

Inconstitucionalidad del recargo tributario en España

Javier Bustos A.

Resumen: Ha señalado el Tribunal Constitucional español que por la aplicación directa del recargo sobre la base de normas administrativas, cuando en su esencia se trata de una sanción, implica la violación de una serie de derechos constitucionales.

Aproximación al régimen tributario ecuatoriano

La figura del “recargo tributario” fue incorporado en nuestro Código Tributario por el Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007. Así el artículo 90 del Código Tributario vigente, dice textualmente:

“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.”

Naturaleza jurídica del recargo

En nuestra legislación se incorpora el recargo como una *nueva categoría* adicional al tributo y distinta de los intereses y la multa. Recargo que consiste en el aumento de la obligación tributaria como consecuencia de la aplicación de un porcentaje sobre la obligación.

Ello denota su carácter de accesorio ya que el mismo aplica en la medida que existe una obligación determinada por el sujeto activo.

Sin embargo en su esencia nos encontramos frente a un recargo que de su naturaleza aparece como sancionatorio. Ello en razón de que el mismo aplica cuando el sujeto pasivo ha omitido en todo o en parte haber declarado y pagado la obligación tributaria debida (acto culposo), y por una actuación de la Administración Tributaria se llega a determinar el valor que debiendo declararse y pagarse al Fisco no se lo ha hecho.

Tampoco podemos obviar que por el porcentaje adicional que aplica el recargo (20%) rebasa una naturaleza resarcitoria, si consideramos que el perjuicio al Estado se valora a través de intereses moratorios del 1,5 la tasa activa fijada por el Banco Central del Ecuador¹.

De tal forma que si tomamos la tarifa original del IVA del 12% con la aplicación del recargo, la tarifa efectiva² real es del 14,4% y en el Impuesto a la Renta de sociedades con una tarifa original del 25% por efecto del recargo la tarifa efectiva pasa a ser del 30%.

La primera inquietud que se presenta en esta parte y que se pretende aclarar con el análisis de la **Sentencia 276/2000, de 16 de noviembre de 2000 emitida por el Tribunal Constitucional de España**³; es justamente determinar si no nos encontramos ante una violación de la Constitución de la República del Ecuador; en caso de que la aplicación del recargo se estuviera aplicando una doble sanción (multa y recargo) por una misma infracción (falta de declaración del tributo); tal como se determina en el artículo 76 en el numeral séptimo, literal i) que consagra:

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

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

i) Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto.”

Y, adicionalmente si tratándose de una sanción se cumple con el procedimiento para la imposición de sanciones establecido en el Libro Cuarto del Código Tributario que trata del *Ilícito Tributario*; en cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 76 citado, que determina como una garantía del debido proceso:

“a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.”

Finalmente, si se llegare a determinar que el recargo, formalmente calificado así por el Asambleísta, es en su esencia una sanción, la misma aplicaría para las obligaciones tributarias cuya declaración y pago debía efectuarse al día siguiente de la publicación de la reforma en el Registro Oficial, esto es cuyo vencimiento si dio a partir del 30 de diciembre de 2007.

Mas no aplicaría el recargo para las determinaciones realizadas sobre tributos cuya declaración y pago parcial u omisión total de pago era exigible con anterioridad al 30 de diciembre de 2007. Ello en aplicación de lo dispuesto por el artículo 76, numeral tercero de la Constitución de la República del Ecuador:

1 Artículo 21 del Código Tributario

2 Con motivo de la determinación por el sujeto activo

3 Boletín Oficial del Estado de España. Jueves 14 diciembre 2000 BOE núm. 299. Suplemento.

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

3. **Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza**; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.” Lo resaltado me pertenece.

Ámbito de aplicación del recargo

Por el sujeto

Al haberse incluido el recargo en el Código Tributario, el mismo es aplicable en las determinaciones efectuadas para la recaudación de tributos nacionales internos administrados en el Ecuador por el Servicio de Rentas Internas y todas las instituciones públicas que cobran, por la prestación de servicios, “tasas”; en tributos al comercio exterior por la Corporación Aduanera Ecuatoriana; en tributos municipales por los Municipios; en tributos provinciales por los Gobiernos de la Provincia y también a las Administraciones Tributarias de Excepción (Art. 66 C.T.) en donde tenemos por ejemplo a la Dirección del Parque Nacional Galápagos como sujeto activo por el “tributo al ingreso de turistas al Parque Nacional Galápagos”. Art. 17 de la Ley Especial para la Provincia de Galápagos.

Por su objeto

Al haberse incluido el recargo en el Código Tributario aplica a los tributos; categoría que comprende a: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales de Mejoras. Así el artículo del Código Tributario dice:

“Art. 1.- *Ámbito de aplicación.*- Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.

Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.” Lo resaltado me pertenece.

Con lo cual observamos que el ámbito de aplicación no se limita a los impuestos, solamente, sino también a tasas y contribuciones especiales o de mejora.

Hecho generador del recargo

Recordemos que la figura del recargo se agregó como segundo inciso del artículo 90 del Código Tributario que trata de la “Determinación por el sujeto activo”. Bajo esta premisa la condición esencial para que aplique el recargo es que el tributo (impuesto, tasa o contribución especial) haya sido determinado por el sujeto activo.

Para continuar con el análisis recordemos cual es el concepto de determinación, que consta en el artículo 68 del Código Tributario, como una facultad de la Administración y que refiere a: "...acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo."

Esta es una primera etapa de la determinación, es decir, cuando por disposición legal le corresponde al **sujeto activo** determinar el impuesto que debe pagar el contribuyente, correspondiendo al ente público o recaudador, establecer la existencia de hecho generador, sujeto obligado al pago, la base imponible sobre la que aplica la tarifa y el valor a pagar. En breve analizamos como opera el recargo en estos casos.

Y una segunda etapa en la que la determinación primigenia es realizada por el sujeto pasivo a través de la correspondiente declaración, la cual goza de las características de *definitiva* y *vinculante*, y sobre la cual el sujeto activo tiene facultad de revisar y realizar las comprobaciones que acrediten el pago del tributo en su justa medida.

Esta segunda forma de determinación del impuesto por el sujeto activo se encuentra expresamente prevista en el segundo inciso del artículo 68 del Código Tributario cuando indica: "El ejercicio de esta facultad comprende: **la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables**; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos impositivos, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación." (El subrayado me pertenece).

Lo que es hasta cierto punto comprensible, es la existencia del recargo como un medio resarcitorio –al final analizaremos si es propiamente resarcimiento- por la segunda etapa esto es, la aplicación del recargo del 20% cuando ello obedece a acciones de verificación y comprobación que demandan una actividad y una disposición de recursos del Estado para llevar a cabo dicho control.

Lo que no se alcanza a comprender, y de lo que no hay antecedente en la legislación comparada, es la aplicación del recargo cuando por mandato de la Ley, es al sujeto activo a quien corresponde establecer el tributo. Y que por ello el contribuyente deba liquidar un adicional del 20% por concepto de recargo.

Por ejemplo, el Impuesto Predial Urbano, de acuerdo con la Ley, son los Municipios –no los propietarios de los inmuebles- los que deben determinar el impuesto a pagar⁴, es decir el Municipio actúa en ejercicio de su facultad determinadora. Y en cumplimiento al artículo 90 del Código Tributario por esta circunstancia debería aplicar el recargo del 20%.

De tal forma que una "Orden de Cobro" para la recaudación del Impuesto Predial por \$100 dólares debería emitirse así:

Impuesto predial
Recargo

\$100
\$20

⁴ Ley Orgánica de Régimen Municipal

"Art. 328.- Las municipalidades, con base a todas las modificaciones operadas en los catastros hasta el 31 de diciembre de cada año, determinarán el impuesto para su cobro a partir del 1 de enero en el año siguiente."

Total a pagar**\$120**

Lo que significaría que con la incorporación del recargo, en la práctica es que los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) –cuya determinación la realiza el sujeto activo- se han incrementado su tarifa en un 20%. Tenemos como ejemplo de tributos de determinación por el sujeto activo: Impuesto Predial Urbano, Impuesto adicional del 2 por mil por solares no edificadas, Impuesto a los Predios Rurales, Impuesto de Alcabala, Impuesto de Plusvalía en la compraventa de inmuebles, Impuesto a la Propiedad de los Vehículos, Impuesto a los Espectáculos Públicos, Impuesto al Juego, Impuesto adicional al Cuerpo de Bomberos, Impuesto a las Tierras Rurales, este último cuya determinación corresponde al SRI, entre otros.

El asunto es aún más incomprensible cuando hacemos un análisis de las “TASAS”; a las que el tratadista VILLEGAS define como: “*Las tasas son prestaciones tributarias exigidas por la prestación de un servicio público*”; en este caso, por su naturaleza, le corresponde al sujeto activo que presta el servicio realizar la determinación del tributo; y en consecuencia en los términos del artículo 90 del Código Tributario debería incrementarse la tasa en un 20%. Disposición que aplicaría a los servicios públicos de agua potable, telefonía, alcantarillado, energía eléctrica, aseo de calles, recolección de basura; así como en las tasas establecidas por la Ley a favor de instituciones públicas por el otorgamiento de permisos, licencias, autorizaciones, emisión de certificados, servicios aeroportuarios; y por servicios en general.

Igual situación aplicaría en las Contribuciones Especiales que son determinadas por los Municipios en todos los casos.

Análisis de la Sentencia 276/2000, de 16 de noviembre de 2000 y aproximación al recargo en el Ecuador.

En esta sentencia el Tribunal Constitucional Español decidió que el recargo previsto en la Ley Tributaria Española del 50% -con exclusión de los intereses de demoras- es inconstitucional y nulo. Bajo las siguientes reflexiones:

Lo que consta en recuadro es cita de la Sentencia 276/2000.

- A. Exclusión formal del recargo del régimen sancionador
- B. *A este respecto, tal y como hicimos en la citada STC 164/1995, hay que dejar constancia antes que nada, con el Abogado del Estado, de la clara voluntad del legislador de excluir el recargo que contemplamos del ámbito de las sanciones. **En efecto, el legislador, no sólo no califica formalmente a dicho recargo como sanción, ni prevé expresamente para su imposición el procedimiento sancionador** que recogen los arts. 77 y ss. L.G.T. y su norma de desarrollo (en la actualidad, el Real Decreto 1930/1998), sino que, cuando el art. 61.2 L.G.T. señala que los «ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo» darán lugar al recargo único del 50 por 100, establece expresamente en estos casos la «exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles», **con lo que claramente está descartando en estos casos la aplicación del ius puniendi del Estado.**⁵*

Tal como hizo el legislador español de no calificar al recargo como una sanción, el asambleísta ecuatoriano denomina al 20% que aplica sobre la obligación principal como recargo; diferenciándolo de la sanción al no incluir el mismo en la enumeración taxativa de sanciones prevista en el artículo 323 del Código Tributario, como podemos observar:

“Art. 323.- Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:

- a) Multa;*
- b) Clausura del establecimiento o negocio;*
- c) Suspensión de actividades;*
- d) Decomiso;*
- e) Incautación definitiva;*
- f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos;*
- g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones;*
- h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos;*
- i) Prisión; y,*
- j) Reclusión Menor Ordinaria*

Estas penas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha que se causaron.

Estos tributos e intereses se cobrarán de conformidad con los procedimientos que establecen los libros anteriores.”

Por lo que en este punto podemos indicar que en ambas legislaciones el tratamiento es similar.

- C. Recargo fundamentado sobre un ilícito tributario
- D. *En efecto, es claro, en primer lugar, que **el recargo del 50 por 100 establecido en el art. 61.2 L.G.T. se aplica a quienes han realizado una conducta en principio tipificada como ilícito tributario en el ordenamiento positivo**, concretamente, en el art. 79 a) L.G.T., en virtud del cual, constituye infracción grave dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria. Es decir, tal y como sucede con las sanciones (SSTC 119/1991, de 3 de junio, F.J. 3; y 61/1990, de 29 de marzo, F.J. 5) el recargo cuestionado se aplica como consecuencia de una infracción de la Ley y, precisamente, a la persona que aparece como responsable de la misma ⁶*

En esta parte si existe una diferencia con el régimen español, toda vez que el recargo en Ecuador no se fundamenta en un ilícito tributario; ello en razón de que el pago de la obligación tributaria, fuera de los plazos previstos en el Reglamento, no constituye infracción tributaria –excepto cuando proviene de un acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño; donde estamos frente a un delito de defraudación-. Recordemos que lo que contempla nuestro régimen punitivo en el artículo 100 de la Ley de Régimen Tributario es una sanción por **falta de**

declaración⁷ solamente; sin embargo, para quien habiendo presentado su declaración sin valor a pagar o con pago en parte, y luego paga la totalidad del impuesto no aplica sanción alguna; situación que es diferente en España.

Por lo que es importante determinar si en este punto lo que hizo el asambleísta con la aplicación de un gravamen adicional del 20% sobre el principal -cuando la obligación es determinada por el sujeto activo no es sino la creación de una verdadera sanción- que antes no existía, y que se encubre formalmente bajo la figura del “recargo”.

Tal como aplica el recargo actualmente de forma “automática” a la determinación de la obligación se estaría inobservando el procedimiento determinado para la sanción de contravenciones previsto en el artículo 363 del Código Tributario que dice:

*“Art. 363.- Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y **mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo** pertinentes a la infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su caso.”*(Lo subrayado me pertenece)

Adicionalmente, si concluimos que existe una sanción *de facto* denominada formalmente como recargo; por su forma de aplicación estaría violando los derechos constitucionales:

- Presunción de inocencia de toda persona.
- Prohibición de ser juzgado o sancionado por un acto u omisión (pago extemporáneo previa verificación del sujeto activo), que a la declaración de la obligación no estaba tipificada como infracción penal ni administrativa.
- En caso de conflicto de leyes de la que estaba vigente al cometimiento de

⁷ Art. 100.- Cobro de multas.- Los sujetos pasivos que, dentro de los plazos establecidos en el reglamento, no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto.

Para el caso de la declaración del impuesto al valor agregado, la multa se calculará sobre el valor a pagar después de deducir el valor del crédito tributario de que trata la ley, y no sobre el impuesto causado por las ventas, antes de la deducción citada.

Cuando en la declaración no se determine Impuesto al Valor Agregado o Impuesto a la renta a cargo del sujeto pasivo, la sanción por cada mes o fracción de mes de retraso será equivalente al 0.1% de las ventas o de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período al cual se refiere la declaración, sin exceder el 5% de dichas ventas o ingresos. Estas sanciones serán determinadas, liquidadas y pagadas por el declarante, sin necesidad de resolución administrativa previa.

Si el sujeto pasivo no cumpliere con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas en referencia, el Servicio de Rentas Internas las cobrará aumentadas en un 20%.

Las sanciones antes establecidas se aplicarán sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento y, en caso de concurrencia de infracciones, se aplicarán las sanciones que procedan según lo previsto por el Libro Cuarto del Código Tributario.

Para el cómputo de esta multa no se tomarán en cuenta limitaciones establecidas en otras normas.

la infracción en la que no existía el recargo del 20% frente a la vigente que incorpora la figura del recargo debe aplicarse la menos rigurosa en el sentido más favorable a la persona infractora.

E. Falta de proporcionalidad en el recargo

La Ley General Tributaria de España en el artículo 28 mantiene la figura del recargo aplicando el principio proporcionalidad; por el cual se establece:

1. Recargo ejecutivo del 5%, sin aplicación de intereses sobre la obligación tributaria, cuando se satisface la totalidad de la deuda antes de la providencia de apremio.
2. Recargo de apremio reducido del 10%, sin aplicación de intereses sobre la obligación tributaria, cuando el contribuyente ha sido notificado con el apremio.
3. Recargo de apremio ordinario del 20%, más intereses, por cualquier otra circunstancia.

Al incluir el recargo tributario en la legislación ecuatoriana no se consideró el mandato constitucional previsto en el artículo 76, numeral 6, de la Constitución de la República del Ecuador que sobre la “proporcionalidad” determina:

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

*6. La ley establecerá la debida **proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones** penales, administrativas o de otra naturaleza.”*

Dicha omisión ocasiona el siguiente trato inequitativo:

Dos contribuyentes (A) y (B) cada uno debía pagar en enero de 2007 la cantidad de \$5000 dólares y no lo hacen. Al sujeto (A) el SRI le determina al mes siguiente y le emite Orden de Pago por \$5000 dólares de impuesto y \$1000 de recargo (20%).

El sujeto (B) ante esta situación se arriesga y confiado en su fortuna cree que el SRI no le realizará una Auditoría; para su desgracia en enero de 2010 (tres años después) el SRI le emite una Orden Pago por \$5000 dólares del impuesto y los mismos \$1000 dólares del recargo.

En conclusión, a quien el SRI le determina a días o meses de la fecha de exigibilidad, paga lo mismo por concepto de recargo que a quien le llega a determinar años después.

Esta circunstancia fue considerada por el Tribunal Constitucional en el análisis de inconstitucionalidad del recargo del 50% ya que el recargo conceptualmente y en la forma estructurada no favorece en buena magnitud al “pago voluntario” de obligaciones; tal como consta de la cita de las palabras del Fiscal General del Estado español:

*La única diferencia que puede apreciarse es que el recargo tiene un componente indemnizatorio del que la sanción carece; diferencia, no obstante, que no tiene magnitud bastante como para favorecer el pago voluntario dado que, como señala el Fiscal General del Estado, «**el único beneficio que recibe el contribuyente moroso que ingresa voluntariamente su deuda es el ahorro del interés de demora, mientras que si elude el pago pierde la atenuante, pero tiene la posibilidad de que la Administración tributaria no perciba su omisión**»⁸*

Aplicado este análisis a la figura del recargo en el Ecuador significaría que un contribuyente que tiene que pagar intereses y multas por una declaración tardía, de no hacerlo pierde la atenuante de que no le aplique el recargo. Pero en todo caso tiene la posibilidad de que la Administración tributaria no perciba la omisión, y librarse del pago de la obligación, intereses, multas y recargo.

F. El recargo y la afectación negativa al patrimonio

Sobre esta parte el Tribunal Constitucional llega a la siguiente conclusión:

*En segundo lugar, también resulta palmario que la medida que enjuicamos, en tanto que consiste en la imposición del pago de una cantidad -un 50 por 100 de la deuda tributaria dejada de ingresar en plazo-, **incide negativamente sobre el patrimonio de los obligados a satisfacerlas, esto es, queda claro que, del mismo modo que las sanciones, dicha medida se traduce en la restricción de un derecho.***

⁹El recargo, que en el Ecuador es del 20%, por su nivel porcentual podemos afirmar que incide negativamente en el patrimonio de los contribuyentes, ya que es alto; sin olvidar que el obligado debe satisfacer además intereses y multas. Por lo que el contribuyente, como desarrollaremos más adelante, satisface una tasa efectiva de hasta el 60% sobre el principal.

Por lo que antes que aparecer el recargo como una figura jurídica independiente del tributo, el interés y la multa. Tiene más elementos comunes con sanciones que constan en la Ley de Régimen Tributario Interno; así por ejemplo:

1. *“h) De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración de impuesto a la renta, el **Servicio de Rentas Internas procederá a determinarlo y a emitir el correspondiente auto de pago para su cobro, el cual incluirá los intereses y multas, que de conformidad con las normas aplicables, cause por el incumplimiento y un recargo del 20% del valor del anticipo.**” Art. 41 (La negrilla me pertenece)*
1. *Art. 100.- Cobro de multas.- Los sujetos pasivos que, dentro de los plazos establecidos en el reglamento, no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto.*

(...)

Si el sujeto pasivo no cumpliere con su obligación de determinar, liquidar y

8 Ibidem

9 Ibidem

pagar las multas en referencia, el Servicio de Rentas Internas las cobrará aumentadas en un 20%.

F. La represión como elemento intrínseco de la sanción presente en el recargo del 50%

Lo importante en este caso es determinar si el recargo tiene carácter represivo a efectos de que pueda ser considerado como una sanción. Dentro del análisis, y remitiéndose a una sentencia anterior el Tribunal consideró, por ejemplo, que el recargo del 10% no tiene un fin represivo, no así el recargo del 50%. A continuación los fundamentos:

*Y es que, como hemos venido manteniendo, el carácter sancionador de un acto de las características del que enjuicamos depende, además, de la función que a través de la imposición de la medida restrictiva en la que el acto consiste pretende conseguirse (SSTC 239/1988, F.J. 3; 164/1995, F.J. 4; ATC 323/1996, F.J. 2); en concreto, si halláramos en el instituto de referencia la presencia de la **«finalidad represiva, retributiva o de castigo» que hemos venido destacando como específica de las sanciones** (SSTC 239/1988, F.J. 2; 164/1995, F.J. 4), **habrá que concluir que el recargo tiene sentido sancionador**; si, por el contrario, la medida desfavorable careciese de tal función represiva no estaríamos en el ámbito punitivo y, por ende, habría que descartar la aplicación de los arts. 24.2 y 25 C.E. Éste es, invariablemente, el criterio que ha venido siguiendo este Tribunal en los casos en los que ha tenido que pronunciarse sobre si un determinado acto tenía o no sentido sancionador. Así, **en relación a los recargos del 10 por 100, este Tribunal llegó a la conclusión de que los mismos carecían de carácter sancionador al no ser su función represiva (esto es, al no estar diseñados como castigos del ilícito cometido); sino que, además de justificarse -al menos en parte- como resarcimiento inmediato, cumplían una función «coercitiva, disuasoria o de estímulo» semejante a la de las medidas coercitivas respecto al pago de la deuda tributaria**, excluyendo, por otra parte, la aplicación de más severas medidas sancionadoras. Efectivamente, según se afirma en la STC 164/1995 -a cuya doctrina se remiten las SSTC 171/1995, de 21 de noviembre, 198/1995, de 21 de diciembre, 44/1996, de 13 de marzo, y 141/1996, de 16 de septiembre-, la funcionalidad del recargo del 10 por 100 «no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento» (FI 5); y, aplicando esta misma doctrina, los citados AATC 57/1998 y 237/1998, consideraron notoriamente infundadas las cuestiones por las que se planteaba la inconstitucionalidad del recargo del 10 por 100 en la regulación que de este precepto estableció la Ley 18/1991 y acordaron su inadmisión por este motivo ¹⁰*

Sobre este punto, el Tribunal aclara que un recargo del 10% por su tarifa y además de que su aplicación excluía la imposición de multas e intereses –estaban valorados e incluidos en el 10% de recargo–; bajo estas condiciones no era una sanción sino que cumplía una función **coercitiva, disuasoria o de estímulo**. No así el recargo del 50% que por su tarifa, y aún cuando excluía la aplicación de intereses, el mismo se transformaba y su finalidad pasaba a ser de **represión, retribución o castigo**.

Y justamente la discusión abierta es a determinar si el recargo del 20% previsto en la legislación ecuatoriana –en su particular diseño- pasa a ser de **coercitiva, disuasoria o de estímulo** o antes por el contrario de **represión, retribución o castigo**.

Ahora bien, y con el propósito de abundar en este análisis, resulta importante la aclaración hecha por el Tribunal, de que si bien las sanciones pueden tener un fin disuasorio, no todas las medidas disuasivas son una sanción. Así reflexiona:

*Sin embargo, como hemos reconocido en otras ocasiones, una «**cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sea una sanción**» (STC 164/1995, F.J. 4). De ahí que este Tribunal haya negado carácter sancionador a determinadas medidas que, aunque tenían una función disuasoria, no cumplían al mismo tiempo una función de castigo.¹¹*

Un ejemplo de aquello es por ejemplo el Impuesto a la Salida de Divisas, creado para disuadir de realizar operaciones y transacciones con el exterior cuando pueden adquirirse bienes o servicios en el mercado interno; aunque ello no siempre sea posible (p.ej: importación de bienes tecnológicos que no se desarrollan en el país); o el Impuesto a los Consumos Especiales para desestimular el consumo de bienes perjudiciales a la salud (cigarrillos 150%, cerveza 30% o productos alcohólicos 40% -a los que hay que añadir el 12% de IVA).

Como vemos los tributos muchas veces son instrumentos disuasivos sin ser sanciones propiamente.

En un interesante análisis, el Tribunal profundiza sobre la diferencia entre tributo y sanción, a lo cual realiza el siguiente análisis:

*Es verdad que, como hemos afirmado en ocasiones, el legislador puede establecer tributos con una función no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, F.J. 13; STC 197/1992, de 19 de noviembre, F.J. 6); pero, en todo caso, es evidente que dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 C.E. o, lo que es igual, **el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza** [STC 37/1987, de 26 de marzo, F.J. 13; STC 186/1993, de 7 de junio, F.J. 4 a)]. **Esto es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones** que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito.¹²*

11 Ibidem

12 Ibidem

De este análisis podemos concluir que el recargo no es un tributo, toda vez que su exigibilidad no tiene realización con un hecho económico que evidencie manifestación de riqueza. Si se quiere el “hecho generador” es la actuación de la Administración para determinar el tributo.

G. Conclusión: El recargo del 50% constituye una verdadera sanción

Concluye el Tribunal:

De manera que, no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones debemos llegar a la conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores.

Sobre la base del análisis hecho por el Tribunal Constitucional de España, acoplado al recargo previsto en nuestro Código Tributario podríamos señalar: Al no haber existido hasta diciembre de 2007¹³ –fecha de promulgación de la Ley que incorpora a nuestro régimen el recargo en el Código Tributario- deberíamos concluir que a partir de la reforma lo que se hizo fue crear una verdadera sanción para quienes luego de una verificación del sujeto activo, no hubieren ingresado oportunamente la obligación tributaria, bajo la denominación formal de “recargo” cuya función es el castigo que es propia de los actos sancionadores.

A continuación el Tribunal hace el siguiente análisis para determinar que el *nomen iuris* de recargo por su esencia es una sanción:

*Así es, ya advertíamos en el F.J. 4 de la STC 164/1995, que si «pese al nomen iuris utilizado por el legislador **la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trataba de una sanción»; y, «en sentido opuesto», que «la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y por debajo, de las multas, no tiene una finalidad represiva»** (F.J. 4); y, en el mismo sentido, en el F.J. 5 de la misma Sentencia señalábamos que la función de los recargos por ingresos extemporáneos sin requerimiento previo «no es represiva, siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas)». Criterio este que también fue uno de los que tuvo en cuenta el Tribunal Europeo de Derechos Humanos a efectos de reconocer que a determinados recargos debían resultarles de aplicación las garantías que se deducen del art. 6 del Convenio (STEDH Bendenoun c. Francia, de 24 de febrero de 1994)¹⁴*

H. El recargo como sanción viola el principio *lex previa et certa*

Señala el Tribunal sobre este punto:

*Ciertamente, al encubrir con la calificación de recargo una medida materialmente sancionadora el legislador ha procedido de un modo que puede incidir negativamente sobre los derechos de los afectados; pero que no implica por sí solo la vulneración del art. 25.1 CE desde la perspectiva de la exigencia de *lex previa et certa*, que es la que se plantea en las cuestiones de inconstitucionalidad que son objeto de nuestro enjuiciamiento.¹⁵*

13 LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR, Decreto Legislativo # 0, Registro Oficial Suplemento # 242 del 29-12-2007

14 Ibidem

15 Ibidem

El Tribunal deja entrever que existiría una violación de la *lex previa et certa* en caso de que llegara a aplicarse el recargo sobre tributos liquidados y pagados a una fecha que en cuya omisión no estaba previsto recargo alguno (antes de diciembre de 2007). Por lo que su aplicación debiera restringirse a las determinaciones sobre obligaciones tributarias exigibles a partir de la promulgación de la Ley.

En la práctica la Administración Tributaria ha venido aplicando el recargo para todas las auditorías iniciadas a partir de la promulgación de la Ley, aún cuando correspondía a tributos que a la fecha de declaración y pago no aplicaba recargo. Por lo que queda la duda de si su aplicación se estaría violando la *lex previa et certa*, más aún cuando nuestra Constitución de la República del Ecuador, expresamente lo prohíbe:

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

- 2. 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.”** (Lo subrayado me pertenece).

- I. Violación de derechos constitucionales por la aplicación directa del recargo prescindiendo del procedimiento sancionador

Señala el Tribunal Constitucional que por la aplicación directa del recargo sobre la base de normas administrativas, cuando en su esencia se trataba de una sanción, implica la violación de una serie de derechos constitucionales que se detallan a continuación:

(...) al referirse a la misma como «recargo» y expresar que la aplicación del mismo excluye «las sanciones que pudieran ser exigibles», dirige derechamente a los ciudadanos afectados, a la Administración actuante y a los órganos judiciales hacia las normas que regulan la liquidación de los tributos, en lugar de, como resultara constitucionalmente preceptivo, a la aplicación de los principios y garantías que para el ámbito sancionador (también, insistimos, para el administrativo sancionador) derivan de los arts. 24.2 y 25.1 C.E. Garantías entre las que, sin ánimo de exhaustividad, la STC 81/2000, de 27 de marzo, F.J. 2 a), ha identificado **«el derecho de defensa, que proscribiera cualquier indefensión; el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones; el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados; el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaiga sobre la Administración, con la prohibición absoluta de utilizar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales; el derecho a no declarar contra sí mismo; o, en fin, el derecho a la utilización de los medios de prueba adecuados para la defensa, del que deriva la obligación de motivar la denegación de los medios de prueba propuestos** [por todas, SSTC 7/1998, de 13 de enero, F.J. 6; 14/1999, de 22 de febrero, F.J. 3 a)]».¹⁶

Tal como se incorporó la reforma a nuestro Código Tributario y por su procedimiento particular de aplicación, podríamos indicar que estos mismos derechos detallados en la sentencia están siendo actualmente inobservados.

J. El recargo y sus consecuencias punitivas

El procedimiento para establecer si el recargo conlleva consecuencias “punitivas” ha sido analizado por el Tribunal Constitucional de la siguiente manera:

En suma, la previsión de un recargo del 50 por 100, con exclusión del interés de demora, establecida por el art. 61.2 L.G.T., en aquellos casos en los que los contribuyentes ingresen la deuda tributaria fuera de plazo, tiene consecuencias punitivas que, al aplicarse sin posibilidad de que el afectado alegue lo que a su defensa considere conveniente y al obviar la declaración de culpabilidad en un procedimiento sancionador, que la imposición de toda sanción exige, conduce derechamente a la declaración de inconstitucionalidad del mandato normativo impugnado por vulneración del art. 24.2 C.E., con los efectos previstos en el inciso final del art. 40.1 LOTC.¹⁷

Como corolario de lo analizado en este punto, se debe establecer si el recargo en el Ecuador tiene o no un carácter punitivo que lo califique por su esencia como una verdadera sanción, lo cual paso a demostrar con el siguiente ejemplo calculado sobre información real:

Un contribuyente llamado Juan Pérez no declaró ni pagó 1000 dólares de IVA en Abril de 2007. El valor a pagar en abril del 2010, luego de una verificación de la Administración de una deuda firme, será:

ORDEN DE PAGO	
IVA a pagar de abril 2007	\$1000
(capital)	
Intereses (41,438%)¹	\$414,38
Multa (100%)²	\$1000
Recargo (20%)	\$200
TOTAL A PAGAR	\$2614,38

¹ Calculados de acuerdo a la tabla de intereses de mora para obligaciones tributarias, “equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador” Art. 21 del Código Tributario

² De acuerdo al artículo 100 de la LRTI la falta de declaración aplica una multa del 3% mensual sobre el impuesto causado, la que no excederá del 100% de dicho impuesto.

El ejemplo nos demuestra que una persona a la que la Administración Tributaria verifica y determina una diferencia por impuesto, debe pagar un 160% adicional al tributo debido (sin valorar costos indirectos).

Ahora si tomamos únicamente los datos de intereses y recargo que en cualquier caso siempre deben pagarse, ya que la multa es por falta de declaración no de pago; cualquier contribuyente en el mejor de los casos debe pagar por una obligación de tres años atrás un 60% adicional (intereses y recargo) sobre la obligación principal. Lo que a nadie escapará que por su tarifa total (60%) la aplicación es claramente una sanción.