas determinadas, el Servicio de Rentas Internas tiene la potestad de cobrarlas aumentadas en un 20%. Es decir, se infiere que forma parte de la facultad sancionadora como un tipo de sanción de carácter pecuniaria.

Al establecerse que la naturaleza jurídica del recargo del 20% es meramente sancionadora, existiría un vacío legal en cuanto no existe certeza jurídica si la interrupción del plazo de prescripción de 3 años para ejercer la facultad sancionadora se da con el inicio de una orden de determinación o, bien con la emisión del acto administrativo de determinación tributaria o la liquidación de pago por diferencias, auto en el cual recién se imputa el cometimiento de la sanción.

Del análisis realizado en el acápite de la facultad sancionadora, la Corte Nacional de Justicia se ha enfocado en establecer que la interrupción del plazo de prescripción para iniciar una acción encaminada a la imposición de una infracción o contravención se da en el momento en el que se emite el acto administrativo de determinación tributaria.

De considerarse lo contrario, esto es, al recargo del 20% como parte de las reglas de la determinación y por ende de la caducidad, bien puede imponerse el mismo en los plazos de caducidad estipulados en la norma, es decir, 1, 3 o 6 años, según corresponda, interrumpiéndose el mismo con la mera emisión de la orden de verificación.

No es posible obviar que relacionar al recargo del 20% como parte de la facultad sancionadora y, por ende, del plazo de prescripción de 3 años, establecería *de facto* un beneficio al contribuyente. Es decir, la iniciarse una determinación tributaria, la Administración sólo podría imponer esta obligación accesoria si emite el acta de determinación tributaria o liquidación de pago por diferencias dentro de los 3 años contados desde el momento en el que declaró el contribuyente; por lo contrario, si lo realiza fuera de dicho plazo, sólo tendría la obligación de imponer el tributo a pagar sin su respectivo recargo del 20%.

}

## CONCLUSIONES.

1. La normativa jurídica tributaria prevé la facultad determinadora, que permite al Ente Fiscal ejercer actos o conjunto de actos tendientes a la imposición de los elementos, tanto objetivos como subjetivos, de un determinado tributo; esto es, hecho generador, sujeto pasivo obligado, base imponible y cuantía del tributo. Así mismo, la potestad sancionadora que faculta a la Administración Tributaria la imposición de sanciones por el cometimiento de una contravención o falta reglamentaria.

2. Los principios de simplicidad administrativa, de eficiencia y de economía permiten concluir la interrelación entre las facultades de la Administración Tributaria. No obstante, al amparo del derecho a la seguridad jurídica y los principios de separación de procedimientos y de adecuación al fin, cada una de las potestades debe ejercerse de manera autónoma en relación a sus propias características, reglas y fines. Desde el punto de vista de la facultad determinadora y sancionadora, estos últimos principios descritos reflejan un límite a la potestad de determinación; de modo que, comprendería una arbitrariedad si en el ejercicio de la misma, se impone cualquier tipo de sanción, incluyendo obligaciones adicionales que no constituyen un elemento constitutivo del tributo, como el recargo del 20%; la cual se la considera como una sanción anómala.

3. En la normativa tributaria el recargo del 20% forma parte de las reglas que regulan la facultad determinadora. Basándose en aquello, el Servicio de Rentas Internas lo relaciona a una naturaleza resarcitoria; pues, bien el propio Estado Ecuatoriano ha manifestado que esta sanción corresponde a una indemnización por el esfuerzo y el gasto incurrido en cada determinación. No obstante, dicha obligación adicional impuesta en toda determinación tributaria no constituye un elemento del tributo. Es así que, en concordancia con el precedente jurisprudencial emitido por la Corte Nacional de Justicia, su naturaleza jurídica es eminentemente sancionadora. Es así que, el recargo del 20% sigue el procedimiento y las reglas previstas para la facultad sancionadora.

4. La incidencia de considerar al recargo del 20% de naturaleza sancionadora toma fuerza a la luz del análisis del plazo de prescripción para ejercer la facultad sancionadora y la caducidad para la determinadora. Es así que, si bien el

recargo del 20% es impuesto en toda determinación tributaria de parte del sujeto activo, el mismo sólo puede ser exigido en un plazo de 3 años, contados a partir desde que el contribuyente tenía la obligación de declarar, o si lo hizo, pero lo declaró en parte.

5. Si la Administración, en el ejercicio de su facultad determinadora, emite la respectiva orden determinación o comunicación por diferencias, antes de que se cumpla el plazo de caducidad de 3, o 6 años; este acto de simple administración no interrumpe el plazo de prescripción de la facultad sancionadora. En consecuencia, si el Ente Fiscal emite el acta de determinación luego de los 3 años de prescripción, el mismo no tendría que imponer un recargo del 20%, toda vez que, su obligación de imponerla, prescribió.

6. De esta manera, el contribuyente podría tener un beneficio, otorgándole la posibilidad de plantear un reclamo por la imposición de una sanción que debería ser interpuesta antes de los 3 años, esto es, del recargo del 20%.



## **RECOMENDACIONES.**

Al no existir certeza y seguridad jurídica sobre qué facultad corresponde el recargo del 20%, es necesario que se proponga una ley interpretativa al artículo 90 del Código Tributario del Ecuador en relación al recargo del 20%, en la cual se establezca que el mismo corresponde a la facultad sancionadora y, por ende, el plazo para imponer esta sanción es de 3 años contados a partir del cometimiento de la infracción. Este plazo solamente podría verse interrumpido con la emisión del acta de determinación, más no, desde el inicio de una orden de verificación o una comunicación por diferencias. Si se mantiene la ley como se encuentra, se seguirá afectando al contribuyente toda vez que, la Administración Tributaria podría iniciar una determinación hasta 6 años sabiendo que, de todas maneras, encontrará un rédito extra por el recargo del 20% que, en muchas ocasiones, son grandes cantidades de dinero.

## BIBLIOGRAFÍA.

- Asamblea Nacional Constituyente del Ecuador. Constitución de la República del Ecuador. , 0 Decreto Legislativo § (2021).
- Ballarín España, M. (1997). *Notas sobre el ámbito objetivo de aplicación del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- Carvalho, P. de B. (2003). *Tratado de derecho tributario* (Palestra). Lima: Palestra Editores.
- Congreso Nacional. Código Tributario. , 9 Codificación § (2019).
- Díaz, V. O. (1995). *Ensayos de derecho penal tributario*. Buenos Aires: Ediciones Nueva Técnica.
- El recargo del 20% a la obligación tributaria que se aplica cuando el sujeto activo ejerce su facultad determinadora: Es de naturaleza sancionatoria y no tiene efecto retroactivo.* , Registro Oficial No. 471 (Corte Nacional de Justicia 4 de mayo de 2011).
- España, M. B. (1997). *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*. Marcial Pons.
- Fonrouge, C. M. G. (1997). *Derecho financiero*. Depalma.
- Gabriel Gotlib, Valeria D' Alessandro, & Sergio Mohaded. (2012). *Procedimiento Tributario: Teoría y práctica para el Contribuyente* (Primera). ERREPAR.
- García, J. A. C. (2009). *El procedimiento sancionador tributario surgido de la ley de derechos y garantías del contribuyente*. Universidad Almería.
- Jarach, D. (2003). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.
- M, P. M. P., Garzón, C. L., & G, J. I. V. (2008). *Comentarios a la Ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador*. Quito: Processum Ediciones.

- Pérez Jordá, I. (2017). La interrupción de la prescripción del procedimiento sancionador tributario por actuaciones administrativas tendentes a la imposición de la sanción tributaria = The interruption of the expiration term of tax penalty procedure for administrative ... *Revista de Derecho de la UNED (RDUNED)*, 0(20), 207. <https://doi.org/10.5944/rduned.20.2017.19494>
- Piza Rodríguez, J. R. (Ed.). (2010). *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio* (1. ed). Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Recurso de casación. , Registro Oficial No. 236 de 19 de julio de 1999 (Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia 1999).
- Recurso de Casación.* , N.º 0522-2010 (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia 21 de diciembre de 2012).
- Recurso de Casación.* , N.º 152-2012 (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia 29 de mayo de 2013).
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. , 374 Ley § (2021).
- Sánchez, M. B. (2010). *Obligaciones civiles*. Oxford University Press.
- Suárez, J. L. T. (2014). *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación*. Editora jurídica.
- Suing Nagua, J. (2011). Naturaleza del Recargo del 20%. En *Jurisprudencia Ecuatoriana Ciencia y Derecho* (pp. 83-87). Quito: ReVert Comunicación Integral.
- Toscano Soria, L. A. (2013). *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria* (2. ed. actualizada). Quito: Correo Legal.
- Villegas, H. B. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Septima Edición, ampliada y actualizada). Buenos Aires: Depalma.

Viteri, M. Acción de Inconstitucionalidad. , 008-12-SIN-CC (Corte Constitucional de Derechos y Justicia 2012).



## **DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN**

Yo, **Alvarado Urgilés Paúl Víctor**, con C.C: # **0957578842** autor del trabajo de titulación: **Naturaleza jurídica del recargo del 20% sobre determinaciones tributarias desde el punto de vista de la facultad determinadora y sancionadora.** previo a la obtención del título de **Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**, en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, **26 de febrero de 2021.**

f. \_\_\_\_\_

Nombre: **Alvarado Urgilés, Paúl Víctor.**

C.C: **0957578842**



## REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

### FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

<b>TEMA Y SUBTEMA:</b>	Naturaleza jurídica del recargo del 20% sobre determinaciones tributarias desde el punto de vista de la facultad determinadora y sancionadora.		
<b>AUTOR(ES)</b>	Paúl Víctor, Alvarado Urgilés.		
<b>REVISOR(ES)/TUTOR(ES)</b>	Ab. Corina Elena, Navarrete Luque.		
<b>INSTITUCIÓN:</b>	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
<b>FACULTAD:</b>	Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas		
<b>CARRERA:</b>	Carrera de Derecho.		
<b>TÍTULO OBTENIDO:</b>	Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador		
<b>FECHA DE PUBLICACIÓN:</b>	26 de febrero de 2021.	<b>No. DE PÁGINAS:</b>	26
<b>ÁREAS TEMÁTICAS:</b>	Derecho Tributario, Derecho Económico, Derecho Constitucional.		
<b>PALABRAS CLAVES/KEYWORDS:</b>	Facultad determinadora, Facultad sancionadora, principios, naturaleza jurídica, recargo 20%, interrupción, prescripción, caducidad.		

Los fines de la Administración Tributaria en el Ecuador se encuentran correlacionados con las facultades que la normativa fiscal le ha otorgado: reglamentaria, determinadora, resolutive, sancionadora y recaudadora; y, la de control que se encuentra establecida en varios preceptos normativos de nuestro ordenamiento. Cada facultad se manifiesta como autónoma ya que, en cada una de ellas el legislador ha dejado en claro un procedimiento a seguir con disposiciones y efectos jurídicos que le son propias.

A simple vista se puede evidenciar como el recargo del 20% se lo considera como elemento substancial dentro de un acta de determinación, como parte de la facultad determinadora. No obstante, hay pronunciamientos judiciales y doctrinarios que permiten considerarlo como parte de la facultad sancionadora y, por tanto, su imposición se relaciona al procedimiento y a los efectos de dicha facultad. Si bien las acciones tendientes a imponer sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias prescriben en el plazo de 3 años contados desde el cometimiento de la infracción, la norma no es clara al manifestar cuando se interrumpe este plazo; por lo que, si se asegura que el recargo del 20% forma parte de la facultad sancionadora, como bien concluyo; este plazo no se vería afectado con el inicio de una determinación, sino tan sólo a partir del momento en el que la Administración emite la respectiva acta.

<b>ADJUNTO PDF:</b>	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO
<b>CONTACTO CON AUTOR/ES:</b>	<b>Teléfono:</b> +593-985265765	<b>E-mail:</b> paul.alvaradoo22@hotmail.com
<b>CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):</b>	<b>Nombre:</b> Reynoso Gaule de Wright, Maritza Ginette.	
	<b>Teléfono:</b> +593-994602774	
	<b>E-mail:</b> maritza.reynoso@cu.ucsg.edu.ec	

#### SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA

<b>Nº. DE REGISTRO (en base a datos):</b>	
<b>Nº. DE CLASIFICACIÓN:</b>	
<b>DIRECCIÓN URL (tesis en la web):</b>	