

# La función indemnizatoria y resarcitoria del recargo tributario

Análisis de la sentencia No. 008-12-SIN-CC

The indemnifying / compensatory and reparatory functions of the tax surcharge

Javier Bustos A.

Profesor titular de Derecho Tributario

Marisabel Merizalde

Candidata al título de Abogada

Sthepany Galarza

Candidata al título de Abogada

febrero de 2013

## Resumen

Mediante sentencia 008-12-SIN-CC dictada por la Corte Constitucional<sup>1</sup> resuelve declarar la constitucionalidad de la figura del recargo tributario; figura mediante la cual de "ipso jure" cuando la Administración Tributaria determina un valor por pagar a cargo del contribuyente, aplica automáticamente un adicional –además de los intereses y multas- de un 20% sobre el principal, a título de recargo. ¿Cuáles son las atribuciones de la autoridad tributaria y cómo justificar el recargo como daño por el hecho de realizarse la determinación tributaria?

## Abstract

The Constitutional Court by decision No. 008-12-SIN-CC resolves to declare the constitutionality of the tax surcharge, figure by which ipso jure the Tax Administration determines a value payable by the taxpayer, it automatically applies an additional 20% on the principal, by way of penalty. What are the powers of the tax authority? How does the surcharge can be justified as a damage done by the fact of tax determination?

## Sumario

**1.** ¿La Administración Pública ejerce facultades o goza de derechos? **2.** El ejercicio de la facultad determinadora como imperium del Estado. **3.** ¿El ejercicio de la facultad determinadora trae como consecuencia un perjuicio a la administración tributaria y por ende debe ser indemnizada? **4.** Conclusiones.

Este artículo pretende profundizar en dicho análisis a la luz de la integralidad del Derecho, para establecer si un ente público en el ejercicio de una potestad estatal tiene derecho a ser indemnizado por el particular.

La Corte parte de un presupuesto, de una sencillez y claridad absoluta de la normativa tributaria, connatural a todo ciudadano; ¡cosa más alejada de la realidad!. ¿Debe

<sup>1</sup> Publicación: Registro Oficial Suplemento 735

Fecha: 29-jun-2012

“indemnizar” el ciudadano al Estado, por el solo hecho de aplicar la norma con un criterio de interpretación que difiere del que sostiene la Administración para exigir el mayor pago de impuestos? Sin duda que no.

El “recargo” como respuesta a un sistema tributario complejo es una contradicción. Crítica JOAN-FRANCESS PONT CLEMENTE<sup>2</sup>:

“...Desde luego, necesitamos menos leyes. En ocasiones, nos basta la Constitución y nos sobran las leyes que sólo sirven para restringir los derechos o ensombrecer los deberes contenidos en la Carta Magna. Necesitamos, conviene repetirlo, menos leyes, más inteligibles, más sencillas, técnicamente bien construidas. Leyes que regulen en abstracto y genéricamente los mandatos surgidos de la realidad social y leyes que huyan del casuismo enfermizo, fuente siempre de injusticias. Leyes, en fin, estables en el tiempo, respetables y respetadas, cuyo cumplimiento sea razonable esperar y exigir”.

## 1. ¿La Administración Pública ejerce facultades o goza de derechos?

El Estado en todas sus actuaciones tiene como principal objetivo precautelar el interés colectivo de los ciudadanos. Es así que la Administración Pública, a través de sus diferentes órganos, resguarda este interés mediante la aplicación de un conjunto de potestades exorbitantes que están dirigidas a crear, modificar o extinguir derechos a través de la expedición de actos unilaterales.

De acuerdo con la Doctrina la Administración Pública ha ido evolucionando en su concepto así:

“En un inicio la Administración Pública era entendida como toda actividad de gobierno, las cuales comprendían todas las actividades del Estado como eran la legislación, justicia y administración<sup>3</sup>”.

Pero durante el proceso de la evolución del Estado, esas ramas fueron separándose entre sí y fueron concebidas como los Poderes del Estado, Poder Judicial, Poder Legislativo y Poder Ejecutivo, más tarde éstos se transformaron en Funciones del Estado.

Pues se entiende que:

El “poder» del Estado es único; las «funciones» son múltiples. Las atribuciones de las funciones a los órganos no constituyen división de poder sino distribución de funciones.» En lugar de una separación de los poderes, podrá hablarse más bien de una separación de las funciones.<sup>4</sup>

Es así que para toda la actividad que no se refería a la tutela de justicia (función

2 Joan-Francesc Pont Clemente. La economía de opción. Marcial Pons. Madrid 2006. Pg. 147

3 Marienhoff “Tratado de Derecho Administrativo”, Abeledo Perrot, Buenos Aires 1998, p. 38.

4 Villegas BasaVilBaso, Benjamín, Derecho administrativo, t. I, Buenos Aires, TEA, 1956, p 36.

judicial) ni la gestión de legislación (función legislativa), se entendió como la actividad administrativa ejercida por la función ejecutiva. Pero este concepto no fue suficiente, pues aludía a un criterio orgánico y excluyente, además no solo la función ejecutiva ejerce gestiones administrativas, también el legislativo y judicial las ejecuta.

Razón por la cual, hoy por hoy se entiende a la administración pública a través de un concepto material, el cual tiene varias acepciones. El tratadista Agustín Gordillo la entiende como: "la actividad práctica que el Estado desarrolla para cuidar, de modo inmediato, los intereses públicos."<sup>5</sup>

De acuerdo con los autores Eduardo García de Enterría y Ramón Fernández, la Administración Pública se refiere a: "la actividad concreta del Estado dirigida a la satisfacción de las necesidades colectivas, de manera directa e inmediata."<sup>6</sup>

Marienhoff por su parte considera que:

"es la actividad permanente, concreta y práctica, del Estado, ejercida a través de los diferentes órganos administrativos, que tiende a la satisfacción inmediata de las necesidades y derechos del grupo social y de los individuos que lo integran."<sup>7</sup>

Una vez que se ha realizado este análisis cronológico del significado de Administración Pública se comprende a ésta como un conjunto de Órganos Administrativos que desarrollan una actividad concreta para el alcance de un fin, el bien colectivo, a través de la promoción y garantía de los derechos ciudadanos.

Para garantizar los derechos de los ciudadanos la Administración pública ejerce facultades contrario sensu no ostenta derechos, estas facultades ejercidas tienen el fin de precautelar los derechos de quienes sí los poseen, los ciudadanos.

La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 227, expresa que:

"La administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación."<sup>8</sup>

Por lo que el fin que persigue la administración pública, es ejercido a través de las diferentes potestades administrativas que se materializan a través de actos administrativos.

De acuerdo con el tratadista García de Enterría y Fernández se definen a las potestades administrativas como las facultades de querer y de obrar de la administración pública conferidas por el ordenamiento jurídico.<sup>9</sup> Es por ello que todas estas facultades deben estar en concordancia con el principio de legalidad, piedra angular del Derecho Público.

<sup>5</sup> Gordillo Agustín, "Tratado de Derecho Administrativo", 10ª ed., Buenos Aires, F.D.A., 2009.

<sup>6</sup> García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón: "Curso de Derecho Administrativo", tomo 1º, Madrid 1975.

<sup>7</sup> Marienhoff, Miguel "Tratado de derecho administrativo", p. 43.

<sup>8</sup> Constitución de la República 2008 R.O. 449, Art. 227.

<sup>9</sup> García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón: "Curso de Derecho Administrativo", tomo 1º, Madrid 1975.

Estas potestades se caracterizan por ser genéricas y no pretensiones particulares ya que persiguen el interés público y en ningún caso el interés propio de la administración. Finalmente son inalienables, intransmisibles, irrenunciables e imprescriptibles.<sup>10</sup>

Cabe recalcar que las potestades administrativas otorgadas a los diferentes órganos de la administración pública deben estar establecidas en la ley, ya que éstas sitúan a la administración pública en una posición de supremacía y prerrogativa, las mismas que la facultan para constituir, modificar o extinguir situaciones jurídicas de las que son titulares activos los administrados.

Varias son las potestades que ostenta la administración pública, entre ellas:

- Potestad reglamentaria.
- Potestad de planificación.
- Potestad sancionadora.
- Potestad expropiatoria.
- **Potestad determinadora de tributos**
- Potestad de ejecución forzosa.
- Potestad de coacción.

En el presente artículo analizaremos de manera específica la Potestad determinadora de la Administración Pública.

## 2. El ejercicio de la facultad determinadora como *imperium* del Estado

Dentro de las múltiples – cada vez mayores- y más importantes potestades que ejerce la Administración Tributaria están: la de aplicación de la ley, la de resolución de reclamos y recursos de los sujetos pasivos, la potestad sancionadora y la de recaudación de los tributos; así como de determinación del “justo valor” de los mismos<sup>11</sup>.

De éstas, las potestades de determinación y recaudación forman parte de lo que se conoce como gestión tributaria, descritas en los Arts. 9 y 72 del Código Tributario:

Art. 9.- La gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias.

Art. 72.- Las funciones de la Administración tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas: la determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten.

Estas facultades se manifiestan actos administrativos y procedimientos de gestión por la Administración Tributaria.

---

<sup>10</sup> *Idem*

<sup>11</sup> Art. 67 del Código Tributario.

Entonces, dentro de la materia a tratar, la primera pregunta a responder es ¿Qué es la determinación tributaria?

Es el propio Código Tributario en su Art. 68 el que determina el alcance de la facultad determinadora de la siguiente manera:

“La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo”.

La misma definición, aunque de manera abreviada, se establece en el Art. 87, inciso primero:

“[E]l acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo.”

Nos interesaría resaltar dos aspectos de la facultad determinadora:

1. La determinación tributaria la pueden realizar los sujetos pasivos, la administración tributaria, o de modo mixto<sup>12</sup> (con el concurso de ambas partes);
2. El ejercicio de dicha facultad tiene como objetivo determinar el “justo” impuesto a pagar por el contribuyente, no más pero tampoco menos de lo que la ley determina.

Por lo que en una auditoría llevada a cabo por la Administración, no es aceptable revisarla declaración, contabilidad y documentos de soporte del contribuyente con el propósito de establecer exclusivamente *el mayor impuesto a pagar*; mientras que de otro lado se deja por definitivos y sin corregir los errores incurridos por el contribuyente que representan un pago indebido.

Cuando la determinación es ejercida por los sujetos pasivos<sup>13</sup>, por no tratarse de actos administrativos no son susceptibles de ser impugnados en vía administrativa o contenciosa. La determinación tributaria por parte de los terceros responsables o de los contribuyentes se hace por medio de una declaración a través de formularios provistos por las administraciones tributarias –actualmente por programas informáticos-, los mismos que deben remitidos a la Administración y pagado el impuesto correspondiente dentro del tiempo, la forma y con los requisitos de ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo<sup>14</sup>.

Por el contrario, cuando la auditoría tributaria es realizada por la Administración Tributaria, ya sea por la vía de control de las declaraciones o previo el concurso de los

12 Art. 88 del Código Tributario.

13 Art. 24 del Código Tributario: Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se considerarán como sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.

14 Art. 89, inciso primero del Código Tributario.

sujetos pasivos, son objeto de control de legalidad por las vías mencionadas ya que constituyen una actividad reglada de acuerdo al Art. 10 del Código Tributario<sup>15</sup>.

Sobre este aspecto, es importante señalar lo que el profesor Jorge David Uribe expresa:

Es de suma importancia el establecer que la doctrina clásica estipula que la determinación en el sentido práctico puede ser llevada a cabo por el sujeto pasivo [...] pero que; sin embargo, es de entenderse que la facultad de determinación es siempre potestativa del Estado, es decir se origina en su potestad de imperio, aunque la delega al sujeto pasivo en ciertos casos<sup>16</sup>.

En este sentido, los sujetos pasivos que ejercen determinación, no trata de una potestad propiamente dicha, ya que ésta solo corresponde a la Administración tributaria dada la potestad de imperio que ejerce.

Como segundo punto, la norma también indica la finalidad de la facultad determinadora y los elementos que se deben observar para determinar el monto del tributo. Inicialmente, se debe reconocer si el hecho existe y si de acuerdo a sus características el mismo se sujeta a los presupuestos de la norma para que tenga relevancia jurídica y genere la obligación tributaria, es decir, constituya lo que conocemos como el hecho generador. En caso de que no haya esta relación, no se generaría obligación, por lo menos material o de pago.

Una vez identificado el hecho generador se deben identificar las normas pertinentes para realizar el cálculo del impuesto de acuerdo a la base imponible, siguiendo el procedimiento adecuado<sup>17</sup> para establecer así el importe de las obligaciones tributarias.

Entonces concluimos que la potestad determinadora, como una facultad verificadora de la información proporcionada por los contribuyentes en sus declaraciones tributarias la ejerce la Administración Tributaria, sobre la base de la información proporcionada por los contribuyentes (materia prima) para que el Estado realice el control

<sup>15</sup> Esta norma también concuerda con lo establecido en el Art. 173 de la Constitución y el Art. 219, no. 2 del Código Orgánico de la Función Judicial.

Art. 173 Const.: *Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.*

Art. 219, No. 2 COFJ: *Les corresponde a las juezas y jueces que integren las salas de lo contencioso tributario, no. 2 Conocer de las impugnaciones que presenten los contribuyentes o interesados directos contra toso acto administrativo de determinación tributaria proveniente de la administración tributaria nacional, seccional o de excepción [...].*

<sup>16</sup> Jorge David Uribe, La facultad determinadora y el cobro de la deuda tributaria, en Memorias de las IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, IEDT, Quito, p.211.

<sup>17</sup> La identificación de la base imponible va a depender del tributo de que se trate y debe regirse en base a las normas de la materia de que se trate. Es decir que se deben acudir a las normas especiales en caso de haberlas como en el caso del fuero aduanero. Un ejemplo:

[Se necesita] aplicar las normas internas sobre valorización de mercaderías, las que correspondan de los organismos subregionales, la Comunidad Andina de Naciones, CAN, y las de la Organización Mundial de Comercio, OMC. Posteriormente se han de aplicar las rebajas que miran a la condición personal del contribuyente y las deducciones que conciernen a la materia imponible. Depurada la materia imponible y en consecuencia obtenida la base imponible, se ha de aplicar la tarifa fija, proporcional o progresiva prevista y así se obtiene el importe de la obligación tributaria. Este cálculo se suele denominar, en estricto sentido, liquidación de la obligación tributaria. Dentro de este procedimiento se deben tener en cuenta las exoneraciones. No en todos los casos se encuentra previstas exoneraciones, rebajas y deducciones.

Otro ejemplo puede ser las normas sobre tributos que regula el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD, entre otras.

tributario a través de la facultad que estamos analizando. Esto es, el acto o conjunto de actos reglados con el fin de establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, en base al procedimiento establecido en la normas tributarias.

### 2.1 Naturaleza jurídica de la determinación tributaria:

Existen dos corrientes sobre la naturaleza de la determinación tributaria. La primera, si la deuda tributaria nace “al producirse el hecho imponible (y la segunda) si se genera al practicarse la determinación”<sup>18</sup>; es decir, una parte de la doctrina afirma que es de naturaleza declarativa y otra que es constitutiva, respectivamente.

La tesis de la naturaleza declarativa la sostiene Giannini al afirmar que: “la obligación tributaria surge en el momento en que se verifica el presupuesto legislativamente previsto”<sup>19</sup>, cuando concurren dos factores: la norma legislativa y la verificación empírica del presupuesto, independientemente de la actividad que realiza Administración Tributaria<sup>20</sup>.

Por ello, esta postura doctrinal es la más consecuente con el carácter *ex lege* de la obligación tributaria, pues ni el contribuyente ni la administración tributaria pueden constituir una obligación nacida por imperio de la ley<sup>21</sup>.

Por el otro lado, la tesis constitutiva alemana dispone que la obligación tributaria nace por acto expreso de la Administración, y a partir de ese momento el débito tributario se configura y deviene exigible”<sup>22</sup>.

En base a estas tesis, nuestro sistema tributario apunta que la naturaleza de la facultad determinadora se ajusta a la teoría declarativa, pues la obligación tributaria no se vuelve exigible al momento de ejercer la potestad determinadora. Al contrario, de acuerdo al Art. 18 del Código Tributario: “La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”.

Si el sujeto considera que el presupuesto se ajusta a sus circunstancias fácticas, entonces, el sujeto hará la respectiva declaración, reconociendo que se encuentra dentro de la previsión legal por el cual el impuesto se hace exigible al verificarse el hecho generador. Contrario sensu, no declara quién considera que la situación ocurrida y que le es atribuible, no coincide con el hecho generador.

Vemos que la obligación tributaria no se constituye mediante determinación, sino por el presupuesto que la ley establece. La determinación va a declarar si es que existe o no obligación, y consecuentemente, en caso de haberla, se precisa el monto

18 Crespo, Marco A. Lecciones de Hacienda Pública Municipal. Internet. Ingresado octubre 20 de 2012. Marzo 9 de 2010. Caracas, 2010, p. 241. [<http://www.eumed.net/libros-gratis/2009b/563/Naturaleza%20juridica%20de%20la%20determinacion.htm>]

19 Citado por D'AMATI (Nicola), Derecho Tributario, Teoría y Crítica, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1989, p. 201.

20 Fonrouge, Giuliani (Carlos M.) Derecho Financiero. Editorial De Palma, tercera edición, Vol I: Buenos Aires, 1984, p. 454.

21 Ibidem, p. 461.

22 Ibidem, p. 455.

de la misma<sup>23</sup>. Esta facultad potestativa y pública, como acción verificadora de la actuación de los contribuyentes por parte del Estado, se activa cuando vence el plazo para presentar la declaración por parte del sujeto pasivo.

No obstante, la facultad determinadora tendrá una naturaleza constitutiva, a manera de excepción, por falta de disposición expresa respecto de la fecha en que deba ser exigible la obligación tributaria. El Art. 19 del Código Tributario, en su numeral segundo, dispone que se volverá exigible al día siguiente de su notificación:

Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación.

Solamente en este caso, su naturaleza es constitutiva de la obligación tributaria.

La importancia de determinar la naturaleza de esta potestad de la administración tributaria es para la fijación de la fecha en la que correrá los intereses por mora.

En conclusión, la facultad determinadora se puede dar bajo dos supuestos:

1. Una vez realizadas las declaraciones por parte del sujeto pasivo, la Administración tributaria decide realizar un control de dichas declaraciones. Entendiéndose que su facultad determinadora es declarativa de la obligación tributaria; y
2. Excepcionalmente, cuando no corresponda al sujeto pasivo determinar la obligación tributaria por medio de declaración, la administración, mediante previa notificación al sujeto, entrará a determinar la obligación tributaria, configurándose la naturaleza constitutiva de su facultad.

¿El ejercicio de la facultad determinadora trae como consecuencia un perjuicio a la Administración Tributaria y por ende debe ser indemnizada?

Este es básicamente el criterio sostenido por la Corte Constitucional en la sentencia 008-12-SIN-CC; al consagrar como acorde con la Constitución del Ecuador el recargo tributario, otorgándole una doble categoría jurídica de ser *indemnizatoria y resarcitoria*.

Lo cual abre una puerta para sostener y superar a la doctrina tradicional por la cual la *actividad estatal* se financia con tributos y la explotación de recursos naturales; por una tercera e indeterminada de que el Estado ejercicio de las potestades públicas debe ser *indemnizado* por los particulares.

No hay que olvidar que la indemnización es uno de los modos de reparar daños, también llamada reparación por equivalente. Ésta no repone o reintegra de manera específica el bien dañado; sin embargo, lo que hace es restablecer el equilibrio patrimonial en relación al valor que representa ese perjuicio<sup>24</sup>. Es decir, se hace referencia al derecho que tiene el acreedor/perjudicado para exigir del deudor/

<sup>23</sup> Héctor B. Villegas op. cit. p.399

<sup>24</sup> Cazeaux y Trigo Represas. Derecho de las Obligaciones. Tomo IV, p. 894.

causante del daño la reparación de éste.

Pero para que exista la indemnización, previamente debe configurarse un daño en la víctima el mismo que debe ser demostrado y sujeto a reparación. Por esto, quien cometió el daño es quien esté obligado a indemnizar<sup>25</sup>.

Razón por la cual es importante que, a la indemnización concurren dos elementos, se analice el concepto de daño y cuáles son los requisitos para determinar si éste es resarcible.

El daño implica todo detrimento, perjuicio, menoscabo patrimonial o no patrimonial que sufre el individuo<sup>26</sup>.

En sentido amplio se entiende como toda alteración negativa en la esfera jurídica de la persona, como los derechos subjetivos, principalmente sus garantías, mismas que por ser imputables a otra persona son susceptibles de reparación.

Para el autor Jaime Fernández Madero, el daño es resarcible, siempre que cumpla los siguientes requisitos: cierto, actual o futuro, subsistente, propio (directo o indirecto), que haya afectación a un derecho subjetivo, significativo y que exista nexo de causalidad entre el agente provocador y el daño.

Es así que para que se configure el derecho de indemnización a una persona natural o jurídica, es necesario que se demuestre que ésta ha sufrido un daño reparable que ha sido causado por una determinada persona.

Sin embargo, la Corte Constitucional en Sentencia No. 0088-12-SIN CC de fecha 10 de Abril de 2012 consideró que:

El **recargo** introducido en el Art. 90 del Código Tributario, **tiene una naturaleza indemnizatoria, disuasiva y resarcitoria** que permite 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 que incurre por llevar a cabo un proceso determinativo** [las negritas Nos pertenecen].

De la sentencia de la Corte Constitucional podemos entender el alcance del daño y la indemnización a la administración tributaria de la siguiente manera:

Según la interpretación de Corte Constitucional, el daño aludiría el ejercicio de la potestad determinadora en sí mismo. El causante de éste será el contribuyente.

En consecuencia, el recargo dispuesto en el Art. 90, inciso segundo del Código Tributario, se entendería como indemnización.

Consideramos que este análisis realizado por la Corte no tiene sustento jurídico ni doctrinario. Como hemos expuesto en párrafos anteriores, el Estado al estar investido

<sup>25</sup> Diez-Picazo, Luis; Ponce de León. Derecho de Daños. Editorial Civitas: Madrid, p. 42.

<sup>26</sup> Fernández Madero, Jaime. Derecho de Daños: Nuevos aspectos doctrinarios y jurisprudenciales. Editorial La Ley: Buenos Aires, 2002, p. 43.

de *IUS IMPERIUM* ejerce potestades exorbitantes las mismas que están destinadas a garantizar los derechos de los ciudadanos. **En este sentido el Estado no ostenta derechos se encarga de maximizar su ejercicio y efectivizarlos**<sup>27</sup>.

Es por ello que el ejercicio de la potestad determinadora no puede ser considerado como un daño, cuando el Estado está obligado por la Ley y tiene como su obligación el verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes; y, menos aún, el recargo configurarse como aquel derecho que repara el supuesto daño causado a la administración.

¿Hay daño en el ejercicio de una facultad, que se constituye en una obligación del Estado, por su potestad de imperio?

En el hipotético caso en que la administración pública sufriera un daño al ejercer su facultad determinadora, la indemnización entendida como el recargo no podría ser igual en todos los casos; esto es partir de una tasa porcentual fija en todos los casos (20%)

Sin embargo, de la sentencia No. 0088-12-SIN de la Corte Constitucional confirma que la mal llamada "indemnización" es igual para todos los sujetos pasivos en todos los casos en que la Administración ejerce la determinación del tributo.

## 2.1 Sobre la determinación del monto de los daños y perjuicios

Pese a tratarse de una relación jurídica entre la Administración Tributaria y un sujeto de derecho privado, parte de un supuesto constitucionalmente no justificado de mala fe por los contribuyentes de que en su accionar buscan siempre incumplir con el Estado; y que por ello deben indemnizar al Estado.

Es difícil entender como la Corte Constitucional desconoce, -o por lo menos abiertamente así lo declara-, el ejercicio complejo de aplicar las leyes tributarias en el día a día. El propio Servicio de Rentas Internas actúa en forma distinta bajo dos supuestos comparables; Recurre a una generalización discutible al concluir que la falta de pago de impuestos es por mala fe del contribuyente y nunca por la complejidad de la norma que resulta en diferentes formas de interpretar la misma, que incluso puede devenir de una Resolución Administrativa que modifica sustancialmente el contenido de la Ley.

Tampoco, "existen diferencias respecto de los criterios de determinación de los perjuicios indemnizables, incluida la indiscutible tendencia a considerar la solvencia del Fisco a fijar el monto de indemnización"<sup>28</sup>. Por esta razón, se aplica el régimen de la responsabilidad extracontractual establecido en nuestro el Código Civil para indemnizar los daños causados.

No obstante, el del Art. 90 del Código Tributario, alude a una reparación de daños

27 Ávila Santamaría, Ramiro. Ecuador Estado constitucional de derechos y justicia. La Constitución del 2008 en el contexto andino: Análisis desde la doctrina y el derecho comparado. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 1ra Edición: Quito, 2008.

28 Ferrada en Marín 2004 a 125.

causados a la Administración Tributaria mediante la aplicación de un recargo a la obligación del contribuyente. La norma dispone lo siguiente:

El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que se ejerza su potestad determinadora, conforme al Art. 68 de este Código, directa o presuntivamente.

**La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal** [las negritas nos pertenecen].

Del artículo se desprende que el monto de valoración del daño a la Administración Tributaria ya está establecido en la misma norma, al cargar un 20% en las obligaciones que tenga que pagar el sujeto pasivo por el ejercicio de la facultad determinadora. Lo cual es incorrecto, pues la doctrina ha establecido que si los daños son materiales o patrimoniales, supuesto que se ajusta a la norma citada, “atenderá al resultado de la prueba, que apreciará en conciencia, según determina la ley [...]”<sup>29</sup>.

Por el contrario, si derivada de una acción negligente por parte de la Administración se establece una glosa infundada en contra del contribuyente, y así luego lo reconoce un juez. ¿No debería “indemnizar” el Estado al contribuyente de *ipso jure* con un tanto alzado (20%) en la forma como lo debe hacer el contribuyente ahora con el recargo tributario?

Además la doctrina explica que para reparar los daños y perjuicios, se requiere de una valoración de éstos porque la reparación por equivalente en la entrega al perjudicado de una cantidad de dinero capaz de compensar los daños que ha sufrido, se debe determinar cuál es esa cantidad en el caso concreto<sup>30</sup>. No de acuerdo a un parámetro general como lo hace la norma.

En este sentido es necesario preguntarse, ¿quién hace la valoración del daño reparable?, ¿quién es la autoridad competente para evaluar si el daño producido cumple con las características de ser directo, cierto y legítimo, y de serlo quién debe valorar el quantum de la indemnización?

Para responder a estas interrogantes es necesario recurrir a la doctrina y jurisprudencia en los diferentes ordenamientos jurídicos así:

Generalmente se ha considerado que para que se dé la indemnización de un daño debe existir “previamente en la sentencia [...], declaración del daño causado y el reconocimiento del derecho de la víctima u ofendido para obtener la reparación.”<sup>31</sup>

En el campo del derecho público, por el contrario, es mediante acto administrativo en donde se debe manifestar, de manera motivada las razones por las cuales se le recarga un 20% a la obligación tributaria título de indemnización; y no como una *presunción de derecho* como injustificadamente valida la Corte. Aun así sigue siendo

29 Font Serra, Eduardo. La determinación del quantum indemnizatorio de la condena civil de la sentencia penal en los supuestos de daños corporales. Boletín No. 1671, p. 89. Barcelona, p. 2375.

30 Naveira, Maita. La valoración del daño resarcible. Ingresado 26 de octubre de 2012. [n.f.] Internet. [<http://ruc.udc.es/dspace/bitstream/2183/2273/1/AD-7-32.pdf>].

31 Criterio para Determinar el Quantum de la Reparación del Daño en Sentencia y no en la Ejecución de la Misma. <http://www.poderjudicial-gto.gob.mx/pdfs/534.pdf>

inadecuado, por decir lo menos, puesto que el recargo se debería gravar sobre el valor que representa los gastos en los que incurrió la Administración Tributaria para determinar el tributo (no como indemnización) y no sobre la obligación tributaria, tal como lo dispone la norma. Ambas son situaciones muy distintas.

Por otro lado, es necesario que el daño causado sea individualizado a una persona o grupo de personas y cierto.

De acuerdo con la jurisprudencia colombiana se entiende que el daño es cierto cuando: **“a los ojos del juez** aparece con evidencia que la acción lesiva del agente ha producido o producirá una disminución patrimonial o moral en el demandante”<sup>32</sup> [las negritas son nuestras].

Así mismo El Consejo de Estado Colombiano ha considerado que: **“El juez debe estimar como evidente el actual o futuro empobrecimiento patrimonial** o la actual o futura trasgresión de un derecho extrapatrimonial”<sup>33</sup> [La negritas son nuestras]

Contrario a lo que dispone el Art. 90 del Código Tributario, que aplica el mismo recargo sin medir cuantitativamente ni cualitativamente el supuesto daño en el caso concreto, sino aplica un mismo estándar para todos los casos.

Por su parte la jurisprudencia española claramente ha determinado que la fijación del quantum indemnizatorio exige una valoración de la prueba presentada y va a depender de cada caso. Así, las sentencias STS de 25 de marzo de 1991, de 26 de marzo y 19 de junio de 2007 establecen que:

[L]a función de calcular los daños indemnizables es atribuida exclusivamente por la doctrina jurisprudencial a los órganos judiciales, quienes lo llevarán a cabo caso por caso valorando las probanzas unidas a las actuaciones, **sin que puedan hallarse sujetos a previsión normativa alguna**, que por su carácter general no permite la individualización del caso concreto<sup>34</sup>.

La cita además agrega que no puede haber norma expresa que prevea el monto de indemnización ya que reiteramos que se trata de una valoración de cada caso en particular.

### 3. Conclusiones:

- La Administración Tributaria ejerce potestades y no ostenta derechos por lo que no es susceptible de ser indemnizada por parte del administrado.
- La facultad determinadora no puede ser considerada como un daño en sí mismo al ser ésta una prerrogativa de la Administración, descrita como tal por la ley. El ejercicio de ésta es una facultad/obligación del Estado y como tal no debe ser

32 Consejo de Estado de Colombia. Sección Tercera 12 de febrero de 1992

33 Consejo de Estado de Colombia. Sección Tercera 12 de febrero de 1992

34 STS de 25 de marzo de 1991, de 26 de marzo y 19 de junio de 2007.

considerada como un daño.

- Asimismo, la Administración Tributaria no puede asegurar que cada vez que ejerce su facultad determinadora en los casos en que decide ejecutarla, "el supuesto daño" siempre va a equivaler al 20% del monto de la obligación que debe pagar el sujeto pasivo. Esta supuesta indemnización no refleja verdaderamente los gastos administrativos o "daños" en los que incurrió para determinar la obligación tributaria. El recargo es sobre la obligación tributaria y no sobre el monto que implicó la actividad determinadora.

- El aplicar un estándar de indemnización sin ningún parámetro coherente, genera una clara violación al principio de igualdad de las personas. Por esta razón, la norma no puede prever un parámetro estático por concepto de indemnización de daños a la administración dado que no refleja realmente una reparación del daño en sí, sino una arbitrariedad del legislador, validada por la Corte, para calcularlo. Por ejemplo. ¿Qué sucedería en el caso en el que el valor del recargo que el sujeto pasivo debe pagar sea mucho mayor o mucho menor en comparación con los gastos administrativos en los que ha incurrido la Administración? es decir, no se refleja una proporcionalidad entre el monto del recargo y la actividad administrativa de la Institución Tributaria.

- Tampoco podría considerarse que el ejercicio de una facultad legalmente establecida como es la facultad determinadora; el ejercicio de la misma implica un "daño".

La Corte deja sin respuesta algunas situaciones: la primera, en el caso en el que la Administración tributaria ejerza su facultad determinadora y obligue al pago al contribuyente de la obligación y el recargo. ¿Qué pasa si posteriormente se llega a la resolución que efectivamente el contribuyente está al día en sus obligaciones y que fue un error de la Administración haberle impuesto el recargo? Dicho valor al no ser "obligación tributaria" al momento de su devolución no va a generar intereses.

Otro supuesto puede ser que al ejercer esta facultad, nunca se encuentre realmente al obligado del pago del tributo, y que la administración tributaria igualmente incurra en gastos administrativos, ¿quién responde por esos daños? En los dos supuestos mencionados, la facultad determinadora se llevó a cabo, sin embargo no hay sujeto alguno que lo indemnice.

Por lo tanto la postura que sostiene la Corte Constitucional es errónea, superflua y carente de motivación, porque no puede considerarse a la facultad determinadora como un daño en sí mismo y su correlativa indemnización sea el recargo.

- Finalmente es importante recalcar que la valoración del daño y el quantum indemnizatorio debe respetar las garantías del debido proceso y sobre todo se demuestre la certeza del daño así como el nexo causal entre éste y quien lo perpetró a través de la adecuada motivación.

En resumen la reparación del daño, una vez demostrado, tiene que darse de acuerdo al caso concreto y no de manera generalizada; de lo contrario ocasiona una "indemnización" por un daño inferior al porcentaje legal del 20% de recargo, ocasionando un pago indebido por un gasto no incurrido por el Estado.