

# LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY EN EL ECUADOR

---

**Cesar Montaña Galarza \***

---

\* Docente – Investigador del Área de Derecho y Coordinador Académico del Programa Internacional de Maestría en Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Profesor del Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito (USFQ). Presidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario (IEDT).

# LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY EN EL ECUADOR

## RESUMEN

Las libertades individuales de una sociedad se legitiman al momento que protegen a los ciudadanos de los posibles abusos de la Administración Pública. Dentro del gran espectro que constituye el Estado y su funcionamiento, la Administración Tributaria desempeña un papel determinante en armonizar el sistema de impuestos. Si la oficina de impuesto no cumple este papel, las obligaciones y derechos de ambas partes se desvinculan.

El presente documento hace un recorrido por los principios constitucionales que rigen la tributación en Ecuador y un comparativo frente al derecho tributario internacional y de la comunidad Andina.

## ABSTRACT

The individual liberties of a society take place when their citizens are protected of the possible abuse of the public administration. One of those relationships between de public administration and the citizen's activities is the tax system, which plays a central role in the way that taxes contribute to income distribution. In this framework, the tax Office (SRI) has the important role to harmonize the tax system in such way that government power do not damage the citizen's rights. If this is not the case, then rights and obligations of both parts disassociate.

This investigation makes an overview of the constitutional principles that guarantee tax payers are protected from bad decisions of the tax maker. Furthermore, the paper analyse both the international and regional tax laws

## 1. INTRODUCCIÓN

En un Estado de Derecho <sup>1</sup> las obligaciones a cargo de los contribuyentes deben fundamentarse en disposiciones jurídicas delimitadas por principios que sirven para evitar el abuso por parte de la Administración pública, concretamente en el campo impositivo, de la Administración Tributaria,<sup>2</sup> y para reconocer los derechos de los ciudadanos.

Se habla incluso del “principio de Estado de Derecho”, adoptado en varias constituciones contemporáneas y que se relaciona con la protección de la dignidad humana, la vinculación del poder estatal a los derechos fundamentales, la garantía de la vía judicial, la división de poderes y su sometimiento al orden constitucional y legal, las exigencias formales y materiales en la producción de disposiciones jurídicas, la independencia de los jueces, la exigencia del debido proceso.

En ese contexto, la Constitución ha de proveer seguridad jurídica al sistema impositivo,<sup>3</sup> para materializar los valores y principios<sup>4</sup> fundamentales,<sup>5</sup> además, las disposiciones fundamentales en materia tributaria regularán las atribuciones de los diferentes poderes públicos para crear normativa y procedimientos auxiliares al buen desarrollo de la relación jurídico-impositiva,<sup>6</sup> esto último comprende lo relacionado con la gestión tributaria.

Con este trabajo me ocupo de elementos que actúan desde el primer instante de la protección jurídico-fiscal del ciudadano a que aludiera Perfecto Yebra Martul-Ortega en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (1995), el momento o fase de creación del Derecho, cuando la norma constitucional “establece un cauce, (pre)ordena la actividad legislativa”.<sup>7</sup>

El deber de aportar o contribuir que pesa sobre los ciudadanos nace de la voluntad de los constituyentes como asunto central para el sostenimiento de las cargas públicas, que en un momento dado -dependiendo de las políticas económica y fiscal que se adopten-, se revierte hacia el conglomerado social en forma de obras, servicios, asistencia social (gasto público).<sup>8</sup> Luego, la actividad legislativa entra en acción para establecer mediante ley tributos o para regular su creación en el ámbito estatal, esto sucede una y otra vez mediado por la intervención de los representantes del pueblo en los parlamentos nacionales.<sup>9</sup> Para estos efectos, el término “ley” se ha de entender en una acepción amplia, que puede comprender por lo tanto a la “ordenanza” como producto del quehacer legislativo local o municipal ecuatoriano.

Como señalé, las cartas políticas contienen disposiciones que determinan la obligación de contribuir, que comprende la de pagar impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejoras, entre otros gravámenes.<sup>10</sup> Esos preceptos fundamentales abarcan parámetros tanto materiales como formales traducidos en lineamientos para el

obrar de la legislatura, del Poder Ejecutivo, de los jueces, así como de la Administración Tributaria, y sobre todo, para el correcto entendimiento –léase también interpretación– del sistema tributario. En ocasiones, dichas disposiciones son verdaderas “normas de control”, es decir, aquellas que significan prima facie lo que se desprende de sus términos, como habilitación o a manera de prohibición para la Administración y/o el administrado.

Vital importancia para la vigencia del Estado reviste la obligación de contribuir, sin ella cada país se vería urgido a recurrir de forma intensa a otras fuentes de financiamiento para su presupuesto público, y para realizar sus programas de gastos e inversiones.<sup>11</sup> Es al menos del mismo talante para los administrados, ya que de su correcta configuración dependen las posibilidades de contribuir efectivamente, o de otra manera, la disposición de un pueblo misérrimo, sin esa posibilidad porque el ente público ya le expolió todo. De suyo, la materia es apasionante y no fácilmente aprensible, ni pacíficas son las discusiones realizadas para aclarar cómo debe configurarse la obligación de contribuir en el régimen jurídico de cada país y cuáles son –o deben ser– los prolegómenos constitucionales tributarios idóneos para cuidar la economía pública y privada, y sobre todo, los derechos de los contribuyentes.

Para la presente entrega, en primer lugar busco fundamentar que la obligación que tienen los ciudadanos de los países referida a realizar erogaciones con origen tributario,

debe constar en un cuerpo de normas supremo, principal en cada ordenamiento jurídico estatal, así se verá como la Carta Política de Ecuador abarca esta consideración expresamente. En segundo lugar, auscultaré si dicha obligación se establece con límites de índole cualitativa, tomando en cuenta los principios de legalidad y de reserva de ley, que entre otros, deben iluminar la tributación,<sup>12</sup> todo ello relacionado con los derechos de las personas. Al final haré mención a la obligación de contribuir y los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley, y sus posibles vínculos con los regímenes tributario internacional y tributario comunitario andino, debido a la importancia cada vez más notoria de las relaciones económicas internacionales y de la integración como condicionantes de las políticas de los estados nacionales, y sobre todo, de los sistemas jurídicos domésticos. Impulsan además esta última aplicación las inquietudes que nacen del reconocimiento de la posibilidad de que determinados organismos comunitarios cuenten o puedan contar con poder tributario originario,<sup>13</sup> que explicitado en un conjunto de disposiciones de Derecho tributario comunitario<sup>14</sup> ocasionará inevitables roces con la obligación de contribuir y con los principios constitucionales tributarios de los países partes del esquema de integración andino.

## 2. APROXIMACIÓN A LA OBLIGACIÓN CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA.

La Constitución Política de la República del Ecuador de 1998 (CPE) <sup>15</sup> contempla meridianamente la obligación de contribuir en el art. 97.10, Título III De los Derechos, Garantías y Deberes, Capítulo 7 De los deberes y responsabilidades. Destaco la ubicación de la citada disposición, la previsión del compromiso tributario está enmarcada en la parte que desarrolla los derechos y deberes de las personas.

Dicha norma jurídica expresamente manifiesta: “Art. 97.- Todos los ciudadanos tendrán los siguientes deberes y responsabilidades, sin perjuicio de otros previstos en esta Constitución y la ley: (...) 10. Pagar los tributos establecidos por la ley.”

Llama la atención que la disposición transcrita se refiere a “todos los ciudadanos”, quienes tendrían el deber de coadyuvar a los gastos públicos, de lo que al parecer deriva en principio la no consideración de los extranjeros en general, incluso de los extranjeros residentes, para el sometimiento a las cargas públicas, cuestión que al menos respecto de los principales tributos nacionales (impuesto sobre la renta, impuesto sobre el valor agregado, impuesto a los consumos especiales) ha sido subsanada por la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Como complemento, algunos principios constitucionales de la tributación <sup>16</sup> han sido incorporados de manera más general en diferentes cartas políticas del mundo contemporáneo,<sup>17</sup> pues la obligación de contribuir no puede mirarse desligada de las máximas o principios que encaminan la determinación normativa del sistema tributario.

Existe acuerdo en la doctrina especializada respecto a la existencia de los principios constitucionales tributarios de legalidad,<sup>18</sup> reserva de ley, generalidad, igualdad,<sup>19</sup> capacidad contributiva, progresividad,<sup>20</sup> equidad, y no confiscatoriedad;<sup>21</sup> sin embargo, para tener una visión más completa apunto los principios de uniformidad,<sup>22</sup> libertad como límite del poder de imposición, jerarquía normativa,<sup>23</sup> y otros no constitucionales que afectan a las materias financiera y tributaria, como el principio presupuestario. Cuestión aparte son aquellos que sirven a la gestión financiera pública, comprendida en ella la tributaria.<sup>24</sup>

Alfredo Lewin Figueroa habla de la existencia de más principios, como los de eficiencia <sup>25</sup> y de irretroactividad, no sin dejar sentada su posición –que la prohijo– en el sentido de que es posible que se produzcan conflictos entre principios.<sup>26</sup> Víctor Uckmar alude como otro principio constitucional tributario al de la competencia.<sup>27</sup> Dino Jarach argumenta sobre los principios de economía y de neutralidad,<sup>28</sup> así como del de la comodidad en el pago del impuesto, del de evitar la aplicación de impuestos sobre actividades que se inician, del de discriminación entre rentas ganadas y no ganadas.<sup>29</sup>

Por el rol que están llamados a desempeñar, por ahora me ocuparé sucintamente solo de los principios constitucionales de legalidad y de reserva de ley, tal como han sido considerados por el constituyente y por el legislador ecuatoriano.

### 2.1. Los principios constitucionales de legalidad y de reserva de ley en el régimen jurídico tributario ecuatoriano.

La CPE de 1998 trata sobre se refiere a estos principios en los arts. 97.1, 130.6, 141.3, 171.5, y 257. Por su parte, el Proyecto de Constitución Política del Ecuador (PCPE) los contempla en los arts. 120.7, 132.3, 132.4, 135, 264.5, 287, 300, 301.

El principio de legalidad se expresa en el aforismo *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley).<sup>30</sup> Al respecto, Fernando Pérez Royo ha dicho: “es necesaria una Ley formal para el establecimiento de tributos. Se habla, en este sentido, de reserva de ley, aunque por nuestra parte preferimos la denominación de principio de legalidad, que consideramos más ajustada que la indicada de reserva de ley, [...] No obstante, en el lenguaje actual ambas expresiones se usan como sinónimos”.<sup>31</sup> Llama la atención esta afirmación de Pérez Royo, pues soy de la idea que es necesario y útil diferenciar el principio de legalidad del de reserva de ley en el ámbito tributario, con este enfoque desarrollo lo que sigue.

El principio de legalidad en materia constitucional impositiva se relaciona con el estudio de las reglas formales para el establecimiento de los tributos, es la primera de ellas como clave del intrincado tema de las fuentes en el Dere-

cho tributario.<sup>32</sup>

Lo cierto es que el principio de legalidad<sup>33</sup> y el de reserva de ley<sup>34</sup> son cimientos que condicionan la producción normativa en la materia tributaria; su inobservancia podría ocasionar la declaratoria de inconstitucionalidad de la disposición violatoria. De manera general, con el primero, se entiende que los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes,<sup>35</sup> conforme determinan la Constitución y las leyes; la aceptación de la imposición por parte de los representantes del pueblo para lograr el respeto de la propiedad privada y garantizar de esta forma la libertad es el antecedente de la visión tradicional de este precepto; con el segundo, solo la ley puede afectar a la esfera de la propiedad y de la libertad de cada individuo, así –según Andrea Fedele- la soberanía encuentra un cauce de expresión en la ley tributaria, que es fuente directa de la relación jurídico-impositiva.<sup>36</sup>

En la actualidad el hacer legislativo tributario ya no es expresión solo de la soberanía de los parlamentos nacionales, sino además, de otros entes que canalizan también expresiones del pueblo soberano como sucede en el medio ecuatoriano con los concejos municipales, los concejos provinciales, o más recientemente con la Asamblea Nacional Constituyente, que de una manera ágil y ciertamente única aprobó la denominada Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, que incorporó profundas transformaciones al sistema tributario ecuatoriano.

La “legalidad” no solo es un principio, sino también y antes que eso un “valor” del Estado Constitucional de Derecho, que para el campo tributario busca asegurar bajo reglas jurídicas claras, la participación democrática en el proceso de imposición o en el establecimiento de las vías de reparto de la carga que comportan los gravámenes (no taxation without representation). Se trata de una institución al servicio del interés común y no solo del individual.<sup>37</sup>

Con la vigencia del principio de legalidad se puede pensar que al “tributo” se le antepone la condición de contar con una ley para incidir en el patrimonio o en la libertad de los administrados.<sup>38</sup>

Llegado a este punto es necesario mostrar que existe un desgajamiento del ámbito material del principio de legalidad, por un lado, el concepto de prestación patrimonial obligatoria de carácter público, y por el otro, los elementos del tributo que ampara el precepto o lo que también se ha denominado en el argot jurídico tributario “reserva de ley”. El efecto de decir que todas las prestaciones patrimoniales coactivas deben establecerse por normas con rango de ley se debe a la necesidad de garantizar la legalidad no

solo de los tributos en sentido estricto, sino de las exacciones parafiscales, los precios públicos, las cotizaciones de la seguridad social, etc.,<sup>39</sup> lo que a todas luces aporta cierta seguridad jurídica al sistema.<sup>40</sup> En nuestro medio esta apreciación se haría extensible también a los tributos parafiscales.

Sin duda, la “legalidad” se relaciona con la creación del gravamen, frente a esta constatación empero hay autores que sostienen que existe una posición estricta y otra flexible del principio, o quienes le dan un valor absoluto o relativo.

Como acabo de sostener, parte de la doctrina –dependiendo del tenor del precepto constitucional que se trata- acepta que el principio de legalidad tiene un valor relativo, que requiere interpretación laxa, lo que permitiría para que el tributo se integre “con arreglo a la ley” y por una fuente normativa diferente, si se quiere secundaria como puede considerarse a un reglamento, una ordenanza, pero con la condición de que la norma con rango de ley habilite tal proceder, señalando los parámetros básicos para establecer los elementos sustanciales del tributo, y que responda a justificaciones racionales y razonables.

Ejemplos de tales posibilidades nacen usualmente del mismo ordenamiento jurídico, lo que les otorga cierto grado de solemnidad, con esas ideas cito inmediatamente cinco casos, los dos primeros referidos a materia tributaria local o municipal, y los otros sobre materia aduanera y tributaria nacional:

1. Del art. 228 de la Constitución Política de la República, entre otras cuestiones, se desprende que los concejos municipales por vía de adopción de ordenanzas pueden crear, modificar o extinguir tasas y contribuciones especiales de mejoras, es decir, en este campo la ordenanza funcionaría como una verdadera ley y de alguna manera dejaría de ser solamente reglamentaria de los tributos municipales establecidos en la Ley Orgánica de Régimen Municipal (LORM). Es evidente que en este caso existe una habilitación no legal sino de mayor peso, nada más y nada menos que de la Norma Fundamental. A pesar de esta configuración constitucional del poder tributario local, se encuentra también que el art. 310 LORM faculta para que en ciertos casos y propósitos, el concejo municipal emita ordenanzas que disminuyan hasta en un noventa y cinco por ciento los valores que corresponda cancelar a los diferentes sujetos pasivos de los tributos establecidos en la misma Ley Orgánica de Régimen Municipal. Aquí surge otra distorsión, por ello se comprendería que mediante ordenanza se puede rebajar los tributos (impuestos,

tasas, contribuciones especiales de mejoras) que constan en la referida ley, lo que no alcanzaría entonces a la Ley 006 de Control Tributario y Financiero que instituyó el conocido impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, pero si al impuesto predial urbano, solo por anotar un caso. Pero más relevante es todavía el hecho que por medio de ordenanza municipal se crearían beneficios tributarios respecto de impuestos municipales –a lo mejor por demás necesarios y justos-, quedando bajo la órbita del poder legislativo local la definición de aspectos sustanciales de ciertos impuestos municipales. Cabe entonces preguntar si con la disposición 310 LORM aludida el legislador otorgó a los ediles mayores poderes normativos que los que derivan del art. 228 CPE, que como se constató únicamente reconoce y concede amplias facultades al cabildo en materia de tasas y de contribuciones especiales de mejoras mas no de impuestos.

2. El art. 375 LORM establece de manera vaga y deficiente los sujetos pasivos del Impuesto al Juego, mientras que el art. 376 dispone: “El impuesto al juego será regulado mediante ordenanza municipal”. Las dos disposiciones referidas son a todas luces insuficientes para establecer todos los aspectos esenciales o sustanciales de un impuesto, a saber, según exigencia del art. 4 del Código Tributario ecuatoriano: objeto imponible, sujetos activo y pasivo, cuantía del tributo o forma de establecerla, las exenciones y deducciones, los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley. Esta insuficiencia manifiesta, fácilmente puede llevar a que en el país existan tantas regulaciones disímiles sobre el impuesto municipal al juego, como municipios se han creado.
3. En lo que concierne al ámbito arancelario aduanero, el art. 3 del Código Tributario, cuando se ocupa del Poder Tributario, ordena: “El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduanas”. Esta norma jurídica está amparada en el art. 257 CPE in fine, que regula el tópico de manera idéntica. El PCPE establece en el art. 305 que: “La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva.” Así, se aprecia que la tarifa o monto del arancel, que es parte esencial o sustancial del gravamen aduanero podría no ser definido por el poder legislativo mediante ley, sino por medio de un decreto del poder ejecutivo. Huelga en esta parte dejar sentado que el poder ejecutivo está facultado para fijar o modificar tales tarifas únicamente cuando el Estado no ha atribuido el ejercicio de tal competencia a algún órgano interna-

cional o supranacional,<sup>41</sup> o en todo caso, en el marco de los compromisos que el Estado ha asumido en virtud de diversos instrumentos internacionales como los acuerdos de libre comercio, los acuerdos de complementación económica, los acuerdos de integración económica y aquellos de integración del tipo comunitario.

4. Otros casos especiales se encuentran en los numerales 4, 5<sup>42</sup> y primer párrafo del 6 del art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, mediante el caso último (art. 55.6 LRTI), se faculta al ejecutivo para que defina los medicamentos y drogas de uso humano cuya transferencia o importación estaría gravada con tarifa cero, es decir, que la autoridad de gobierno puede definir la tarifa que pesaría sobre tales operaciones, cuestión tradicionalmente reservada al parlamento como órgano soberano por excelencia, esta norma dice:

Art. 55.- Transferencias e importaciones con tarifa cero.- Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: (...) 6.- Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlos. En el caso de que por cualquier motivo no se realice las publicaciones antes establecidas, registrarán las listas anteriores;<sup>43</sup> (Énfasis añadido).

Otro caso es el que consta en el art. 169 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (LRET),<sup>44</sup> que respecto de la definición de la base imponible para el cálculo del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios obtenidos por las empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables, dispone:

Art. 169.- Base imponible.- La base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos extraordinarios, constituyendo estos la diferencia entre el precio de venta y el precio base establecido en el contrato, multiplicado por la cantidad de unidades vendidas, a la que hace referencia dicho precio.

Cuando el precio base de los recursos no renovables no haya sido especificado en el correspondiente contrato, será establecido por el Presidente de la República, mediante Decreto Ejecutivo, que en ningún caso será menor al precio internacional vigente a la fecha de suscripción del contrato.



El precio base será ajustado conforme la variación del Índice de Precios al Consumidor de los Estados Unidos de América, publicado por el Banco Central del Ecuador. (Énfasis añadido).

Para constatar la vigencia del principio de legalidad se requiere contar a priori con un acto de autoridad, concretamente una ley que sea expresión del poder público, entonces, para estar ante prestaciones impuestas de carácter patrimonial, se requerirá que el resultado, es decir, la merma de patrimonio en cabeza del particular <sup>45</sup> germine y se proyecte desde una intervención en ejercicio de la autoridad. Por otra parte, en toda prestación impuesta ha de identificarse al sujeto titular del poder público al cual se atribuye el acto, quien también puede imponer la prestación en favor de otro sujeto.

Los principios de legalidad y de reserva de ley <sup>46</sup> son autónomos pero permanecen imbricados, expresan una garantía del interés individual pero que debe coordinarse con el cuidado de los intereses generales.

Siguiendo la opinión de Fedele, diré que la reserva de ley en el ámbito impositivo es bajo unas formas más o menos homogéneas, un precepto jurídico común a todas las experiencias constitucionales de los estados europeos.<sup>47</sup> A mi entender, este juicio también es aplicable a las constituciones de los países latinoamericanos.

Ahora bien, la función distributiva de los tributos revela los intereses generales a los que la reserva de ley se somete: la necesidad de que todos los miembros de la colectividad participen en las decisiones en materia impositiva; necesidades de ponderación, equidad, racionalidad, conformidad de las propias decisiones a las reglas constitucionales sustantivas.<sup>48</sup> Se ha entendido que la ley no solo debe limitarse a atribuir competencias normativas al Ejecutivo u otros sujetos, <sup>49</sup> sino que además, debe determinar al menos en parte, el régimen jurídico del tributo de que se trate. Así, "en la doctrina prevalece la teoría que considera que la norma primaria debe contener la regulación directa de los elementos que identifican el tributo (sujetos y hecho imponible)..."<sup>50</sup>

De otro lado, las normas reglamentarias se adecuarán a las habilitaciones de la ley, y usualmente se referirán al régimen de la tasa (tarifa) y a determinados aspectos de la base imponible y de ciertas cuestiones formales del tributo. Lógicamente, las disposiciones administrativas que se dicte tendrán que observar los lineamientos de las normas primarias y secundarias mencionadas, es más, todo el Derecho público puede considerarse como emparentado con esta idea.<sup>51</sup> Una condensación de estas directrices se la

encuentra en lo que el Código Tributario ecuatoriano dispone en los arts. 7 y 8, que se concentran en la facultad reglamentaria de la manera que sigue:

Art. 7.- Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella. En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

Art. 8.- Facultad reglamentaria de las municipalidades y consejos provinciales.- Lo dispuesto en el artículo anterior se aplicará igualmente a las municipalidades y consejos provinciales, cuando la ley conceda a estas instituciones la facultad reglamentaria.

Entonces, el principio de legalidad material o abstracta (reserva de ley) cubre la regulación de los elementos esenciales o configuradores del tributo, <sup>52</sup> por eso la intervención de la ley es necesaria respecto a todos los puntos de la disciplina que afectan a los derechos y garantías del contribuyente; quedan fuera los aspectos de la regulación que se refieren a elementos procedimentales o formales propios de la ejecución de la ley (lugar de pago, plazos, forma de declaración y pago, etc.), que normalmente son definidos por disposiciones reglamentarias. No es discutible por cierto que el tema de las exenciones debe tratarse en la ley.

Atinadamente Pérez de Ayala y González García manifiestan: "el principio de legalidad tributaria informa toda la institución, y ello tanto en su esfera normativa (principio de reserva de ley) como en la administrativa (principio de legalidad administrativa)"; recogiendo una frase del maestro italiano Máximo Severo Giannini aseveran que el principio de legalidad tributaria dentro del plano de la producción jurídica opera como una norma sobre la normación.<sup>53</sup>

Si se acepta que el principio de legalidad implica la definición constitucional sobre quién y de qué manera ha de ejercer el poder normativo tributario, el principio de legalidad tendrá tantas expresiones y connotaciones cuantas cartas políticas lo adopten. En este ámbito considero que lo importante es tener claro lo que el referido principio significa y su preponderante rol en un sistema jurídico tributario, en orden a alcanzar actuaciones revestidas de "legalidad" por parte de los poderes públicos involucrados, y a lograr la conservación y respeto de la ordenación (jerarquización) del sistema jurídico del Estado.

Por lo expuesto, creo que es dable hablar que en Ecuador rige un principio constitucional tributario de legalidad que no ha hecho crisis, sino que más bien se ha adecuando a las exigencias actuales de la organización del Estado y de su proyección hacia los ámbitos interno (descentralización y desconcentración) e internacional (relaciones económicas internacionales e integración). Es un límite a la expresión de la soberanía fiscal afectado por las circunstancias de la época y por las mutaciones del ejercicio del poder estatal.

Al principio de reserva de ley lo entiendo como una exigencia derivada de la Constitución o de la ley, sobre el medio –como instrumento- que incorporará las principales normas jurídicas tributarias así como los elementos sustanciales de los tributos, me refiero a la "ley" como tipo normativo por excelencia, esto sin perjuicio de que la Norma Fundamental o la ley reconozcan y/o atribuyan parte o incluso buena parte de estas facultades a otros entes de otras ramas del poder público, como se puede evidenciar de los casos descritos arriba.

Del principio de reserva de ley en materia tributaria ecuatoriana se puede predicar que ha sufrido transformaciones importantes, que lo han relajado, llevándolo desde una concepción absoluta hacia una disminuida o básica, con lo cual las potestades normativas de otros órganos estatales han ganado. Esta innegable realidad puede rozar peligrosamente varios otros principios del moderno Estado Constitucional, así como derechos fundamentales de los contribuyentes, verbigracia, el derecho de propiedad.

## 2.2. Los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley frente al derecho tributario internacional y al derecho comunitario andino.

Desde años más o menos recientes las relaciones internacionales de los países por virtud de la necesidad de establecer nexos económicos y políticos con otros estados u organizaciones internacionales, condicionan el "juego" que existe entre los sistemas jurídicos nacional, internacional y

comunitario (supranacional).

Ante tal realidad incontestable, los principios constitucionales de la tributación del Ecuador pueden lesionarse por efecto de disposiciones de Derecho tributario internacional y de Derecho tributario comunitario andino. Con este inicial planteamiento, puntualizo lo siguiente:

1. Cada País Miembro de la CAN, como lo es el Ecuador, tiene la posibilidad de negociar y suscribir instrumentos internacionales en materia preferentemente tributaria, por ejemplo, de los que se orientan a evitar o atenuar la doble tributación y la evasión fiscal internacional. Simultáneamente, por ser partes del Acuerdo de Cartagena, aceptan el régimen jurídico comunitario con sus principios (primacía, efecto directo, aplicabilidad inmediata), que se proyecta sobre diversas materias, incluida la tributaria.<sup>54</sup>
2. Tanto los acuerdos de derecho tributario internacional de no doble imposición como las normas comunitarias andinas pueden regular asuntos de la materia impositiva, los primeros, estableciendo un régimen especial y diferente al de las legislaciones nacionales -incluso creando exenciones para casos particulares-, y que prevalece sobre ellas a la hora de aplicar las normas al caso concreto -por mérito de la interpretación y aplicación preferente y autónoma de los tratados-;<sup>55</sup> y las segundas, debido a la creación de disposiciones de Derecho comunitario derivado –particularmente Decisiones- orientadas, por ejemplo, a lograr la armonización tributaria en el territorio de la Comunidad,<sup>56</sup> entendiéndose que la búsqueda de dicha meta puede tener que ver con la modificación, creación o abrogación de elementos sustanciales o secundarios de tributos nacionales, sean directos, indirectos o referidos al régimen aduanero.<sup>57</sup>
3. Como se dijo, los tratados en materia tributaria con sus cláusulas podrían afectar a la obligación de contribuir y a la vigencia efectiva de los principios constitucionales tributarios, por ejemplo, el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, pero pienso que su efecto podría ser menos lesivo si para su aprobación y vigencia normalmente y a priori, son examinados por el órgano constitucional correspondiente, para después ser aprobados por el parlamento nacional, con lo que -solo de existir conocimiento y perspicacia suficiente de los funcionarios o de los legisladores nacionales- se podría ayudar a cautelar las determinaciones constitucio-

nales sobre los dos importantes principios aludidos. Sobre el orden jurídico comunitario, en el ámbito europeo los estados involucrados han sentido cada vez más la intromisión de la Comunidad en su funcionamiento, por ello, se ha trabajado a nivel teórico y con aplicación práctica la noción del principio democrático que debe observar el Derecho comunitario, y que se explica preponderantemente en una trilogía de consideraciones: respeto por los derechos fundamentales de las personas, observancia a la voluntad de los pueblos, y a la organización político administrativa del Estado. Es pertinente entonces decir que dicho rudimento toma en cuenta la necesidad de proteger la relación jurídico-tributaria y todo lo que ella conlleva desde sus orígenes, rozando entonces aspectos aquí estudiados y referidos a la obligación de contribuir y a los prolegómenos constitucionales de legalidad y reserva de ley aplicados a la materia tributaria. Refiero la experiencia de la Unión Europea solo para decir que soy de los que piensa que reflexiones de vanguardia en el área andina deberían tratar de incorporar la visión en el sentido de que el necesario respeto a los derechos fundamentales por parte del Derecho comunitario implica la observancia de los principios constitucionales tributarios y colateralmente de la correcta configuración de la obligación de contribuir. Lamentablemente, hasta el momento, en el ámbito andino poco se discute sobre tan encomiables tópicos.

Estos últimos razonamientos evidencian cuestiones objetivas y actuales, que al reproducirse en la vida práctica, constituyen terreno fértil para lesionar o para ignorar los principios constitucionales tributarios, lo que dice de su endeblez y eventual desvanecimiento, afectando también visiblemente a la obligación de contribuir <sup>58</sup> y a los intereses de los administradores.

1 Con razón Aimée Figueroa Neri, "La obligación de contribuir en las constituciones mexicana y española", en *Ars Iuris*, Revista del Instituto de Documentación e Investigación Jurídicas, Facultad de Derecho, Universidad Panamericana, núm. 17, 1997, p. 105, sostiene que: "Colocar en la constitución política de un Estado la obligación de contribuir, es una de las características más importantes del Derecho contemporáneo, llamado con toda justicia el del constitucionalismo, que comienza en 1789 con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano. Se puede decir que esto ha simbolizado, junto con otras instituciones plasmadas en este mismo nivel constitucional, la transición del Estado como poder soberano incuestionable a la identificación de la democracia como Estado de derecho".

2 Alink Matthijs y Víctor van Comer, *Manual para las Administraciones Tributarias*. Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias, s. l., CIAT y Ministerio de Finanzas de los Países Bajos, 2000, p. 24, con una visión moderna diseñan la misión de una administración tributaria en los términos siguientes: "Las administraciones tributarias, al igual que las compañías privadas y otras organizaciones, tienen una actividad esencial, siendo la misma la aplicación y recaudación de impuestos, tarea que deben realizar de acuerdo con la ley. Es importante que las Administraciones Tributarias establezcan una clara definición de su actividad esencial desde el inicio y que la den a conocer a las partes interesadas. La actividad esencial es la respuesta a la pregunta respecto a qué es lo que debe hacer una administración de impuestos y aduanas. Otra pregunta es cómo cumple la administración con las responsabilidades que le han sido asignadas. Este es el campo de la filosofía organizacional, la planificación estratégica, gestión del riesgo y control de los factores críticos de éxito".

3 Rubén Asorey, "El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario", en *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, pp. 355-356, ha dicho que la seguridad es un valor esencial que condiciona la realización de los restantes valores de superior jerarquía, es parte esencial del Estado de Derecho donde el principio de legalidad garantiza la seguridad jurídica y la certidumbre de las relaciones, es un derecho humano fundamental. La seguridad junto con la certeza se convierten en el contenido del principio de legalidad, permite asegurar la libertad del hombre y la paz social en la vida comunitaria. Tiene una presencia e influencia fundamental en el ordenamiento fiscal, por su propia naturaleza, por las características de dicho sector jurídico, y particularmente por la vigencia absoluta del principio de legalidad, otorgando fundamento a la prescripción tributaria y a la irretroactividad fiscal. Según Aristides H. Corti, "Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino", en *Principios constitucionales tributarios*, comp. Eusebio González García, México, Universidad Autónoma de Sinaloa/Universidad de Salamanca, 1993, p. 180, la seguridad jurídica garantiza que las leyes impositivas sean previsibles y brinden certeza; y que la estabilidad de las leyes así como la uniformidad terminológica, concurren a fortalecer el principio en cuestión.

4 Eduardo Riofrío Villagómez, *Manual de Ciencia de Hacienda*, Quito, t. I, Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1951, pp. 391-455, se refiere de forma general a los principios básicos de la tributación, a saber: de justicia, económicos, financieros, y administrativos. No alude puntualmente a los principios constitucionales tributarios, sino a algunos de éstos en el marco de la justicia, la generalidad y la universalidad en la imposición.

5 Según Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Bogotá, Universidad de Los Andes/Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, p. 218, la Corte Constitucional de Colombia al analizar las sentencias que involucran a los principios constitucionales tributarios, ha dicho: "los principios constitucionales tienen una naturaleza más de límites que de objetivos. Ellos conforman una base axiológica-jurídica, y el sentido de las normas se encuentra limitado por una interpretación acorde con ellos". La opinión de la Corte contrasta con otra suscrita por Víctor García Toma, "Valores, fines y principios constitucionales", en *Revista Peruana de Derecho Constitucional*, Lima, núm. 1, Tribunal Constitucional de la República del Perú, 1999, pp. 620, quien manifiesta que los principios constitucionales están destinados a asegurar la consagración y efectivización normativa de los valores y fines constitucionales, así como la eficacia y eficiencia del corpus constitucional; ellos permiten la óptima regulación normativa de los valores constitucionales, llegando a afirmar el cabal cumplimiento y verificación práctica del plexo normativo constitucional. De aquí se desprende que no ha lugar malentender la significación de un valor, un fin, un principio o una disposición constitucional.

6 Como algo importante que refuerza la necesaria constatación de los principios de la tributación en sede constitucional y no en una ley ordinaria, transcribimos la opinión de Ana M. Juan Lozano, "Capítulo I", en *Estatuto del contribuyente*, Madrid, coord. Téc. Germán Orón Moratal, Ediciones Francis y Taylor, 1999, p. 28: "La legislación ordinaria no es lugar adecuado para definir principios constitucionales, porque de la eficacia de la ley no deriva la fuerza de unos principios de aplicación obligada por todos los poderes públicos, y por el riesgo de limitación o neutralización que supone la incorporación a un texto legal de mandatos constitucionales que no necesitan ulterior desarrollo".

7 Perfecto Yebra Martul-Ortega, "Protección constitucional de la sujeción tributaria", en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Madrid, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, IEF/Marcial Pons, 1997, pp. 164-165, también señala y desarrolla la segunda fase o de aplicación del derecho, y la tercera fase constituida por el conjunto de garantías encerradas dentro del propio procedimiento administrativo en vía de recurso, o las de la jurisdicción contenciosa. Por otro lado, Miguel Valdés Villarreal, "La justicia en las contribuciones", en *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, p. 17, identifica lo que él llama momentos lógicos de un sistema de contribuciones: al establecimiento del sistema de contribuciones; a la aplicación por la sociedad y por la administración tributaria; y a la solución de controversias por los tribunales.

8 Mauricio Plazas Vega, "Derecho financiero y derecho tributario. Entrevista con los profesores Giuseppe Abbamonte y Andrea Amatucci", en *Revista*, Bogotá, núm. 52 julio de 2001 a junio de 2002, ICDT, 2003, pp. 19-31, aborda los problemas referidos a la unidad del derecho financiero y al estrecho contacto entre los ingresos tributarios y los gastos públicos.

9 Víctor Uckmar, "La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación", en *Revista*, Bogotá, núm. 52 julio de 2001 a junio de 2002, ICDT, 2003, pp. 5-17, revisa referencias históricas de la tributación, desde el reconocimiento de la necesidad de crear y aplicar tributos, hasta la necesidad de que sea un parlamento representante del pueblo el que intermedie en la creación impositiva.

10 El art. 130 CPE manda: "El Congreso Nacional tendrá los siguientes deberes y atribuciones: (...) 6. Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo".

11 Según Juan R. Bravo Arteaga, *Noiones fundamentales de Derecho Tributario*, 2ª. edición, Santa Fe de Bogotá, Ediciones Rosaristas, 1997, pp. 114-115, en la hacienda post-keynesiana asoma establecido que los tributos tienen un triple objetivo: 1. Recaudar los recursos necesarios para el funcionamiento del Estado. 2. Cumplir una función estabilizadora de la economía. 3. Realizar un papel de redistribución de la renta en beneficio de los sectores de menor capacidad económica.

12 Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª. edición, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1999, p. 308, manifiesta: "Debemos destacar –también– que los llamados "principios de la tributación", cumplen diversas funciones: en algunos casos son reglas, pautas o guías de la acción fiscal, otros se constituyen en la referencia o modelo obligado, otros más actúan como patrón de control de razonabilidad, utilidad, objetivos, etcétera; otros –en fin– son expresiones de buenos deseos", agrega: "Algunos son verdaderos postulados, equivalentes al postulado de Euclides en la geometría, o sea afirmaciones de premisas, de requisitos, o condiciones fijados a priori, sin demostración, ya que la pretensión de hacerla desnaturalizaría dicho carácter. Pertenecen a este grupo los principios de generalidad, de igualdad, justicia y equidad con sus corolarios de beneficio y de capacidad contributiva, de neutralidad (en sus variantes liberal o colectivista)".

13 Luis Sánchez Serrano, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, Madrid, Marcial Pons, 1997, p. 239, concibe al poder tributario como "concepto comprensivo de una serie de atribuciones, bien normativas, o bien de aplicación o ejecución, u otras, de que son titulares determinados entes y órganos de los mismos, y del que habrá que tratar encuadrándolo sistemáticamente en el Derecho tributario, especialmente del Derecho tributario constitucional; del <<poder de gasto>> de que son titulares unos u otros entes públicos, cuyo estudio es a su vez encuadrable en el Derecho presupuestario; de unas u otras atribuciones o facultades, de unos u otros entes, y de unos u otros órganos dentro de cada uno de ellos, en lo referente a la deuda pública, cuya consideración y análisis corresponderá asimismo abordar al proceder al estudio de dicho recurso financiero; de unas u otras atribuciones, potestades o funciones jurisdiccionales o de control en materia de gastos e ingresos de que son titulares unos u otros órganos, de las que procederá tratar asimismo, bien en el ámbito del Derecho presupuestario y de los diversos controles constitucional y legalmente establecidos respecto de la ejecución del gasto público, o bien en el seno del Derecho tributario formal, al abordar el estudio de la revisión en las vías administrativa y judicial de los actos dictados en materia tributaria; etc. No obstante, alguna utilidad cabe advertir en los conceptos de <<poder financiero>> o <<función financiera>>: la de permitir la consideración conjunta de toda esa serie de poderes y facultades, a los efectos de su común sometimiento a unos mismos principios generales".

14 Véase sobre el tema, Mauricio Plazas Vega, *Derecho Tributario Comunitario. La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración*, 1ª. edición, Bogotá, Legis, 2001, pp. 12-116, especialmente la Primera Parte, comprensiva del Capítulo I: "Poder tributario, principio de reserva de ley de los tributos y derecho tributario comunitario"; y, del Capítulo II: "La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el derecho tributario comunitario".

15 Constitución Política de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial núm. 1 del 11 de agosto de 1998. El Proyecto de Constitución Política de la República del Ecuador de 2008 (PCPE) expresa: "Art. 83.- Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (...) 15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley". Como se aprecia, esta norma del Proyecto de Constitución

solo refiere a quienes tienen la ciudadanía ecuatoriana.

**16** Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1989, p. 69, dice que los principios constitucionales tributarios no los construyen artificialmente ni los juristas ni los legisladores; sino que se van formando en cada pueblo y época, constituyendo así parte de la vida social, política, económica y jurídica del país, de allí que los mismos principios no tienen en todos los países, ni en todo tiempo, iguales dimensión ni carácter, ni producen los mismos resultados.

**17** Víctor Uckmar, "La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación", pp. 7-8, indica que en un examen comparativo se observó que en los últimos dos siglos se han consolidado los siguientes fundamentos constitucionales tributarios: "1) Los impuestos pueden aplicarse solamente con base en una ley que, en muchos Estados, debe ser promulgada según un procedimiento particular y ser renovada anualmente (principio de legalidad); 2) Todos los contribuyentes deben ser colocados, frente a la carga fiscal, en un plano de igualdad (principio de igualdad) de acuerdo con: a) la generalidad y uniformidad de la tributación, b) la abolición de cualquier privilegio o discriminación (igualdad jurídica), c) la aplicación de los impuestos con base en la capacidad económica de los contribuyentes, con la tendencia a introducir en el sistema fiscal impuestos personales con tasas progresivas. 3) En los Estados en que las entidades locales gozan de autonomía financiera, cada entidad dotada de poder tributario, debe ejercitarlo según los límites señalados en la Constitución, sin obstaculizar el libre comercio a nivel interno y con el exterior (principio de competencia)".

**18** Víctor Uckmar, *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Temis S. A., 2002, pp. 9-58; y Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, pp. 20-61.

**19** Víctor Uckmar, *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, pp. 59-101. También véase, Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, pp. 64-104.

**20** Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, pp. 106-116.

**21** Cfr., Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 11ª edición, Madrid, Civitas, 2001, pp. 34-46.

**22** Véase un desarrollo interesante de este principio en, Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, pp. 127-137, quien entre otras cosas dice que en Argentina la Constitución reserva el término uniformidad para los derechos aduaneros, planteándose entonces si los principios constitucionales tributarios serían o no aplicables a los derechos de aduana, y si los derechos de aduana serían o no asimilables a los impuestos.

**23** Osvaldo Soler, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, La Ley S. A., 2002, pp. 110-113; 128-136.

**24** Al respecto se puede revisar, Osvaldo Soler, *Derecho tributario*, pp. 136-139. Según A. Mattheys y V. van Kommer, *Manual para las Administraciones Tributarias*, p. 1: "Al inicio del nuevo milenio, las administraciones tributarias alrededor del mundo confrontan más o menos los mismos avances y expectativas cambiantes. Para mencionar solo algunas, tenemos: globalización creciente; mayores oportunidades para la automatización; contribuyentes que se tornan cada vez más exigentes; creciente demanda por un mejor servicio y orientación al cliente; necesidad de mejorar la eficiencia; necesidad de aumentar las destrezas y especialización de los funcionarios tributarios; necesidad de una gestión transparente (rendición de cuentas y responsabilidad); acceso continuo a la información".

**25** Para que opere el principio de eficiencia, Juan R. Bravo Arteaga, *Nociones fundamentales de Derecho Tributario*, pp. 117-119, dice que se requiere que el costo de administración del tributo no resulte desproporcionado con su producto final; que el tributo no se traduzca en una carga para los particulares que llegue a desestimular la realización de su actividad económica; que su organización sea sencilla para que los obligados puedan tener un entendimiento claro de las instituciones, de los momentos en que se origina la obligación tributaria, de su cuantía y de su oportunidad de pago; que la determinación de los responsables ante el fisco por las diferentes obligaciones impositivas debe ser hecha con un criterio práctico de tal forma que pocas personas puedan satisfacer cuantías importantes del tributo que corresponda; y, que las tarifas de los tributos deben tener un nivel adecuado para que no se aliente la evasión.

**26** Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, pp. 118-160; 200-219, dice que la Corte Constitucional de Colombia al abordar el conflicto de principios constitucionales tributarios ha adoptado como tesis central, que ningún principio puede ser interpretado en términos absolutos. La Corte también ha dicho que, por regla general, la equidad debe primar sobre la eficacia, y la igualdad sobre la eficiencia; pero ha advertido que cada caso exige un examen concreto. En otras ocasiones la Corte ha privilegiado la aplicación del principio de eficiencia, siempre que no implique sacrificio desproporcionado de otro principio constitucional.

**27** Víctor Uckmar, "Principio de la competencia", en *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, pp. 103-130.

**28** Según acepción de Adam Smith –recordada por D. Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, pp. 302-310- este principio consiste en lograr que los impuestos impongan al contribuyente la menor carga posible por sobre el monto que efectivamente ingrese en las arcas del fisco, así no será fácil ignorar su posible incompatibilidad con el principio de igualdad, por lo que en último término el Estado debe decidir entre uno y otro principio. Sobre el principio de neutralidad manifiesta que la neutralidad del impuesto significa que éste debe dejar inalteradas todas las condiciones del mercado o no provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios, no solo en las transacciones de bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios. Es la bandera de lucha de las finanzas liberales. Añade que este principio no es absoluto conforme a las ideas liberales, pues ya no se trata de que el sistema impositivo no altere ni distorsione las condiciones del equilibrio económico preexistente, sino que los cambios provocados por los instrumentos tributarios se ajusten a los propósitos de la política tributaria, esto es, que no resulten contradictorios con los fines que la actividad financiera persigue.

**29** Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, pp. 304-308.

**30** Para un desarrollo cronológico sobre la temática, con énfasis en el caso argentino, véase, Horacio García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot S. A., 1982, pp. 78-89. Sobre el principio "nullum tributum sine lege" en el contexto de la integración andina, véase, Mauricio Plazas Vega, *Derecho Tributario Comunitario. La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración*, pp. 64-82.

**31** Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, p. 41.

**32** A decir de Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Temis S. A., 2000, pp. 611 ss, según el principio de legalidad los tributos se han de originar en la ley, como expresión de la voluntad soberana; según el principio de justicia en la imposición, el contexto impositivo debe ser orientado por una concepción de justicia distributiva, y no simplemente sinalagmática o conmutativa. Cfr. José V. Troya Jaramillo, "El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano", en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999, p. 450.

**33** Acerca del significado del principio de legalidad y sus relaciones, véase, José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, *Curso de Derecho Tributario*, 4ª edición, Madrid, Edersa, 1986, p. 33, quienes se remiten a las opiniones del maestro Fernando Sainz de Bujanda cuando decía: "la seguridad, en su doble manifestación –certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad- ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz". De Eusebio González G. véase, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978", en *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, pp. 398-443. Se puede revisar también, Víctor Uckmar, "Principio de legalidad" en *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, pp. 9-58; Guillermo Salazar S., *El principio de legalidad tributaria*, s. l., Asociación de Municipalidades Ecuatorianas, 1998, pp. 25-49.

**34** Para el caso español, véase, Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano y Francisco Poveda, *Derecho Tributario*, 6ª edición, Navarra, Aranzadi, 2001, pp. 64-65, quienes tratan sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria. Indican que los principios de jerarquía normativa y de seguridad jurídica requieren el respeto al principio en estudio, es más, que el principio de seguridad jurídica no es operativo si no se respeta el principio de reserva de ley. Opinan que la ley sigue desempeñando en la actualidad una función esencial en la configuración de las instituciones financieras, y que en algún caso ha cambiado su razón de ser sin perder su valor, solo se ha acomodado a los fines cambiantes que en cada momento histórico está llamado a cumplir el Derecho. Antonio Jiménez, *Lecciones de Derecho Tributario*, Guadalajara, Ecasa S. A., 1985, p. 127, es de la opinión que el principio de legalidad en materia tributaria puede referirse a la esfera normativa, o bien a la administrativa; en el primer caso se está ante el principio de legalidad con su modalidad de reserva de ley; mientras, el principio de legalidad referido a la esfera administrativa se convierte en el principio de la legalidad de la administración. En igual sentido, Eugenio Simón Acosta, "El principio de legalidad o reserva de ley tributaria", en *Principios constitucionales tributarios*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa/Universidad de Salamanca, 1993, pp. 148-150. Cfr. José Osvaldo Casás, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, primera reimpresión, Buenos Aires, AD-HOC, 2005, pp. 211-248; Carlos Felipe Aroca Lara, *Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2005, pp. 13-22; Roberto Indignares Gómez, *La reserva de ley tributaria vista desde la óptica del Tribunal Constitucional español*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2006, pp. 23-29.

**35** En la misma línea, véase, José V. Troya Jaramillo, *Taxation and human rights*, inédito, Róterdam, 2000.

**36** Andrea Fedele, "La reserva de ley", en *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, dir. Andrea Amatucci, t. I, Temis S. A., 2001, p. 160. Catalina García Vizcaino, *Derecho Tributario*.

Consideraciones económicas y jurídicas, 2ª. edición, Buenos Aires, t. I, Depalma, 1999, p. 269, dice que el derecho de propiedad no es absoluto, que las constituciones pueden establecer limitaciones –como la imposición de contribuciones y la facultad de expropiación– al igual que las leyes que reglamentan su ejercicio, siempre que éstas no vulneren principios y derechos constitucionales. Tampoco es perpetuo, puede extinguirse por prescripción y por expropiación por causa de utilidad pública, además de los límites temporales reconocidos por virtud de la propiedad intelectual, literaria y artística.

**37** En igual sentido –refiriéndose al alcance del principio de legalidad hacia todo el ordenamiento jurídico– véase, Luis Sánchez Serrano, Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional, pp. 258-264.

**38** Según Catalina García V., Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas, p. 271, por este principio las leyes se interpretan conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía; además, las obligaciones tributarias nacidas de la ley no pueden ser derogadas por acuerdo entre particulares, ni entre éstos y el Estado. En contraposición, véase el art. 22 de la Ley de promoción y garantía de inversiones del Ecuador, R.O. núm. 219 de 19 de diciembre de 1997, y el Art. 271 de la Constitución.

**39** Aimée Figueroa N., "La obligación de contribuir en las constituciones mexicana y española", p. 110.

**40** Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, pp. 298-299, deja ver también que existe la doctrina según la cual la política fiscal en sus funciones de estabilización y desarrollo es incompatible con el principio de legalidad. Como argumentos: el hecho que dicho principio se deriva de la doctrina liberal individualista, y que las finanzas modernas exigen rapidez en las decisiones para el cambio en el uso de los diferentes instrumentos, en particular, de los impuestos, para acomodarlos a los requerimientos de cada situación.

**41** Por ejemplo, el art. 81 del Acuerdo de Cartagena, que es la norma fundacional o constitucional de la Comunidad Andina expresa: "Los Países Miembros se comprometen a poner en aplicación un Arancel Externo Común en los plazos y modalidades que establezca la Comisión."

**42** 4.- (Sustituido por el Art. 106 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se crían para alimentación humana. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas, de acuerdo con las listas que mediante Decreto (sic) establezca el Presidente de la República; 5.- (Sustituido por el Art. 107 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos de uso agrícola, partes y piezas que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto;

**43** Estas disposiciones fueron modificadas por la Ley s/n, publicadas en el R. O. 242-3S, 29-XII-2007).

**44** Ley s/n, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 242, de 29-XII-2007.

**45** Andrea Fedele, "La reserva de ley", pp. 164-166.

**46** Sobre el principio de reserva de ley, véase, José L. Pérez de Ayala y Eusebio González G., Curso de Derecho Tributario, pp. 145-153. De otro lado, Martín Queralt, Lozano y Poveda, Derecho Tributario, pp. 65-66, atribuyen una doble finalidad al principio de reserva de ley: 1. Garantiza el respeto al principio de autoimposición, así los ciudadanos no pagan más impuestos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aquiescencia. 2. Cumple un fin claramente garantista del derecho de propiedad.

**47** Andrea Fedele, "La reserva de ley", pp. 158 ss.

**48** Andrea Fedele, "La reserva de ley", pp. 169-171.

**49** José V. Troya Jaramillo, Taxation and human rights, expresa: "According principle of legality, statutes must contain the main elements of taxes obligation like contributors, tax matters, tax-exemptions, and tax rate. The executive branch can regulate some elements when the Legislative delegates its own powers to the Executive. Generally speaking, tax creation is not delegated. According to legal systems, Executive normally determines tariffs customs. Fixing other rate taxes, especially rate income tax, only are delegated to Executive in exceptional cases. Delegation to modify and to regulate rate taxes frequently fixes minimum and maximum levels".

**50** Andrea Fedele, "La reserva de ley", p. 178. Martín Queralt, Lozano y Poveda, Derecho Tributario, p. 67, dicen: "Establecimiento de un tributo, en definitiva, supone cuando menos definir sus elementos esenciales. Lo contrario, amén de un sofisma, supone vaciar de contenido el mandato constitucional".

**51** Véase, José L. Pérez de Ayala y Eusebio González G., Curso de Derecho Tributario, pp. 34-35.

**52** Son los elementos determinantes de la identificación de la prestación, así como los relativos a su cuantificación; supuestos en que se origina el deber de pagar un tributo (hecho imponible), quien está obligado a pagarlo (sujetos pasivos), cuánto hay que pagar (base, tipo, cuota), y plazos de prescripción.

**53** Véase José L. Pérez de Ayala y Eusebio González G., Curso de Derecho Tributario, p. 34.

**54** Sobre las relaciones entre el Derecho comunitario y los ordenamientos constitucionales de los Países Miembros de la CAN, véase, César Montaña Galarza, "Constitución ecuatoriana y Comunidad Andina", en La estructura constitucional del estado ecuatoriano, Quito, Editores. Santiago Andrade, Julio C. Trujillo, Roberto Viciano, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / CEPS / Universidad de Valencia / Corporación Editora Nacional, 2004, pp. 315-354.

**55** Para una ampliación del tema, véase, Pablo Chico de la Cámara, "Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional", en Fiscalidad internacional, Valencia, coord. Fernando Serrano A., CEF, 2001, pp. 127-153.

**56** Juan A. Benítez Gómez, Problemas tributarios que plantea el MERCOSUR, 1ª. edición, Montevideo, Universidad de la República, 1993, pp. 122-129, aborda el tema de la armonización tributaria; él recurre a como Wagenbaur la define: "la adopción, a nivel comunitario, de reglas que tienden a asegurar el buen funcionamiento del mercado común y a las que deben conformarse a las legislaciones nacionales. Estamos pues en presencia de una legislación en dos fases: una, comunitaria, que se impone a los Estados miembros, otra, nacional que crea derechos e impone obligaciones a los particulares, conforme a lo previsto en la legislación comunitaria". Acude a Burgio para señalar tres tipos de armonización: 1. Una fiscal limitada al buen funcionamiento de la unión aduanera. 2. Una orientada a la completa eliminación de fronteras fiscales. 3. Una programada que, proyectándose sobre el conjunto de la fiscalidad, se limita en concreto a ciertos aspectos de los sistemas fiscales, en función tanto del establecimiento como del buen funcionamiento del mercado común. Es una armonización vertical que considera modificaciones solo en los sectores que efectivamente condicionan la creación del mercado común. Benítez indica como principios inspiradores de la armonización fiscal a la economía de mercado, la igualdad de tratamiento, y el principio de no discriminación. También aborda los límites a la armonización y los problemas que suscita. Sobre la armonización de los impuestos directos e indirectos en la CAN, véase: José V. Troya Jaramillo, "La fiscalidad internacional en la Comunidad Andina", en Corso di Diritto Tributario Internazionale, Padova, coord. Víctor Uckmar, Cedam, 1999, pp. 813-816; César Montaña Galarza, Manual de Derecho Tributario Internacional, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2006, primera reimpresión 2007, pp. 331-362.

**57** Pablo Moreno Valero, "Situación actual de la armonización del I.V.A. y perspectivas de futuro", en Hacienda Pública Española, Madrid, núm. 152, 2000, p. 6, como ejemplo y de manera general cita el sistema transitorio del IVA que la Comunidad Europea implantó desde el 1 de enero de 1993, con el que se mantiene el principio de destino con carácter general a pesar de suprimirse los controles del IVA en las fronteras intracomunitarias. Este régimen lo desarrolla la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario (que modifica la Sexta Directiva de 1977), en el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación de las Administraciones Tributarias y en los acuerdos alcanzados sobre la armonización de tipos impositivos. Estos acuerdos se resumen de la siguiente manera: el tipo normal del IVA no puede ser inferior al 15%; pueden aplicarse uno o dos tipos reducidos a la lista de productos elaborada en Luxemburgo el 24 de junio de 1991, sin que puedan ser inferiores al 5%; no se puede aplicar un tipo impositivo incrementado.

**58** Sobre el tema véase, Mauricio Plazas V., Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, pp. 659-674.