



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

CARRERA DE DERECHO

TEMA:

La deducibilidad del impuesto a la renta por el pago de multas generadas por retraso en la ejecución de contratos administrativos

AUTOR:

Arellano Romero, Pablo Ricardo

**Trabajo de titulación previo a la obtención del grado de:
ABOGADO DE LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES DE LA REPÚBLICA
DEL ECUADOR**

TUTORA:

Navarrete Luque, Corina Elena

Guayaquil, Ecuador

22 de febrero del 2017



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
CARRERA DE DERECHO**

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo de titulación, fue realizado en su totalidad por el señor **ARELLANO ROMERO, PABLO RICARDO**, 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, DRA.

DECANO

f. _____

García Baquerizo, José Miguel, AB.

Guayaquil, a los 22 días del mes de febrero del año 2017



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
CARRERA DE DERECHO**

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo, **Arellano Romero, Pablo Ricardo**

DECLARO QUE:

El Trabajo de Titulación, **La deducibilidad del impuesto a la renta por el pago de multas generadas por retraso en la ejecución de contratos administrativos**, 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 22 días del mes de febrero del año 2017

EL AUTOR

f. _____
Arellano Romero, Pablo Ricardo



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
CARRERA DE DERECHO**

AUTORIZACIÓN

Yo, Arellano Romero, Pablo Ricardo

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil a la **publicación** en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación, **La deducibilidad del impuesto a la renta por el pago de multas generadas por retraso en la ejecución de contratos administrativos**, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 22 días del mes de febrero del año 2017

EL AUTOR:

f. _____
Arellano Romero, Pablo Ricardo

URKUND

AGRADECIMIENTOS

A mis padres y hermanos, por siempre creer en mí y apoyarme en cada proyecto.

A Martina, por tu tiempo, paciencia y palabras de aliento.

A la Ab. Corina Navarrete, mi tutora, y quien sembró en mí el interés por el Derecho Tributario.

A Deloitte Ecuador, por el apoyo y por todo lo aprendido.

Y, a los amigos que gané durante estos cinco años, los que permanecen, los que ya no están; y, sobre todo, los que celebran conmigo este logro.

DEDICATORIA

A mi amado Jesús, todo es por Él y para Él.

Y, a la memoria de Albita.



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
CARRERA DE DERECHO**

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____

Navarrete Luque, Corina Elena, AB.

TUTORA

f. _____

García Baquerizo, José Miguel, AB.

DECANO

f. _____

Reynoso Gaute, Maritza, AB.

COORDINADORA DEL ÁREA

INFORME FINAL

ÍNDICE

RESUMEN	XI
ABSTRACT	XII
INTRODUCCIÓN	13
CAPÍTULO I: DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA	14
1.1. LOS GASTOS DEDUCIBLES.-	14
1.2. LOS GASTOS NO DEDUCIBLES.-	16
CAPÍTULO II: CLÁUSULAS DE MULTAS EN LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS POR RETRASO EN LA EJECUCIÓN	17
2.1 POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.-	17
2.2. NATURALEZA DEL CONTRATO ADMINISTRATIVO.-	19
2.3. CLÁUSULAS DE MULTAS OBLIGATORIAS.-	22
<i>2.3.1. Multas moratorias</i>	22
<i>2.3.2. Determinación de las multas</i>	23
2.4. ¿LAS MULTAS CONTRACTUALES POR RETARDO EN LA EJECUCIÓN REPRESENTAN UNA SANCIÓN ADMINISTRATIVA?.-	24
2.5. FACTIBILIDAD DE LA DEDUCCIÓN.-	26
CONCLUSIONES	28
BIBLIOGRAFÍA	30

RESUMEN

El objetivo de este ensayo académico es determinar la factibilidad de la deducción del impuesto a la renta, por parte de los contratistas públicos, de aquellas multas que se generan en virtud de las cláusulas obligatorias de multas en los contratos administrativos. Para la consecución de los fines del presente estudio, es preciso analizar, a luz de la doctrina y de la legislación ecuatoriana, en qué consisten y cuál es la naturaleza de las deducciones del impuesto a la renta, y qué gastos son considerados como no deducibles. Si bien nuestra legislación considera que las multas impuestas por una autoridad pública constituyen gastos no deducibles, corresponde determinar si es que, a través de la imposición de estas multas, la Administración está haciendo uso de su potestad sancionadora. La determinación de las multas por retraso se encuentra regulada en los contratos administrativos y no en una norma de rango legal, por lo cual, esta deviene del acuerdo de voluntades y no de un proceso sancionatorio administrativo. La imposición de multas por retraso en el cumplimiento permite a los contratistas continuar con la relación contractual y cumplir con las obligaciones, obteniendo así el ingreso pactado. En este sentido, la deducción de estas multas es perfectamente factible.

PALABRAS CLAVES: Impuesto a la renta, gastos deducibles, gastos no deducibles, cláusulas obligatorias de multas, sanción administrativa, potestad sancionadora de la Administración.

ABSTRACT

The objective of this academic essay is to determine the feasibility of the deduction from the income tax, by public contractors, of those fines that are generated by the mandatory clauses of fines in public contracts. To achieve the purposes of this study, it is necessary to analyze, in the light of the doctrine and the Ecuadorian legislation, what is the nature of the income tax deductions, what do they consist on, and what expenses are considered as non-deductible. Although our legislation considers that fines imposed by a public authority are non-deductible expenses, it is necessary to determine whether, through the imposition of these fines, the Administration is making use of its sanctioning power. The determination of fines for delay in execution is regulated in public contracts and not in a rule of legal status, which is why it origins form the concurrence of wills and not from an administrative sanctioning process. The imposition of fines for delay in compliance allows contractors to continue with the contractual relationship and comply with their obligations, thus obtaining the agreed upon income. In this sense, the deduction of these fines is perfectly feasible.

KEY WORDS: Income tax, deductible expenses, non-deductible expenses, mandatory clauses of fines, administrative sanction, sanctioning power of the Administration.

INTRODUCCIÓN

De acuerdo a lo establecido por la LORTI, el impuesto a la renta grava la renta global obtenida por personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades nacionales o extranjeras. En virtud de lo estipulado por el Art. 2 de la LORTI, se considera renta los ingresos de fuente ecuatoriana que provengan del trabajo y/o del capital; y, los ingresos adquiridos en el exterior por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador. Por su parte, el Art. 8 de la norma ibídem, describe en sus diez numerales todos aquellos ingresos que se consideran de fuente ecuatoriana, y podríamos entrar a estudiar cada uno de ellos, pero para los fines del presente estudio, nos es relevante el primer numeral del antes mencionado artículo¹, el cual considera como ingreso de fuente ecuatoriana aquel que perciben los ecuatorianos y extranjeros por concepto de actividades de carácter económico realizadas dentro del territorio nacional; y, el numeral décimo,² en virtud del cual se considera como ingreso de fuente ecuatoriana cualquier ingreso percibido por las sociedades y personas naturales nacionales o extranjeras que tienen su domicilio en el país.

La base imponible para el cálculo del impuesto a la renta (Art. 16 de la LORTI) se compone por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios grabables por el impuesto, y que no se encuentran exentos; menos, las devoluciones y demás beneficios y deducciones tributarias que se le puedan imputar a estos ingresos. Es decir, que a los ingresos brutos obtenidos se le deberán sustraer las correspondientes deducciones, con el fin de obtener los ingresos netos, los cuales constituyen la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta. Es

¹ **“Art. 8.- Ingresos de fuente ecuatoriana.-** Se considerarán de fuente ecuatoriana los siguientes ingresos: 1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario (...)” (LORTI)

² “10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, incluido el incremento patrimonial no justificado.” (Art. 10 LORTI)

este tema específico el que voy a abordar en el presente ensayo académico, y en particular, la factibilidad de la deducción, por parte de los contratistas, de aquellas multas que se generan por retraso en el cumplimiento de contratos administrativos o públicos.

CAPÍTULO I:

DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA

1.1. LOS GASTOS DEDUCIBLES.-

Para el tratadista VILLEGAS, el hecho imponible representa una *hipótesis legal condicionante tributaria*³, la cual describe cada uno de los hechos o situaciones que, incurridas por un sujeto pasivo, activan la consecuencia jurídica que es la obligación tributaria. Cuando las actuaciones o circunstancias de un contribuyente se encuadran en la hipótesis que describe el hecho generador, entonces podemos determinar que en este momento nace la obligación tributaria. No obstante, el antes mencionado tratadista, considera que la *hipótesis legal condicionante tributaria* coexiste con una *hipótesis legal neutralizante tributaria*, la cual describe los hechos o circunstancias que “... *enervan la eficacia generadora del hecho imponible...*”⁴, es decir que, coadyuvan a la cuantificación de la obligación tributaria, por lo que, cumplidas estas circunstancias, el hecho generador pierde su consecuencia tributaria, ya sea de manera total o parcial.

Cuando la norma tributaria describe un hecho o situación que incurrida por los contribuyentes no genera obligación tributaria alguna, nos encontramos ante una exención del tributo, en virtud de la cual se rompe el nexo entre la hipótesis generadora de tributo y la obligación tributaria como tal. En este caso, la hipótesis neutralizante opera de manera total. Por otra parte, coexisten los beneficios tributarios o deducciones, las cuales constituyen hipótesis que neutralizan la

³ Villegas, H. (1979). *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Ediciones Depalma: Buenos Aires, p. 247.

⁴ *ibídem*, p. 248.

consecuencia tributaria de manera parcial. En virtud estas hipótesis, quienes encuadren sus actividades en el hecho generador, tienen la obligación del pago del tributo, pero en menor cuantía que la estipulada por el legislador.

En consecuencia, la deducción del impuesto a la renta representa aquella hipótesis neutralizante tributaria, que de ser incurrida por parte de las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, provoca una reducción en la cuantía del impuesto a la renta a pagar.

Para que la deducción de un determinado gasto pueda ser aplicada por los contribuyentes, este debe ser considerado como deducible por parte de la ley de la materia. Según lo expresado por el tratadista FERNÁNDEZ, la deducción de gastos por las empresas, a efectos de determinar la base imponible del Impuesto a la Renta, se sustenta en un criterio general, denominado PRINCIPIO DE CAUSALIDAD⁵. En atención a los lineamientos de este principio es que los contribuyentes pueden considerar un gasto como deducible, y en razón de que por disposición constitucional el régimen tributario debe regularse por ley, los lineamientos del principio de causalidad se encuentran definidos en la LORTI y en su Reglamento.

El encabezado del Art. 10 de la LORTI establece que con el fin de determinar la base imponible del impuesto a la renta, se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. Según el mismo cuerpo normativo, y tal como se mencionó previamente, en su Art. 8 establece qué son considerados ingresos de fuente ecuatoriana, entre otros, aquellos que sean percibidos por ecuatorianos y extranjeros por actividades de carácter económico dentro del territorio ecuatoriano, y todos los demás percibidos por las sociedades y personas naturales nacionales o extranjeras que tienen su domicilio en el país.

Es en base a dichas disposiciones se encuadra el concepto de la causalidad en nuestra normativa tributaria, a la hora de definir la deducibilidad de los gastos efectuados por los contribuyentes. Por consiguiente, los gastos considerados como

⁵ Fernández, I. (2005). *Las deducciones del impuesto a la renta*. Palestra Editores: Lima, pg. 17.

deducibles no se reducen a los descritos en los numerales del antes referido Art. 10, pues se trata de una lista ejemplificativa y no taxativa. La misma redacción de este artículo utiliza la palabra “principalmente” a la hora enlistar las hipótesis deducibles, y no usa términos como “exclusivamente” o “únicamente” –como sí lo hace en el Art. 9, al tratar las exoneraciones del impuesto–, por lo que podemos tener la certeza de que las condiciones que se plantean a continuación no son taxativas. De esta forma, se debe de considerar como deducible todo gasto efectuado que cumpla con el principio de causalidad, es decir, que se haya efectuado para obtener, mantener y mejorar los ingresos percibidos por concepto de actividades económicas, siempre que la ley no los considere como no deducibles.

El criterio de causalidad denota la naturaleza del impuesto a la renta, que es gravar exclusivamente la renta neta disponible al contribuyente, la cual se obtiene al sustraer del ingreso bruto, los gastos incurridos para la obtención o el mantenimiento de los ingresos.

1.2. LOS GASTOS NO DEDUCIBLES.-

Tal como se mencionó en la sección anterior, las deducciones que se realicen del impuesto a la renta deben encontrarse alineadas al principio de causalidad que rige en nuestro sistema impositivo, en virtud del cual, solo puede ser considerado como deducible aquel gasto que se efectúe con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos. No obstante, este principio se ve limitado por aquellos gastos que nuestro ordenamiento jurídico considera expresamente como no deducibles.

A diferencia del listado determinado en la LORTI respecto de los gastos que se consideran como deducibles de la base del impuesto a la renta, el listado de los gastos que se consideran como no deducibles, contemplado por el Art. 35 del RALORTI, constituye una enumeración taxativa.

Por su parte, el referido Art. 35 del Reglamento para la aplicación de la LORTI, estipula que entre los gastos que son considerados por la Administración Tributaria como no deducibles, se encuentran los generados por multas impuestas por la autoridad pública, y para el fin del presente estudio, le pondré especial

atención a esta hipótesis no deducible, la cual se encuentra descrita en el numeral sexto⁶ del antes referido artículo. De la normativa citada se puede concluir claramente que las multas que se consideran como gastos no deducibles son las impuestas por mora tributaria, por obligaciones con los institutos de seguridad social y las impuestas por la autoridad pública. De manera general, se debe considerar como gasto no deducible aquel que se genere por concepto de una multa o penalidad pecuniaria impuesta por una autoridad pública. Para esto, es de vital importancia definir la naturaleza de la potestad sancionadora de la Administración Pública, tema que será abordado en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO II:

CLÁUSULAS DE MULTAS EN LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS POR RETRASO EN LA EJECUCIÓN

2.1 POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.-

Según el tratadista PARADA, la potestad sancionadora de la Administración es el producto del fenómeno de despenalización que se llevó a cabo durante el siglo XX en Europa, y que consistió en la *“configuración de determinados ilícitos penales como ilícitos de carácter civil o administrativo cuya represión encuentra en la vía administrativa una primera respuesta sin perjuicio de la posterior intervención del juez civil o penal”*⁷. La causa de este fenómeno radica en la ineffectividad del sistema penal para sancionar o perseguir el creciente número de ilícitos punibles. Por lo tanto, la monopolización del sistema judicial como único titular de la función sancionatoria, no resulta eficaz, y es donde entra en acción la Administración pública, en su ámbito penalizador. Cabe recalcar, aunque parezca obvio, que la potestad sancionadora que se le otorga a la Administración Pública es meramente

⁶ **“Art. 35.- Gastos no deducibles.-** No podrán deducirse de los ingresos brutos los siguientes gastos: (...) 6. Las multas por infracciones, recargos e intereses por mora tributaria o por obligaciones con los institutos de seguridad social y las multas impuestas por autoridad pública.(...)” (RALORTI)

⁷ Parada, R. (2002). *Derecho Administrativo I Parte General*. Madrid: Marcial Pons, p. 465.

patrimonial, ya que las sanciones privativas de libertad se reservan de manera exclusiva al ámbito penal.

La Constitución en la República, en su Art. 76, reconoce a las personas el derecho al debido proceso, y entre las garantías básicas que este derecho otorga, se contempla la estipulada en el numeral tercero del referido artículo, en virtud del cual: *“(...) Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento(...)”* (el subrayado es mío). De la citada norma constitucional, se evidencia que no podrá imponerse sanción administrativa alguna por un acto que no esté tipificado por la Constitución o la ley como una infracción. Al configurarse el hecho punible administrativamente, la autoridad pública, deberá iniciar el debido proceso sancionatorio, dentro del cual se le reconocerá el derecho a la defensa del imputado.

El antes referido tratadista PARADA, cita en su obra la Sentencia No. 77/1983⁸, emitida por el Tribunal Constitucional español en fecha 3 de octubre de 1983, mediante la cual se pronuncia respecto de la legitimidad de la potestad sancionadora de la Administración⁹. De igual manera, define las condiciones que se deben de cumplir a la hora de activar la función sancionadora de la Administración, las cuales me permito enlistar a continuación:

- Sujeción al principio de legalidad, es decir, que la imposición de la sanción esté sustentada en una norma de rango legal.

⁸ ibídem, p. 486.

⁹ *“(...) no cabe duda que en un sistema en que rigiera de manera estricta y sin fisuras la división de los poderes del Estado, la potestad sancionadora debería constituir un monopolio judicial y no podría estar en manos de la Administración, pero un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente y es lícito dudar que fuera incluso viable, por razones que no es ahora momento de exponer con detalle, entre las que se pueden citar la conveniencia de no recargar en exceso las actividades de la Administración de Justicia, como consecuencia de ilícitos de gravedad menor, la conveniencia de dotar de una mayor eficacia al aparato represivo en este tipo de ilícitos y la conveniencia de una mayor inmediación de la autoridad sancionadora respecto de los hechos sancionados (...)*” (ibídem)

- No pueden tratarse de penas privativas de libertad, pues estas se encuentran estrictamente reservadas al Derecho Penal.
- Debe garantizarse el derecho a la defensa a los imputados dentro de los procesos sancionatorios administrativos.
- La potestad sancionadora administrativa se encuentra subordinada a un control judicial posterior.

En base a lo expuesto previamente, se puede concluir que la Administración Pública, en orden de hacer uso de su potestad sancionadora, la conducta que persigue y la sanción como tal, deben estar contempladas por norma legal. Además, esta potestad conlleva un debido procedimiento administrativo sancionatorio, dentro del cual se le deberá garantizar al administrado su derecho al debido proceso, con todas las garantías reconocidas por la Constitución de la República. Únicamente cuando una sanción es impuesta por parte de la Administración, encuadrada en los lineamientos antes descritos, puede considerarse como un gasto no deducible del impuesto a la renta, al tenor de lo dispuesto por el Art. 35 num. 6 del RALORTI.

2.2. NATURALEZA DEL CONTRATO ADMINISTRATIVO.-

Conforme a lo expresado en la obra de los célebres tratadistas GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, la principal diferencia entre los contratos administrativos y los contratos civiles o privados, se basa en el aspecto de su jurisdicción, más no en su sustancia¹⁰. En este sentido, se puede alegar que la distinción recae en el hecho de que los contratos administrativos se rigen a la jurisdicción de la contratación pública, que se encuentra regulada en Ecuador por la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública (LOSNCPP); y, los contratos privados se rigen por el derecho privado, conforme a lo dispuesto por el Código Civil.

En definitiva, los contratos administrativos son sometidos a un régimen especial, con parámetros distintos a los contratos privados, donde se puede

¹⁰ García De Enterría, E. y Fernández, T. (2006). Curso de Derecho Administrativo (Vol. I). Lima-Bogotá: Palestra-Temis, p. 736.

evidenciar que los particulares se encuentran en una posición desigual en relación a la Administración. Al respecto se pronuncian los antes citados tratadistas, haciendo referencia al pensamiento de JEZE¹¹, quien sostiene que en los contratos civiles las partes se encuentran en una situación de igualdad, en cambio en el caso de los contratos administrativos, las partes reconocen su estado de desigualdad, pues la contratante representa el interés público y la contratista su interés propio. En base a este principio diferenciador es que se puede alegar que el contrato administrativo es ilimitado en su alcance y limitado en su fuerza obligatoria. Conforme al desarrollo de los tratadistas, es ilimitado en su alcance, puesto a que la contratación pública generalmente afecta a terceros (interés público); y, es limitado en su obligatoriedad, ya que para la Administración, el contrato no representa ley vinculante, definitiva e irrevocable, pues esta puede interpretar los contratos en el sentido que más favorezca el interés público (Art. 5 LOSNCP), puede modificarlos o terminarlos de forma unilateral (Art. 94 LOSNCP).

Si bien se ha dejado claro el principal factor diferenciador entre los contratos civiles y los contratos administrativos, vuelvo a la premisa con la que inicié esta sección: los contratos civiles y administrativos no se diferencian en su sustancia. Es por esto, que considero relevante, referirme a la definición de “contrato” que reconoce nuestro Código Civil en su Art. 1454: “*Contrato o convención es un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. (...)*”. En base a esta definición, el aspecto fundamental de un contrato de la voluntad de una parte a obligarse respecto de la otra, ya sea que este pacto sea realizado por una sola de las partes (contrato unilateral) o de manera recíproca (bilateral)¹². Siendo el acuerdo de voluntades parte de la sustancia de un contrato civil, entonces esta particularidad se refleja en los contratos administrativos. Aunque dentro de la contratación pública los particulares se encuentren en una posición desigual respecto de la Administración y se rijan bajo un régimen especial, lo que prima es la expresión de la voluntad en el acuerdo de partes a someterse a dicho régimen y al negocio jurídico materia del convenio. El contrato administrativo es en esencia un contrato bilateral, donde principalmente la contratista se compromete a

¹¹ ibídem, p. 737.

¹² “**Art. 1455.-** *El contrato es unilateral cuando una de las partes se obliga para con otra, que no contrae obligación alguna; y bilateral, cuando las partes contratantes se obligan recíprocamente.*” (Código Civil)

cumplir con una prestación de dar o hacer, y la contratante se compromete a pagar un precio.

Tal es así, que la doctrinaria RITTO, en referencia al pensamiento del ilustre jurista argentino MARIENHOFF, define al contrato administrativo como: “(...) *el acuerdo de voluntades, generador de obligaciones y derechos, celebrado entre un órgano del Estado, en ejercicio de las funciones administrativas que le competen, (...) con un particular o administrado, para satisfacer finalidades públicas*”¹³.

Por su parte, la LOSNCP, contempla como objeto del Sistema Nacional de Contratación Pública la regulación de los procesos de contratación celebrados por las entidades públicas enúmeradas en el Art. 1, para la adquisición o arrendamiento de bienes, ejecución de obras y prestación de servicios, incluidos los de consultoría. Todas las modalidades de contratación administrativa que reconoce nuestra ley son de carácter bilateral, en apego a los principios doctrinarios y legales previamente expresos. A rasgos generales, en el contrato de adquisición o arrendamiento de bienes, la contratante se compromete a pagar el precio o cánon, y la contratista a entregar la cosa; en el contrato de ejecución de obra, la contratante se compromete a pagar el precio y la contratista a ejecutar la obra; y, en el contrato de prestación de servicios, la contratista se compromete a pagar el precio y la contratante a prestar el servicio requerido.

Con esto concluimos que de acuerdo a la doctrina y al tenor de nuestra legislación, el contrato administrativo representa un acuerdo bilateral de voluntades, mediante el cual la contratista (entidades contempladas en el Art. 1 LOSNCP), en ejercicio de sus atribuciones y en representación del interés público, se compromete a pagar un precio; y, la contratante (particular) se compromete a entregar algo en venta o arrendamiento, a ejecutar una obra o a brindar un servicio, a cambio de ese precio. No obstante de esto, cuenta con un factor diferenciador que somete la contratación pública a un régimen distinto, con principios particulares, e inclusive cláusulas preestablecidas por disposición legal.

¹³ Biglieri, A. et al. (2011). *Manual de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: La Ley, p. 231.

2.3. CLÁUSULAS DE MULTAS OBLIGATORIAS.-

Tal como se mencionó en la sección anterior, nuestro régimen de contratación pública determina principios y normas que regulan los procedimientos de contratación para la adquisición o arrendamiento de bienes, ejecución de obras y prestación de servicios, y además establece cláusulas obligatorias que deben contener todos los contratos, entre las que se encuentra la cláusula de multas, tal como lo establece el Art. 71 de la LOSNCP:

*“Art. 71.- Cláusulas obligatorias.- En los contratos sometidos a esta Ley se estipulará obligatoriamente **cláusulas de multas**, (...).*

Las multas se impondrán por retardo en la ejecución de las obligaciones contractuales conforme al cronograma valorado, así como por incumplimientos de las demás obligaciones contractuales, las que se determinarán en relación directa con el monto total del contrato y por cada día de retraso.

Las multas impuestas al contratista pueden ser impugnadas en sede administrativa, a través de los respectivos recursos, o en sede judicial o arbitral.” (Las negritas y el subrayado son míos)

A continuación me voy a referir a cada uno de los aspectos que considero fundamentales de este artículo, y relevantes para el tema que me ocupa: las clases de multas contractuales, la determinación de las multas y los recursos administrativos y judiciales.

2.3.1. Multas moratorias

De acuerdo con la precitada norma, es mandatorio para todo contrato administrativo, incluir cláusulas de multa por retardos en la ejecución de las obligaciones contractuales.

Las multas moratorias, como su nombre lo indica, se aplican ante un retraso en el cumplimiento de las obligaciones contractuales. Cuando este tipo de multa es impuesta, la obligación principal persiste, es decir, esta penalidad contractual no extingue la relación contractual. No obstante, conforme lo establece el numeral

tercedo del Art. 94 de la LOSNCP, la Administración podrá dar por terminado el contrato de manera unilateral, si el valor de la multa excede el valor de la garantía de fiel cumplimiento del contrato¹⁴, el cual se fija en el 5% del valor del contrato (Art. 74 LOSNCP).

Por consiguiente, cuando el contratista cubre una multa moratoria, siempre que esta no exceda el valor de la garantía de fiel cumplimiento, se le debe permitir continuar con la relación contractual, y de esta forma, llevar a cabo la obra o servicio contratado, y consecuentemente percibir el ingreso pactado.

2.3.2. Determinación de las multas

De igual forma, el antes referido artículo establece que las multas se deben determinar en relación directa con la cuantía total del contrato, y por cada día de retraso. No obstante, no se describe una forma específica de determinación, un monto o inclusive un límite. En el mismo sentido, el Reglamento a la LOSNCP, en su Art. 116, contempla que para la determinación de multas se tomará en cuenta el valor total del contrato y el correspondiente reajuste de precios, excluyéndose el valor de los impuestos¹⁵.

Se puede evidenciar que la norma legal no establece una forma determinada de determinación o cálculo de las multas, quedando este particular al arbitrio de la administración a la hora de redactar los pliegos de contratación. En el Art. 71 de la LOSNCP se tipifica la conducta punible, que es el retraso en la ejecución de las obligaciones contraídas por parte de la contratista, sin embargo, no se instrumenta la determinación de la sanción como tal, dejándola abierta para que sea regulada en el ámbito contractual. Bajo esta premisa se podría considerar que la determinación y aplicación de las multas por retraso en la ejecución surge de la manifestación de voluntades expresada en las cláusulas del contrato administrativo.

¹⁴ “**Art. 94.- Terminación Unilateral del Contrato.-** La Entidad Contratante podrá declarar terminada anticipada y unilateralmente los contratos a que se refiere esta Ley, en los siguientes casos: (...) 3. Si el valor de las multas supera el monto de la garantía de fiel cumplimiento del contrato; (...)”. (LOSNCP)

¹⁵ “**Art. 116.-** (...) Para la determinación de multas que se podrían imponer al contratista se considerará el valor total del contrato incluyendo el reajuste de precios que corresponda y sin considerar los impuestos.” (Reglamento a la LOSNCP)

Finalmente, el Art. 71 (LOSNC), en su último inciso, les reconoce a los contratistas la facultad de impugnar las multas impuestas haciendo uso de los correspondientes recursos administrativos, judiciales, e inclusive arbitrales. Ante esta disposición, se puede decir que el legislador concibe la imposición de multas contractuales como una manifestación de la potestad sancionadora de la administración pública, ya que se alinea con la normativa constitucional que reconoce a las personas el derecho al debido proceso y a recurrir de toda resolución en los procesos en los que se decida sobre sus derechos. No obstante, considero que la imposición de sanciones contractuales por parte de las entidades públicas, no debería considerarse una manifestación de la potestad sancionadora de la Administración, pues carece de un elemento fundamental: la regulación de la sanción como tal y su determinación, por una norma con rango de ley.

2.4. ¿LAS MULTAS CONTRACTUALES POR RETARDO EN LA EJECUCIÓN REPRESENTAN UNA SANCIÓN ADMINISTRATIVA?.-

Para responder esta interrogante, es necesario analizar los elementos de la potestad sancionadora de la Administración y contrastar esta potestad con la naturaleza de los contratos administrativos, y en particular de la cláusula obligatoria de multas por retardo en la ejecución.

En apego al estudio legal y doctrinario realizado en los acápites anteriores, el ejercicio de la potestad sancionadora debe cumplir principalmente los siguientes requisitos: enmarcarse en el principio de legalidad, no imponer penas privativas de libertad, reconocer el derecho a la defensa de los imputados dentro del debido proceso sancionatorio y someterse a un control judicial posterior.

El artículo 192 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE), el cual regula los principios de la potestad sancionadora administrativa, establece que la potestad sancionadora de la Administración Pública está regida por el principio de legalidad, según el cual, cabe

atribuir y ejercer esta potestad únicamente mediante norma con rango de ley¹⁶. Asimismo, el antes referido cuerpo normativo, en su Art. 193, instauro el principio de tipicidad como elemento rector de la potestad sancionadora de la Administración, en virtud del cual, únicamente pueden constituir infracciones administrativas las que se encuentren definidas como tal en una norma legal; y, de igual forma, sólo se podrán imponer sanciones que se encuentren delimitadas por la ley. Inclusive, esta disposición prohíbe de manera categórica la aplicación analógica de normas que definan infracciones y sanciones¹⁷.

La imposición de multas por retraso en la ejecución de contratos públicos, tal como concluí previamente, no cumple con el principio de legalidad, ni con el de tipicidad, ya que en el Art. 71 de la LOSNCP se estipula una conducta punible, que es el retraso en la ejecución, pero no se regula un método de determinación, los límites de las multas y el debido proceso administrativo sancionatorio a seguir para la imposición de estas multas.

Por los argumentos antes expuestos, considero que las multas impuestas a los particulares, en virtud de las cláusulas de multas de los contratos públicos, no son producto del ejercicio de la potestad sancionadora del Estado, sino de una penalidad contractual pactada por las partes. Es decir, una sanción que nace del acuerdo de voluntades, el cual es un elemento fundamental de la naturaleza del contrato administrativo. Las multas legales, por su parte, constituyen una normativa distinta a la del régimen contractual, es decir, una cosa son las multas convencionales estipuladas en un acuerdo comercial o contrato, y que están relacionadas directamente con los ingresos de la operación comercial; y, otra cosa son las multas legales impuestas y determinadas en apego a la norma legal, cuya imposición es ejercida por la Administración Pública, en ejercicio de su potestad

¹⁶ “**Art. 192.-** Principio de legalidad: 1. La potestad sancionadora de la Administración Pública, reconocida por la Constitución se ejercerá cuando haya sido expresamente atribuida por una norma con rango de ley, con aplicación del procedimiento previsto para su ejercicio y de acuerdo con lo establecido en esta norma. 2. El ejercicio de la potestad sancionadora corresponde a los órganos administrativos que la tengan expresamente atribuida, por disposición de rango legal (...).” (ERJAFE)

¹⁷ “**Art. 194.-** Principio de tipicidad: 1. Sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales infracciones por una ley. 2. (sic) Únicamente por la Comisión de Infracciones Administrativas podrán imponerse sanciones que, en todo caso, estarán delimitadas por la ley. 3. Las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica.” (ERJAFE)

sancionatoria; y, a través de una autoridad pública, a la cual también se le otorga esta facultad mediante ley.

2.5. FACTIBILIDAD DE LA DEDUCCIÓN.-

Las multas y sanciones impuestas por el sector público, que se consideran como gastos no deducibles (Art. 35 num. 6 *ibídem*), son aquellas que se aplican por la comisión de una infracción de carácter administrativo, cuya conducta punible, determinación y proceso administrativo sancionador, ha sido previamente tipificado en la ley, y cuya aplicación corresponde a la Administración Pública, en ejercicio de su potestad sancionadora.

Tal como fue mencionado anteriormente, el gasto incurrido por concepto de la imposición de una multa por retraso en la ejecución del contrato, le permite al contratista obtener y mantener su ingreso, ya que la relación contractual subsiste. Bajo esta premisa, el gasto se encuadra dentro del principio de causalidad, pudiendo ser factible su deducción. Pero antes, se debe determinar si este gasto constituye una de las hipótesis no deducibles. Conforme al análisis realizado en la sección anterior, las multas por retraso no constituyen una manifestación de la potestad sancionadora de la autoridad pública, puesto a que la determinación de la sanción, sus límites y el proceso administrativo sancionatorio, no se encuentran regulados por una norma de rango legal, tal como lo prescribe la Constitución de la República y demás normas antes referidas, sino que la regulación de esta penalidad se da exclusivamente en el ámbito de la relación contractual entre la autoridad pública y los particulares, a través del acuerdo de voluntades. Por este motivo, la deducción de estas multas contractuales debería permitirse por parte del Servicio de Rentas Internas (SRI).

Haciendo un estudio de legislación comparada, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de Perú, nación que cuenta con un ordenamiento jurídico muy similar al nuestro, emitió el Informe No. 308-2005-

SUNAT/2B000018 de fecha 16 de diciembre del 2005, mediante el cual dicha autoridad absolvió varias consultas, entre las cuales se encontraba la siguiente:

“... 4. En caso que el contribuyente suscriba un contrato con una entidad del Sector Público Nacional (PROVIAS, Ministerios, Municipalidades, entre otros) y con motivo del contrato se aplica al contribuyente una penalidad contractual de S/. 1’000,000, ¿se puede deducir dicha penalidad?”.

A continuación me permito transcribir un extracto de la postura de la Administración Tributaria Central de Perú:

*“...la penalidad contractual que se estipula en los contratos que celebra el Estado con los particulares para la adquisición de bienes y contratación de servicios, **no constituye una sanción administrativa** impuesta por las entidades del Estado en ejercicio de su potestad sancionadora, por cuanto no supone una consecuencia jurídica prevista en la ley por la comisión de una infracción de carácter administrativo.*

***En consecuencia**, la penalidad contractual impuesta al contribuyente como consecuencia de la suscripción de un contrato con una entidad del Sector Público Nacional, al amparo de lo dispuesto en el TUO de la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, **puede ser deducible para la determinación de la renta imponible de tercera categoría**; siempre que dicha deducción se ajuste al principio de causalidad previsto en el artículo 37° del TUO de la LIR.” (Las negritas y el subrayado son míos)*

Aplicando el referido criterio a nuestra legislación nacional, podemos alegar que las multas que se generen por retrasos en el cumplimiento de obligaciones pactadas en contrataciones con el sector público, deberían ser considerados como gastos deducibles del impuesto a la renta, pues esta deducción se ajusta al principio de causalidad que demarca nuestra legislación tributaria a la hora de definir qué se considera como gasto deducible, dado que al imponerse la multa, se estaría

¹⁸ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de Perú. (16 de diciembre de 2005). SUNAT. Obtenido de Consultas Tributarias: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i3082005.pdf>

manteniendo el ingreso pactado, caso contrario, la entidad contratante podría dar por terminado el contrato de forma unilateral.

CONCLUSIONES

1. En virtud de lo establecido por el Art. 10 de la LORTI, se considera como deducible todo gasto que se efectúe con el fin de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos (principio de causalidad). La lista de hipótesis neutralizantes que estipula este artículo, es meramente ejemplificativa, pudiendo considerarse como deducible todo gasto que se encuadre en el principio de causalidad, aún cuando no se encuentren descritos en este artículo.
2. La enumeración de gastos no deducibles que determina el RALORTI en su Art. 35 es taxativa, es decir, esta constituye los límites a la deducción. Particularmente, se consideran no deducibles las multas impuestas por una autoridad pública (num. 6), en ejercicio de su potestad sancionadora.
3. Para que se active la facultad sancionadora de la Administración se deben de cumplir con los siguientes requisitos: sujeción al principio de legalidad, no pueden imponerse penas privativas de libertad, se debe de garantizar el derecho a la defensa dentro de los procesos sancionatorios y esta potestad se deberá sujetar a un control judicial posterior. Únicamente cuando una sanción es impuesta por parte de la Administración, en cumplimiento de los lineamientos antes descritos, puede considerarse como un gasto no deducible del impuesto a la renta, al tenor de lo dispuesto por el Art. 35 num. 6 del RALORTI.
4. La naturaleza del contrato administrativo es la de ser un pacto bilateral, donde prima el acuerdo de voluntades de las partes (Administración-Particulares).

5. El Art. 71 de la LOSNCP, establece la obligatoriedad de incluir cláusulas de multas en los contratos administrativos, por concepto de retardo en la ejecución de las obligaciones del contrato, sin embargo, no se define la forma de cálculo, ni un procedimiento administrativo sancionatorio. No se cumple con los principios de legalidad y tipicidad que rigen la potestad sancionadora de la administración (Arts. 192 y 193 ERJAFE), por lo cual considero que estas multas no son producto del ejercicio de la potestad sancionadora del Estado, sino de una penalidad contractual pactada y regulada en virtud del acuerdo de voluntades entre las partes.

6. La imposición de una multa por retraso en la ejecución de un contrato administrativo permite al contratista continuar con la relación contractual y terminar la obra, y de esta forma obtiene y mantiene su ingreso.

7. Las multas impuestas por retraso en la ejecución de un contrato administrativo no constituyen una manifestación de la potestad sancionadora de la Administración Pública, y además cubrir este gasto le permite al contratista mantener el ingreso pactado.

8. Por los motivos antes expuestos, considero que el gasto que se genera por este tipo de multas, es deducible del impuesto a la renta.

BIBLIOGRAFÍA

- Almeida, D. (2001). *Curso de Legislación Tributaria Corporativa*. Quito: Editorial Ecuador FBT.
- Benítez, M. (2009). *Manual Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Biglieri, A. et al. (2011). *Manual de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: La Ley.
- Código Civil. Registro Oficial de la República del Ecuador Suplemento No. 46 de 24 de junio del 2015.
- Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial de la República del Ecuador No. 449 de 20 de octubre del 2008.
- Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva. Decreto Ejecutivo 2428. Registro Oficial de la República del Ecuador No. 536 de 18 de marzo del 2002.
- Fernández, I. (2005). *Las deducciones del impuesto a la renta*. Lima: Palestra Editores.
- García De Enterría, E. y Fernández, T. (2006). *Curso de Derecho Administrativo (Vol. I)*. Lima-Bogotá: Palestra-Temis.
- Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial de la República del Ecuador Suplemento No. 463 de 17 de noviembre del 2004.
- Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública. Registro Oficial de la República del Ecuador Suplemento No. 395 de 4 de agosto del 2008.
- Parada, R. (2002). *Derecho Administrativo I Parte General*. Madrid: Marcial Pons.
- Reglamento a la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública. Decreto Ejecutivo 1700. Registro Oficial de la República del Ecuador Suplemento No. 588 de 12 de mayo del 2009.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial de la República del Ecuador Suplemento No. 209 de 8 de junio del 2010.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de Perú. (16 de diciembre de 2005). SUNAT. Obtenido de Consultas Tributarias: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i3082005.pdf>
- Villegas, H. (1979). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario (3era Ed.)*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.



**Presidencia
de la República
del Ecuador**



**Plan Nacional
de Ciencia, Tecnología,
Innovación y Saberes**



SENESCYT
Secretaría Nacional de Educación Superior,
Ciencia, Tecnología e Innovación

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, **Arellano Romero, Pablo Ricardo**, con C.C: # 0922502760, autor del trabajo de titulación: **La deducibilidad del impuesto a la renta por el pago de multas generadas por retraso en la ejecución de contratos administrativos** previo a la obtención del título de **Abogado de los Juzgados y Tribunales 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, **22 de febrero de 2017**

f. _____

Nombre: **Arellano Romero, Pablo Ricardo**

C.C: **0922502760**



REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO:	La deducibilidad del impuesto a la renta por el pago de multas generadas por retraso en la ejecución de contratos administrativos.		
AUTOR(ES)	Arellano Romero, Pablo Ricardo		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	Navarrete Luque, Corina Elena		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Jurisprudencia		
CARRERA:	Derecho		
TÍTULO OBTENIDO:	Abogado de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	22 de febrero de 2017	No. DE PÁGINAS:	20
ÁREAS TEMÁTICAS:	Derecho Tributario, Derecho Civil, Derecho Administrativo.		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	Impuesto a la renta, gastos deducibles, gastos no deducibles, cláusulas obligatorias de multas, sanción administrativa, potestad sancionadora de la Administración.		
RESUMEN/ABSTRACT (150-250 palabras):			
<p>El objetivo de este ensayo académico es determinar la factibilidad de la deducción del impuesto a la renta, por parte de los contratistas públicos, de aquellas multas que se generan en virtud de las cláusulas obligatorias de multas en los contratos administrativos. Para la consecución de los fines del presente estudio, es preciso analizar, a luz de la doctrina y de la legislación ecuatoriana, en qué consisten y cuál es la naturaleza de las deducciones del impuesto a la renta, y qué gastos son considerados como no deducibles. Si bien nuestra legislación considera que las multas impuestas por una autoridad pública constituyen gastos no deducibles, corresponde determinar si es que, a través de la imposición de estas multas, la Administración está haciendo uso de su potestad sancionadora. La determinación de las multas por retraso se encuentra regulada en los contratos administrativos y no en una norma de rango legal, por lo cual, esta deviene del acuerdo de voluntades y no de un proceso sancionatorio administrativo. La imposición de multas por retraso en el cumplimiento permite a los contratistas continuar con la relación contractual y cumplir con las obligaciones, obteniendo así el ingreso pactado. En este sentido, la deducción de estas multas es perfectamente factible.</p>			
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: +593-4-2992321	E-mail: parellano93@gmail.com	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE):	Nombre: Reynoso Gaute, Maritza		
	Teléfono: +593-994602774		
	E-mail: maritzareynosodewright@gmail.com		
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA			
Nº. DE REGISTRO (en base a datos):			
Nº. DE CLASIFICACIÓN:			
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):			