

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLIVAR
SEDE ECUADOR
AREA DE DERECHO

**PROGRAMA DE MAESTRÍA INTERNACIONAL EN
DERECHO, MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO**

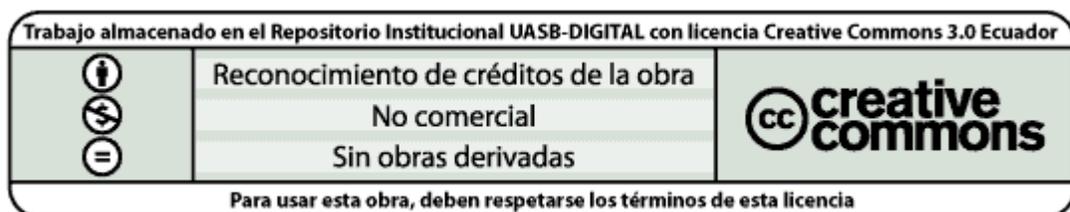
TEMA:

**“Evolución histórica de las principales regulaciones
constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador”**

AUTORA:

Abg. Daniela Estefanía Erazo Galarza

Quito-2012



CLAÚSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Daniela Estefanía Erazo Galarza, autora de la tesis intitulada “*Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador*”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho Mención Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Quito, 19 de noviembre de 2012

Firma:

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLIVAR

SEDE ECUADOR

AREA DE DERECHO

**PROGRAMA DE MAESTRÍA INTERNACIONAL EN
DERECHO, MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO**

TEMA:

**“Evolución histórica de las principales regulaciones
constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador”**

AUTORA:

Abg. Daniela Estefanía Erazo Galarza

TUTOR:

Dr. César Montaña Galarza

Quito-2012

RESUMEN

La presente investigación tiene como objeto analizar como se ha desarrollado la evolución histórica constitucional y legal del régimen tributario en el Ecuador, a fin de determinar cuáles han sido los principales cambios de la tributación en cada período estudiado.

Para sistematizar la investigación histórica, se analizó doctrinariamente al régimen tributario y a sus elementos, destacando la importancia y correlación de cada uno de ellos. Así, tomando como base la división de la historia, la presente investigación inicia desde la época previa a la independencia española, en la cual se describieron las primeras formas de imposición a los indígenas.

A partir de la conquista española, se implantaron en el Ecuador nuevas contribuciones influenciadas por las teorías españolas, las que sirvieron de legado para que en la época de la independencia y posteriormente en la república se estructuren las bases del régimen tributario en las constituciones ecuatorianas.

La evolución constitucional y legal del régimen tributario en la historia ecuatoriana desde siempre se ha encontrado ligada a los cambios económicos, sociales y políticos de cada época estudiada, lo cual ha dejado ver una evolución lenta pero profunda de la tributación .

Para dar respuesta a la interrogante central de la investigación, que es: ¿Cuál ha sido la evolución histórica del régimen tributario en el Ecuador contemplado constitucionalmente y su trascendencia para el cumplimiento de las perspectivas referentes a principios y respeto de los derechos de los contribuyentes en la normativa ecuatoriana?, al final de cada período analizado se ha concluido qué orientación ha tenido el régimen tributario y cuáles han sido sus principales falencias, a fin de contrastar el cumplimiento de los principios tributarios en relación al respeto y garantía de los derechos de los contribuyentes.

DEDICATORIA

A mis padres Pablo y Esthela, por ser el pilar a lo largo de toda mi vida,
en la que me enseñaron a luchar por mis sueños.

A mis hermanas, Anabel y Katty, por ser cómplices y mejores amigas.

A mis sobrinos, Emily, Briana y Matías

A mi viejita Esthelita, por enseñarme que con amor, humildad y esfuerzo
todo es posible.

A Salvador, por ser parte esencial de mi vida y de mis sueños.

En especial, a mi abuelito Eduardito, porque desde el cielo guía mis pasos.

Daniela Estefanía.

AGRADECIMIENTO

Mi más profundo agradecimiento a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede-Ecuador, por haberme brindado la oportunidad de formarme académicamente y conocer excelentes docentes y personas, durante y después el tiempo de mis estudios de Maestría.

Al Dr. César Montaña Galarza, porque más que un tutor fue un amigo, que guió con paciencia y dedicación cada uno de mis pasos a lo largo de la realización de la presente investigación.

A mi familia, Pablo, Esthela, Anabel, Katherine, Eduardito y Esthela, por haber creído en mí siempre.

A Salvador, por impulsarme hacia la realización de mis sueños.

A mis amigos (as) de la Universidad Andina Simón Bolívar y de la Corte Constitucional del Ecuador, por haberme apoyado incondicionalmente.

La Autora.

TABLA DE CONTENIDOS

RESUMEN.....	4
INTRODUCCIÓN.....	9

CAPÍTULO I RÉGIMEN TRIBUTARIO

1.1. Introducción.....	11
1.2. Definición de régimen jurídico y régimen tributario.....	11
1.2.1. Régimen jurídico.....	11
1.2.2. Régimen tributario y sistema tributario.....	12
1.2.2.1. Diferencia entre regímenes y sistemas tributarios.....	12
1.2.2.2. Estructura impositiva que rige la tributación en el Ecuador.....	13
1.3. El régimen tributario en la Constitución, valor e importancia.....	14
1.4. Principales contenidos constitucionales del régimen tributario	17
1.4.1. Valores y principios rectores del régimen tributario.....	17
1.4.1.1. Valores.....	17
1.4.1.2. Principios.....	18
1.4.2. Fines del régimen tributario.....	33
1.4.3. Potestad tributaria e impositiva.....	35
1.4.3.1. Poder y potestad tributaria.....	35
1.4.3.2. Potestad impositiva.....	37
1.4.4. Derechos de los contribuyentes.....	43
1.4.4.1. Derecho y principio a la seguridad jurídica.....	47
1.4.4.2. Derecho a la igualdad.....	48
1.4.4.3. Derecho al debido proceso.....	50

CAPÍTULO II EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS PRINCIPALES REGULACIONES CONSTITUCIONALES Y LEGALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO EN EL ECUADOR. PERÍODO (1830-1900)

2.1. Análisis evolutivo del régimen tributario en la Constitución.....	53
2.1.1. Período previo a la época republicana.....	54
2.1.2. Período (1830-1850).....	60
2.1.2.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario.....	60
2.1.2.2. Orientación del régimen tributario en el período de 1830-1850.....	69
2.1.2.3. Principales falencias del régimen tributario en el período 1830-1850.....	70
2.1.3. Período (1850-1870).....	72
2.1.3.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario.....	72
2.1.3.2. Orientación del régimen tributario en el período de 1850-1870.....	82
2.1.3.3. Principales falencias del régimen tributario en el período 1850-1870.....	83
2.1.4. Período (1870-1890).....	84

2.1.4.1.Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario.....	84
2.1.4.2.Orientación del régimen tributario en el período de 1870-1890.....	93
2.1.4.3.Principales falencias del régimen tributario en el período 1850-1870.....	94
2.1.5. Período (1890-1900).....	95
2.1.5.1.Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario.....	95
2.1.5.2.Orientación del régimen tributario en el período de 1890-1900.....	99
2.1.5.3.Principales falencias del régimen tributario en el período 1890-1900.....	99

CAPÍTULO III

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS PRINCIPALES REGULACIONES CONSTITUCIONALES Y LEGALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO EN EL ECUADOR. PERÍODO (1900-2012)

3.1. Análisis evolutivo del régimen tributario en la Constitución.....	101
3.1.1. Período (1900-1920).....	101
3.1.1.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario.....	101
3.1.1.2. Orientación del régimen tributario en el período de 1900-1920.....	107
3.1.1.3. Principales falencias del régimen tributario en el período 1900-1920.....	108
3.1.2. Período (1920-1940).....	109
3.1.2.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario.....	109
3.1.2.2. Orientación del régimen tributario en el período de 1920-1940.....	115
3.1.2.3. Principales falencias del régimen tributario en el período 1920-1940.....	116
3.1.3. Período (1940-1960).....	116
3.1.3.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario.....	116
3.1.3.2. Orientación del régimen tributario en el período de 1940-1960.....	126
3.1.3.3. Principales falencias del régimen tributario en el período 1940-1960.....	127
3.1.4. Período (1960-1980).....	128
3.1.4.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario.....	128
3.1.4.2. Orientación del régimen tributario en el período de 1960-1980.....	142
3.1.4.3. Principales falencias del régimen tributario en el período 1960-1980.....	143
3.1.5. Período (1980-2000).....	143
3.1.5.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario.....	143
3.1.5.2. Orientación del régimen tributario en el período de 1980-2000.....	154
3.1.5.3. Principales falencias del régimen tributario en el período 1980-2000.....	155
3.1.6. Período (2000-2012).....	155
3.1.6.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario.....	155
3.1.6.2. Orientación del régimen tributario en el período de 2000-2012.....	170
3.1.6.3. Principales falencias del régimen tributario en el período 2000-2012.....	171

CONCLUSIONES.....	173
BIBLIOGRAFÍA.....	177
ANEXOS.....	191

INTRODUCCIÓN

Los llamados regímenes o sistemas tributarios son los instrumentos a través de los cuales además de obtenerse ingresos se estructura toda la política tributaria de un país. De esta forma, sus elementos y funciones son variados, sin embargo el nivel para medir su eficacia siempre será el mismo postulado: “recaudar más, con menores costos y con procedimientos sencillos”, es decir, para determinar que un régimen o sistema tributario es bueno, no solo basta la generación de altos recursos económicos, sino además será necesario el cumplimiento de otros fines extrafiscales tendientes a cumplir los postulados constitucionales.

Para ello, la tributación no se puede mostrar ajena a los ámbitos económicos, sociales y políticos de los estados, ni mucho menos desatender la evolución histórica que describe el nacimiento de estos instrumentos. El presente trabajo que lleva el título de: “*Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador*”, pretende analizar en que condiciones y bajo que hechos se ha desarrollado el régimen tributario a lo largo de la historia ecuatoriana, a fin de determinar período por período cuales han sido sus principales falencias y aspectos positivos, y de esta forma comprender la estructura del régimen tributario actual desde una perspectiva crítica.

Para la realización de este estudio, dividí mi investigación en tres capítulos, los cuales fueron organizados sistemáticamente de la siguiente forma: El *primer capítulo*, inicia con la diferenciación entre regímenes y sistemas tributarios, en el cual se determina que la estructura impositiva que rige en el Ecuador es la de un régimen tributario y no necesariamente la de un “sistema”, a partir de ello se analizan sus elementos tomando como referencia los aportes doctrinales y la normativa interna, a saber: régimen tributario en la Constitución; valores y principios; fines del régimen tributario; potestad tributaria e impositiva; y derechos de los contribuyentes.

En el *segundo capítulo*, describe la evolución histórica del régimen tributario en el Ecuador, tomando como base las divisiones de los períodos históricos, para lo cual la presente investigación se remonta a las épocas del comercio primitivo a través del llamado “trueque”,

para luego analizar la época de la conquista española que dio inicio a la verdadera imposición en el país, y que sirvió de legado para que en el año 1830 con la promulgación de la primera Constitución del Ecuador como república independiente se establezcan las bases constitucionales del régimen tributario a lo largo del período comprendido entre 1830 a 1900.

El *tercer* y último capítulo, se refiere al desarrollo del régimen tributario en el período 1900 a 2012, época en la cual la tributación ecuatoriana es sujeta a trascendentales reformas tanto constitucionales como legales, caracterizadas por la adopción de la imposición directa en el año de 1925, la creación de nuevos principios, y la priorización del cumplimiento de los fines del régimen tributario a través de la planeación previa.

De lo expuesto, la presente investigación, es una compilación histórica de todas las normas constitucionales contrastadas con la normativa legal y el entorno político, económico y social que permite determinar cuales fueron las causas y consecuencias de cada una de las reformas realizadas al régimen tributario a nivel constitucional y legal.

CAPÍTULO I

RÉGIMEN TRIBUTARIO

1.1. Introducción

A través de los años la tributación ha ido adquiriendo un papel primordial para los estados, llegando a determinar su posición económica en referencia con el medio internacional imperante. En este sentido, pretendo ilustrar en el presente capítulo las nociones doctrinales básicas sobre los regímenes tributarios, los cuales en sentido amplio se constituyen como fundamento de la economía, al ser los generadores de la mayor fuente de ingresos con que cuentan los países. Es fundamental determinar el papel que cumplen dichos regímenes al encontrarse incluidos en una Constitución.

En el capítulo que me corresponde estudiar trataré las principales definiciones de régimen tributario, describiendo como se presenta en nuestro país, a continuación destacaré la importancia de la codificación del mismo en las cartas constitucionales. Una vez abordados estos temas procederé a sintetizar los contenidos del régimen tributario haciendo referencia en primer lugar a los valores y principios de la tributación, para luego estudiar sus fines y la potestad de imposición y aplicación de tributos. Finalmente examinaré lo concerniente a los derechos de contribuyentes, para de esta forma dar por terminado el estudio de las nociones doctrinales más importantes del régimen tributario.

1.2. Definición de régimen jurídico y régimen tributario

1.2.1. Régimen jurídico

Desde una visión general, régimen es entendido como aquel modo de gobernarse o en otros casos como un sistema de gobierno, sin embargo cuando se hace referencia a régimen jurídico, se lo entiende como aquel conjunto normativo cuyo papel fundamental es regular las relaciones ya sea entre particulares o entre las personas y el Estado. Dichas normas tendrán plena vigencia en un determinado territorio, por un tiempo establecido, regulando todas las relaciones que se generen entre las partes componentes de una sociedad.

1.2.2. Régimen tributario y sistema tributario

Con continuidad suele confundirse el concepto de régimen tributario con el de sistema tributario, por lo que, vale la pena recalcar que ambas son dos nociones totalmente diferentes y de diversos alcances. Hasta aquí se podría precisar que un régimen es una figura jurídica menos evolutiva que la de un sistema, al menos en materia tributaria.

En razón de que no se encontró en la doctrina una definición precisa de *régimen tributario*, y en base a las ideas expuestas, concluyo que el mismo comprende el conjunto de normas que regulan la tributación en un espacio determinado y por un tiempo específico. Es así que en la Constitución de la República del Ecuador se define a la estructura impositiva de esta forma, en razón de que es menos evolucionada que los denominados sistemas tributarios, tal como lo explicaré en las líneas que siguen.

En cuanto a los *sistemas tributarios*, la doctrina ha desarrollado extensamente este tema “la expresión “sistema” sugiere un conjunto coordinado e interdependiente de partes que conforman un todo cuyos lineamientos generales dan sentido a cada uno de sus componentes. En materia fiscal, la doctrina alude al “sistema” para referirse a un conjunto de tributos que responde a una serie de características, fundamentos y objetivos comunes al todo y a las partes.”¹ En este sentido, queda claro que un sistema tributario es una estructura ordenada de normas, principios y tributos que guardan relación con los fines bajo los cuales fueron propuestos, y más que nada con la política económica que en determinado momento se encuentre vigente en un Estado, estructura de la cual, obviamente carece un régimen, tal como más adelante se explicará, y que es lo que la mayoría de países ha adoptado.

1.2.2.1. Diferencia entre regímenes y sistemas tributarios

Un sistema tributario “implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí, con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición.”² Al

¹ Mauricio A. Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Ed. Temis S.A., 2000, p. 576.

² Gunter Shmolders, “Teoría General del Impuesto”, Trad. De Luis A. Martín Merino, Madrid, *Revista Editorial de Derecho Financiero*, 1962, p. 221, citado por Mauricio A. Plazas Vega, *Teoría General de la Hacienda Pública y Derecho Tributario...*, Ob. Cit. P. 594.

contrario, el régimen tributario es aquel conglomerado legal que regula las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, traducido en normas de carácter jurídico contenidas en cuerpos legales, como el Código Orgánico Tributario (en adelante COT)³, y en ciertos casos dotadas de carácter supremo al ser incluidas en las constituciones.

En la actualidad pocos son los estados que cuentan con un sistema tributario, al menos en casi la totalidad de países latinoamericanos, se detecta la presencia de regímenes tributarios, más no de sistemas tributarios en sentido estricto, esto se podría justificar considerando el desarrollo económico que estos países tienen, ya que no se puede olvidar el papel que cumple la economía en la determinación del medio a través del cual se regula la estructura impositiva de un Estado.

1.2.2.2. Estructura impositiva que rige la tributación en el Ecuador

En nuestro país, no se podría hablar de la presencia de un sistema tributario, ya que la estructura que rige la tributación es la de un régimen tributario, a tal punto que incluso en la Constitución se le da dicha denominación como ya se mencionó, en consideración a que no reúne las características y componentes propios antes descritos, que debería tener para llegar a consolidarse como un verdadero sistema. Lo que significa que “cuando se hace referencia al SISTEMA TRIBUTARIO, no se debe entender como el régimen que establece una mera pluralidad de impuestos, sino en el sentido de la ordenación relacionada entre las diversas cargas que se imponen a los ciudadanos, las prácticas económicas imperantes y los fines fiscales y extrafiscales de la imposición, y sobre ello, el ejercicio de adecuados controles de su rendimiento y efectividad, para evitar los fenómenos de la elusión y evasión.”⁴

En razón de lo dicho hasta aquí, considero que las exigencias económicas del mundo de hoy, obligan a los estados a evolucionar sus ordenamientos jurídicos hacia una economía de carácter mundial, por lo que, resulta trascendental que esta evolución también incluya el paso de los regímenes tributarios hacia sistemas tributarios que permitan a los estados hacer uso de las estructuras impositivas para el logro de sus fines, es decir contar con una verdadera política fiscal, ya que evidentemente es imposible desligar el ámbito tributario del económico, y por lo

³ Código Orgánico Tributario, Decreto Ejecutivo 1016, Registro Oficial Suplemento 958 de 23 de diciembre de 1975.

⁴ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Quito, Ed. Universidad Técnica Particular de Loja, 2004, p. 23.

tanto, los estados siempre deben tener en cuenta que cualquier alteración de la economía influye en la tributación, o viceversa.

1.3. El régimen tributario en la Constitución, valor e importancia

Desde la antigüedad, el derecho ha pasado por una serie de transformaciones a través de las cuales se ha buscado el establecimiento de una estructura legislativa ordenada que funcione eficientemente, por lo que, la codificación de las diferentes leyes y principalmente de las constituciones ha sido la base para lograr que en la actualidad la ley escrita sea un condicionamiento primordial de casi todas las organizaciones sociales, donde además se ha preponderado a su protección a través de principios como los de legalidad y seguridad jurídica, como se tratará más adelante.

El derecho tributario es una rama nueva, que con anterioridad a ser declarada como autónoma era asimilada como parte de otras ramas del derecho como la financiera, administrativa, etc., sin embargo, con el pasar del tiempo “el fundamento del derecho tributario es individualizado, generalmente, en la idea de que el *derecho financiero*, del cual el primero es parte relevante, no constituye un sistema orgánico de relaciones homogéneas, sino un conjunto de preceptos de diferente naturaleza que tienen en común solo la referencia material a las múltiples actividades desarrolladas por el Estado”,⁵ en este sentido en la época en que fue declarada autónoma, inmediatamente se precisó la importancia de codificar sus preceptos en un cuerpo jurídico, lo cual fue producto de las teorías positivistas heredadas en el continente de la escuela romano germana que habían influenciado para que la ley formal se constituya en el elemento fundamental del derecho y por ende del derecho tributario, lo cual se evidencia desde su misma definición, al respecto José Carlos Bocchiardo, manifiesta:

“Concebido el derecho tributario como la rama cuyo objeto es el estudio sistemático de las normas y principios jurídicos que regulan los recursos tributarios del Estado –en otras palabras, la rama del derecho que estudia el ordenamiento jurídico-tributario-, y el derecho tributario sustantivo o material es la parte del derecho tributario que tiene por objeto de estudio las

⁵ Giannini, *I conc. fond. del dir. Trib.*, p. 4, citado por Incola D' Amati, “El Derecho Tributario”, en Andrea Amatucci Dir., *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Ed. Temis, Bogotá, 2001, p. 52.

normas y principios jurídicos que disciplinan las obligaciones tributarias, entendiendo como tales las relaciones jurídico-tributarias de contenido pecuniario no sancionatorias.”⁶

De la revisión histórica de los tributos, se desprende que para su establecimiento como carga impositiva, a través del tiempo, el pueblo ha manifestado su consenso, imponiéndose desde siglos anteriores la figura de la democracia en esta materia, aunque normalmente dichos consensos eran plasmados y preservados tomando como base la costumbre, así “(...) Durante el reinado de Juan Sin Tierra, los barones –sobre todo por la gravosidad de los tributos y las injusticias cometidas para recaudarlos- se rebelaron y con la fuerza de las armas reclamaron determinadas concesiones en tutela de sus derechos. El rey no pudo rehusarse a suscribir el texto que se lo presento como definitivo, conocido como Carta Magna”,⁷ se puede evidenciar que desde los inicios del derecho constitucional en el mundo, los tributos estuvieron presentes, sin embargo, tuvieron que pasar muchos siglos para que se considere a la materia tributaria como una rama independiente de las demás ramas del derecho.

Los países latinoamericanos, quienes ya contaban con imposiciones de naturaleza tributaria fueron incorporando en sus constituciones y ordenamientos jurídicos, a los tributos, lo cual resultaba lógico al menos si se considera que era necesario que se eleven a nivel constitucional disposiciones de esta naturaleza con el propósito de limitar de alguna manera el poder impositivo de los estados, ya que se debe precisar que: “El modelo racional normativo concibe a la Constitución como un conjunto de normas fundamentales escritas, agrupadas en un cuerpo único, codificado y sistemático, que propende a la planificación racional de la comunidad del Estado, y que además, establece procedimientos diferenciados y especiales para su reforma, al distinguir el modo de actuación de los poderes constituidos y del poder constituyente”⁸ por lo tanto, la Constitución es la norma suprema que rige la organización y funcionamiento de todos los ámbitos del Estado, entre los cuales se incluye el tributario.

⁶ José Carlos Bocchiardo, “Derecho Tributario Sustantivo o Material”, en *Tratado de Tributación*, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 2, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 123.

⁷ Victor Uckmar, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Ed. Temis, 2002, p. 11.

⁸ García Pelayo, M., *Derecho Constitucional Comparado*, 8ª ed., Revista de Occidente, Madrid, 1967, p. 34, citado por José Oswaldo Casas, “La Codificación Tributaria como instrumento de seguridad jurídica”, en Pistone, Pasquale et al (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*, Buenos Aires, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 138.

De lo expuesto, y si se considera que mediante la noción que se tiene sobre la aplicación del derecho tributario al considerársele como una apropiación por parte del Estado de los bienes de los particulares, es un deber fundamental como base de la seguridad jurídica, el establecimiento de disposiciones tanto constitucionales como legales claras y precisas que regulen todo lo concerniente a la actividad tributaria.

Por todo esto, la mayoría de países han incluido disposiciones tributarias en sus constituciones, a fin de regular los principios, fines de la tributación, y potestades de determinación y aplicación de los tributos, en espera no solo de armonizar el ordenamiento jurídico con la Constitución, sino además de jerarquizar las bases del derecho tributario para su mejor aplicación y cumplimiento “Así, pues, sin desconocer las enormes dificultades que acompañan a toda acción codificadora, la codificación de las normas tributarias se presenta no sólo como una labor deseable y posible, sino fundamentalmente necesaria, dada, de una parte, la intrínseca unidad del fenómeno tributario y, de otra, la múltiple y la variada floración legislativa en esta rama del Derecho”.⁹

En este sentido, el derecho tributario no se muestra ajeno a la importancia que reviste el establecimiento de normas claras y precisas, que además de incluir definiciones y conceptos inherentes a la rama tributaria permitan de mejor manera regular la relación jurídica-tributaria. José Oswaldo Casas manifiesta que: “admitida la autonomía del derecho tributario, su codificación, al menos limitada –parte general, sustantivo, adjetivo, penal y procesal-, se convierte en un vehículo imprescindible para la afirmación de la certeza, la seguridad y el perfeccionamiento dogmático de esta rama jurídica.”¹⁰ La labor codificadora no es fácil, sin embargo si se considera a la ley como una de las principales fuentes del orden tributario, se comprenderán entonces las razones por las cuales el derecho tributario ha priorizado la utilización de las leyes positivas para regular su contenido, sin desmerecer la importancia que en la actualidad ha alcanzado la jurisprudencia.

⁹ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1986, p. 45.

¹⁰ José Oswaldo Casas, “La codificación tributaria como instrumento...” p. 142.

1.4. Principales contenidos constitucionales del régimen tributario

A pesar que un régimen tributario carece de una estructura sistemática y ordenada, la normativa que lo constituye deberá especificar los valores y principios que lo regirán, los fines bajo los cuales funcionará y fundamentalmente los derechos con que contarán los contribuyentes y las garantías pertinentes para hacer efectivo el ejercicio de los mismos.

1.4.1. Valores y principios rectores del régimen tributario

Cuando se habla de régimen tributario no se puede olvidar que se constituye como un régimen jurídico especializado, que esta conformado por un conjunto de valores, principios y reglas, los cuales diferenciaré a continuación.

1.4.1.1. Valores

Sobre los *valores*, la doctrina encuentra diversas posiciones, esto se debe a que “en la teoría filosófica del derecho, si bien se han identificado los valores de lo jurídico, aún no se ha hecho claridad definitiva acerca de la estructura axiológica de fundamentos, aunque, como ya se ha repetido tantas veces, en el ápice del cuadro jerárquico, histórica y universalmente se ha colocado a la justicia”, sin embargo esta jerarquización de los valores responde a concepciones subjetivas de cada persona, que otorgan mayor importancia a unos que a otros, no obstante en general “(...) Gustavo Rdbruch reconoce como valores jurídicos la justicia, el orden y la seguridad, en tanto que el no menos eminente jusfilósofo argentino Cossio enuncia como valores del derecho: el orden, la seguridad, la paz, el poder, la cooperación, la solidaridad y la justicia; los organiza en forma de plexo jurídico, tesis axiológica del derecho en cuya parte central y dominante se halla entronizada la justicia(...)”¹¹

Considerando entonces que el derecho actúa como ciencia reguladora de las relaciones entre el Estado y los habitantes de un país, dicha relación no puede perder de vista la aplicación de nociones valiosas e inherentes a las personas como es el caso de la *justicia*, la cual según lo manifestado constituye el valor fundamental y final del derecho. En el campo tributario se destaca este valor en un primer plano.

¹¹ Cfr: Jorge Vélez García, *Derecho y Valores: Introducción a la ética de la praxis jurídica*, Santa Fe de Bogotá, Ed. Universidad Sergio Arboleda, 1999, p. 146.

Otro de los valores primordiales en materia tributaria es la *seguridad jurídica*, la misma que a su vez, es entendida como un principio y derecho, y a la que me referiré cuando trate los principios tributarios, y los derechos de los contribuyentes. Sin embargo para el derecho en general “la seguridad jurídica como valor jurídico participa de los caracteres de estos: es abierta, bipolar variable e indefinida. Significa sobre todo seguridad de los derechos fundamentales y está ligada esencialmente a la libertad: “son dos caras de la misma moneda.”¹²

Rubén Asorey por su parte al realizar un análisis de la seguridad jurídica en materia tributaria manifiesta que: “siendo la seguridad un valor tan primordial en la vida de relación es natural que las distintas concepciones del hombre y de la sociedad puedan tener apreciaciones disímiles sobre la noción. En nuestra opinión se trata de un valor esencial, que más allá de su relación con el valor justicia, es imprescindible en la vida social, y sin cuya presencia difícilmente pueda realizarse los restantes valores de superior jerarquía.”¹³

Otro de los valores primordiales del derecho tributario es la *igualdad*, que no solo atraviesa toda la rama jurídica como un valor, sino que además constituye uno de los derechos fundamentales de los hombres reconocido internacionalmente.

En cuanto a la diferencia de los principios de los valores “los principios jurídicos se distinguen de los valores por el grado de abstracción, pero tienen los mismos caracteres: pluralismo, apertura, unidad, equilibrio, polaridad, analogía y ausencia de jerarquía entre ellos.”¹⁴

1.4.1.2. Principios

De lo expuesto, todo régimen tributario también cuenta con una serie de principios que delimitan su accionar y más que nada sirven como punto de partida para la aplicación de las diferentes normas, en este sentido, antes de entrar a una clasificación detallada de estos

¹² Addy Mazz, “El principio de seguridad jurídica y las inversiones, en Pistone y Taveira Coord. *Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 284.

¹³ Rubén O. Asorey, “Principio de seguridad jurídica en el derecho tributario”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, España, Co-Edición: Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domecq (México), 1989, p. 318.

¹⁴ Addy Mazz, “El principio de...”, p. 284.

principios, es fundamental destacar qué se entiende por esta figura. *Principio* “es una regla portadora de núcleos significativos de gran magnitud que influyen visiblemente en la orientación de cadenas normativas, a las cuales otorga carácter de unidad relativa, sirviendo de factor de agregación para otras reglas del sistema positivo.”¹⁵ Resulta claro entonces, que los principios son base de toda normativa, ya que dan sentido al espíritu de la ley, orientando de mejor manera su aplicación.

Con esto se destaca la importancia que tienen los principios para todo régimen tributario, los cuales deberán guardar armonía con los preceptos y normativa que rigen el régimen, ya que “los principios perfeccionan, enriquecen y racionalizan el ejercicio de la potestad tributaria. En este sentido son altamente positivos. Sin embargo, estos principios, al propio tiempo son límites al ejercicio de la potestad tributaria, a la que indican por dónde debe discurrir.”¹⁶

Fundamentalmente los principios tributarios se encuentran plasmados en el artículo 300¹⁷ de la Constitución ecuatoriana, donde se determina que: “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”, y en el COT en el artículo 5¹⁸ se establece como principios rectores del régimen tributario a los “principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”, dejando ver que en el caso ecuatoriano existen ciertos principios que se encuentran contenidos en la ley, y que sin embargo aún no han sido elevados a rango constitucional, o por el contrario se encuentran contenidos únicamente en la Constitución, donde no será necesario su incorporación en la normativa tributaria ya que como mencioné anteriormente cuentan con una jerarquía superior y son de aplicación directa y obligatoria tanto para administradores como para administrados.

¹⁵ Paulo de Barros Carvalho, “El principio de la seguridad jurídica en materia tributaria”, en Pistone, Pasquale et al (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*, Buenos Aires, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 97.

¹⁶ José Vicente Troya, “Finanzas públicas y constitución”, Andrade, Trujillo y Viciano edit., *La estructura constitucional del Estado ecuatoriano*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 2004, p. 275.

¹⁷ Constitución de la República del Ecuador 2008, publicada en Registro Oficial No 449 de 20 de octubre de 2008, Art. 300.- “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”.

¹⁸ Código Orgánico Tributario, Art. 5.- “El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”.

Sobre lo dicho, Felipe Iturralde Dávalos sostiene: “Los principios constitucionales del régimen tributario, rigen sobre el sistema tributario como tal, es decir involucran y guían el ejercicio del poder tributario, entendido como la facultad soberana del Estado de establecer, modificar y extinguir tributos, otorgada con privacidad en el Ecuador a los órganos legislativos nacional y seccional”,¹⁹ recalcando que a partir del mandato constitucional se da vida a los principios del régimen tributario y se estructura toda la normativa que deberá determinar la forma bajo la cual se desarrollará la actividad de administración de tributos en el país.

A manera general, gran parte de la doctrina como Lewin Figueroa,²⁰ Ferreiro Lapatza,²¹ Rodolfo Spisso,²² Marisa Vásquez,²³ Patiño Ledesma,²⁴ Pérez de Ayala y Eusebio González,²⁵ Troya Jaramillo,²⁶ Montaña Galarza²⁷ entre otros coinciden en clasificar a los principios tributarios en: legalidad, igualdad, generalidad, progresividad, proporcionalidad, no confiscación y capacidad contributiva.

a) *Principio de legalidad*

El principio de legalidad es uno de los principios de mayor importancia en la rama jurídica en general, al formar parte de todo el ordenamiento legal, y principalmente en materia tributaria, lo cual se corrobora con el hecho de que casi todos los estados lo han elevado a nivel constitucional, además recordando el aforismo “*nullum tributum sine lege*”, lo que significa que “*no hay tributo sin ley previa*”, así “el principio de legalidad en materia tributaria significa que el único modo de manifestación del poder tributario en sus aspectos

¹⁹ Felipe Iturralde Dávalos, “Principios tributarios en el ámbito del derecho positivo”, en *Memorias de III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, del 9 al 11 de julio del 2003, p. 161.

²⁰ Alfredo Lewin Figueroa, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario: Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Bogotá, Ed. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 202, p.

²¹ José Juan Ferreiro Lapatza, “Los principios constitucionales del orden tributario: la no confiscatoriedad”, en Pistone, Pasquale, et al (Coord.), *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Ed. Abaco de Rodolfo de Depalma, 2005, pp. 201-208.

²² Rodolfo R. Spisso, *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1991, pp. 187-296.

²³ Marisa Vásquez, “Principios Constitucionales”, en Volman, Mario, *Régimen Tributario*, Argentina, Ed. Fedye, 2005, pp. 129-140.

²⁴ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario ...*, pp. 24-30.

²⁵ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario...*, p. 1-50.

²⁶ José Vicente Troya Jaramillo, *El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*, Cuenca, 2010. pp. 1-13

²⁷ Cesar Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina”, en Figueroa Neri, Aimée Cord., *Tópicos fiscales contemporáneos*, México, Ed. Cucea, 2004, pp. 207-253.

esenciales es a través de leyes aprobadas por el Congreso de la Nación.”²⁸ La doctrina es muy elocuente al destacar el papel que cumple el principio de legalidad en todas las administraciones tributarias, ya que sirve como fundamento para la seguridad jurídica de los contribuyentes, más aún si consideramos el Estado Constitucional de Derechos y Justicia promulgado en la Constitución de Montecristi, en el cual “la legalidad, así como el desarrollo de los procedimientos democráticos y sociales de Gobierno, tienen una estrecha conexión con la facultad de creación de los tributos regulada por los textos constitucionales de cada país.”²⁹

Ricardo Lobo Torres plantea que: “La legalidad tributaria tiene entre sus subprincipios constitucionales los siguientes: supremacía de la Constitución, reserva de la ley y primado de la ley.”³⁰ *Supremacía de la Constitución* en el sentido de que se establece bajo mandato supremo, y por lo tanto su cumplimiento es obligatorio. En lo relacionado con la *reserva de ley*, en cambio existen ciertos autores que consideran que conjuntamente con la legalidad son lo mismo, sin embargo, César Montaña Galarza los diferencia argumentando que el principio de reserva de ley se entiende que: “sólo la ley puede afectar la esfera de la propiedad y de la libertad de cada individuo”,³¹ es decir el principio de legalidad es un concepto general mientras que el de reserva de ley determina que existen ciertas materias reservadas a la regulación normativa, por ejemplo la creación y elementos de los tributos. Y finalmente en cuanto al *primado de la ley*, Lobo Torres sustenta: “El subprincipio del primado o de la preeminencia de la ley señala que la ley formal ocupa el lugar superior en el ordenamiento infraconstitucional, limitando y vinculando los actos de la Administración y del Poder Judicial.”³²

En este orden de ideas, se evidencia la importancia del principio de legalidad para todas las ramas del derecho, y al menos en el campo tributario esta importancia toma mayor fuerza en lo referente a los subprincipios mencionados. Pérez de Ayala y Eusebio González manifiestan:

²⁸ Marisa Vazquez, “Principios Constitucionales”, p. 130.

²⁹ María Alejandra Salas Febres, “El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria”, en Eusebio González Dir. *Temas actuales de derecho tributario*, Barcelona, Ed. J.M. Bosch, 2005, p. 41.

³⁰ Ricardo Lobo Torres, “Legalidad Tributaria y armonía entre los poderes del Estado”, en Pistone, Pasquale et al (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*, Buenos Aires, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 245.

³¹ César Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina...”, p. 218.

³² Ricardo Lobo Torres, “Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado”..., p. 255.

“En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que sólo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica, que por expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica) manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de ley), al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la Jurisdicción.”³³

Sin embargo, no se debe concebir al principio de legalidad como una regla estricta ya que si se revisa la evolución del derecho tributario en los ordenamientos nacionales, se colige que los poderes legislativos han ido flexibilizando dicha concepción. Un claro ejemplo de ello se encuentra en nuestro país, donde según el artículo 118 de la Constitución ecuatoriana la Asamblea Nacional es la única facultada para expedir leyes,³⁴ de igual forma el artículo 132 otorga la atribución de: “crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados”,³⁵ sin embargo, el artículo 135 determina que: “sólo el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país”,³⁶ complementando todos los artículos citados, el artículo 147.13 manifiesta que el Presidente estará facultado para la expedición de los reglamentos que considere pertinentes para la aplicación de las diferentes leyes siempre y cuando no las contravenga ni altere.³⁷

Esto pone en evidencia que en la aplicación práctica de la diferente normativa tributaria los sujetos de la relación jurídica ya no conciben al principio de legalidad como un principio cerrado y de interpretación restringida, ni se asocia a la idea de la legalidad tributaria únicamente con la noción del poder legislativo, sino que además como queda demostrado, de manera indirecta en esta labor también forma parte el poder ejecutivo (al presentar proyectos de ley y expedir reglamentos) y judicial (al expedir jurisprudencia ya sea constitucional u ordinaria), sin dejar de lado las facultades con las que cuentan los gobiernos autónomos

³³ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario...* p. 30.

³⁴ Constitución del Ecuador, año 2008, Art. 118.- “La Función Legislativa se ejerce por la Asamblea Nacional, que se integrará por asambleístas elegidos para un período de cuatro años (...).”

³⁵ Constitución del Ecuador, año 2008, Art. 132.

³⁶ Constitución del Ecuador, año 2008, Art. 135.

³⁷ Constitución del Ecuador, año 2008, Art. 147.- “Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley: 13. Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración”.

descentralizados en la expedición de las respectivas ordenanzas para crear tasas y contribuciones especiales.

La aplicación del principio de legalidad en los tributos, se vislumbra de forma más estricta en los impuestos, lo cual se justifica en el hecho de que las tasas y las contribuciones especiales pueden ser creadas mediante ordenanzas, y no propiamente por acto legislativo de la Asamblea Nacional, como sucede con los impuestos.

Aún quedará un largo camino por recorrer en cuanto a la constante construcción de este principio en las esferas normativas, sin embargo, dicha construcción siempre tendrá que apegarse a los demás principios constitucionales del derecho tributario, guardando así la armonía del régimen.

b) Principio de igualdad

El principio de igualdad, más que un principio es un derecho integrante del Sistema Nacional de Justicia, y no exclusivamente del derecho tributario como ocurre con otros principios. Plantea la tesis de que todos los ciudadanos son iguales ante la ley, y que por lo tanto deberán recibir el mismo trato. En nuestro país se encuentra incluido en el artículo 11.2 de la Constitución, donde se prohíbe todo tipo de discriminación, y además se establece que el Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real.³⁸

En sentido estricto, el principio de igualdad en la normativa ecuatoriana al igual que el de legalidad, atraviesan todo el sistema jurídico, sin embargo en el ámbito tributario “el principio de igualdad se entiende normalmente en el sentido de que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias, de tal manera que se dé

³⁸ Constitución del Ecuador Año 2008, Art. 11.2.- “Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación. El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real a favor de los titulares de derechos que se encuentren en situaciones de desigualdad”.

igual trato a los iguales (equidad horizontal) y desigual trato a los desiguales (equidad vertical).”³⁹

De lo expuesto, el principio de igualdad en el ámbito tributario necesariamente no se refiere a una igualdad cuantitativa, sino más bien a un aspecto cualitativo donde se propende a dar cierto tratamiento a las personas que se encuentren en igualdad de condiciones, y dar otro tratamiento a las personas que por determinados factores sociales y económicos se encuentren en circunstancias disímiles. En este sentido, el principio de igualdad sirve de base al momento de realizar la determinación y aplicación de los tributos, y podrá ser justiciable por cualquier persona que considere que determinado acto de autoridad competente ha sido realizado en condiciones injustas a través de las diversas garantías creadas para el efecto, “de esta manera, no se trata de que todos los ciudadanos tributen lo mismo, sino a una igualdad basada en la situación económica de cada sujeto.”⁴⁰

En la actualidad se habla indiferentemente del principio de igualdad y equidad, sin embargo, se debe precisar que la equidad es un principio propio de los sistemas tributarios y del derecho tributario en general, a diferencia de la igualdad que como quedó claro forma parte de los sistemas jurídicos abarcando diferentes ramas del derecho, y no solo la tributaria, de esta forma “la igualdad tributaria es consecuencia de la igualdad de todos ante la ley; se explica como una garantía connatural a la forma republicana de gobierno, y se convierte en autolimitación del poder del Estado; es un derecho natural del individuo, como lo son la libertad, la vida, y la propiedad; es una institución del sistema constitucional”,⁴¹ y es que de hecho más que ser un principio, la igualdad es un derecho, que se encuentra proclamado en el artículo 2 de la Declaración Universal de Derechos Humanos promulgada el 10 de diciembre de 1948, al que más adelante me referiré.

Ahora bien, el profesor Víctor Uckmar distingue que la igualdad ante las cargas fiscales puede ser entendida en dos sentidos: “a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, de manera que los contribuyentes se

³⁹ Alfredo Lewin Figueroa, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario: Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001...*, p. 65.

⁴⁰ Marisa Vazquez, “Principios Constitucionales” ..., p. 134.

⁴¹ César Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación” ..., p. 223.

encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal; b) En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente en relación con la capacidad contributiva de cada uno.”⁴²

De lo expuesto, se puede concluir que el principio de igualdad cumple dos funciones, tal como lo mencionó el profesor Uckmar, por un lado, respetar el derecho de igualdad conformador de todo el ordenamiento jurídico, y por otra parte, vincularse con el principio de capacidad contributiva al determinar que las personas contribuyan en relación con la manifestación de riqueza que realicen.

c) Principio de generalidad

Otro de los principios propios del derecho tributario es el principio de generalidad, el cual plantea que todos los ciudadanos están llamados a contribuir al soporte de las cargas del Estado, es decir a pagar tributos. En razón de que el Estado en ejercicio de su soberanía y para el sostenimiento de las cargas económicas, tiene el poder de imponer el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales a los ciudadanos en medida de su capacidad económica. En este sentido, se puede sostener que este principio va de la mano con el de igualdad, ya que deberá abarcar a la totalidad de administrados y no solo a determinados sectores. En la Constitución ecuatoriana este principio se incluye en el artículo 83.15 donde entre otros, se plantea como deberes y responsabilidades de los ecuatorianos: “cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.”⁴³ Por lo tanto, el régimen tributario se aplica en todo el territorio del Estado, e incluye a todos los habitantes.

Coincido con la opinión del profesor Patiño, cuando dice: “Se enuncian estos principios bajo el criterio que las leyes tributarias deben ser generales y abstractas que rijan impersonalmente para todos los miembros de una comunidad sin consideración a su condición o calidad, y deben abarcar en su conjunto a todos los bienes y personas previstas en la norma

⁴² Víctor Uckmar, *Principios comunes del Derecho constitucional tributario...*, p. 59.

⁴³ Constitución del Ecuador año 2008, Art. 83.15.- “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 en la Ley”.

pertinente, ello constituye condición esencial, para evitar que las cargas tributarias tengan carácter discriminatorio.”⁴⁴

Este principio tiene su origen en los principios de justicia material, y más propiamente en el mencionado principio de igualdad y equidad. Resulta razonable presumir que al manifestar que todos los ciudadanos son iguales ante la ley, de igual forma, en base a esa igualdad todos están llamados a contribuir con el sostenimiento de los gastos del Estado, ya que “como derivación del principio de igualdad encontramos al principio de generalidad que implica que los tributos deben aplicarse integralmente a todas las categorías de personas y de bienes previstos en la Ley, sin excepción alguna”,⁴⁵ se destaca entonces, la conexión existente entre la igualdad y la generalidad en materia tributaria.

César Montaña Galarza sostiene que: “este principio se caracteriza por la abstracción e impersonalidad que proyecta, da fuerza a la decisión de que “todos” deben contribuir sin que quede puerta de escape para los privilegios fiscales”,⁴⁶ privilegios que, la misma Constitución otorga a determinados sectores sociales, como es el caso de exenciones tributarias a los adultos mayores⁴⁷ contenidas en el artículo 37.5 de la CE, a los discapacitados⁴⁸ en el artículo 47.4, además de ciertas disposiciones contenidas en el COT, como es el caso de las exenciones⁴⁹ que determina el artículo 35, entre otras.

⁴⁴ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano...*, p. 27.

⁴⁵ Felipe Iturralde, “Principios Tributarios en el ámbito del derecho positivo”..., p. 167.

⁴⁶ César Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación”..., p. 240.

⁴⁷ Constitución de la República del Ecuador, Año 2008, Art. 37.5.- “El Estado garantizará a las personas adultas mayores los siguientes derechos: 5. Exenciones en el régimen Tributario”.

⁴⁸ *Ibidem*, Art. 47.4.- “El Estado garantizará políticas de prevención de las discapacidades y, de manera conjunta con la sociedad y la familia, procurará la equiparación de oportunidades para las personas con discapacidad y su integración social. Se reconoce a las personas con discapacidad, los derechos a: 4. Exenciones del régimen tributario”.

⁴⁹ Código Orgánico Tributario, Art. 35.- “Exenciones generales.- Dentro de los límites que establezca la ley y sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas y especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales: 1. El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública; 2. Las instituciones del Estado, las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa como entidades de derecho público o privado, para la prestación de servicios públicos; 3. Las empresas de economía mixta, en la parte que represente aportación del sector público; 4. Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o sus ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos; 5. Las Naciones Unidas, la Organización de los Estados Americanos y otros organismos internacionales, de los que forme parte el Ecuador, así como sus instituciones por los bienes que adquieran para su funcionamiento y en las operaciones de apoyos económicos y desarrollo social; y, 6. Bajo la condición de reciprocidad internacional: a) Los Estados extranjeros, por los bienes que posean en el país; b) Las empresas multinacionales, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados; y, c) Los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, por sus impuestos personales y

Así, el principio de generalidad es un principio flexible y no del todo cerrado como hace poco se lo consideraba ya que en la actualidad, el cambio del modelo económico y social ha generado un cambio en el modelo tributario, hasta el punto de que “la última característica de un buen sistema tributario es la flexibilización porque le atribuye versatilidad para adecuarse rápidamente a los cambios en las condiciones económicas imperantes”,⁵⁰ lo que también abarca al tema de las exenciones y beneficios tributarios que deben estar presentes en todo régimen, claro, siempre y cuando se encuentren incluidos dentro de límites legales, y no contravengan ningún precepto constitucional, ni mucho menos presenten una afectación para la economía nacional.

d) Principio de progresividad

El principio de progresividad es catalogado como un principio de orden constitucional por cuanto sirve como instrumento de seguridad jurídica para los sujetos pasivos de la imposición, al lograr que la carga impositiva resultante de un hecho generador determinado guarde estrecha relación con la capacidad de pago manifestada por el contribuyente, estableciendo una gradación de la tarifa que deberá observar una serie de factores tanto de orden social como económicos.

Lewin Figueroa sostiene: “Se dice que la progresividad, como principio, tiene por objeto hacer justo el sistema”,⁵¹ se lo asimila mucho con el principio de proporcionalidad, sin embargo, ambos principios tienen alcances diferentes, ya que el principio de progresividad tiende más a defender la tesis de la igualdad, es decir a mayor manifestación de riqueza mayor importe a pagar, por ejemplo, si un contribuyente genera menores ingresos, menor será la tarifa del impuesto, lo que se traduce en la noción de desigual trato a los desiguales propia de la igualdad vertical, mientras que la proporcionalidad en cambio se limita más a asociar la carga impositiva con el hecho generador, es decir puede existir una tarifa única que se aplique en referencia a la manifestación de riqueza generada por el sujeto pasivo.

aduaneros, siempre que no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país. Las exenciones generales de este artículo no serán aplicables al impuesto al valor agregado IVA e impuesto a los consumos especiales ICE”.

⁵⁰ Jaime Rodrigo Machicao y Gonzalo Cárdenas Castillo, *Temática Tributaria Boliviana, La columna impositiva, Bolivia*, Ed. Universidad Andina Simón Bolívar y Azul Editores, 2004, p. 153.

⁵¹ Alfredo Lewin Figueroa, *Principio Constitucionales del Derecho Tributario...*, p. 106.

En palabras de Marisa Vazquez: “la distribución de la contribución debe estar basada en forma proporcional y progresiva a la capacidad contributiva con lo cual más allá de tratarse de principios se convierten en técnicas (nos referimos a la proporcionalidad y progresividad) que conllevan a complementar con el principio de igualdad”,⁵² según esta autora una vez más se hace evidente la necesidad de que la imposición sea establecida en referencia con la generación de riqueza del contribuyente, es decir, su capacidad contributiva, resguardando de esta forma la realización y efectivización de la equidad.

Si bien este principio permite a través de la medición de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el establecimiento de un tributo justo, no tiene un campo ilimitado de acción ya que siempre debe ir en procura de no caer en la denominada confiscación, o desincentivar la inversión.

A través del principio de progresividad, los estados buscan lograr la generación de un sistema progresivo, en razón de que “la progresividad es uno de los instrumentos esenciales para alcanzar la equidad en el sistema, es decir se afecta a quien tiene más y se afecta menos o exonera al que tiene menos”,⁵³ tesis muy bien planteada, ya que, al igual que como se ha venido sosteniendo, este principio se inspira en la igualdad y equidad, y por lo tanto, lo que menos se espera a través de un sistema progresivo es realizar una afectación a las personas de escasos recursos económicos, sino por el contrario centrar la atención en los contribuyentes con mayores ingresos.

Sobre este sentido de justicia “debemos recordar que la progresividad del sistema tributario –que depende, claro está, de la progresividad de los impuestos que en él figuran- es básica en toda política sincera de distribución constitucionalmente más justa de la renta nacional”,⁵⁴ es decir, que para lograr un sistema progresivo justo, no solo se requiere de la presencia del principio de progresividad, sino además de impuestos progresivos tendientes a gravar en forma gradual las diversas manifestaciones económicas.

⁵² Marisa Vazquez, “Principios Constitucionales”, en Mario Volman et.al. *Régimen Tributario*, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2005, p. 135.

⁵³ Jaime Rodrigo Machicao y Gonzalo Cárdenas Castillo, *Temática tributaria boliviana, La columna impositiva...*, p. 36.

⁵⁴ José Juan Ferreiro Lapatza, “Los principios constitucionales del orden tributario...”, p. 205.

Sin embargo, desde una perspectiva más adecuada a la realidad práctica “Si bien el criterio de progresividad se ha impuesto a tal grado que en algunos países se ha elevado al rango constitucional, ello no parece significar que todas las contribuciones deban ser progresivas sino que sea el sistema fiscal el que se encuentre informado por tal criterio”,⁵⁵ lo que me permite concluir, que en conjunto el sistema para constituirse como progresivo debe estar coordinado de tal manera que a pesar de que no todos los tributos sean progresivos, como sucede en la realidad, se propenda a una imposición gradual que permanentemente se establezca en base a la capacidad económica de los administrados.

e) Principio de proporcionalidad

Principio de orden equitativo, que al igual que el de progresividad toma en consideración la capacidad contributiva de los contribuyentes, pero sosteniendo que la carga impositiva deberá ir en proporción con el hecho generador. Es considerado por gran parte de la doctrina como un principio inherente al sistema tributario, sin embargo no se puede negar su complementariedad con la progresividad y capacidad contributiva, ya que, a través de ambos se logra una justa imposición, y más que nada igualdad de trato para con todos los contribuyentes, de esta forma “resulta indiscutible que la aplicación de este principio, a la luz de la justicia y de la equidad, encarna o lleva en sí al principio de progresividad, más aún cuando debemos actuar frente a realidades tan inequitativas como las de los países latinoamericanos.”⁵⁶ Se evidencia entonces, la vinculación existente entre la proporcionalidad y progresividad al momento de la determinación del tributo.

Y es que principalmente “es sobre todo en el momento de establecer las contribuciones que el principio de proporcionalidad debe guiar al legislador. En su primera decisión de estimar el porcentaje de la economía nacional que se recaudará para los fines públicos y de calcular la parte de cada economía doméstica que se aportará para esos propósitos. Y después al configurar el sistema de las contribuciones y al fijar los elementos de cada una de ellas.”⁵⁷

⁵⁵ Luis Carballo Balvanera, “El principio constitucional de justicia fiscal”, en *Principios tributarios constitucionales*, México, Co-Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecq, 1989, p. 139.

⁵⁶ Felipe Iturralde, “Principios Tributarios en el ámbito del Derecho Positivo” ..., p. 170.

⁵⁷ Miguel Valdés Villareal, “La justicia en las contribuciones”, en *Principios tributarios constitucionales*, México, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca y el Instituto Cultural Domecq, 1989, p. 33.

Por todo ello, es importante hacer mención y destacar que el principio de proporcionalidad, atraviesa todo el sistema tributario, desde la creación de contribuciones hasta la aplicación de la normativa tributaria, es decir, la determinación de los tributos.

f) Principio de prohibición de confiscación

Como ya se ha dicho, mediante el ejercicio del poder tributario otorgado al Estado con el fin de que cumpla con las obligaciones sociales que le han sido encomendadas, se le faculta para que imponga a los particulares la obligación de aportar parte de su riqueza. Sin embargo, de ninguna manera dicho poder podrá afectar el patrimonio de los ciudadanos o atentar contra su derecho a la propiedad, ya que a través de la tributación no se pretende apoderarse de la riqueza de los obligados, sino más bien, mediante el establecimiento de su capacidad de pago determinar el aporte que éstos deberán realizar al tesoro nacional, en relación con los principios de generalidad y solidaridad que plantean que todos los ciudadanos deben colaborar con las cargas económicas del Estado.

En este sentido “las cargas tributarias se impondrán dentro de un límite racional que no afecte la disminución del patrimonio”,⁵⁸ lo cual considero constituye una de las garantías de mayor importancia para los contribuyentes, ya que delimita el accionar unilateral del Estado al momento de hacer uso del poder tributario que ostenta. Si bien, el principio de no confiscación no se encuentra incluido dentro de los principios del régimen tributario establecidos en la Constitución, ni mucho menos en el COT, es un principio que no necesita estar reglado dentro de nuestra materia para que sea justiciable, ya que el Estado lo reconoce en el artículo 323 de la Constitución como *prohibición de confiscación* que haciendo referencia al derecho a la propiedad, determina: “Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación.”⁵⁹

⁵⁸ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano...*, p. 28.

⁵⁹ Constitución de la República del Ecuador, Art. 323.

El principio de no confiscación es un principio que se vincula estrechamente con el principio de capacidad contributiva en consideración de que “el gravamen no puede exceder la capacidad económico-financiera del contribuyente, ni ser desproporcionado respecto de la magnitud de la operación gravada.”⁶⁰ De lo manifestado, reviste de fundamental importancia sentar las bases firmes bajo las que deberá efectuarse la determinación de los tributos, con el fin de evitar una afectación desmedida a los sujetos pasivos de la imposición.

f) Principio de justicia tributaria

El principio de justicia tributaria, íntimamente ligado con el principio de generalidad, equidad e igualdad, es un principio que pese a no encontrarse expresamente establecido ni en la Constitución ni en la normativa tributaria, está orientado a lograr un equilibrio entre el Estado a través de sus administraciones tributarias y los contribuyentes, que por la naturaleza propia del derecho tributario se encuentran en una situación de desigualdad. En este sentido, la justicia tributaria como principio, procura que todas las actuaciones inherentes a la relación jurídica-tributaria además de ser equitativas se efectúen dentro del marco constitucional y legal. Debiendo tributar todas las personas que realicen una manifestación de riqueza y que dicha manifestación se enmarque en el presupuesto legal establecido, sin embargo, la carga contributiva, no solo deberá observar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino además diversos factores de índole social, debiendo tributar más quienes más tienen y menos quienes se encuentran en una situación inferior.

g) Principio de capacidad contributiva

En muchas de las constituciones de los diferentes estados, este principio no es incluido, sin embargo la doctrina argumenta que esto se da, debido a que, al atravesar todos los demás principios formadores del sistema tributario, no es necesario que cuente con un rango constitucional o se lo incluya en la tipificación de las normativas tributarias, porque resulta lógico que al hablarse de igualdad, generalidad, proporcionalidad, progresividad, no confiscación, también se habla de capacidad contributiva. Considero acertada esta noción, ya que en la realidad tributaria en la que nos encontramos, resulta fundamental la aplicación de

⁶⁰ Felipe Iturralde, “Principios tributarios en el ámbito del derecho positivo”..., p. 173.

este principio, que además de ser considerado para la determinación de cada uno de los tributos, también lo debe ser en su recaudación.

En muchas ocasiones se suele relacionar bajo la misma concepción a la capacidad económica con la capacidad contributiva, sin embargo “debemos distinguir la capacidad económica con la capacidad contributiva, dado que ésta se configura por el potencial de riqueza o bienes por se requiere como mínimo para detentar un nivel de vida digno, esto es manifestaciones de existencia de recursos útiles. Así doctrinariamente se considera índices de capacidad contributiva a los factores tales como: la renta global, el patrimonio global y el consumo que realiza una persona.”⁶¹Es decir, ambas figuras son entendidas desde dos perspectivas diferentes, por un lado centrando su atención en la riqueza, y por otro en las actividades que permitan presumir cierto nivel contributivo de los particulares.

Marcos F. García Etchegoyen realiza una clara distinción entre ambas capacidades, sosteniendo:

“En la doctrina italiana –a diferencia de la española- los términos “capacidad económica” y “capacidad contributiva” no se utilizan indistintamente para referirse a un mismo fenómeno. La expresión “capacidad económica” es más amplia que la fórmula “capacidad contributiva”. Mejor dicho, la capacidad contributiva es la capacidad económica disponible para concurrir a los gastos públicos.

No toda capacidad económica es expresión de capacidad contributiva, porque la capacidad económica abarca elementos que exceden a la capacidad contributiva, como por ejemplo el mínimo exento y el límite que impone la prohibición de alcance confiscatorio de la imposición. Por el contrario, toda capacidad contributiva encuentra su base en una capacidad económica, pero la coincidencia es parcial; no se identifican totalmente ambos conceptos.”⁶²

El principio de capacidad contributiva se constituye como un límite a la potestad de imposición del Estado, ya que actúa delimitando las prestaciones tributarias, las cuales deberán ser establecidas en relación a la disposición de los contribuyentes para soportar las cargas públicas, y no podrán ir más allá de lo que dicha disposición refleja. La capacidad contributiva se encuentra presente en todos los principios integrantes del régimen tributario,

⁶¹ Marisa Vazquez, “Principios Constitucionales”..., p. 137.

⁶² Marcos F. García Etchegoyen, *El principio de capacidad contributiva*, Buenos Aires, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004, p.54.

reforzándolos y brindando mayor respeto a la seguridad jurídica de los ciudadanos ya que se evita que el Estado actúe arbitrariamente.

De igual forma la capacidad contributiva se puede apreciar en todos los tributos es decir se encuentra incluida tanto en impuestos, tasas y contribuciones especiales, donde su ámbito de acción es diferente, ya que evidentemente en los impuestos tiene una mayor incidencia, por cuanto estos son determinados de acuerdo a la riqueza de las personas, a diferencia de las tasas y contribuciones especiales, donde es el Estado el que establece el importe del tributo en consideración al beneficio generado, más no a la vinculación directa con la economía del contribuyente.

La doctrina ha dado diversas definiciones a este principio, tal es el caso de Alberto Tarsitano, quien lo define como: “aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible.”⁶³ Por otra parte Héctor Villegas siguiendo la definición de Tarsitano manifiesta que es la: “aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.”⁶⁴

Ahora bien, se puede concluir manifestando que pese a que este principio no se encuentre incluido en las constituciones conjuntamente con otros principios, su importancia para el derecho tributario es fundamental, ya que es un principio inherente y propio del orden tributario que lo diferencia de otras ramas del derecho, por lo que no es necesaria su inclusión para que exista, ya que por sí solo se manifiesta en todo el orden tributario atravesando no solo la totalidad de principios sino también la totalidad de tributos, como ya se menciono.

1.4.2. Fines del régimen tributario

Todo régimen tributario al constituirse en un vital instrumento económico para lograr los fines del Estado, traspasa las fronteras financieras, llegando a un punto de redistribución justa

⁶³ Alberto Tarsitano, “El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático”, en Pistone, Pasquale et al (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*, Buenos Aires, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 409.

⁶⁴ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1984, p. 64.

de la riqueza, y en algún momento repercutiendo “en la economía con una serie de efectos que finalmente culminan en su infiltración total en el mercado en condiciones distintas de las que precedieron la medida fiscal.”⁶⁵ Ahora bien, para comprender de mejor manera el origen de dichos fines, es necesario que iniciar el presente estudio con la definición de Estado y como ha sido su evolución a través del tiempo, Oskar Georg Fischbach dice:

“Históricamente considerado, el Estado es la resultante de una milenaria evolución de la coexistencia humana; de todas las formas que ésta trae consigo, y cuya ordenación realiza el Derecho, el Estado es la más excelsa e importante(...)” “(...) La esencia jurídica del Estado puede cifrarse en el hecho de constituir una organización que aspira a la regulación de la convivencia en un pueblo determinado asentado sobre un cierto territorio, mediante la creación de una voluntad dominante sobre la totalidad de los ciudadanos (...).”⁶⁶

Entre muchos de los fines y deberes del Estado, está el de solventar los gastos públicos, y procurar el bien común para todos los habitantes, es así entonces, que la tributación juega un papel vital para el cumplimiento de dichos deberes al actuar como un eficiente instrumento de política fiscal, que genera parte de los mayores ingresos económicos al Estado, sobre este tema María Inés Ruiz expresa: “El estado tiene que desarrollar una actividad de carácter económico, encaminada a la obtención de medios que le permitan satisfacer las necesidades colectivas mediante la realización de los servicios públicos.”⁶⁷ En este sentido, el régimen tributario es aquella forma de organización de carácter legal y estratégico que permite al Estado administrar la obtención de recursos a través de la tributación.

El régimen tributario que cada país adopte, será el modelo de recaudación que marcará el cumplimiento de los fines del Estado. Así, corresponderá al poder legislativo en base a las necesidades económicas diseñar una estructura tributaria eficaz, tendiente a satisfacer por una parte los requerimientos necesarios para la consecución de la política fiscal determinada por el gobierno, y por otra, respetar los derechos de los contribuyentes, evitando caer en la arbitrariedad y confiscación.

⁶⁵ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y Derecho Tributario...*, p. 596.

⁶⁶ Oskar Georg Fischbach, *Teoría General del Estado*, Cuarta Edición, Barcelona, Ed. Labor S.A. 1949, p. 14-17.

⁶⁷ María Inés Ruiz, “Economía del sector público”, en Mario Volman Dir. *Régimen Tributario*, Argentina, Ed. La Ley, 2005, p. 30.

La Constitución ecuatoriana en el segundo inciso del artículo 300 determina que: “la política tributaria promoverá y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”⁶⁸ Por lo que puedo concluir que en nuestro país, esos son los fines que constitucionalmente se ha impuesto al régimen tributario.

De otro lado, como parte integrante de todo régimen tributario se encuentran los tributos, por lo que, creo importante referirme también a sus fines para aclarar un poco más el panorama, en el Art. 6 del COT se establece: “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.”⁶⁹ Bajo esta perspectiva, se denota la forma en que los tributos coadyuvan en el cumplimiento de los fines del régimen tributario, para de esta manera llegar a determinar las bases bajo las cuales se asienta el mismo.

1.4.3. Potestades tributaria e impositiva

1.4.3.1. Poder y potestad tributaria

Todo Estado en ejercicio de la soberanía que ha adquirido originariamente, puede imponer cargas a todos los ciudadanos. Este ejercicio, es denominado por la doctrina como potestad o poder tributario, así “recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.”⁷⁰

Al actuar el Estado como gestor del bien común, debe en todo momento procurar brindar servicios públicos de óptima calidad, y más que nada que estén al alcance de todas las personas, sin embargo, para la realización de dichos deberes son necesarias cuantiosas sumas de recursos económicos, las mismas que son obtenidas a través de la imposición de cargas

⁶⁸ Constitución del Ecuador, Año 2008, artículo 300.

⁶⁹ Código Orgánico Tributario, artículo 6.

⁷⁰ Sergio Francisco de la Garza, “El Poder Tributario del Estado”, en *Derecho Financiero Mexicano*, México, Ed. Porrúa, 2006, p. 207.

tributarias a los particulares, que se encuentran contenidas en las diferentes normativas que regulan las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. Por lo tanto el Estado, tiene el poder de crear tributos y de crear obligaciones a fin de cubrir sus necesidades.

El poder tributario puede ser originario o delegado, es “originario cuando nace originariamente de la Constitución, y por tanto no se recibe de ninguna otra entidad (...)” “(...) El poder tributario es delegado, en cambio, cuando la entidad política lo posee porque ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario.”⁷¹

Sin embargo, dicho poder ya sea originario o delegado, no tiene alcance ilimitado, ya que el Estado no puede caer en arbitrariedad, lo que significa que la obtención de ingresos económicos a través de la actividad tributaria siempre tendrá que ir ceñida a la ley y en pro de la defensa de los derechos de los contribuyentes, reflejados en los principios del régimen tributario ya mencionados, y más que nada en el principio de capacidad contributiva.

Ahora bien, el Estado en actuación de dicho poder establecerá cuales serán los condicionamientos necesarios para el nacimiento de la relación jurídico tributaria, y por lo tanto de la obligación tributaria, bajo los cuales, los particulares adquirirán una serie de derechos y obligaciones para con él, y de esta manera se desarrollará la realización misma de la tributación.

Finalmente conviene diferenciar la noción de potestad tributaria de la potestad impositiva “La primera corresponde a la actividad legislativa del Estado, la segunda a la administración.”⁷² Es decir que la potestad tributaria, recordando una vez más lo dicho en líneas anteriores, nace de acto legislativo de autoridad competente, mientras que la potestad impositiva, a pesar de ser regulada conforme a la ley, corresponde a los entes creados para el efecto, como es el caso del Servicio de Rentas Internas (SRI),⁷³ Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (SNAE),⁷⁴ y gobiernos autónomos descentralizados –en lo referente a los impuestos que manejan-, incluso en ciertos casos de organismos de excepción como se explicará a continuación.

⁷¹ *Ibíd*em, p. 209.

⁷² José Vicente Troya, “Finanzas Públicas y Constitución”..., p. 273.

⁷³ Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas No. 41, Registro Oficial No. 206 de 2 de diciembre de 1997, artículo 1.

⁷⁴ Código Orgánico de la Producción, comercio e inversiones, Registro Oficial No. 351 de 29 de diciembre de 2010.

1.4.3.2. Potestad impositiva

Una vez establecido el ámbito de la denominada potestad tributaria, es importante señalar que para la realización de sus fines, el Estado en ejercicio de su soberanía, ha delegado y otorgado ciertas potestades y capacidades a determinados entes creados con el fin de recaudar y administrar los diversos ingresos económicos provenientes de actividades de orden tributaria. Albert Hensel expresa que: “por “derecho a la imposición” debe entenderse la facultad que tiene un Ente de derecho público de hacer uso de las facultades inherentes al poder a él competente (en virtud de un derecho propio o derivado), con el objeto de recaudar de las personas que le están sujetas –siendo necesario mediante fuerza de coacción- los tributos llamados “impuestos.”⁷⁵ Parecería que su concepción se orienta más al denominado poder tributario, lo cual se justifica en el sentido de que la potestad impositiva proviene de dicho poder, y que por lo tanto sin el mismo no podría hacerse efectiva.

De lo expuesto “la potestad de imposición requiere en la práctica de la administración, como ente que represente la expresión concreta del ejercicio de esa potestad y materialice en la práctica los presupuestos contenidos en la ley para hacer posible la actividad impositiva.”⁷⁶

Este ente administrativo es denominado como Administración Tributaria, la misma que para la consecución de sus fines, y debido a la naturaleza misma de la imposición se divide en Administración Tributaria Central, Administración Tributaria Seccional y Administración Tributaria de Excepción. Las facultades de las que goza la Administración Tributaria según el artículo 67 del COT son: de aplicación de la ley; determinación de la obligación tributaria; resolución de reclamos y recursos de los sujetos pasivos; potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.⁷⁷ Más adelante trataré por separado cada una de estas facultades.

La *administración tributaria central*, es aquella entidad encargada de la recaudación de impuestos de orden nacional, y está representada fundamentalmente por el poder ejecutivo, el mismo que por mandato de la ley actúa a través del SRI y la SNAE, organismos creados con el

⁷⁵ Albert Hensel, “El Derecho a la Imposición”, en *Derecho Tributario*, Rosario, Ed. Nova Tesis, 2004, p. 92.

⁷⁶ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, p. 209.

⁷⁷ Código Orgánico Tributario, Artículo 67.

fin de realizar las actividades encomendadas por el superior, tendientes a la determinación y recaudación de tributos. Esta administración se encuentra regulada en el artículo 64 del COT, el mismo que dispone lo siguiente: “La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca.”⁷⁸

Como ya se manifestó estos organismos son los siguientes: en primer lugar el SRI creado a través de la Ley 41 con Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997, donde según el artículo 1 de la mencionada ley se crea el Servicio de Rentas Internas como una entidad técnica autónoma con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito.⁷⁹ La administración del SRI corresponderá a un Director General designado por el Presidente de la República,⁸⁰ tal como reza el artículo 5 de la ley supra. En el artículo 9 en cambio se plantea que para la funcionalidad del SRI se contará también con la presencia de directores regionales y provinciales.⁸¹ “Al Director General del SRI le corresponde en forma exclusiva y excluyente absolver consultas, expedir resoluciones en revisión y expedir actos normativos de carácter general. Puede delegar sus funciones excepto las antes indicadas.”⁸² Por lo tanto los directores regionales y provinciales no gozarán de todas las facultades que ostenta el Director General. En todo caso las actividades desempeñadas por las personas asignadas se regularán a la par por la Ley de Creación del SRI así como también por el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas con Decreto Nro. 1026 de fecha 2 de enero de 1998. Sin embargo no podemos olvidar que antiguamente el ente administrativo designado para tal efecto era otro, ya que “La estructura administrativa de Rentas en el país, mantuvo desde sus orígenes a la Dirección General de Rentas como el ente a cuya responsabilidad se asignaba el control, determinación, recaudación de los Tributos internos, así como de todas aquellas actividades que surgen de las relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes,

⁷⁸ Código Orgánico Tributario, artículo 64.

⁷⁹ Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas Nro. 41, Registro oficial 206 de 2 de diciembre de 1997, artículo 1.

⁸⁰ Ley de Creación del SRI, artículo 5.

⁸¹ Ley de Creación del SRI, artículo 9.

⁸² José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Formal o Administrativo Tributario*, Quito, 2009, p. 3.

conforme fue creada en la Ley de Hacienda de 1928, y como tal se ha mantenido hasta el mes de Diciembre de 1997.”⁸³

Además como el mismo Patiño manifestaría, con la creación del SRI, el régimen tributario en el Ecuador ha logrado una mejora en cuanto a su eficiencia y una disminución de los niveles de corrupción que eran tan característicos con la Dirección General de Rentas. Sin embargo considero que aún queda mucho por hacer para el mejoramiento administrativo del SRI, lo cual corresponderá no solo al gobierno sino también a la ciudadanía en general al hacer justiciables sus derechos en el momento en que acuden a los órganos administradores de justicia.

Otro de los organismos a los que en líneas anteriores hacíamos referencia y que forma parte de la administración tributaria central es la anteriormente conocida como Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE),⁸⁴ y que pasó a denominarse Servicio Nacional de Aduana del Ecuador a partir de la promulgación del reciente Código de la Producción, Comercio e Inversiones⁸⁵ el cual entró en vigencia el 29 de diciembre del 2010, a través de Registro Oficial No. 351, y que según el artículo 212 del Código de la Producción: “(...) es una persona jurídica de derecho público, de duración indefinida, con autonomía técnica, administrativa, financiera y presupuestaria, domiciliada en la ciudad de Guayaquil y con competencia en todo el territorio nacional”.

Por lo tanto, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (en adelante SNAE) es una institución pública a la que se le atribuye en virtud de este Código principalmente la ejecución de la política aduanera, para lo cual se prevé la existencia de una Dirección Nacional y Direcciones Distritales, para llevar de mejor manera la administración de esta entidad pública.

En sentido general los tributos al comercio exterior administrados por la SNAE son: a) derechos arancelarios; b) los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y, c) las tasas por servicios aduaneros. Además se debe precisar que en el Art. 108 se dota de potestad tributaria

⁸³ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano...*, p. 173.

⁸⁴ Ley Orgánica de Aduanas, Registro Oficial Nro. 359 del 13 de julio de 1998.

⁸⁵ Código Orgánico de la Producción, comercio e inversiones, publicado en el Registro Oficial No. 351 de 22 de diciembre de 2010.

al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, donde textualmente se determina: “(...) El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador mediante resolución creará o suprimirá las tasas por servicios aduaneros, fijará sus tarifas y regulará su cobro (...).”⁸⁶ De esta forma, se desprende que el SNAE cuenta con una administración similar a la que tiene el SRI, correspondiendo ciertas atribuciones privativas al Director General y otras competencias a las Direcciones Regionales.

La *administración tributaria seccional*, que se encuentra administrada por los consejos provinciales y municipios, ha adquirido en los últimos años mayores atribuciones en lo inherente a la autonomía tributaria, lo cual no solo ha respondido a la descentralización y desconcentración reconocida en la vigente Constitución, sino además a la necesidad de mejorar la eficiencia tributaria en todos los niveles de gobierno. Específicamente los consejos provinciales y municipios cuentan con poder tributario delegado para la creación de tasas y contribuciones especiales a través de ordenanzas, y con potestad impositiva para la recaudación de impuestos, conforme a lo estipulado en el ordenamiento jurídico.

En el Ecuador recientemente se promulgó el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD)⁸⁷ –cuerpo legal que derogó la Ley Orgánica de Régimen Municipal- donde se plantea la división del Ecuador en regiones, a través de las cuales se busca alcanzar la descentralización y por ende un desarrollo equilibrado de todas las secciones territoriales del país. Así, “se puede afirmar que la descentralización constituye todo un mecanismo estratégico, una argucia gubernativa que adoptan los diferentes gobiernos para llegar con recursos específicos lo más cerca posible de la población que requiere de servicios públicos”.⁸⁸ En la Constitución se establece en el ya citado artículo 264 que los gobiernos

⁸⁶ Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, “Art. 108.- Tributos al Comercio Exterior.- Los tributos al comercio exterior son: a) Los derechos arancelarios; b) Los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y, c) Las tasas por servicios aduaneros. El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador mediante resolución creará o suprimirá las tasas por servicios aduaneros, fijará sus tarifas y regulará su cobro. Los recargos arancelarios y demás gravámenes económicos que se apliquen por concepto de medidas de defensa comercial o de similar naturaleza, no podrán ser considerados como tributos en los términos que establece el presente Código, y por lo tanto no se registrarán por los principios del Derecho Tributario”.

⁸⁷ Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el Registro Oficial Suplemento 303 de 19 de octubre de 2010.

⁸⁸ César Montaña Galarza, “Relatoría General Descentralización y autonomía fiscal en el Ecuador (2010)”, en *Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, 2010, p. 4. <http://www.iedt.org.ec/images/jornadasec/10a.pdf>; 19 de septiembre de 2012.

municipales tendrán como una de sus competencias exclusivas la creación, modificación o supresión mediante ordenanzas de tasas y contribuciones especiales de mejoras, en este sentido en el COOTAD se regula todo lo concerniente a como se llevará a cabo esta competencia.

En este sentido, los organismos referidos gozan de las facultades otorgadas por mandato de la ley, es decir las facultades normativa, reglamentaria, determinadora, verificadora, recaudadora y de administración de los tributos correspondientes, sin olvidar como lo diría Patiño Ledesma la potestad coactiva para hacer efectivas sus pretensiones.

Es indudable que la base del nuevo COOTAD es la autonomía política, administrativa y financiera de las cuales están dotados los gobiernos autónomos descentralizados, los cuales para el cumplimiento de sus fines requieren de ingresos económicos que principalmente provendrán del correcto ejercicio de su autonomía financiera, a través de la gestión tributaria. Por ello en la norma mencionada se establece que los gobiernos autónomos descentralizados están conformados por los gobiernos de las regiones, provincias, cantones o distritos metropolitanos y de las parroquias rurales, a los cuales específicamente se les ha asignado ciertas atribuciones, entre ellas y según el nivel de gobierno específico la potestad tributaria y potestad impositiva.

La doctrina y la ley han determinado como otra de las administraciones tributarias a la *administración tributaria de excepción*, la que incluye a los organismos que están encargados de prestar servicios públicos, y de actuar como entes encargados de la gestión tributaria, por mandato de la ley, a quienes se los ha constituido “en sujetos activos de la obligación en unos casos y en otros asignándoles competencia para atender los requerimientos de los contribuyentes mediante la absolución de reclamos, consultas o recursos.”⁸⁹ El COT establece en el artículo 66 que estos organismos actúan en el caso en que la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos.⁹⁰ En tal evento, la administración de estos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la

⁸⁹ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano...*, p. 217.

⁹⁰ Código Orgánico Tributario, “Art. 66.- Administración tributaria de excepción.- Se exceptúan de lo dispuesto en los artículos precedentes, los casos en que la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad acreedora de tributos. En tal evento, la administración de estos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación”.

ley señala; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación. Un ejemplo de estos organismos, son la Superintendencia de Bancos, la Universidad de Guayaquil, entre otros.

Ahora bien, en líneas anteriores se detallaban cuáles eran las *facultades de la administración tributaria*, y entre estas se encontraba la *facultad determinadora*, la misma que consiste según la definición del COT artículo 68: “en el 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 del tributo.”⁹¹ Sobre lo cual Juan Carlos Benálcazar sostiene: “La determinación, en suma, es un acto o conjunto de actos que dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; y en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo y cuál es el importe de la deuda.”⁹² Es decir, a través de la determinación se llega a saber cuál es la cantidad que deberá pagar el contribuyente, todo esto después de determinar la relación del hecho generador efectuado con las disposiciones contenidas en la ley. La determinación tributaria puede ser efectuada a través de tres modalidades, a saber: a) por determinación del sujeto pasivo; b) determinación de la administración tributaria; o, c) determinación mixta, es decir aquella en la que actúan tanto el sujeto pasivo como la administración tributaria conjuntamente.

En cuanto a la *facultad reglamentaria*, ésta corresponde privativamente al Presidente de la República, sin embargo según Luis Aníbal Toscano Soria: “Los reglamentos tributarios en la normativa ecuatoriana ordinariamente son de carácter nacional, sin que pueda descartarse la existencia de reglamentos municipales, provinciales y de autoridades tributarias de excepción”,⁹³ es decir que en las diferentes administraciones tributarias también pueden promulgarse reglamentos, tal es el caso de ciertas ordenanzas que tienen el carácter de reglamentarias.

La *facultad resolutive* se encuentra establecida en el artículo 69, donde se establece: “Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución

⁹¹ Código Orgánico Tributario, artículo 68.

⁹² Juan Carlos Benálcazar Guerrón, *El acto administrativo en materia tributaria*, Quito, Ed. Ediciones Legales S.A. 2006, p. 83.

⁹³ Luis Aníbal Toscano Soria, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en materia tributaria*, Quito, Ed. PPUDELECO Editora S.A, 2006, p. 16.

motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.”⁹⁴

En el artículo 70 sobre la *facultad sancionadora*, se manifiesta que: “en las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en casos y medidas previstas en la ley.”⁹⁵

La *potestad de gestión y recaudación de los tributos* como un medio para la efectivización de la actividad tributaria corresponde de igual manera a las administraciones tributarias, por lo que las leyes les han otorgado ciertas atribuciones para hacer efectivo el pago de las obligaciones tributarias generadas por parte de los sujetos activos de la imposición, encontrándose la acción coactiva entre éstas. Esta facultad se encuentra determinada en el artículo 71 del COT, el cual reza lo siguiente: “La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo. El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instruya la administración.”

1.4.4. Derechos de los contribuyentes

La Constitución como norma suprema establece un conjunto de derechos a favor de los ciudadanos, los cuales se podrán ejercitar y efectivizar a través de las diferentes garantías que han sido creadas para el efecto. En este sentido, se precisa que existen diversas concepciones acerca de que es un derecho, una de ellas es la presentada por Gustavo Zagrebelsky quien sostiene: “Los derechos entendidos como pretensiones de la voluntad tienen naturaleza esencialmente subjetiva en un doble sentido. Son, en efecto, instrumentos para la realización de intereses individuales, confiados a la autónoma valoración de sus titulares, y además su violación autoriza a estos últimos a procurar su tutela”,⁹⁶ de lo expuesto se concluye que en forma general un derecho es una prerrogativa inherente a un sujeto que se encuentra

⁹⁴ Código Orgánico Tributario, artículo 69.

⁹⁵ Código Orgánico Tributario, artículo 70.

⁹⁶ Gustavo Zagrebelsky, “Derechos de Libertad y Derechos de Justicia”, en *El Derecho Dúctil*, Madrid, Editorial Trotta, 4ta. Edición, 2002, p. 85.

reconocida de forma tácita o expresa en una norma ya sea a nivel constitucional, internacional o legal.

La doctrina ha categorizado a los derechos de acuerdo a la función que cumplen y por lo tanto a la concepción que se tenga de los mismos, sin embargo considero que el término que mejor encasilla a los derechos de los contribuyentes son los llamados *derechos patrimoniales*, por la relación directa que implica el ejercicio de la rama tributaria con la denominada *propiedad*, los cuales en sentido estricto a palabras de Luigi Ferrajoli se entienden de la siguiente manera: “los derechos patrimoniales –del derecho de propiedad a los demás reales y también los derechos de crédito- son derechos singulares (*singuli*), en el sentido asimismo lógico de que para cada uno de ellos existe un titular determinado (o varios cotitulares, como en la copropiedad) con exclusión de todos los demás.”⁹⁷ En este caso los titulares de los mismos son específicamente los contribuyentes, en atención a la “relación jurídica-tributaria” entre el Estado a través de las administraciones tributarias y los sujetos pasivos de la imposición.

Muchas han sido las teorías sobre la posición de los contribuyentes en cuanto a la actuación del Estado como institución dotada de poder para imponer el pago de obligaciones tributarias. Se ha hablado constantemente de una situación de indefensión de los particulares ante este hecho, sin embargo, los regímenes y sistemas tributarios de los estados han buscado resolver este problema fortaleciendo en las leyes a los derechos de los contribuyentes.

La circunstancia de este abuso de los derechos de los contribuyentes encuentra su razón de ser “en la siempre bienvenida lucha contra la evasión, que lleva al Estado al desmadre de calificar y tratar como evasores a quienes actuando de buena fe optan por una alternativa legal de mejor opción económica, a la presencia de criterios eficientistas que tratan de superar las deficiencias y carencias de los organismos de recaudación con medidas que devienen arbitrarias por las más diversas razones, y a la actuación desmedida de funcionarios bajo la invocación de conceptos vagos e inasibles.”⁹⁸

⁹⁷ Luigi Ferrajoli, *Derechos y Garantías*, Madrid, Editorial Trotta, 2001, p. 46.

⁹⁸ Rubén O. Asorey, *Protección constitucional de los contribuyentes*, Madrid, Ed. Universidad Católica de Argentina, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 2000, p.26.

Ahora bien, por la situación indicada, resulta imprescindible fortalecer el ejercicio de los principios base de los sistemas tributarios operantes, a través de mecanismos como la presentación de normas tributarias con disposiciones claras que protejan jurídicamente la realización de actos administrativos justos y apegados a la ley, y eviten en todo momento una afectación contra el patrimonio de las personas y un abuso por parte del Estado en ejercicio pleno de su poder.

En el Ecuador no existe una norma legal que establezca los derechos con que cuentan los contribuyentes, como si sucede en Argentina o España, lo que si existe es un catálogo establecido por el Servicio de Rentas Internas en el que se establecen ciertos derechos⁹⁹ que más se orienta a garantizar un correcto proceso administrativo, que ha garantizar una tutela judicial.

Sin embargo, a pesar de estar determinados por el SRI, al no estar establecidos en una norma –de cualquier jerarquía-, no tienen efectos vinculantes ni mucho menos generales, por lo tanto no pueden ser justiciables, ya que van mas encaminados para su defensa dentro de la administración tributaria, sin abarcar todos los ámbitos de la relación jurídico-tributario. Por

⁹⁹ <http://www.sri.gob.ec/web/guest/derechos-del-contribuyente;jsessionid=9A3F9433AB23282E8068E89A43BCF54B.sriint>, 19 de septiembre de 2012, Catálogo de Derechos de los Contribuyentes, 2006: 1. Derecho a ser tratado con el debido respeto, consideración y cortesía, por el personal de la Administración Tributaria; 2. Derecho ha ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; 3. Derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente y en la forma que les resulte menos onerosa a las obligaciones tributarias; 4. Derecho a conocer la identidad de los funcionarios encargados de la atención al público; 5. Derecho a presentar las peticiones, solicitudes y reclamos ante la Administración Tributaria de conformidad con la ley; 6. Derecho a recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución de la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos previamente en las leyes tributarias, según el procedimiento administrativo que se trate; 7. Derecho a que sus peticiones y reclamos sean resueltos motivadamente en los términos previstos por la ley; 8. Derecho a obtener certificación y copias de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener certificación de los documentos presentados ante la Administración Tributaria y de las actuaciones administrativas de las cuales sea parte; 9. Derecho a que la información personal que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios y que la misma no sea cedida a terceros sin el consentimiento y la autorización del contribuyente, a menos que se trate de disposición judicial o autoridad competente; 10. Derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente y que se mantengan en los archivos administrativos. Estos únicamente podrán ser solicitados por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, de conformidad con la ley; 11. Derecho al debido proceso en sus relaciones con la Administración Tributaria; 12. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha y el procedimiento en el que los presentó y los mismos se encuentren vigentes; 13. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte; 14. Derecho a interponer los medios de defensa previstos en la normativa contra cualquier acto administrativo; 15. Derecho al reconocimiento de beneficios o regímenes fiscales de conformidad con la ley; 16. Derecho a participar gratuitamente en cursos de capacitación tributaria, organizados por la institución y dirigidos a la ciudadanía; 17. Derecho a formular quejas, sugerencias y felicitaciones en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria; 18. Derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la Administración Tributaria.

este motivo, los principios tributarios determinados tanto en la Constitución como en el COT, deben ser fortalecidos, al igual que el uso de las garantías procesales con que cuentan los administrados para hacer efectivas sus pretensiones y justiciar sus derechos. Así, además de las acciones determinadas en el COT, en la Constitución se han previsto como garantías constitucionales y que en este caso pueden ser ejercidas por los contribuyentes a las siguientes: acción de protección,¹⁰⁰ acción extraordinaria de protección,¹⁰¹ acción por incumplimiento,¹⁰² inconstitucionalidad de norma,¹⁰³ entre otras.

En este mismo sentido, desde un análisis más específico a la rama tributaria, en el artículo 103 se establecen los deberes que tiene la administración tributaria¹⁰⁴ y que considero se constituyen en garantías, ya que su inobservancia o incumplimiento puede dar pie para que los administrados acudan a la justicia con el objeto de reclamar sus derechos, entre estos deberes se incluye la motivación de los actos administrativos (garantía del debido proceso); derecho de petición, al determinar que la administración debe recibir toda petición o reclamo que el administrado presente; notificación debida de todo acto administrativo que emita, entre otros.

De esta forma, en un supuesto de que exista falta de normas expresas o de garantías más desarrolladas bastará fortalecer el principio de legalidad a fin de que se garantice el cumplimiento de las normas por parte de la administración tributaria. Este fue uno de los temas desarrollados en las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, donde en palabras de Pablo Guevara: “Lo cuestionable es que este límite al ejercicio de la potestad de la administración, instaurado como medida de contrapeso que busca equiparar una relación jurídica entre desiguales, es una fórmula legal que podría ser ineficiente frente a disposiciones de una reforma legal, convirtiendo a este principio vulnerable a consecuencia de simples cambios en la legislación.”¹⁰⁵

José Oswaldo Casás sobre los derechos y garantías manifiesta: “El conjunto de derechos y garantías reconocidos al contribuyente puede estar contenido explícita o implícitamente en el

¹⁰⁰ Constitución de la República 2008, Art. 88.

¹⁰¹ Constitución de la República 2008, Art. 94.

¹⁰² Constitución de la República 2008, Art. 93.

¹⁰³ Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales, Art. 77.

¹⁰⁴ Código Orgánico Tributario, Art. 103.

¹⁰⁵ Pablo Guevara, “Estados de indefensión del contribuyente ante la administración tributaria”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario* realizadas el 20 y 21 de noviembre de 2007, Quito, Ed. Cevallos, 2007, p. 185.

plano constitucional o haber sido enunciado sistemáticamente a través de una ley dictada al efecto como esta comenzando a acontecer, frente a un reclamo sostenido con insistencia, en diversos países de Europa y América”,¹⁰⁶ obviamente esto no sucede en Ecuador donde los contribuyentes cuentan con derechos dispersos en los diferentes cuerpos legales como son el Código Orgánico Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno, Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, entre otros, lo cual dificulta su exigibilidad.

En general, el reconocimiento de los derechos de los contribuyentes es una necesidad de la relación jurídica-tributaria que cada vez toma más fuerza. Los gobiernos de turno deben centrar su atención en mejorar las condiciones de los contribuyentes, a fin de incentivar una verdadera cultura tributaria, y por lo tanto disminuir los fenómenos de la elusión y evasión que tanto afectan la economía del país.

1.4.4.1. Derecho y principio a la seguridad jurídica

La seguridad jurídica ha sido reconocida por la doctrina como un valor (al que ya nos referimos en anteriores líneas), un principio y un derecho, sin embargo existen diferentes posiciones en cuanto a su concepción como principio y su concepción como derecho. Como principio, la seguridad jurídica es vista como aquella garantía constitucional que busca la aplicación de normas que integran el ordenamiento jurídico de forma clara, previa, pública, precisa y aplicada por autoridad competente. Mientras que como derecho, se establece como una prerrogativa de la cual gozan todos los sujetos y que puede ser exigida en todas las instancias públicas y privadas. La Constitución ecuatoriana reconoce a la seguridad jurídica como un derecho en su artículo 82, al establecer que: “el respeto a la seguridad jurídica se fundamentará en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”.¹⁰⁷ Es decir, la seguridad jurídica, se establece como el derecho de todas las personas a contar con normas determinadas, precisas y claras, que además se encuentren acorde con la Constitución.

¹⁰⁶ José Oswaldo Casás, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ed. Ad-Hoc, 2002, p.133.

¹⁰⁷ Constitución del Ecuador, Año 2008, artículo 82.

En este sentido, y atendiendo la supremacía constitucional se prevé que las normas que integran el ordenamiento jurídico ecuatoriano deberán guardar armonía con la Constitución, es decir, sin vulnerar derechos constitucionales, así en el artículo 11.4 de la CE se determina: “Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de derechos ni de las garantías constitucionales”.

Algunos autores suelen llamar a la seguridad jurídica como certeza jurídica, Juan Carlos Peirano Facio y James A. Whitelaw manifiestan que: “la seguridad constituye el motivo radical y primario de lo jurídico” más adelante continúan “(...) en materia tributaria adquiere particular relevancia, tanto para los individuos en cuanto tales como para los inversores, la permanencia de las disposiciones que regulan aspectos trascendentes que tienen relación con la disponibilidad de factores económicos, que requieren un amplio margen de previsibilidad.”¹⁰⁸ Por otra parte Oswaldo Casás, expresa que: “la protección de la confianza presupone la seguridad jurídica del derecho objetivo, o sea, de las normas jurídicas en cuanto patrones o criterios de actuación de los individuos y de las entidades públicas”,¹⁰⁹ es decir para la realización de este derecho será necesaria la certeza de que las normas sean verdaderas garantías, y no disposiciones transitorias y ocasionales, que mantenga en una constante inestabilidad a los contribuyentes, ya que si esto sucede además de afectar este derecho constitucional, podría acarrear consecuencias como el quiebre del sector empresarial, la desmotivación de empresas extranjeras de invertir en nuestro país, entre otros.

De lo expuesto, el derecho constitucional a la seguridad jurídica tiene marcada incidencia en la tributación, ya que es una prerrogativa que además de gozar de supremacía constitucional por estar incluida en la Constitución, protege a los contribuyentes de las arbitrariedades que puedan presentarse en la aplicación de las normas.

1.4.4.2. Derecho a la igualdad

Anteriormente se destacó la importancia de la igualdad como valor y principio, ahora me corresponde analizarlo como un derecho. En razón de esto, y en consideración a que estamos

¹⁰⁸ Juan Carlos Peirano Facio y James A. Whitelaw, “Protección constitucional de los contribuyentes en Uruguay”, en Rubén O. Asorey Dir. *Protección constitucional de los contribuyentes*, Barcelona, Ed. Universidad Católica Argentina, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000, p. 86.

¹⁰⁹ José Oswaldo Casás, “El principio de seguridad jurídica y las inversiones”..., p. 289.

ante un *Estado constitucional de derechos y justicia*, donde la igualdad se constituye en un derecho fundamental reconocido a todas las personas, en la Constitución ecuatoriana se incluyen varias normas que garantizan el derecho a la igualdad.

Así, principalmente en el artículo 66.4 de la CE se determina que: “Se reconoce y garantiza a las personas: (...) Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación”, es decir, esta igualdad ya no se concibe como la tradicional idea de la igualdad horizontal que establece el postulado de “tratar a todos por igual”, sino que actualmente se acepta la existencia de desigualdades, en las cuales no cabe un trato similar, ya que estas se desarrollan por diversas razones inherentes a ámbitos culturales, sociales y económicos, que necesitan el establecimiento de un trato diferenciado. Es desde esta visión, de donde proviene la existencia de los llamados “grupos de atención prioritaria”, conformados por grupos de personas que se encuentran en una situación de desventaja ante los demás. La Constitución ecuatoriana, presenta una amplia regulación en cuanto a estos grupos, así en el artículo 35 se determina que estos son: “Las personas adultas mayores, niñas, niños y adolescentes, mujeres embarazadas, personas con discapacidad, personas privadas de libertad y quienes adolezcan de enfermedades catastróficas o de alta complejidad (...)”. Para equiparar esta situación de desventaja, a estos grupos se les reconoce ciertos derechos especiales, entre los cuales se encuentran las *exenciones en el régimen tributario*, consolidando el derecho de los contribuyentes a la igualdad bajo la noción de tratar como iguales a los iguales y como desiguales a los desiguales.

También se encuentra reconocido en el Art. 2 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre suscrita el 10 de Diciembre de 1948, el cual reza lo siguiente:

“Toda persona tiene los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión pública o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición. Además no se hará distinción alguna fundada en la condición política, jurídica o internacional del país o territorio de cuya jurisdicción dependa una persona, tanto si se trata de un país independiente, como de un territorio bajo administración fiduciaria, no autónomo o sometido a cualquier otra limitación de soberanía.”¹¹⁰

¹¹⁰ Declaración Universal de Derechos Humanos, promulgado el 10 de diciembre de 1948, Art. 2.

Más adelante el artículo 7 del citado instrumento jurídico determina: “Todos son iguales ante la ley, y tienen sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación.”¹¹¹ Se evidencia de esta forma, la generalidad que abarca la norma al especificar “todos”, lo que significa que sin distinción alguna todas las personas cuentan con iguales derechos, igual protección e igual tutela.

Otros de los instrumentos internacionales donde se proclama este derecho es el artículo 1 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano¹¹² en el que se establece que: “Los ciudadanos nacen y permanecen libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales solo pueden manifestarse en la utilidad común”. De lo expuesto, se puede apreciar la naturaleza del derecho de igualdad al considerárselo como un derecho inherente a todas las personas.

Adentrando a la rama tributaria, se precisa que se establece el derecho a la igualdad como una prerrogativa de gran importancia para la relación entre el fisco y los contribuyentes, puesto que no es una relación de iguales, y por lo tanto la aplicación de los tributos requiere de un tratamiento diferenciado que permita recobrar más a los que más tienen, y menos a los que se encuentran en una situación económicamente inferior.

1.4.4.3. Derecho al debido proceso

La relación jurídica entre el Estado y los contribuyentes, además de traer incluidos un conjunto de derechos y obligaciones, por su propia naturaleza también puede desarrollar una serie de conflictos de diversa índole, los cuales deben resolverse en un marco de justicia que observe las garantías propias del debido proceso como fundamento del respeto de los derechos constitucionales en el momento en que se busque el reconocimiento o exigibilidad de un derecho “en síntesis el debido proceso debe ser entendido como el conjunto de elementales garantías judiciales que hagan posible el ejercicio real de los derechos, su protección y reivindicación en caso de amenaza o violación ya sea por parte del estado o de los particulares,

¹¹¹ Artículo 7, Declaración Universal de Derechos Humanos.

¹¹² Artículo 1, Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, del 05 de Octubre de 1789.

permitiendo con ello que los ciudadanos puedan defenderse adecuadamente ante cualquier acto o decisión que los afecte.”¹¹³

Queda claro entonces, que el debido proceso además de ser un derecho es una garantía con la que cuentan los ciudadanos, de que en todo momento la actuación de la administración de justicia sea acorde a la Constitución y la ley, en procura de que todo proceso se desenvuelva correctamente bajo las nociones de justicia e igualdad.

El debido proceso tuvo sus orígenes en Francia en la llamada “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 5 de octubre de 1789”,¹¹⁴ donde en los artículos 6, 7, 8 y 9 se regularon estas garantías a favor de los ciudadanos que pretendían evitar tratos opresivos e injustos propios de la época. En el Ecuador este derecho se encuentra plasmado en el artículo 76 de la CE donde se plantea que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso,¹¹⁵ donde se incluyen una serie de garantías enunciadas en el mencionado artículo.

De esta forma, el derecho al debido proceso es un derecho fundamental de los contribuyentes, ya que optimiza la realización de la justicia a través de procesos administrativos y judiciales que garanticen a los particulares el respeto a sus derechos constitucionales. Sin embargo, es importante mencionar que no solo corresponde a los jueces competentes su aplicación, sino también a las administraciones tributarias dentro de los procesos administrativos.

¹¹³ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Volumen II, Loja, Ed. Universidad Técnica Particular de Loja, 2005, p. 31.

¹¹⁴ Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, Francia, “Art. 6.- La ley es la expresión de la voluntad general. Todos los ciudadanos tienen el derecho de participar personalmente o por medio de sus representantes en su formación. Debe ser la misma para todos, tanto si protege como si castiga. Todos los ciudadanos, al ser iguales ante ella, son igualmente admisibles a todas las dignidades, puestos y empleos públicos, según su capacidad y sin otra distinción que la de sus virtudes y talentos”; “Art. 7.- Ninguna persona puede ser acusada, detenida ni encarcelada sino en los casos determinados por la ley según las formas prescritas en ella. Los que solicitan, facilitan, ejecutan o hacen ejecutar órdenes arbitrarias deben ser castigados; pero todo ciudadano llamado o requerido en virtud de lo establecido en la ley debe obedecer inmediatamente: se hace culpable por la resistencia”; “Art. 8.- La ley no debe establecer más que penas estrictas y evidentemente necesarias, y nadie puede ser castigado sino en virtud de una ley establecida y promulgada con anterioridad al delito y legalmente aplicada”; “Art. 9.- Toda persona, siendo presumida inocente hasta que sea declarada culpable, si se juzga indispensable su detención, la ley debe de reprimir severamente todo rigor que no sea necesario para el aseguramiento de su persona”.

¹¹⁵ Constitución del Ecuador, artículo 76.

El capítulo analizado, se centro en describir conceptualmente a los regímenes tributarios, y sus elementos, a fin de describir como se encuentra concebido este modelo tributario en el Ecuador, y a partir de ello, diferenciarlo de los llamados “sistemas tributarios”, que son estructuras sistemáticas más desarrolladas que los regímenes. De esta forma, se destaco la importancia de que el país evolucione su estructura hacia la de un sistema tributario, lo cual se logrará siempre y cuando exista una armonización y fin común entre los elementos de la tributación.

Una vez, conceptualizados y definidos los parámetros que me servirán de base para analizar la evolución histórica del régimen tributario en el Ecuador, es momento de relatar como se desarrollaron las primeras manifestaciones tributarias en el país, su origen, desarrollo y desenvolvimiento a través del período de 1830 a 1900.

CAPÍTULO II

**EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS PRINCIPALES REGULACIONES
CONSTITUCIONALES Y LEGALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO EN EL
ECUADOR**

PERÍODO (1830-1900)

La época que en este capítulo se analizará no solo está caracterizada por importantes hechos históricos en materia tributaria, sino que además se desarrolló en medio de una grave inestabilidad producto de la inexperiencia de los primeros gobernantes de nuestra patria. Por todo esto, pretendo establecer período por período cuál ha sido el tratamiento que ha tenido la tributación en el Ecuador a la luz de las principales reformas constitucionales, considerando claro está que en la época a la cual me refiero, todavía no existía una regulación normativa a través del Código Tributario.

Antes de entrar a la materia de interés, presentaré una breve descripción de los acontecimientos más importantes perpetrados antes del año 1830, para poder determinar en qué situación fue concebida la primera Constitución de nuestro país, y por lo tanto las primeras manifestaciones del campo tributario en el Ecuador.

Tomando como referencia la división presentada por Gustavo Durango Vela, la evolución del derecho tributario en el Ecuador se clasifica en cuatro etapas: “I. Etapa Precolombina-incásica, que se extiende desde tiempos inmemoriales hasta aproximadamente 1530, después de la llegada de los españoles; II. Etapa colonial (1530 – 1822); III. Etapa republicana (1830 – 1959); IV. Época del Derecho Tributario (1959 hasta la actualidad).”¹¹⁶ En el presente capítulo trataré las tres primeras etapas, guardando para el tercer capítulo la verdadera época del derecho tributario con su desarrollo máximo en el país.

¹¹⁶ Gustavo Durango Vela, *Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana*, Primera Edición, Quito, Ed. Edipcentro, 2010, p.73.

2.1. Análisis evolutivo del régimen tributario en la Constitución

2.1.1. Período previo a la época republicana

La primera Constitución ecuatoriana fue expedida en 1830, sin embargo con anterioridad a su promulgación precedieron importantes hechos históricos, comenzando por la época que antecedió a la conquista española donde el sistema económico inicia su desarrollo a través del trueque, actividad comercial primitiva de todas las sociedades que consistía en el intercambio de productos entre tribus. Llegado el tiempo de la conquista española, los grupos aborígenes del Ecuador comenzaron a experimentar nuevas formas de intercambio comercial influenciados principalmente por los españoles, donde la tierra se constituyó en el eje central del sistema económico, dando lugar a la denominada estructura feudal, en la que “los tributos a la madre patria, el mercantilismo de la corona, y la administración interna de los Vicerreinatos o reales audiencias, son los que hacen las primeras formas de los sistemas monetario y financiero de este período histórico.”¹¹⁷

Bajo estas circunstancias se expide el primer cuerpo normativo impuesto por los conquistadores a la nueva colonia denominada “Constitución Política Española de 1812”,¹¹⁸ lo cual produjo que comiencen a llegar las primeras influencias del sistema hacendario español. Allí se establecía en el artículo 8 la obligación de todo español a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado,¹¹⁹ es decir, a lo que hoy es entendido como la obligación de pagar tributos o principio de generalidad. Se evidencia entonces la primera manifestación constitucional de los principios tributarios en el Ecuador.

Ahora bien, con esto no pretendo sostener que la tributación en España surge a partir de ese año, ya que tomando como referencia la descripción desarrollada por Eduardo Riofrío Villagómez los impuestos no aparecen con la creación de las sociedades, sino más bien se manifiestan en sociedades con cierto grado de desarrollo, en las que, los tributos comienzan siendo contribuciones voluntarias por parte de los súbditos a los monarcas, con el objeto de

¹¹⁷ Eduardo Larrea Stacey, “Estudio Introductorio”, en Banco Central del Ecuador, *Pensamiento Monetario y Financiero*, Primera Parte, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1986, p.14.

¹¹⁸ Constitución Política Española del año 1812, publicada en Registro Auténtico Nro. 1818 de fecha 1 de enero de 1812.

¹¹⁹ *Ibidem*, “Art. 8.- También esta obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado”.

ayudar al sostenimiento de los gastos públicos, sin embargo, estos gastos eran cada vez mayores, por lo que se requería una ayuda en mayor proporción, dando lugar a que el Rey en base a su soberanía establezca la imposición de las denominadas regalías, las mismas que con el pasar del tiempo se dejaron sin efecto por la desaparición de las ayudas voluntarias y la gratuidad, llegando de esta forma como lo diría Villagómez a la era de la imposición, a través de la cual el Estado establecía la obligación de contribuir a sus súbditos, y que fue desarrollándose paulatinamente a partir de las teorías económicas que surgieron a través del tiempo.¹²⁰

El mencionado autor también sostiene que la tributación se iniciaría a partir del siglo XVI. Donde el Ecuador a pesar de que no era una sociedad desarrollada, y mostraba claramente un escaso desarrollo comercial como se mencionó anteriormente, ya contaba con manifestaciones impositivas, que como lo describe Riofrío Villagómez: “teníamos la Contribución de Indígenas, que gravaba a los indios a razón de 1 peso de 8 reales por cabeza primero, y luego 4 reales por cabeza”, más adelante agrega que: “(...) En los Estados que poseen un dominio colonial, existían también tributos de capitación indígena o familiar. En el Perú y en el Ecuador se aplicaba la contribución de vialidad. Estos tributos aceptan una ligera relación con las fortunas o rentas, para establecer una gradación cuantitativa del tributo.”¹²¹ De la lectura de la Constitución española se evidencia que estos tributos eran impuestos por la Corte, ya que en el artículo 131.13 se establecía como una de sus facultades: “establecer anualmente las contribuciones e impuestos”.¹²² Dichas cortes según el artículo 27 consistían en la reunión de todos los diputados que representaban a la nación, nombrados por los ciudadanos.¹²³ Para la fijación de las contribuciones existía un Despacho de Hacienda, este tema es tratado en la mencionada Carta Política del artículo 338 al artículo 355. En estos tiempos se asignaba una cuota de dichas contribuciones a las provincias, lo que da una idea de los orígenes de la delegación de la potestad impositiva a los organismos autónomos descentralizados que hoy se

¹²⁰ Cfr: Eduardo Riofrío Villagomez, *Manual de Hacienda Pública*, Tomo I, Cuarta Edición, Quito, Ed. Ministerio del Tesoro, 1951, pp. 349-352.

¹²¹ Eduardo Riofrío Villagomez, *Manual de Hacienda Pública, Libro III Teoría de los impuestos directos y principios generales de su aplicación*, Quinta Edición, Quito, Ed. Casa de la cultura ecuatoriana, 1957, pp. 14-15.

¹²² Constitución Política Española, año 1812, “Art. 131.- Las facultades de la Corte son: (...) Decimotercera: Establecer anualmente las contribuciones e impuestos. (...) Decimoséptima: Establecer las aduanas y los aranceles de derechos”.

¹²³ *Ibidem*, “Art.-27.- Las Cortes son la reunión de todos los diputados que representan la Nación, nombrados por los ciudadanos en la forma que se dirá”.

encuentran presentes en nuestro país, tal como ya se explicó en el primer capítulo y se volverá a tratar más adelante.

En medio de todo esto, España implantó su sistema económico y financiero en la Colonia, sin embargo, esta implementación tuvo grandes tropiezos debido a la estructura social imperante en la época, bajo estas condiciones la base de la economía era la exportación de metales preciosos como el oro y la plata, por lo tanto, la explotación minera se constituía en la fuente del tributo principal que en aquel entonces se denominaba “*quintos reales*”, los que brindaban grandes aportes económicos a la Corona, ya que está recibía el producto neto de su recolección.¹²⁴ Creo sin embargo, que a pesar de la deficiente implementación realizada por parte de España, su aporte para nuestro país es vital, en el sentido de que fue el punto de partida para el desarrollo del régimen tributario ecuatoriano. El mencionado autor con gran precisión señala:

“El financiamiento fiscal o del Tesoro en la administración colonial constituyó mediante la imposición, per cápita, de un impuesto personal a cada indígena que quedaba bajo el yugo español.

La justificación plena, para ese entonces, de este impuesto era la de que el Gobierno español se obligaba al adoctrinamiento en la religión católica, y la obligación de velar por el bienestar de los naturales que, en definitiva, habían sido conquistados y pasaban, sin decirlo en forma clara, a la condición de siervos de la Corona española.”¹²⁵

Es así como España en su papel de contenedor del poder y administrador de las colonias debía encontrar la forma de cubrir los gastos que dicha administración implicaba, siendo los tributos los mecanismos que permitieron desarrollar esta labor. Carlos Espinosa también se manifiesta sobre esto:

“La Corona española cobraba una serie de impuestos en sus colonias americanas. La onerosa carga impositiva tenía dos objetivos: financiar las principales actividades de la Corona en América, tales como la defensa y administración, así como cubrir los gastos de guerra de los reyes españoles contra potencias europeas. Se estima que en el siglo XVI, la mitad de los impuestos recolectados en las colonias españolas en América se destinaba a solventar los gastos de la administración colonial y, la otra mitad se remitía a España. Los principales impuestos cobrados por la corona fueron el tributo, la alcabala y el quinto real. La tasa era más

¹²⁴ Cfr: Eduardo Larrea Stacey, “Estudio Introductorio”..., p. 15-19.

¹²⁵ *Ibidem*, p. 20.

o menos similar a la que prevalecía en todas las colonias españolas en América, salvo el tributo que era más alto que la norma americana.”¹²⁶

Bajo esta enunciación, el *impuesto a las alcabalas*, es definido por Riofrío Villagomez de la siguiente forma: “las transmisiones onerosas de inmuebles, causan un impuesto especial, llamado de “alcabalas” entre nosotros, cuya historia está ligada a la famosa revolución en la época colonial”,¹²⁷ este impuesto aparece en el Ecuador a partir del año 1592 cuyo monto era del 2% sobre su precio, que debía pagar todo negocio dedicado a la venta,¹²⁸ sin embargo, la oposición tomo fuerza y en el año 1593 se realizó la famosa Revolución de las Alcabalas, donde finalmente se mantuvo la vigencia del impuesto, el mismo que ayudó al financiamiento de la Real Audiencia de Quito.

Además de los tributos mencionados, también existía una forma de imposición al consumo. Entre los cuales, como los más conocidos se encontraban los *Monopolios Fiscales del Estado*, que gravaban el consumo de aguardientes, tabacos, sal, pólvora, entre otros, y cuya administración correspondía a la corona española.

También en la época colonial existieron los *Almojarifazgos*, los cuáles consistían en un tributo aduanero, constituyéndose en un importante antecedente del sistema aduanero actual; los *diezmos y primicias*, los diezmos eran un tributo bíblico a favor de la iglesia y del Estado, en menor medida, mientras que las primicias eran dadas a favor de la iglesia y significaban los primeros productos de la cosecha, su recaudación era de exclusiva propiedad de la iglesia; y finalmente el tributo conocido como *media annata* que consistía en aquel valor que debían pagar quienes recibían el nombramiento para el desempeño de un cargo público cuyo monto consistía en la mitad del primer sueldo.¹²⁹

Así se desarrolló la tributación en la época colonial, donde pese al escaso desarrollo de los regímenes tributarios, considero que se constituyó en un importante aporte para el sostenimiento de la Colonia durante todos los años de dominación.

¹²⁶ Carlos Espinosa, *Historia del Ecuador*, Primera Edición, Barcelona, Ed. Lexus, 2009, p. 240.

¹²⁷ Eduardo Riofrío Villagomez, *Manual de Hacienda Pública...*, p. 126.

¹²⁸ Cfr: Eduardo Larrea Stacey, “Estudio Introdutorio”..., pp. 20-21.

¹²⁹ Cfr: Gustavo Durango Vela, *Derecho Sustantivo Tributario Ecuatoriano*, pp. 73-80.

Son muchos los relatos que existen sobre la época de dependencia española, pero creo haber abordado los más importantes en cuanto a la materia que nos interesa. Luego de varios años de dominación, Latinoamérica inició una incesante lucha por lograr la tan soñada independencia, donde “los protagonistas del proceso independentista en el Ecuador fueron poderosos latifundistas, que provocaron el derrocamiento de las autoridades coloniales de la Real Audiencia de Quito, producido el 10 de Agosto de 1809.”¹³⁰

Fueron numerosos los sucesos que prosiguieron a este hecho histórico, sin embargo es importante trasladarnos ahora a los tiempos de la Gran Colombia que como lo describiría Rodrigo Borja: “Después de conquistar su independencia política en 1822 el Ecuador formó parte de la Gran Colombia –especie de confederación de Estados integrada por Venezuela, Colombia y Ecuador- bajo la inspiración y el mando político del Libertador Simón Bolívar”,¹³¹ época caracterizada por un “proceso que significaba la permanente lucha librada por los próceres para darnos autonomía política y económica.”¹³² Bajo este afán Ecuador formó parte de la llamada Constitución Política Gran Colombiana del año 1821,¹³³ donde de su análisis se pueden distinguir los primeros vestigios del Sistema Hacendario español, anteriormente explicado.

En la codificación de esta Constitución se planteaba como uno de los deberes de los habitantes en el artículo 5: “el contribuir con los gastos públicos, los cuales serían fijados por el Congreso”,¹³⁴ aquí se evidencia que se adopta la disposición del artículo 8 de la Carta Política Española de 1812 que se refería a que todos los españoles debían contribuir con los gastos del Estado. En cuanto a la facultad legislativa, en el artículo 40 se determinaba que el Congreso estaba dividido en dos Cámaras, la del Senado y la de representantes,¹³⁵ de las cuales la Cámara de Representantes estaba encargada de la emisión de leyes que versen sobre impuestos y contribuciones. Además, en el artículo 55¹³⁶ se establecía como una de las

¹³⁰ Alberto Acosta, *Breve Historia Económica del Ecuador*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1995, p. 17.

¹³¹ Rodrigo Borja Cevallos, “Breves apuntes sobre el desarrollo constitucional del Ecuador: 1830 – 1980”, en Enrique Ayala Mora, *Política y sociedad 1830 – 1980*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1980, p. 85.

¹³² Eduardo Larrea Stacey, “Estudio Introductorio” ..., p. 21.

¹³³ Constitución Política Gran Colombiana del año 1821, publicada en Registro Auténtico Nro. 1821, con fecha de registro 1 de enero de 1821.

¹³⁴ *Ibidem*, artículo 5.

¹³⁵ *Ibidem*, artículo 40.

¹³⁶ *Ibidem*, artículo 55.

atribuciones especiales del Congreso establecer toda suerte de impuestos, derechos o atribuciones; velar sobre su inversión; y tomar cuenta de ella al Poder Ejecutivo y demás empleados de la República.

A la luz de dicha Constitución, también se forjaron trascendentales sucesos en el ámbito tributario, ya que “El régimen tributario de la Gran Colombia fue uno de los factores que generó resistencia en el Distrito del Sur. Siguiendo los principios de la filosofía económica liberal, el gobierno central de Gran Colombia intentó reducir las restricciones al comercio. Suprimió la alcabala colonial, impuesto a la circulación de bienes, por considerarla una traba al comercio local, y redujo los aranceles que se habían cobrado a las importaciones y exportaciones internacionales.”¹³⁷

Por otra parte se propone el establecimiento de la imposición directa, sobre lo cual, Carlos Espinosa describe: “Otra reforma fiscal resentida en Quito fue el intento de imponer un impuesto a la renta conocido como la contribución directa en lugar del tradicional tributo indígena (...)”, más adelante agrega: “(...) La llamada contribución directa era verdaderamente novedosa no sólo por haber recaído sobre todos los sectores sociales, sino también porque era un impuesto progresivo. Los que poseían más propiedad aportaban una cantidad mayor al fisco.”¹³⁸ Se debe precisar que en la época colonial la mayoría de tributos existentes eran indirectos, y por lo tanto considero que la intención de imponer un impuesto directo como es el de la renta no tuvo éxito debido a las desigualdades imperantes en dicho momento histórico, donde se consideraba a los indígenas como un grupo subordinado que debía pagar la mayor parte de los tributos.

Tras un afán de unidad que no duró más de ocho años, finalmente la Gran Colombia, sueño del libertador Simón Bolívar se desintegró, formándose un nuevo país al que desde ese momento se denominó Ecuador.

¹³⁷ Carlos Espinosa, *Historia del Ecuador...*, p. 465.

¹³⁸ *Ibíd.*, p. 465.

2.1.2. Período (1830 – 1850)

2.1.2.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario

Tras la desintegración de la Gran Colombia el 13 de mayo de 1830, se constituye el Estado ecuatoriano, en medio de un ambiente de inestabilidad e individualismo regional. El sistema económico que en ese entonces dominaba el país y que por muchos años más lo hizo, fue el denominado sistema hacendario, “este funcionaba a base de la explotación de los indígenas “conciertos” vinculados al latifundio mediante el endeudamiento y la represión”,¹³⁹ para ello “se puede estimar que la población del Ecuador al momento de la disolución de la Gran Colombia se situaba entre 520 y 536 mil habitantes y que su tasa de crecimiento anual era de 0,8 por ciento”,¹⁴⁰ bajo estas condiciones fue indispensable centrar la atención en la nueva organización del nascente Estado a fin de coordinar la forma bajo la cual se iban a desenvolver los diferentes organismos gubernamentales, y toda la sociedad en general, y es así como a raíz de la primera Asamblea Constituyente desarrollada en Riobamba se eligió como primer Presidente del Ecuador al General Juan José Flores.

De los ideales de la nueva organización nacional también se desprende la elaboración de la “*Primera Constitución del Ecuador en el año de 1830*”,¹⁴¹ la misma que al igual que muchas constituciones de América Latina fue realizada tomando como base la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica (EEUU) y la Constitución española. Sin embargo, presentaba importantes deficiencias en cuanto a su regulación, que en nada resolvían los conflictos existentes entre las luchas de poder de serranos y costeños. El régimen tributario constitucional, influenciado también de las constituciones mencionadas fue integrado en la *norma supra*, conservando de éstas la presencia de desigualdades impositivas.

Es importante iniciar “recordando que en 1830 el Ecuador se constituyó como República e independiente, en plena crisis económica del sistema capitalista en Europa, heredando las pesadas cargas de la colonia y también de los largos años de costosas guerras”,¹⁴² a la luz de

¹³⁹ Enrique Ayala Mora, “Política y sociedad en el Ecuador Republicano, 1830-1980”, en *Política y sociedad Ecuador: 1830-1980*, Ed. Corporación Editora Nacional, Quito, 1980, p. 14.

¹⁴⁰ Gonzalo Ortiz Crespo, “Estudio Introductorio”, en Alberto Costa Espinosa Coord. Libro de Sesquicentenario III, *Economía Ecuador: 1830-1980*, Primera Parte, Ecuador, Ed. Corporación Editora Nacional, 1983, p. 17.

¹⁴¹ Constitución Política del Año 1830, Registro Auténtico No. 1830, con fecha 14 de Junio de 1830.

¹⁴² Alberto Acosta, *Breve Historia Económica del Ecuador...*, p. 18.

estos acontecimientos el derecho tributario tomaba más fuerza en el país, a través de la evolución de los tributos existentes y de la creación de nuevas contribuciones. En este sentido, sintetizando una vez más lo expresado por Riofrío Villagómez, para la época de la república, el ya tratado impuesto de *capitación* había alcanzado significativos niveles de recaudación permitiendo la obtención de un cuarto de las rentas totales. Mientras que los *monopolios fiscales del Estado* para el año 1831 habían sido modificados, ya que se ampliaron los objetos imponibles y las formas de imposición.

En cuanto al *impuesto de alcabalas* varias son las modificaciones que se le hicieron a partir de 1830, así a través de ley¹⁴³ emitida en septiembre del año en mención se suprime la alcabala terrestre (disposición derogada en 1937) más adelante, en el mismo mes a través de Decreto Legislativo Nro. 3¹⁴⁴ se suprime la alcabala presunta, el 8% y el cuarto adicionales a los impuestos de importación. En el año 1831 se aumenta el derecho de alcabala en la venta de buques extranjeros, mientras que el siguiente año se expide un Decreto Ejecutivo,¹⁴⁵ a través del cual se crea el Reglamento de Administración del Ramo de Alcabalas. Lo cual estructuraba de mejor manera el manejo de este tributo.

En conclusión la tributación en el Ecuador, en este período, se llevó a cabo con dos tipos de tributos, a saber: los directos (tributo de indios y diezmo) e indirectos (alcabala, impuesto al consumo, etc.), de los cuáles “el Ecuador confiaba principalmente en los impuestos indirectos para los ingresos ordinarios del gobierno. De esos impuestos, los más productivos eran los derechos de aduana. Los impuestos directos disminuyeron importancia después de la independencia”,¹⁴⁶ lo cual evidencia que al igual que en la época de la colonia, a inicios de la república se seguía aplicando un sistema regresivo de la imposición. Carlos Espinosa sucintamente se refiere a la situación de la política fiscal en el período tratado:

“Las principales fuentes de ingresos del Ecuador en los años 30 y 40 del siglo XIX eran los aranceles pagados en Guayaquil y el tributo indígena cobrado en la sierra. En 1830, por ejemplo, los aranceles portuarios produjeron el 44% de los ingresos. Mientras, el tributo indígena generó alrededor de un tercio del presupuesto en el mismo año.

¹⁴³ Ley publicada a través de Registro Auténtico Nro. 1830 el 10 de septiembre de 1830.

¹⁴⁴ Decreto Legislativo Nro. 3, publicado en Registro Auténtico Nro. 1830 de fecha 27 de septiembre de 1830.

¹⁴⁵ Decreto Ejecutivo, publicado en Registro Auténtico Nro. 1832 de fecha 30 de noviembre de 1832.

¹⁴⁶ Linda Alexander Rodríguez, “Estudio Introductorio”, en *Pensamiento fiscal ecuatoriano 1830-1930*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996, p. 24.

Ambos impuestos eran gastados en las regiones en las que se recolectaban. Así, los aranceles beneficiaban fundamentalmente a Guayaquil, y el tributo indígena a Pichincha y a Cuenca. El enorme peso del tributo indígena entre los ingresos disponibles en la sierra explica porqué el Ecuador retuvo este anacrónico impuesto colonial hasta la década de 1850.”¹⁴⁷

Criterio que denota la situación de concentración del poder que existía en el Ecuador, ya que la administración tributaria se centralizaba principalmente en las ciudades de Quito, Guayaquil y Cuenca, que además eran los tres departamentos que conformaban el país.

Una vez abordada la situación de los tributos en el Ecuador, es momento de analizar la primera Constitución ecuatoriana, la cual fue expedida en una época de gran inestabilidad, caracterizada por la concentración de poder en ciertos grupos, impidiendo que el Ecuador se constituya como un país unido. En estas circunstancias, la economía también se encontraba en un mal momento debido a los grandes costes que significaron las guerras de independencia, lo único que quedaba eran los ideales de una democracia que se esperaba plasmar en la mencionada norma supra.

Así, bajo este contexto histórico se estableció en la Constitución la figura del *Congreso* como representante del poder legislativo, el cuál según el artículo 26.2 tenía la siguiente atribución: “establecer derechos e impuestos; y contraer deudas con el sector público.”¹⁴⁸ De lo expuesto, se evidencia que *la potestad normativa de tributos* correspondía exclusivamente al Congreso, el que como manifiesta Borja Cevallos: “(...) en la Constitución de 1830 se establece el Congreso unicameral, compuesto de 30 legisladores, a razón de 10 por cada uno de los tres departamentos”,¹⁴⁹ dichos departamentos según el artículo 1 eran: Azuay, Guayas y Quito,¹⁵⁰ donde se concentraba el poder, y de donde se originó la histórica lucha entre costeños y serranos. Además, no se puede olvidar que en aquel entonces tal como lo reza el artículo 53 se estableció que la división territorial del país era la siguiente: departamentos, provincias, cantones y parroquias.¹⁵¹

¹⁴⁷ Carlos Espinosa, *Historia del Ecuador*, p. 486.

¹⁴⁸ Constitución Política del año 1830, publicada en Registro Auténtico Nro. 1830, de fecha 14 de junio de 1830, artículo 26, numeral 1 y 2.

¹⁴⁹ Rodrigo Borja Cevallos, “Breves apuntes sobre el desarrollo constitucional del Ecuador 1830 – 1980”..., p. 86.

¹⁵⁰ Constitución Política del Ecuador año 1830, artículo 1.

¹⁵¹ *Ibidem*, artículo 53.

Ahora bien, el *poder ejecutivo* también estaba dotado de atribuciones en cuanto a las rentas, lo cual consta en el artículo 35.13 donde se establecía que le correspondía: “el cuidado de la exacta recaudación e inversión de las rentas públicas.”¹⁵² De esta forma, se le delegaban ciertas atribuciones de control en la obtención y manejo de las mismas.

Los *principios tributarios* se encontraron dispersos a lo largo de esta Constitución, así apareció por primera vez el *principio de no confiscación* denominado en el artículo 61 como “*prohibición de confiscación de bienes*”,¹⁵³ lo cual marcó el inicio del establecimiento de límites al Estado sobre la propiedad de los particulares, que por décadas había sido afectada a través de los tributos. Otro principio que se vislumbró en esta Constitución fue el *principio de igualdad* el cual fue reconocido en el artículo 11 en el que se determinaba: “Los derechos de los ecuatorianos son, igualdad ante la ley, y opción igual a elegir y ser elegidos para los destinos públicos teniendo las aptitudes necesarias”. Esto constituyó un gran avance no solo en nuestra rama sino para todo el ordenamiento jurídico ya que este principio se encontraba reconocido a nivel internacional, y era fundamental su reconocimiento en el Ecuador desde la expedición de la primera Constitución. Bajo estas condiciones se entrelazaron sucesos históricos, evolución y creación de nuevos tributos con la primera Constitución de la República del Ecuador.

En medio de la realidad de un país con ansias de lograr una adecuada organización, y de una Constitución que poco o nada se adecuaba al contexto de ese entonces, fue menester la promulgación de una “*nueva carta política en el año de 1835*”,¹⁵⁴ que surgió bajo el gobierno de Vicente Rocafuerte (1835-1839).

Sobre este tema Carlos Espinosa describe cómo se desarrolló el mandato de Rocafuerte y sobretodo la promulgación de la nueva Constitución:

“Una vez que Rocafuerte tomó las riendas del poder, convocó a una segunda convención constitucional para redactar una segunda Constitución. La nueva Carta Magna difería poco de la anterior excepto por el hecho de que instauraba un Congreso bicameral en lugar del Congreso unicameral estipulado por la Constitución de 1830. Además, se transfirió algunas facultades fiscales de los tres departamentos a las siete provincias del país. Esto daba mayores

¹⁵² *Ibidem*, artículo 35.13.

¹⁵³ *Ibidem*, artículo 61.- “Ninguna pena será trascendental a otro que al culpado. Queda abolida la pena de confiscación de bienes, excepto la de comisos y multas en los casos en que determine la ley”.

¹⁵⁴ Constitución Política del año 1835, publicada en Registro Auténtico Nro. 1835, con fecha 13 de Agosto de 1835.

poderes a las ciudades secundarias dentro de las tres zonas, y a la vez reforzaba el poder central frente a los tres departamentos.”¹⁵⁵

En esta ocasión como parte del preámbulo del nuevo texto constitucional constaba como objetivo el reconstruir la república sobre las sólidas bases de libertad, igualdad, independencia y justicia, conforme a los deseos y necesidades de los pueblos. Sin embargo, las disposiciones de esta nueva Constitución eran similares a las de 1830. En lo referente a la *potestad tributaria*, esta seguía correspondiendo al Congreso Nacional según lo dispuesto en el artículo 43, por otra parte, se determinaba como una de sus atribuciones el establecer aduanas,¹⁵⁶ de esta forma el Congreso que se dividía en dos cámaras, así a la cámara de representantes se le asignaba como atribución el: “tener la iniciativa en las leyes sobre impuestos y contribuciones”.¹⁵⁷

Los *principios tributarios* tuvieron importantes innovaciones como fue presencia de los *principios de solidaridad y de generalidad*, al plantearse en el artículo 7 como uno de los deberes de los ecuatorianos: “la contribución con los gastos públicos”.¹⁵⁸ De igual forma, el *principio de igualdad*, se mantenía análogo en relación con la Constitución de 1830 determinando como derecho de los ciudadanos la “igualdad ante la ley”¹⁵⁹ en el artículo 8.

Otro de los principios que sin duda alguna se establece en el régimen tributario del año 1835 es el de *legalidad*, incluido en el artículo 101: “no se exigirá ninguna especie alguna de contribución sino en virtud de un decreto de la autoridad competente, deducida de la Ley que autorice aquella exacción; y en todo impuesto se guardará la debida proporción con los haberes e industrias de cada ecuatoriano”,¹⁶⁰ recalcando aquí también la presencia por primera vez del *principio de proporcionalidad y capacidad contributiva*, ya que se hace alusión a la

¹⁵⁵ Carlos Espinosa, *Historia del Ecuador...*, p. 480.

¹⁵⁶ *Ibíd*em, artículo 43.2.- “Las atribuciones del Congreso son: 2. Establecer derechos e impuestos, y contraer deudas sobre el crédito público”.

¹⁵⁷ *Ibíd*em, artículo 32.2.- “Son atribuciones especiales de las Cámaras de Representantes: 2. Tener la iniciativa en las leyes sobre impuestos y contribuciones”.

¹⁵⁸ *Ibíd*em, “artículo 7.- Los deberes de los ecuatorianos son: obedecer las leyes y a las autoridades, contribuir a los gastos públicos, servir y defender la patria y velar sobre la conservación de las libertades públicas”.

¹⁵⁹ *Ibíd*em, artículo 8.

¹⁶⁰ *Ibíd*em, artículo 101.

relación de la exacción con la riqueza que tenga una persona. Lo cual se constituye en la base y origen para el desarrollo de los principios básicos del derecho tributario en nuestro país.

De esta forma, la presencia de los principios tributarios adquiere más fuerza en la evolución de la norma constitucional, ya que comienzan a aparecer las primeras concepciones de los principios de generalidad, igualdad, no confiscación, legalidad, capacidad contributiva y proporcionalidad.

Un hecho también de suma importancia es la presencia por primera vez de la *recaudación anticipada de tributos en caso de urgencia nacional*, lo cual fue plasmado en el artículo 65.2 que establecía: “En receso del Congreso, el Poder Ejecutivo podrá dirigirse al Consejo de Gobierno, el que previa la calificación del peligro, bajo su responsabilidad, le concederá en todo, o en parte las facultades siguientes: (...) 2. La de exigir anticipadamente las contribuciones que el Consejo de Gobierno juzgase necesarias, o negociar en empréstito las sumas suficientes, siempre que no puedan cubrirse los gastos con las rentas naturales”, figura que ha estado presente a lo largo de la historia constitucional del régimen tributario.

Ahora bien, los constantes problemas de orden político afectaron significativamente la estabilidad económica del país, poniéndose en peligro incluso la existencia misma del Ecuador. La división territorial del país en ese momento según el artículo 82 se repartió en provincias, cantones y parroquias,¹⁶¹ omitiendo la existencia de departamentos que en la anterior Constitución se incluía explícitamente, sin embargo estos departamentos aún seguían vigentes. En base a esto, se estableció en la nueva Carta Política el papel de los Gobernadores, los mismos que eran denominados como agentes inmediatos del poder ejecutivo¹⁶² según el artículo 82.

Mientras esto se daba en materia constitucional y tributaria, la política también atravesaba importantes acontecimientos, ya que “(...) directa e indirectamente controló Flores al Gobierno desde 1830 hasta 1845. La época se caracterizó por la revuelta permanente, el desbarajuste administrativo y el abuso de los soldados, dueños del país”.¹⁶³ Es importante

¹⁶¹ *Ibidem*, artículo 79.

¹⁶² *Ibidem*, artículo 82.

¹⁶³ Enrique Ayala Mora, *Política y Sociedad 1830 – 1980...*, p. 15.

mencionar, que en el año 1835, asumió la presidencia Vicente Rocafuerte hasta 1839, sin embargo parafraseando a Ayala Mora, Flores tenía todavía gran poder sobre el gobierno, poder que lo llevó a reivindicarse nuevamente como presidente del Ecuador luego de Rocafuerte producto de la alianza que ambos habían realizado.

El proceso republicano siguió su marcha, y en 1840 “cuando la República había cumplido sus primeros diez años de existencia, su población era de unas 617 mil personas, de las cuales un 85% estaba en la sierra”,¹⁶⁴ en este sentido, la relación de poder seguía imperando en nuestro país, así como las constantes injusticias con los indígenas, a tal punto que el *tributo indígena* seguía vigente, lo cual provocó la reacción de este grupo dominado que durante años había sido afectado con la obligación de pagar cuantiosas sumas de dinero, y que luchaba por la abolición o disminución de este tributo, ya que para estos tiempos los réditos de su recaudación, en relación con los demás tributos representaba los porcentajes recaudatorios más altos.

Otros de los tributos que mantenían su vigencia y afectaban a los indígenas y al resto de la población era el *diezmo* que se debía pagar a favor de la iglesia y del Estado, su monto “consistía en el cobro del diez por ciento de los frutos agrícolas y pecuarios; no afectando a otros de origen manufacturero y bancario”,¹⁶⁵ obviamente el aporte de los indígenas no era de un valor significativo ya que tenían como diría el mismo autor “pequeñas unidades agropecuarias”. En tal sentido, los propietarios de las tierras productoras de dichos frutos eran los que en mayor medida aportaban. Los réditos de los demás tributos existentes como el de *aduanas*, *alcabalas*, entre otros, se mantuvieron con altos y bajos. Se evidencia que el régimen seguía siendo ineficaz, ya que estaba caracterizado por tributos injustos que poco aportaban al Estado, como era el caso de los diezmos que durante muchos años los mayores réditos de su recaudación eran entregados a la Iglesia, dejando para el Estado un pequeño porcentaje de estos.

¹⁶⁴ Alberto Acosta, *Breve Historia Económica del Ecuador...*, p. 31.

¹⁶⁵ Gerardo Fuentealba M, “La sociedad indígena en las primeras décadas de la República: continuidades coloniales y cambios republicanos”, en Enrique Ayala Mora Ed. *Nueva Historia del Ecuador*, Volumen 8 Época Republicana II Perspectiva general del siglo XIX, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional y Grijalbo, 1983.

Enrique Ayala Mora refiriéndose a Juan José Flores y a los sucesos que prosiguieron, relata que: “cuando el Caudillo se hizo elegir presidente por una segunda y hasta una tercera vez y puso en vigencia una Constitución (La “Carta de Esclavitud”) que establecía la dictadura perpetua, la reacción nacional acaudillada por la oligarquía guayaquileña lo echó del poder”,¹⁶⁶ tal fue el rechazo a dicha Constitución que como lo manifiesta Ayala Mora fue razón suficiente para que la oposición finalmente termine la vida de la época floreana en nuestro país.

De la emisión de la “*Constitución Política del año 1843*”¹⁶⁷ se puede extraer como los puntos más importantes a los siguientes: se establece que el período presidencial durará más tiempo, así en el artículo 57 se lo extiende a ocho años,¹⁶⁸ al contrario de lo registrado en las constituciones de 1830 y 1835, donde el período establecido era de cuatro años; se mantiene el papel del gobernador como agente inmediato del poder ejecutivo, sin embargo, en esta ocasión se le dota de ciertas atribuciones, estableciéndose que con dictamen del Concejo Provincial y en observancia de las leyes, podía expedir y hacer ejecutar decretos sobre el régimen municipal y sus rentas, entre otros,¹⁶⁹ todo ello expresado en el artículo 81. Además de esto, el artículo 82 rezaba que: “ningún decreto de los gobernadores de provincia en Concejo, sobre creación de nuevas rentas municipales podía ser ejecutado sin previa aprobación de la Comisión Permanente y previo informe del poder ejecutivo”.¹⁷⁰ Con esto se evidencia, que desde este período se comienza a tratar el tema de una *administración tributaria seccional*, que correspondía a los gobernadores como representantes de cada provincia, pero que dicha atribución estaba condicionada al dictamen previo del ejecutivo.

En cuanto a los *principios tributarios* anteriormente citados estos se mantienen, a excepción del de *proporcionalidad* que esta vez no es incluido en el artículo que se ocupaba de la *legalidad*,¹⁷¹ como si ocurría en la Constitución de 1835. La *recaudación anticipada de*

¹⁶⁶ Enrique Ayala Mora, *Política y Sociedad 1830-1980...*, p. 15.

¹⁶⁷ Constitución Política del año 1843, pública en Registro Auténtico Nro. 1843, de fecha 1 de abril de 1843.

¹⁶⁸ *Ibíd.*, artículo 57.- “El Presidente y Vicepresidente de la República, durarán en sus funciones ocho años; y no podrán ser reelegidos para los mismos destinos, sino después de pasado un período constitucional, del fijado en esta Constitución”.

¹⁶⁹ *Ibíd.*, artículo 81.

¹⁷⁰ *Ibíd.*, artículo 82.

¹⁷¹ *Ibíd.*, artículo 97.- “No puede exigirse especie alguna de contribución, sino en virtud de un decreto de la autoridad competente, deducido de la ley que autorice aquella exacción”.

*contribuciones*¹⁷² determinada en el artículo 62 se mantiene igual. En general no hay mayor cambio de la rama tributaria.

En estas circunstancias, en el último gobierno de Flores se presentaron varias reformas legales en materia tributaria, que afectaban la economía de los ecuatorianos, Espinosa sostiene que Flores: “(...) luego decretó la contribución que consistía en un aporte de 3.5 pesos que todo hombre adulto debía pagar. Al igual que en ocasiones anteriores, el intento de cobrar impuestos directos generó una tenaz resistencia entre los blancos y mestizos de la sierra”,¹⁷³ finalmente luego de varias sublevaciones de la población este proyecto no surtió efectos.

Después del derrocamiento del general Flores, asumieron la presidencia del Ecuador el triunvirato conformado por José Joaquín de Olmedo, Vicente Ramón Roca y Diego Noboa, expidiéndose en la ciudad de Cuenca el 8 de diciembre de 1845 la nueva “*Constitución Política del Ecuador*”,¹⁷⁴ en esta norma supra se determinaba que: “el territorio de la República comprende las provincias que actualmente se conocen como Pichincha, Chimborazo, Imbabura, Guayaquil, Manabí, Cuenca, Loja, y el Archipiélago de Galápagos”,¹⁷⁵ lo que permite evidenciar un mayor protagonismo de otras provincias aparte de Pichincha, Guayaquil y Cuenca, consideradas como los tres departamentos donde se concentraba todo el poder, las cuales sin embargo, en este período aún conservaban ciertas facultades exclusivas, al estar por ejemplo encargadas de la conformación del Congreso Bicameral que todavía es mantenido en el año al que hacemos alusión. En referencia al Congreso, éste seguía teniendo la *potestad para la creación de contribuciones*,¹⁷⁶ manteniéndose como atribución exclusiva de la cámara de representantes la iniciativa para la creación de leyes sobre impuestos y contribuciones.¹⁷⁷

¹⁷² *Ibíd*em, artículo 62.- “En caso de invasión exterior repentina, o de conmoción interior a mano armada, podrá el Poder Ejecutivo, con acuerdo y consentimiento del Congreso, o de la Comisión permanente, en su receso, tomar anticipadamente contribuciones; contraer deudas sobre el crédito público, y aumentar el ejército hasta donde se crea necesario (...)”.

¹⁷³ Carlos Espinosa, *Historia del Ecuador...*, p. 483.

¹⁷⁴ Constitución Política del Ecuador del año 1845, publicada a través de Folleto Nro. 203 de fecha 8 de diciembre de 1845.

¹⁷⁵ *Ibíd*em, artículo 3.

¹⁷⁶ *Ibíd*em, artículo 42.2.- “Son atribuciones del Congreso: (...) 2. Establecer impuesto, Establecer impuestos, y contraer deudas sobre el crédito público”.

¹⁷⁷ *Ibíd*em, artículo 29.- “Son atribuciones especiales de la Cámara de Representantes: (...) 3. Tener la iniciativa sobre impuestos y contribuciones”.

En cuanto al *poder ejecutivo* se retoma la duración de cuatro años del mandato presidencial¹⁷⁸ esto de conformidad con el artículo 64. El cual seguía conservando la atribución de exigir la *recaudación anticipada de tributos* en casos de grave peligro o conmoción interna.¹⁷⁹ Los *principios tributarios*, no variaron en esta Constitución, así se mantuvieron idénticos los principios de *igualdad, generalidad y no confiscación*. Sin embargo, en cuanto al *principio de legalidad* se vuelve a incluir al *principio de proporcionalidad* en el mismo, al determinarse en el artículo 122 lo siguiente: “No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución, sino por autoridad competente, en virtud de decreto deducido de la ley que autorice aquella exacción; en todo impuesto se guardará la proporción posible con los haberes e industrias de cada ecuatoriano”. En fin, sobre el campo tributario se mantienen idénticas disposiciones que las de las constituciones de 1835 y 1843.

Hasta aquí se han revisado las principales reformas del régimen tributario a nivel constitucional durante el período de 1830-1850, así como también el nacimiento y evolución de los tributos desde períodos previos a la época republicana hasta el año 1850, esto con el fin de presentar una visión general sobre cuál ha sido el desarrollo del marco fundamental de la tributación en el Ecuador. De esta forma, concluyo que han sido tres las principales reformas presentadas a nivel constitucional, de las cuales se han extraído las más importantes disposiciones para el desarrollo tributario en nuestro país.

2.1.2.2. Orientación del régimen tributario en el período de 1830-1850

A pesar de no contar con instrumentos doctrinales que sustenten mi reflexión, recordando que en el país son escasos los estudios históricos sobre el régimen tributario, creo, en base al análisis constitucional y legal realizado y al estudio de la historia patria, que la orientación del régimen tributario en este período es obviamente una orientación pro administración, tendiente

¹⁷⁸ *Ibidem*, artículo 64.

¹⁷⁹ *Ibidem*, artículo 75.- “En los casos de grave peligro, por causa de conmoción interior o de ataque exterior, que amenace la seguridad del Estado, el Poder Ejecutivo ocurrirá al Congreso y en su receso al Consejo de Gobierno, para que considerando la urgencia, según el informe correspondiente, le niegue o conceda, con las restricciones o ampliaciones que estime convenientes, en todo o en parte, las siguientes facultades: 1. Para llamar al servicio aquella parte de la guardia nacional que se considere necesaria; 2. Para exigir anticipadamente las contribuciones de las rentas nacionales con el correspondiente descuento o para negociar por vía de empréstito una suma suficiente, siempre que no puedan cubrirse los gastos con las rentas ordinarias, designando los fondos de donde, y el término dentro del cual deba verificarse el pago; 3. Para conceder amnistías o indultos particulares cuando lo exija algún grave motivo de conveniencia pública, y que no se oponga a alguna ley preexistente; 4. Para poder variar la capital, cuando esta se hallará amenazada, hasta que cese el peligro”.

a satisfacer las necesidades de las arcas fiscales, sin considerar a los sujetos pasivos de la imposición, los mismos que a lo largo de estas dos décadas y principalmente desde varias décadas atrás fueron desprotegidos tanto por las normas constitucionales así como también por la normativa vigente de aquel momento, al no haberse determinado los derechos que estos poseían como contribuyentes ni muchos menos aplicarse un tratamiento igualitario. Una de las situaciones que más preocupa y llama la atención es el tratamiento que se les daba a los indígenas, grupo que aparte de encontrarse en una situación de extrema desigualdad, era gravado con cargas fiscales desmedidas y principalmente desproporcionales con su situación económica. La orientación que regía la tributación en el período que va desde el año 1830 hasta 1850 era sumamente fiscalista y aplicada en injustas condiciones, lo cual provocaba el descontento de la población, puesto que existía una imposición que no media la capacidad de pago de los contribuyentes, quienes además se encontraban desprotegidos en el ordenamiento jurídico.

2.1.2.3.Principales falencias del régimen tributario en el período 1830-1850

La principal falencia del régimen tributario en este período fue su debilidad ante la problemática económica, social y política que el Ecuador atravesó desde sus inicios como república, producto de la guerra de independencia, que además trajo consigo problemas como la inestabilidad y la división política de todo el país. La inexperiencia de los primeros gobernantes, y la presencia de constantes desigualdades fueron los factores que hicieron que el régimen tributario fuera una figura precaria y con limitada participación en la economía del Estado.

La injusticia es otra de las falencias del régimen, injusticia que provenía desde los tiempos de la colonia y que ya en la época republicana se mantenía mediante la explotación a la clase más pobre.¹⁸⁰ En este sentido, Gerardo Funtealba manifiesta:

“Por cierto, como ha sido bastante destacada por la historiografía, dentro de este orden, por su condición de conquistado y por su desarrollo histórico particular, el sector indígena pasa a ocupar el último lugar entre los grupos dominados, puesto que se halla excluido de la sociedad española y se le asigna el papel de proveedor de fuerza de trabajo, mediante la relación <<mitaya>>, y de productor de excedentes por la imposición del <<tributo>>, en provecho de

¹⁸⁰ Cfr: Gustavo Durango, *Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana...*, p. 77.

los sectores dominantes, constituyéndose, efectivamente, en uno de los principales grupos explotados.”¹⁸¹

Esto lo sostiene refiriéndose a la época colonial, sin embargo, como se ha sostenido esta situación siguió por muchos años más. Ya en la época republicana “(...) el racismo fijaba la desigualdad de los individuos estatuyendo, por medio del sistema político e ideológico, la <<superioridad de una raza>> para gobernar y mandar sobre una supuesta <<raza inferior>>”.¹⁸² Así, bajo las circunstancias descritas se desarrolló este período, donde las desigualdades formaron parte de todo el sistema jurídico ecuatoriano, incluido el tributario.

Otra de las falencias que tuvo el régimen tributario en el período estudiado, fue la inestabilidad legislativa, y por ende la ausencia de seguridad jurídica, ya que aparte de que los tributos se encontraban dispersos en diferentes normas, las reformas legislativas eran constantes, lo que producía que se cambien las tarifas impositivas, se deroguen y se creen nuevos impuestos, dando lugar a que la legislación tributaria sea cambiada al gusto de los intereses de los gobiernos de turno.

Además, existía falta de proporcionalidad en el régimen, es decir, no había correlación de la economía con las formas de imposición vigentes. Por otra parte, los principios tributarios ya vigentes para el período de 1830 a 1850 no eran observados ni cumplidos, por ejemplo los principios de igualdad, generalidad, capacidad contributiva y prohibición de confiscación eran vulnerados, ya que por un lado, se gravaba con altos tributos a las clases más desprotegidas, y por otro, la tributación no era lo suficientemente eficiente como para sustentar el aparato económico. El principio de legalidad tampoco fue ejercido, puesto que como ya se dijo existían constantes reformas, a través de decretos ejecutivos y legislativos que para su expedición inobservaban la normativa constitucional.

¹⁸¹ Gerardo Funtealba, “La sociedad indígena en las primeras décadas de la república: continuidades coloniales y cambios republicanos”..., p. 49.

¹⁸² Erika Silva, “Estado, iglesia e ideología en el siglo XIX”, en Enrique Ayala Mora, *Nueva Historia del Ecuador*, Volumen 8 Época Republicana II Perspectiva general del siglo XIX, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional y Grijalbo, 1983, p. 21.

Una vez descrita la situación tributaria en el período estudiado, me corresponde iniciar el análisis de un nuevo período, el cual se constituye en un importante precedente para los cambios que se darán en el siglo XX.

2.1.3. Período (1850-1870)

2.1.3.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario

Antiguamente en el Ecuador, el sistema monetario que existía era el bimetalista, es decir la utilización de metales preciosos como el oro y la plata, más adelante debido a la crisis de dicho sistema, se eliminó las monedas de oro quedando únicamente las de plata, y más tarde producto de acontecimientos de gran significación a nivel internacional como la revolución industrial que cambio todo el sistema económico del mundo, se retomó las monedas de oro, lo cual se constituyó en la base del sistema financiero nacional.

Previo al mandato de Urbina, en el gobierno de Diego Noboa se expide en el año 1851 una nueva Constitución,¹⁸³ en la cual se cambia la figura del Congreso por la de *Asamblea Nacional*, la misma en esta ocasión es unicameral, y mantiene las mismas funciones que en la Constitución 1845 se le reconocía. Así, en el artículo 31.3 se la sigue dotando de iguales atribuciones en materia tributaria¹⁸⁴ que las anteriores constituciones preveían. Además por primera vez se habla de “*régimen municipal*”¹⁸⁵ en el artículo 98.

En cuanto a los *principios del régimen tributario* se extrae como más importante lo siguiente: a) Sobre el *principio de igualdad*, se promulga una regulación trascendental, como lo es la prohibición de esclavitud, que podría considerarse como uno de los antecedentes para que Urbina la elimine completamente como se referirá más adelante, lo cual se encontraba en el artículo 108, disponiéndose que “nadie nace esclavo de la República, y ninguno de tal condición puede ser introducido en ella sin quedar libre”;¹⁸⁶ y, b) Los *principios de legalidad* y

¹⁸³ Constitución Política del año 1851, Expedida por Decreto Legislativo Nro. 0, con publicación en Folleto Nro. 245, Quito, de fecha 25 de febrero de 1851.

¹⁸⁴ *Ibíd*em, “artículo 31.- Son atribuciones de la Asamblea Nacional: (...) 3. Establecer los derechos, impuestos y contribuciones nacionales (...)”.

¹⁸⁵ *Ibíd*em, artículo 98.- Habrá Municipalidades en todas las cabeceras del cantón donde puedan establecerse Leyes especiales arreglarán todo lo relativo al régimen municipal.

¹⁸⁶ *Ibíd*em, artículo 108.

proporcionalidad,¹⁸⁷ *generalidad*¹⁸⁸ y *no confiscación*¹⁸⁹ se mantienen iguales en relación con la anterior Constitución estudiada.

La *recaudación anticipada de tributos*, por su parte recibe una ligera modificación al determinarse que la misma podrá ser exigida hasta por un año,¹⁹⁰ lo cual varía en relación con las anteriores constituciones que como hemos visto no habían establecido ningún período de tiempo. Finalmente, por primera vez se establece que toda ley que se oponga a la Constitución no tendrá efecto,¹⁹¹ lo cual recalca la supremacía de la Constitución en todo el ordenamiento jurídico.

Un año después, esta Constitución queda sin vigencia al establecerse la “*Constitución Política del año 1852*”¹⁹² norma que rigió el ordenamiento jurídico del país por un período de ocho años. Haré mención a dicha Constitución una vez abordados los principales acontecimientos patrios de la época para determinar en que contexto fue expedida.

En 1852 se establece la primera dictadura en el país, asumiendo la Presidencia del Ecuador el jefe del ejército José María Urbina. A la luz de su gobierno surgieron importantes acontecimientos para el Estado donde “Urbina consolidó la alianza entre la oligarquía comercial costeña y las Fuerzas Armadas, y llevó adelante un programa de corte liberal, que incluyó la abolición de la esclavitud y la implantación de medidas a favor de los campesinos serranos. Todo esto generó una feroz reacción del latifundismo tradicional que declaró la

¹⁸⁷ *Ibidem*, artículo 113.- “No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución, sino por la autoridad competente, en virtud de decreto deducido de la ley que autorice aquella exacción; en todo impuesto se guardará la proporción posible con los haberes e industria de los contribuyentes”.

¹⁸⁸ *Ibidem*, artículo 7.- “Los ecuatorianos son iguales ante la ley, y sus deberes son: respetar la religión de la República; vivir sometidos a la Constitución y a las leyes; obedecer y respetar a las autoridades establecidas por ellas; contribuir para los gastos públicos; servir y defender a la patria, y velar sobre la conservación de las libertades públicas”.

¹⁸⁹ *Ibidem*, artículo 122.- “No podrá imponerse la pena de confiscación de bienes. Esta disposición no excluye los comisos ni multas que las leyes asignan a algunas culpas o delitos”.

¹⁹⁰ *Ibidem*, artículo 60.- “En los casos de grave peligro por causa de conmoción interior, que amenace la seguridad pública, el Poder Ejecutivo ocurrirá a la Asamblea Nacional, y en su receso al Consejo de Estado, para que considerando la urgencia según el informe del mismo Ejecutivo, le conceda con las restricciones o ampliaciones que estime convenientes, en todo o en parte las siguientes facultades: (...) 2. Para exigir anticipadamente, hasta por un año, las contribuciones o derechos fiscales de la Nación, o para negociar, por vía de empréstito voluntario, una suma suficiente, siempre que no puedan cubrirse los gastos con las rentas ordinarias, designando los fondos de donde y el término dentro del cual deba verificarse el pago”.

¹⁹¹ *Ibidem*, artículo 145.

¹⁹² Constitución Política del año 1852, Expedida por Decreto Legislativo Nro. 0, con publicación en Folleto Nro. 287, Guayaquil, fecha 06 de septiembre de 1852.

guerra al “urbanismo”.¹⁹³ Mientras tanto, desde un análisis de tipo financiero Larrea Stacey sostiene que bajo el mencionado gobierno:

“(…) En 1852, promulga la Ley de Manumisión de los esclavos que, aunque en el Ecuador solo había 2.484 esclavos, constituye un hito político, social y además un factor de tipo financiero que enlaza el proceso de conversión de la estructura de tipo exclusivamente feudal a la estructura neocapitalista que se fortalecerá en el siglo XX. Contribuye también a este proceso y tiene importancia desde el punto de vista financiero la abolición, por el mismo Urbina, de los tributos per cápita a los indígenas, heredados de la colonia”.¹⁹⁴

Todo esto fue amparado en la Carta Política de 1852, donde se retoma nuevamente la figura del Congreso Nacional como cuerpo legislativo conformado por dos cámaras, a saber: la de senadores y la de representantes, sin embargo, se mantienen disposiciones exactas a las constituciones estudiadas en cuanto a la *potestad tributaria*, ya que se dispone en el artículo 27 como atribución de la Cámara de Representantes la siguiente: “(…) 3. Tener la iniciativa en las leyes sobre impuestos y contribuciones”,¹⁹⁵ y en el artículo 40 como atribuciones en general del Congreso: “(…) 2. Establecer impuestos y contraer deudas sobre el crédito público”.¹⁹⁶ De igual forma se prohíbe la esclavitud¹⁹⁷ en el artículo 107 en el mismo sentido que lo prohibía la Carta del año 1851 en su artículo 108 ya mencionado.

En cuanto a los *principios* de la rama tributaria se desprende lo siguiente: *Los principios de legalidad, proporcionalidad y capacidad contributiva*¹⁹⁸ regulados en el artículo 121 se mantienen iguales que en la Constitución de 1851, al igual que el de *generalidad*; c) En cuanto a la *prohibición de confiscación*, esta sufre una ligera modificación en el artículo 114 en el que se determina: “Queda abolida la confiscación de bienes, y ninguna pena afectará a otro que al culpado”,¹⁹⁹ de esta forma se evidencia que se incluye una norma más clara, ya que al usarse el termino “abolido” se restringe y elimina completamente este atentado contra la propiedad.

¹⁹³ Enrique Ayala, *Política y Sociedad 1830-1980...*, p. 16.

¹⁹⁴ Eduardo Larrea, “Estudio Introductorio” ..., p. 27.

¹⁹⁵ Constitución de 1852, artículo 27.3.

¹⁹⁶ *Ibidem*, artículo 40.2.

¹⁹⁷ Constitución Política de 1852, artículo 107.

¹⁹⁸ *Ibidem*, artículo 121.- “No puede exigirse, ningún impuesto, derecho o contribución sino por autoridad competente, en virtud de un decreto deducido de la ley que autorice aquella exacción; en todo impuesto se guardará la proporción posible con los haberes e industria de cada ecuatoriano”.

¹⁹⁹ *Ibidem*, artículo 114.

Por otra parte, algo que llama la atención es la eliminación de la *recaudación anticipada de contribuciones* dentro de las atribuciones con que contaba el Presidente en caso de conmoción interna o ataque exterior.²⁰⁰ De igual forma se elimina la figura del *régimen municipal* que en la Constitución de 1851 se instituía.

En razón de lo analizado, no se puede aislar del presente estudio la evolución de los tributos, los mismos que tuvieron en esta época importantes modificaciones. Tomando como base una vez más al profesor Riofrío Villagómez uno de los impuestos que desapareció en este periodo es el denominado "*impuesto de capitación*", que fue derogado en el año 1857, desapareciendo totalmente cuatro años después, es decir en 1861.²⁰¹

Mientras tanto el *tributo indígena* bajaba sus niveles de recaudación este hecho debido a la resistencia de los indígenas por la vigencia del mismo, lo cual finalmente llevó a que "(...) en 1858, excepto por un voto, existe aplastante consenso social para su abolición, estableciéndose coincidencia de intereses entre hacendados, manufactureros y comerciantes de la costa y sierra".²⁰² Considero que esto marcó un gran paso para la disminución de la discriminación en nuestro país, y para la consolidación aunque reducida del principio de igualdad. En este sentido, Leonardo Espinoza y Lucas Achig expresan: "(...) la tributación indígena impuesta a una etnia conquistada y dominada por los españoles continuará vigente hasta 1857, un año después que un Ministro de Hacienda exhortara su abolición, aduciendo su inconstitucionalidad porque carecería de generalidad y proporcionalidad y arrebatara el pan a

²⁰⁰ Ibídem, artículo 73.- "En los casos de grave peligro, por causa de conmoción interior, o de ataque exterior, que amenace la seguridad del Estado, el Poder Ejecutivo ocurrirá al Congreso y en su receso al Consejo de Gobierno, para que, considerando la urgencia, según el informe correspondiente, le niegue o conceda, con las restricciones o ampliaciones que estime convenientes, de todo o en parte, las siguientes facultades: 1. Para aumentar el ejército y marina, y llamar al servicio las guardias nacionales, estableciendo autoridades militares donde juzgue conveniente; 2. Para negociar empréstitos voluntarios o exigirlos forzoso generales, con el interés mercantil corriente, siempre que no puedan cubrirse los gastos con las rentas ordinarias, designando los fondos y el término dentro del cual deba verificarse el pago; 3. Para conceder amnistías o indultos particulares, cuando lo exija algún grave motivo de conveniencia pública, y siempre que no se opongan a alguna ley preexistente; 4.- Para variar la Capital, cuando ésta se halle amenazada, hasta que cese el peligro; 5.- Para confinar y expatriar por tiempo determinado, en caso de invasión exterior, a los indiciados de que la favorecen de cualquier modo; y para confinar también por tiempo determinado, en caso de conmoción interior a los indiciados de que tienen parte en ella, de cualquier manera. El Poder Ejecutivo no podrá confinar a persona alguna en lugares desiertos o que estén destinados a condenas judiciales; 6.- Para admitir al servicio de la República tropas auxiliares, con arreglo de tratados preexistentes; 7.- Para cerrar puertos y habilitar los que sean convenientes; 8. Para disponer de los caudales públicos, aunque estén destinados a otros objetos; 9.- Para remover libremente a los empleados que dependen de él".

²⁰¹ Cfr: Eduardo Riofrío Villagomez, *Manual de ciencia de hacienda...*, pp. 183-365.

²⁰² Gerardo Fuentealba, "La sociedad indígena en las primeras décadas de la república: continuidades coloniales y cambios republicanos"..., p. 53.

millares de individuos”,²⁰³ con todo esto, se puede sostener que luego de una lucha de largos años, los indígenas lograron la eliminación de este tributo, que violaba en todo sentido los principios de igualdad y generalidad promulgados en la Constitución. Sin embargo, su abolición trajo también consecuencias para las arcas fiscales, Carlos Espinosa sostiene: “La abolición del tributo indígena implicaba un costo para el Estado ya que había que encontrar un ingreso fiscal que sustituyera al tributo. Esta sustitución se viabilizó gracias al aumento de los réditos de los aranceles a las importaciones”,²⁰⁴ en este sentido, considero razonable ese hecho, ya que la abolición de dicho tributo obviamente dejó en una situación de desventaja al Estado al perder uno de sus ingresos, recordando que por muchos años el tributo indígena proporcionó altos niveles de recaudación, por lo que, el gobierno debía fortalecer otras de sus fuentes ingresos, que en este caso fueron los aranceles, como respuesta a que el Ecuador para esa época había ampliado sus horizontes y se estaba proyectando a nivel internacional. De la mano de este afán por incentivar la comercialización de productos nacionales al exterior fue menester reducir los *aranceles a la exportación*, consolidando así un sistema más eficiente, con políticas y objetivos más claros que en anteriores años.

Las tarifas de los *Monopolios* también sufrieron ligeras modificaciones, que permitieron al Estado recaudar mayores ingresos. El *impuesto de alcabalas* se mantiene igual que en el período anterior sin registrarse ninguna modificación importante. El *diezmo* en los años cincuenta atraviesa una importante adecuación, ya que se establece que dentro de los réditos de su recaudación se asignará al Estado el cincuenta por ciento y el otro cincuenta para la iglesia, dejando atrás las dos terceras partes que recibía la iglesia y la tercera parte que recibía el Estado, con esto los niveles de ingresos por parte de este tributo aumentan paulatinamente alcanzando en el año 1853 la suma total de 525.970 pesos.²⁰⁵

Frente a todas estas manifestaciones fiscales, en el año 1859 “la estructura estatal se fragmentó en cuatro gobiernos: Quito (triumvirato liderado por García Moreno), Guayaquil (general Guillermo Franco), Cuenca (Jerónimo Carrión) y Loja (Manuel Carrión Pinzano, jefe civil y militar del Distrito Federal Lojano). El país realmente estuvo al borde del abismo, si a

²⁰³ Leonardo Espinoza y Lucas Achig, “Economía y sociedad en el siglo XIX: Sierra Sur”, en Enrique Ayala Mora, *Nueva Historia del Ecuador*, Volumen 7, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional y Grijalbo, 1983.

²⁰⁴ Carlos Espinosa, *Historia del Ecuador...*, p. 506.

²⁰⁵ Cfr: Gerardo Fuentealba, “La sociedad indígena en las primeras décadas...”, pp. 56-58.

esta división interna sumamos las pretensiones territoriales de los países vecinos”,²⁰⁶ en este sentido es evidente que el Ecuador atravesó un período crítico, donde los grupos de poder de las diferentes regiones buscaban la conformación de gobiernos autónomos, atentando contra la unidad estatal promulgada en la Constitución, y que si bien desde épocas anteriores a la Gran Colombia no había existido, aún se constituía en un anhelo nacional. Sin embargo, los intereses políticos y las luchas regionales provocaron que la situación se agudice, Genaro Eguiguren, describe que:

“La desigual distribución de la población, concentrada en el Departamento de Quito, no tenía como contrapartida una distribución nacional del poder político nacional; sin embargo, las rentas también tienen un origen desigual, mayoritariamente provienen de los derechos de aduana, especialmente de Guayaquil. Estas circunstancias y la tendencia autonomista demostrada por las regiones, significaría una azarosa vida de conflictos y tensiones, que ciertamente disminuirían con las reformas que al final de la crisis darían al traste con el sistema departamental y la concentración del poder en la capital poblacional del país. Con esta panorámica sobre el Ecuador en los años de la gran crisis, podemos ver en detalle la dispersión de 1859 y las circunstancias de cada uno de los gobiernos que coexistieron en el país.”²⁰⁷

Producto de esta lucha de poder además de la desunión nacional, García Moreno en 1860 ascendió al poder, gobernando el país por quince años, lo cual inició en el Ecuador una de las etapas más polémicas de toda la historia. De esta forma se promulgó en el año 1861 una nueva Constitución,²⁰⁸ la cual trajo como consecuencia la reforma al sistema jurídico nacional.

De la norma constitucional del año 1861 destaco lo siguiente: se mantiene la figura del Congreso bajo un sistema bicameral, con idénticas atribuciones sobre impuestos que se rezaban en las constituciones anteriormente analizadas, de igual forma se conserva el deber del poder ejecutivo, de actuar como ente cuidador de la correcta recaudación de rentas y de su administración²⁰⁹ determinada en el artículo 66, además se plantea que dicho cuidado deberá precautelar su enmarcación conforme a la ley. Es decir, a través de esta disposición se le da mayor fuerza al principio de legalidad establecido varios años atrás.

²⁰⁶ Alberto Acosta, *Breve Historia Económica del Ecuador...*, p. 35.

²⁰⁷ Genaro Eguiguren Valdivieso, *El gobierno federal de Loja, la crisis de 1858*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1992, p. 68.

²⁰⁸ Constitución Política del Ecuador del año 1861, expedida a través de Decreto Legislativo Nro. 0, publicada en Diario de la Convención Nacional Nro. 1861, Quito, con fecha 02 de mayo de 1861.

²⁰⁹ *Ibidem*, artículo 66.

Los principios de legalidad, proporcionalidad, capacidad contributiva,²¹⁰ no confiscación,²¹¹ igualdad y generalidad²¹² se mantuvieron iguales que en la Constitución de 1852, conservando el mismo texto.

La recaudación anticipada de contribuciones en casos de conmoción interna o invasión exterior, se mantuvo nuevamente fuera del texto constitucional, ya que al igual que en 1852 no se la incluyó como una de las facultades que tenía el Presidente de la República.

Un hecho de gran importancia que debemos mencionar es que en el gobierno de García Moreno, se otorga mayor autonomía a las provincias que conforman el Ecuador, conforme lo establecido en el artículo 94, el cual determinaba lo siguiente: “El territorio de la República se divide en provincias, cantones y parroquias; y se reserva a cada provincia y a las secciones territoriales el régimen municipal en toda su amplitud, quedando al Gobierno general las facultades y funciones que se le atribuyen por esta Constitución”.²¹³ Durante dicho gobierno además, se expide la Ley de División Territorial del año 1861, donde se realizaba una suerte de “emancipación política”.²¹⁴ Lo cual guardaba concordancia con lo dispuesto en el artículo 96 de la Constitución en el que se planteaba la existencia de *municipalidades provinciales, cantonales y parroquiales*,²¹⁵ para lo que la ley²¹⁶ determinaría sus atribuciones. Son escasos los vestigios que podemos encontrar de la mencionada norma, sin embargo, se puede señalar que a través de su promulgación se eliminó el sistema departamentista que había imperado en el Ecuador desde los primeros años de la república, diferenciándose por primera vez las atribuciones propias del Estado central y las atribuciones concernientes a los gobiernos autónomos, con esto muchas provincias que habían sido absorbidas por los departamentos lograron alcanzar su autonomía, y por lo tanto buscar su desarrollo.

En este sentido, la materia tributaria no podía mostrarse ajena a dicha desconcentración del poder otorgado a los antiguos departamentos, ya que a partir de este momento la administración tributaria se iba a manejar desde dos estructuras, por una parte desde una

²¹⁰ *Ibíd*em, artículo 116.

²¹¹ *Ibíd*em, artículo 109.

²¹² *Ibíd*em, artículos 5 y 6.

²¹³ *Ibíd*em, artículo 94.

²¹⁴ Cfr: L. Espinoza y L. Achig, “Economía y sociedad en el siglo XIX: Sierra Sur” ..., p. 84-92.

²¹⁵ Constitución Política del Ecuador, año 1861.

²¹⁶ Ley de División Territorial, publicada en el Diario de la Convención Nacional Nro. 1861, con fecha 29 de mayo de 1861.

estructura nacional y central que regiría en todo el territorio de la patria, y por otra, desde una estructura provincial, que correspondería a cada una de las diversas provincias que para ese entonces se consolidaron en el país. Así en el artículo 96 se determinaba que la ley de la materia regulará lo pertinente a la *recaudación de rentas municipales*.²¹⁷

Carlos Espinosa sobre dicha desconcentración sostiene: “(...) aunque esta Constitución era de corte liberal, García Moreno logró utilizarla para fines conservadores como la centralización del poder. La Carta Magna de 1861 reforzó el poder de las provincias al suprimir definitivamente a los tres grandes departamentos de Quito, Guayaquil y Cuenca”.²¹⁸ Considero que el aporte de García Moreno fue fundamental para que el resto de provincias que durante todas las décadas estudiadas se encontraban aisladas y olvidadas, alcanzaran mayor autonomía e independencia.

Alberto Acosta define a este período desde una perspectiva económica de la siguiente forma: “(...) fue una época de modernización institucional del aparato financiero en la que se crearon bancos y cajas de ahorro”,²¹⁹ el régimen tributario también atravesó una etapa de estabilización “(...) mediante la reorganización de los sistemas de recaudación fiscal, se logró centralizar y administrar con mayor eficiencia buena parte de las rentas públicas”,²²⁰ es así como la economía mejoró notablemente, al igual que otros ámbitos de orden estatal, como la educación. Sin embargo, es claro también que la época de García Moreno es recordada por la presencia de un conservadorismo radical, que se caracterizó como lo sostuvo Ayala Mora por: “el fusilamiento, los azotes, la cárcel, la repatriación fueron cosa de todos los días”,²²¹ esta represión provocó la reacción de los grupos de oposición, y principalmente la formación de grupos liberales, provocando una vez más luchas de poder en nuestro país.

A la luz de todos estos acontecimientos, y con la realización de importantes obras públicas que permitieron la expansión de la economía a todos los sectores del país, en el año 1869 se

²¹⁷ Constitución del Ecuador, año 1861, Art. 96.-“Habrá Municipalidades provinciales, cantonales y parroquiales. La ley determinará sus atribuciones en todo lo concerniente a la policía, educación e instrucción de los habitantes de su localidad, sus mejoras materiales, recaudación, manejo e inversión de las rentas municipales, fomento de los establecimientos públicos y demás objetos y funciones a que deban contraerse”.

²¹⁸ Carlos Espinosa, *Historia del Ecuador...*, p. 516.

²¹⁹ Alberto Acosta, *Breve Historia Económica del Ecuador...*, p. 35.

²²⁰ Enrique Ayala Mora, *Política y Sociedad 1830-1980...*, p. 17.

²²¹ *Ibíd.*, p. 17.

expide una nueva Carta Política,²²² denominada como la “Carta Negra”. A través de esta Constitución se fortaleció el papel de la iglesia en la organización estatal.²²³ La *potestad Tributaria* se mantiene en manos del Congreso Bicameral, reservándose la iniciativa de proyectos de ley a la Cámara de Diputados, y estableciéndose como una de las atribuciones del Congreso de igual forma que en las constituciones mencionadas, el establecimiento de tributos.

Además a través de esta *norma supra* se modifica el tiempo de duración del Presidente aumentándose dos años más del período normal que era de cuatro años, y que fue mantenido en casi todas las constituciones hasta aquí analizadas, a excepción de la “Carta de Esclavitud” que fue tratada líneas atrás donde este tiempo es duplicado a ocho años. Así se determina en el artículo 56, que el Presidente durará en sus funciones seis años.²²⁴

Otra de las novedades que se presenta es que se retoma nuevamente la figura de la *recaudación anticipada de tributos* en el artículo referente a las atribuciones del Poder Ejecutivo,²²⁵ que fue eliminada de las constituciones de 1852 y 1861, además ya no se lo trata en artículo separado como anteriormente se hacía ni mucho menos se lo considera como un mecanismo del que podrá hacer uso el ejecutivo en casos de estado de emergencia o de sitio determinados en el artículo 61, a diferencia de ello, se establece en el Art. 60 lo siguiente: “Cuidar de la recaudación de las rentas públicas, decretar la inversión, con arreglo a la ley, y disponer, si fuere necesario, con dictamen del Consejo de Estado, el cobro anticipado de las contribuciones en cada año con el descuento respectivo”.²²⁶

En cuanto al resto de disposiciones concernientes a los principios de *generalidad*,²²⁷ *igualdad*,²²⁸ *legalidad*, *proporcionalidad*, *capacidad contributiva*²²⁹ y *no confiscación*²³⁰ no

²²² Constitución Política del Ecuador del año 1869, expedida a través de Decreto Legislativo Nro. 0, publicada a en Recopilación No. 1874, Quito, 28 de junio de 1869.

²²³ *Ibíd*em, artículo 9.- “La Religión de la República es la Católica, Apostólica, Romana con exclusión de cualquiera otra, y se conservará siempre con los derechos y prerrogativas de que debe gozar según la ley de Dios y las disposiciones canónicas. Los políticos están obligados a protegerla y hacerla respetar”.

²²⁴ *Ibíd*em, artículo 56.

²²⁵ *Ibíd*em, artículo 60.

²²⁶ *Ibíd*em, artículo 60.

²²⁷ *Ibíd*em, artículos 7.- “Los deberes de los ecuatorianos son: respetar la Religión del Estado y a las autoridades, sostener la Constitución, obedecer las leyes, servir y defender a la Patria, contribuir para los gastos de la Nación y velar sobre la conservación de las libertades públicas”.

hay mayor cambio en el área tributaria, se mantiene exactamente la misma redacción de los artículos a los cuales hemos hecho alusión.

En el ámbito de la *tributación seccional*, se determina en el artículo 83 que habrán Municipalidades en todas las capitales del cantón, las cuales para su administración deberán observar la ley, que determinará sus atribuciones en lo referente a la recaudación, manejo e inversión de las rentas municipales.²³¹ Lo que desde el año 1843 fue atribuido al Gobernador, sin embargo en esta norma se especifica más detalladamente.

Mientras tanto el *diezmo* a partir del año “1869 se reglamentó mejor la recaudación, pues se resolvió que los diezmos de la Costa, algo superiores a los de la Sierra, en razón de la producción de cacao, se administrarán directamente por el Gobierno”.²³² Lo cual respondió a la sustitución de la administración tributaria departamental por una administración tributaria central.

Finalmente, sobre este período Alberto Acosta realizando un diagnóstico general sostiene: “(...) con la consolidación del Estado garciano –represivo en extremo- no solo que se impuso la ley y el orden, sino que se pudo <<romper el fraccionamiento de la economía y permitir un flujo más libre de los factores de producción, a fin de facilitar un cierto crecimiento económico y un mejor aprovechamiento de las oportunidades que la coyuntura internacional ofrecía.”²³³ De lo expuesto, se evidencia que el Ecuador alcanzó en esta época desarrollo económico, que si bien tuvo como característica principal la opresión de un conservadorismo radical, se pusieron en marcha importantes reformas que organizaron de mejor manera el aparato estatal. Bajo estos hechos termina el análisis del segundo período de la presente investigación.

²²⁸ *Ibidem*, artículo 8.- “Los derechos de los ecuatorianos son igualdad ante la ley y opción a elegir y ser elegidos para desempeñar los destinos públicos, siempre que tengan las aptitudes legales”.

²²⁹ *Ibidem*, artículo 101.- “No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución sino por autoridad competente y en virtud de un decreto que, conforme a la ley, autorice aquella exacción. En todo impuesto se guardará la proporción posible con los haberes o industria de cada persona”.

²³⁰ *Ibidem*, artículo 94.- “Queda abolida la confiscación de bienes, y ninguna pena afecta al otro sino al culpable”.

²³¹ *Ibidem*, artículo 83.- “Habrá Municipalidades en todas las capitales del cantón, y serán presididas por los Jefes Políticos. La Ley determinará sus atribuciones en todo lo concerniente a la policía, educación e instrucción de los habitantes, de la localidad, sus mejores materiales, recaudación, manejo e inversión de las rentas municipales, fomento de los establecimientos públicos y demás objetos y funciones a que deben contraerse”.

²³² Eduardo Riofrío Villagomez, *Manual de Ciencia de Hacienda...*, p. 398.

²³³ Alberto Acosta, *Breve Historia Económica del Ecuador...*, p. 41.

2.1.3.2.Orientación del régimen tributario en el período de 1850-1870

A pesar que a partir del año 1850 concurren importantes reformas tanto constitucionales como legales que abolieron gran parte de los tributos que eran considerados como injustos, creo que aún se conserva una posición fiscalista del régimen, por cuanto se mantuvieron cargas impositivas altas, que solo buscaban aumentar los ingresos del Estado, más no gravar de acuerdo a la capacidad contributiva de los administrados.

Sin embargo, un gran avance para el principio de igualdad fue la abolición de los tributos que afectaban los derechos a los indígenas, lo cual evidencia que la rigidez del régimen fiscal cedió paso a un ordenamiento más racional y justo, que necesitó de un proceso, que inició con el establecimiento de exenciones y culminó con la abolición de estos tributos. Sobre este proceso, Fuentealba enumera algunas exoneraciones que se determinaron, como es el caso de la exoneración de alcabalas y de las contribuciones de indígenas siempre que se hubieren verificado ciertos condicionamientos: “(...) es interesante anotar que todas estas exoneraciones no forman parte de la primera ley de 1828, y por presión de los propios indígenas se las establece en la de 1851, pero en todo el período precedente, de hecho los gobernadores las reconocen”,²³⁴ sin embargo, a pesar que es muy poco lo que sobre este tema se ha dicho por parte de los historiadores, no podría sostener que en el período anterior estas exoneraciones eran puestas en práctica o ejecución. Pese a ello, basándome en el análisis de las cuatro constituciones que conforman este período, destaco la escasa protección de los contribuyentes, aunque como ya se dijo esta época representa un importante avance para el logro del respeto al principio de igualdad y la abolición de imposiciones desproporcionadas que violaban claramente a los demás principios del régimen tributario, a saber: legalidad, proporcionalidad, capacidad contributiva, no confiscación y generalidad.

Por lo tanto, la orientación que rige el régimen tributario en el período comprendido del año 1850 a 1870 es claramente una posición en pro de la Administración, aunque ya no tan rígida como en el anterior período.

²³⁴ Gerardo Fuentealba, “La sociedad indígena en las primeras décadas de la república: continuidades coloniales y cambios republicanos”..., p. 62.

2.1.3.3.Principales falencias del régimen tributario en el período de 1850-1870

En el período estudiado se fortaleció el gobierno central y se eliminó la administración departamental, lo cual dio lugar al surgimiento de los gobiernos autónomos, que además de significar un importante avance para el régimen tributario, permitió la reestructuración financiera y fiscal, lo que requería también de una reestructuración administrativa a cabalidad, que no se realizó en aquel entonces, ya que las normas constitucionales que se emitieron no plantearon disposiciones sobre este tema, además que no existió una correlación entre las leyes y la Constitución. En este sentido, a pesar que se verifica la implementación de la Ley de División Territorial, que se promulgó con el propósito de cumplir lo establecido en la Constitución, no fue suficiente ya que faltó la creación de entes encargados de la recaudación de tributos, que esta nueva organización requería.

En este sentido, si bien a partir del gobierno de García Moreno adquieren más importancia los gobiernos autónomos, no se contó con ninguna referencia de que éstos hayan administrado y recaudado tributos, ya que de la revisión de la escasa información tributaria, puedo conocer que recién a partir del siglo XX se inicia un verdadero papel de los regímenes autónomos en la tributación.

Pese a ello, se superaron muchas de las falencias detectadas en el régimen tributario del período anterior, como fue la vulneración del principio de generalidad a través de la vigencia del tributo indígena, el mismo que después de varios años de lucha por parte de los grupos afectados finalmente fue abolido, con lo cual se fortalecieron los principios de igualdad y proporcionalidad.

Bajo este panorama, todavía existía desorden en el régimen fiscal, en cuanto a la administración de ciertos tributos, como era el caso de algunos de los monopolios que en ocasiones eran compartidos por el Estado con otros organismos, o para ser más específicos el mismo tributo conocido como diezmo, que era compartido por la iglesia y el Estado, siendo la iglesia por muchos años la acaparadora de la mayoría de los porcentajes recaudatorios de dicha contribución, sin embargo, durante este período se logró dividir en partes iguales sus réditos, elevando de esta forma los niveles de ingresos del Estado.

En conclusión, el régimen tributario de este período se desarrolló en medio de inestabilidad política suscitada por las luchas entre conservadores y liberales, que influenciaron directamente para que ciertos tributos felizmente se eliminen, mientras que otros sean gravados con tarifas más altas, existiendo un desequilibrio en la imposición. En efecto, se concluye que este período tuvo importantes altos y bajos en nuestra materia, pero que en definitiva se logró fortalecer la presencia de la justicia en los medios y formas de imposición, dando lugar al progreso del régimen tributario.

2.1.4. Período (1870-1890)

2.1.4.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario

Bajo el gobierno de García Moreno se desarrolla el inicio de la cuarta fase de estudio, en la que “(...) durante el segundo período (1869-1875), una vez efectivizado este instrumento de consolidación eclesiástica, el Estado consagró un orden político supeditado a la religión y fundamentado en una ideología teológica del Estado”,²³⁵ es decir bajo los preceptos de la denominada Carta Negra aún vigente en el Ecuador, la organización del país se basó en un sistema represivo y muy apegado a la religión, que además consolidó un régimen financiero mejor organizado, que le permitió al país abrir sus puertas hacia la internacionalización. Hecho que se corrobora con el mensaje de Gabriel García Moreno al Congreso Constitucional de 1875, donde detalla los positivos resultados de las rentas públicas en su administración, y además destaca que su gobierno no se preocupó por ampliar el número de impuestos, sino al contrario de mejorar la administración de los ya existentes, suprimiendo los que casi o nada aportaban a las arcas fiscales.²³⁶

²³⁵ Ob. Cit. E. Silva, “Estado, iglesia e ideología en el siglo XIX” ..., p. 32.

²³⁶ Mensaje del Presidente de la República del Ecuador, Gabriel García Moreno, al Congreso Constitucional de 1875, en *Pensamiento Fiscal Ecuatoriano*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996, p. 108. “Las rentas públicas llegaron en 1873 a 3.064,130 pesos excediendo por tanto al producto de 1872 en 154,782. En 1874, a consecuencia de las rebajas hechas en la tarifa de Aduana y por efecto de la disminución de las importaciones debido a la crisis comercial que dura todavía retrocedieron a 2.944,647 pesos, dando por consiguiente en ese año cerca de 120,000 pesos menos que en el precedente, pero quedando siempre superior al de 1872 en más de 34,000(...)” “(...) Para apreciar mejor estos resultados, fieles indicadores del adelanto del país, téngase presente que, lejos de aumentarse el número de impuestos se han suprimido los siguientes: 1. Los derechos de puerto por anclaje, toneladas y limpia y baliza: el de foro se estableció, pero muy reducido e inferior al que se paga ordinariamente en otros países, cuando se pusieron en servicio los seis excedentes aparatos que hoy alumbran nuestras costas; 2. La contribución del cinco por ciento que pagaban los Obispos, Canónigos y empleados de sueldo eventual; 3. La contribución directa a que estaban sometidos desde 1837 los curas, abogados médicos y boticarios; 4. El impuesto sobre las sucesiones hereditarias, llamado de manumisión (...)”.

De esta forma la economía del país se desarrollaba en óptimas condiciones, ya que por un lado, la estructura agraria tomaba fuerzas dotando cada vez de mayores ingresos al país, y por otro, se mejoraron los niveles de recaudación sin que el Estado haya tenido que aumentar el número de cargas impositivas en el régimen fiscal. Todo esto sirvió para financiar la realización de grandes obras públicas desarrolladas bajo la administración Garciana, que siguieron ejecutándose a pesar de que el grupo de oposición se consolidaba.

En este sentido, el régimen impositivo también atravesaba importantes eventos, así el *diezmo* “(...) hasta 1872 correspondía al Fisco la tercera parte de la contribución; pero después de establecida la administración directa, el Fisco tomó para sí los seis décimos del producto”,²³⁷ ascendiendo los niveles de recaudación. Como ya se mencionó con anterioridad, la *contribución de indígenas* para estos tiempos había desaparecido, sin embargo Gustavo Durango explica que: “fue sustituido con el impuesto del 3 por 1000 sobre los predios rústicos, recién en 1860. Los terratenientes comienzan a pagar impuestos a la posesión y dominio de la tierra, a pesar de que casi, cien años antes, los fisiócratas franceses ya habían dirigido su mirada hacia esta forma de recaudar ingresos públicos”,²³⁸ los *aranceles a la importación* también alcanzaron altos niveles de recaudación, las exportaciones de productos como el cacao y sombreros de paja toquilla, fueron característicos en esta época dotando de mayores ingresos al país.

Es así, como comienza a modificarse la figura de ciertos impuestos, que a nuestro criterio sucede como respuesta a la mejor organización fiscal que existía en la época analizada y más que nada al desarrollo económico que el Ecuador atravesaba “(...) y a pesar de las limitaciones financieras existentes y de la dificultad para conseguir nuevos créditos externos, debido especialmente a la moratoria vigente, el país cerró la década con una notoria recuperación económica. Más tarde se llegó incluso a considerar que había sido <<el período más brillante de la economía nacional>> (Banco del Ecuador 1977:50)”.²³⁹ Ahora bien, en medio de la situación descrita también se dieron importantes hechos en el ámbito político.

²³⁷ Cfr: Eduardo Riofrío, *Manual de Ciencia de Hacienda...*, p. 398.

²³⁸ Gustavo Durango Vela, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana...*, p. 78.

²³⁹ Alberto Acosta, *Breve Historia Económica del Ecuador...*, p. 45.

La oposición política se hizo más fuerte, hasta que finalmente asesinaron a García Moreno, llegando al poder Antonio Borrero, seguido por Ignacio de Veintimilla, sobre lo cual Carlos Espinosa sostiene: “Tras el asesinato de García Moreno, tres fuerzas políticas, los progresistas, los liberales y los conservadores, compitieron por capturar el poder central con el objetivo de definir a su manera la relación entre el Estado y la iglesia, así como otros temas en disputa. De esta manera, el espectro político se diversificó a partir de 1870 con el surgimiento de una tercera opción referente al tema de la relación Estado e iglesia: los llamados progresistas”.²⁴⁰ En este sentido la vida política del Ecuador se desarrollaba nuevamente en medio de luchas de poder ideológicas, lo que causaba la constante inestabilidad política del naciente Estado.

En el mando del progresista Ignacio de Veintimilla, se expidió la “*Constitución ecuatoriana de 1878*”,²⁴¹ en medio de las luchas entre liberales y conservadores, sobre lo que Gonzalo Ortiz describe: “Veintimilla logró no sólo permanecer en el poder sino convocar y llevar adelante una Asamblea Constituyente a la que él impuso su voluntad por varios medios, consiguiendo que se le eligiera Presidente (marzo 31, 1878). La nueva Constitución garantizaba amplias facultades; sin embargo poco se cuidó de ella el gobernante, que continuó con sus arbitrariedades”,²⁴² bajo este marco se forjaban los grupos liberales, que consideraban al gobierno de Veintimilla como ineficiente, y realizador de constantes abusos, que en nada respetaban los derechos que bajo su mismo gobierno se había promulgado en la mencionada Constitución.

De esta forma, en la nueva Constitución se plantea como novedad, la incorporación del reconocimiento de *derechos fundamentales de las personas*,²⁴³ los cuales constaban en el artículo 17, de lo que podemos extraer el numeral 2 que garantiza:

La propiedad con todos sus derechos; y en consecuencia: 1. Queda abolida la confiscación de bienes; 2. Nadie puede ser privado de su propiedad o del derecho que a ella tuviere, sino en virtud de una sentencia judicial, o de expropiación por causa de utilidad pública, hecha conforme a ley y previa indemnización; 3. No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución sino por autoridad competente, en virtud de una ley que autorice la exacción,

²⁴⁰ Carlos Espinosa, *Historia del Ecuador...*, p. 539.

²⁴¹ Constitución Política del año 1878, emitida por Decreto Legislativo Nro. 0, con publicación en folleto No. 409, de fecha 31 de marzo de 1878.

²⁴² Gonzalo Ortiz Crespo, “Panorama Histórico del Período 1875-1895”, en Enrique Ayala Mora, *Nueva Historia del Ecuador 7*, Volumen 7, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional y Grijalbo, 1990, p. 243.

²⁴³ *Ibíd.*, artículo 17.

debiendo guardarse en todo impuesto la protección posible con los haberes e industrias de cada persona y, 4. Los ecuatorianos gozan de libertad de industria y de la propiedad exclusiva de sus descubrimientos. La Ley fijará el tiempo por el cual pueda concederse privilegios exclusivos, o darse indemnizaciones a los inventores caso que prefieran la publicación de sus inventos.

De lo expuesto, se evidencia la presencia de mayores garantías reconocidas a favor de las personas, donde la propiedad es desarrollada a profundidad en relación con las anteriores constituciones en las que únicamente se la reconocía como derecho, sin una mayor referencia. Lo que llama la atención es que se incluyen disposiciones referentes a los tributos, específicamente el *principio de legalidad, proporcionalidad y capacidad contributiva* dentro del derecho a la propiedad. Otro de los derechos que se reconocían dentro de este artículo, es el *derecho a la igualdad*, dejando de ser tratado como un tema aislado, para ser desarrollado en el numeral 7 de la siguiente forma: “La igualdad, en virtud de la cual todos deben ser juzgados por unas mismas leyes, y sometidos por éstas a los mismos deberes, servicios y contribuciones”,²⁴⁴ esto nos da a entender claramente, que las contribuciones, en este caso entendidos a los tributos como parte de ellas, serían impuestas a todas las personas en igualdad de condiciones, es decir sin que se presenten diferencias de trato como antes existían.

Por otra parte, la *potestad de creación de tributos* en cuanto a las atribuciones del Congreso se mantuvo igual, sin embargo por primera vez se reconoce dicha potestad a las Municipalidades lo cual se determinó en el artículo 104 que en lo principal dispuso: “(...) La ley determinará sus atribuciones en todo lo concerniente a la policía, educación e instrucción de los habitantes de la localidad, mejoras materiales, *creación*, recaudación, manejo e inversiones de sus rentas (...)”, marcando un inicio para el reconocimiento de potestad normativa tributaria a las administraciones tributarias provinciales, y no solo limitándose a dotarles de potestad recaudatoria como sucedió en la Constitución anterior.

En cuanto a la *recaudación anticipada de tributos*, se evidencia una disposición más clara y precisa, a diferencia de la Constitución de 1869 que contenía un texto sujeto a muchas interpretaciones, de esta forma, en el artículo 80 se regula la recaudación anticipada de tributos determinándose que la misma tendrá lugar en los casos de *invasión exterior, o de conmoción*

²⁴⁴ Ibídem

interior, estableciéndose en el numeral 2, lo siguiente: “Para disponer el cobro anticipado de las contribuciones, hasta por un año, y no más, con el descuento de interés que cobra el gobierno”,²⁴⁵ es decir, se incluye como condición que exista invasión exterior o de conmoción interna como sucedía en las constituciones anteriores a la norma de 1869, ya que en el artículo 60 de la anterior Constitución únicamente se determinaba que esta tendría lugar previo dictamen del Consejo de Estado, lo que permitía al ejecutivo decretar dicha medida en el momento en que considere oportuno.

En general estos son los principales cambios o novedades que se presentaron en esta Constitución considerada de carácter liberal, a la que le seguirían dos más como se referirá más adelante, sin embargo “la Carta Magna de 1878 fue una réplica casi exacta de la de 1861, marcando un retorno al liberalismo: favorecía la descentralización y los derechos civiles y políticos de los ciudadanos, aboliendo la pena de muerte y reafirmando el derecho a la libre expresión”,²⁴⁶ hay que recordar que anteriormente la Constitución que había imperado era de carácter conservador promulgada bajo el gobierno de García Moreno.

En el ámbito económico también tuvieron lugar importantes sucesos, como es el caso del auge cacaotero y el aumento en las exportaciones, permitiendo una mayor inserción del Ecuador a nivel internacional, “El sistema bancario experimentó una reforma que facilitó la movilización de recursos, a lo cual se sumó la sustitución del diezmo para la Iglesia por un impuesto del tres por mil sobre la propiedad para compensar al clero. El diezmo producía un 40% de los ingresos fiscales al finalizar el siglo”.²⁴⁷

Bajo estos hechos se desarrollaba la vida económica del país, sin embargo una de las preocupaciones del gobierno era la expedición de un cuerpo jurídico donde se incluyeran todas las contribuciones vigentes y los derechos de los contribuyentes, además de la reforma a la Ley de Adunas que a criterio del Ministro de Hacienda, Martín Icaza en el mensaje al Congreso Constitucional de 1880²⁴⁸ era ineficiente. Propuesta que constituyó un gran avance para la legislación tributaria y para los contribuyentes, ya que se toma la iniciativa de la

²⁴⁵ *Ibidem*, artículo 80.

²⁴⁶ Carlos Espinosa, *Historia del Ecuador...*, p. 558.

²⁴⁷ Alberto Acosta, *Breve Historia Económica del Ecuador...*, p. 49.

²⁴⁸ Cfr: Memoria del Ministro de Hacienda Martín Icaza al Congreso Constitucional de 1880, en *Pensamiento Fiscal Ecuatoriano*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996, pp. 113 -135.

creación de una ley donde se incluyan todos los tributos, y principalmente se determinen los derechos de los contribuyentes, que por décadas habían sido vulnerados.

Por otra parte, en el mismo mensaje se planteo la posibilidad de eliminar tributos injustos como lo era el *diezmo*, que para ese tiempo además de violar todas las garantías constitucionales nada aportaba al Estado, y se propuso la creación de un nuevo impuesto al que se denominaría como “*timbre*”, que además de brindar beneficios a las arcas fiscales, no significaría una mayor afectación a los contribuyentes.

De lo expuesto, se considera vital el aporte que realizó el gobierno de Veintimilla al régimen tributario ecuatoriano, ya que hasta el momento de la promulgación del citado mensaje, ningún gobierno se había preocupado de la necesidad de codificar en un cuerpo legal todas las contribuciones existentes, ni mucho menos procurar una imposición más justa en la cual se grave progresivamente los diferentes impuestos. Por lo que, incluso propone la creación del impuesto de timbres, el cuál poco después se puso en vigencia y generó grandes réditos al Estado, tal como se referirá más adelante.

Sin embargo, sobre las positivas condiciones del sistema económico, en contradicción con lo dicho por el Ministro de Hacienda, historiadores como Carlos Espinosa, Gonzalo Ortiz Crespo, entre otros, describen que esta situación fue totalmente diferente, ya que si bien las exportaciones crecieron, los réditos obtenidos por el régimen tributario no fueron plasmados en obras públicas, ni en ningún otro destino, incluso se habla de una reducción en la tasa de rentas,²⁴⁹ versión diferente a la presentada en el informe anteriormente resumido. Así, “el destino que Veintimilla dio a las rentas públicas está igualmente bien documentado; las usó para dos propósitos: primero, para construir una fortuna personal y, segundo, y más abundante, para comprar la lealtad del ejército, de los principales burócratas y de sus aliados”,²⁵⁰ con esto se evidencia que su gobierno estuvo caracterizado por hechos de corrupción, lo cual llevó a que Eloy Alfaro iniciará un proceso revolucionista con el afán de dar por terminado el período presidencial de Veintimilla, y así cambiar el rumbo del país en

²⁴⁹ Cfr: Carlos Espinosa, *Historia del Ecuador...*, p. 559; Cfr: Gonzalo Ortiz Crespo, “Panorama Histórico (1875-1895)”, en Enrique Ayala Mora, *Nueva Historia del Ecuador*, Vol. 7, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional y Grijalbo, 1990, p. 246.

²⁵⁰ Gonzalo Ortiz, “Panorama Histórico (1875-1895)”..., p. 247.

base a los ideales libertarios. Finalmente en el año 1883 terminó el gobierno de Veintimilla luego de una incesante lucha liderada por los grupos opositores.

El nuevo presidente del Ecuador para este período fue José María Caamaño, a quien se lo consideraba como un liberal moderado, “Caamaño que salió de las filas liberales, no pudo menos que adaptarse al ambiente general de la restauración en el cual predominaba el elemento conservador”,²⁵¹ bajo esta perspectiva en el año 1884 se promulgó la *décima Constitución ecuatoriana en la Asamblea Nacional que inició el 11 de octubre de 1883*, la cual “incluía algunas reformas, relacionadas especialmente con los derechos civiles”.²⁵² En dicha Asamblea denominada como restauradora “fue cuando principió a agitarse con eficacia la cuestión magna del diezmo; se aprobó la moción que sustituía su recaudación con la percepción del tres por mil, impuesto conforme al valor de los predios rústicos”,²⁵³ es decir, que luego de grandes luchas por su abolición, por fin en este año se materializa.

En cuanto a la situación de los demás impuestos en el año 1883, en un nuevo informe del Ministro de Hacienda, Vicente Lucio Salazar²⁵⁴ presentado a la Convención Nacional se propuso la descentralización de la administración de ciertos tributos, para lo cuál el ministro planteó que se dote de protagonismo a las provincias con el fin de que se deje en el pasado la situación de abandono en que vivían. En este sentido, sostuvo que debería existir una distribución de las contribuciones, reservándose el gobierno para sí ciertos tributos, como es el caso de los impuestos aduaneros, sales, correos y diezmos. Me parece fundamental esta propuesta para la tributación seccional, ya que durante las primeras décadas de la República, las provincias tenían una limitada participación en la recaudación de tributos, a pesar de que por mandato constitucional se les había otorgado dicha atribución.

Finalmente, un legado de gran importancia para el derecho tributario ecuatoriano dejado por Vicente Lucio Salazar, es que se retoma una vez más el tema de la afectación de los

²⁵¹ José María Le Gouir Raud, S.I. *Historia de la Republica del Ecuador*, Tomo VI, Quito, Ed. Colección Grupo Aymes Nro. 6, 1993, p.8.

²⁵² Gonzalo Ortiz, “Panorama Histórico (1875-1895)”..., p. 247.

²⁵³ José María Le Gouir Raud, *Historia de la República del Ecuador...*, p. 51.

²⁵⁴ Informe del Ministro de Hacienda, Vicente Lucio Salazar en la Convención Nacional de 1883, en *Pensamiento fiscal ecuatoriano*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996, pp. 137-161.

derechos de los contribuyentes a través de las cargas impositivas existentes, y se propone una reforma general de las mismas.

Bajo estas circunstancias, es momento de hacer referencia a los principales contenidos de la *Constitución de 1884*²⁵⁵ promulgada bajo el gobierno de Caamaño. Así en un primer momento se encuentra la *potestad de creación de tributos* que sigue correspondiendo al Congreso – Bicameral-²⁵⁶ según el artículo 62 y a las Municipalidades²⁵⁷ conforme lo dispuesto en el artículo 118.

En cuanto a los *principios tributarios* ya no se trata al *principio de legalidad, proporcionalidad y capacidad contributiva* dentro de la garantía del derecho a la propiedad como sí sucedía en la anterior Constitución, en esta ocasión es determinado en el apartado de las garantías reconocidas a todos los ciudadanos en el artículo 26 que rezaba lo siguiente: “No se exigirá contribución o derecho, sino conforme a la Ley y por la autoridad que ella designe. En todo impuesto se guardará la debida proporción con los deberes e industrias del contribuyente”.²⁵⁸ Por otra parte, en el artículo 24 se incluía la *prohibición de confiscación*, a saber: “Prohíbese la pena de azotes, el destierro y la confiscación”. El *principio de generalidad y el derecho a la igualdad* fueron eliminados del texto constitucional. De lo expuesto, se evidencia que los principios tributarios que seguían vigentes no habían cambiado en relación con constituciones anteriores. La *recaudación anticipada de tributos*²⁵⁹ establecida en el artículo 94.2 se mantuvo igual que en la Constitución de 1878.

Se desprende que el régimen tributario en esta Constitución no presenta mayores modificaciones, sin embargo existió una mejor organización del sistema fiscal a través de la administración de Vicente Salazar que ayudó a que la imposición se realice en condiciones

²⁵⁵ Constitución Política de 1884, publicada en Folleto No. 456 de 4 de febrero de 1884.

²⁵⁶ *Ibidem*, artículo 62.- “Son atribuciones del congreso: (...) 4. Establecer contribuciones y autorizar al Ejecutivo para contratar empréstitos sobre el crédito público; los cuáles no podrán llevarse a ejecución sino aprobados por el Congreso”.

²⁵⁷ *Ibidem*, artículo 118.- “Para la administración de los intereses seccionales, habrá Municipalidades. La Ley determinará su organización y atribuciones en todo lo concerniente a la educación e instrucción de los habitantes de la localidad; policía; mejoras materiales; creación, recaudación, manejo e inversión de las rentas; fomento de los establecimientos públicos, y más objetos de su incumbencia”.

²⁵⁸ Constitución de 1884, artículo 26.

²⁵⁹ Constitución de 1884, artículo 94.- “En caso de invasión exterior o conmoción interior, el Poder Ejecutivo recurrirá al Congreso, si estuviere reunido, y si no, al Consejo de Estado, para que visto su informe y apreciada la necesidad, le conceda o niegue, con las restricciones que juzgue convenientes, todas o parte de las siguientes facultades: (...) 2. Disponer la recaudación anticipada de contribuciones de un año y no más, con el descuento al tipo de interés que cobre el Gobierno”.

más equitativas y justas. Ahora bien, mientras esto sucedía en el ámbito tributario, en el político, la inestabilidad siguió apoderándose de nuestro país, los constantes conflictos por la toma del poder no cesaron, hasta que finalmente después de cuatro años de gobierno, Caamaño concluyó sus funciones.

Previo a la salida del poder de Caamaño, Vicente Lucio Salazar presentó su informe final como Ministro de Hacienda en el año 1888,²⁶⁰ donde destacó los grandes réditos que las rentas nacionales habían alcanzado durante el período de cuatro años que duró el gobierno de Caamaño, llegando inclusive a duplicar sus ingresos, en este sentido recalco la necesidad de que los gobiernos sucesores sigan con la labor emprendida para la consolidación de un régimen tributario más justo.

Anteriormente referíamos del informe del año 1883, el pedido de la creación de un impuesto de *timbres*, y la reforma al sistema aduanero, bajo este antecedente, en el año 1884 se creó la *Ley de Timbres*, y se reformaron las aduanas en base a las necesidades del Estado y a los principios económicos. La creación del *impuesto de timbres* se constituyó en una necesidad, tomando en cuenta que el impuesto al papel sellado aparte de ser administrado ineficientemente, aportaba bajos niveles de recaudación.

Hasta aquí se ha pretendido compilar los cambios más importantes que ha sufrido el régimen fiscal en el Ecuador bajo la administración de Lucio Salazar, personaje destacado que durante muchos años se encargó de procurar el progreso del ámbito económico y tributario del país, alcanzando una mejora evidente del sistema y brindando significativos aportes tanto para el Estado como para los contribuyentes.

En conclusión, evaluando la actuación de Caamaño como mandatario del país, se puede destacar una administración a través de la cual el Ecuador mantuvo estabilidad, la misma que fue truncada varias veces por los intentos de los libertadores y conservadores por llegar al

²⁶⁰ “No hay necesidad de crear nuevas contribuciones ni recargar las existentes: tampoco convendría una reforma fundamental en el sistema tributario. Equitativa y eficaz distribución entre los contribuyentes, de manera que los impuestos alcancen a todos los ciudadanos, sin exceptuar uno solo de los que puedan contribuir, procurando, eso sí, que cada cual dé una parte proporcionada á sus haberes, ha sido la regla seguida por la actual administración en las reformas que ha acometido, y la que debería seguir la que le suceda, á fin de no abandonar la justicia a trueco de aparente prosperidad”. Informe del Ministro de Hacienda, Vicente Lucio Salazar, al Congreso Constitucional de 1888, en *Pensamiento fiscal ecuatoriano*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996, pp. 201-224.

poder, sin embargo, Caamaño supo mantenerse en la presidencia, mejorando el sistema económico del Estado y por ende obteniendo mayores ingresos para el tesoro nacional, además buscó en todo momento la implementación de un régimen fiscal más justo que dejará atrás las arbitrariedades y desigualdades de décadas anteriores, y principalmente promoviera la defensa de los derechos de los contribuyentes.

Llegó el momento entonces de que un nuevo personaje ocupe el cargo de Presidente, así “El progresista agro-exportador Caamaño fue reemplazado por el conservador moderado Antonio Flores en 1888, y el cuencano Luis Cordero fue elegido en 1892”.²⁶¹ Durante el gobierno de Flores recordado como el hijo de Juan José Flores, el país contó con estabilidad, sin embargo su gobierno también fue sujeto a muchos conflictos desencadenados principalmente por influencia de la oposición. Oswaldo Hurtado sostiene:

“En el gobierno de Flores se constituyen varias asociaciones de artesanos –sobre todo en lo referente al derecho de los partidos políticos a organizarse, a difundir sus ideas y a participar en la lucha política; democracia y legalidad, esto es, suficiencia de las leyes y de las instituciones democráticas para el gobierno del Estado; antimilitarismo y libertad de sufragio; aliento y modernización de la economía mediante la organización de la hacienda pública y la eliminación de las trabas que obstaculizan el comercio, la agricultura; tolerancia religiosa y exclusión del clero del debate político.”²⁶²

De esta forma, termina este período histórico, en el cual se destaca principalmente la reordenación del régimen fiscal, se generan grandes avances en lo referente a la eficacia recaudatoria, concentrada ya no solo en percibir ingresos, sino también en no constituirse en una carga para los contribuyentes, como lo era antes, así se propende a una imposición más justa, que respete el principio de generalidad e igualdad, es decir que todos los ciudadanos están llamados a contribuir con las cargas del Estado en igualdad de condiciones.

2.1.4.2. Orientación del régimen tributario en el período de 1870-1890

El período estudiado, presenta grandes avances y una evidente evolución de la materia tributaria, en el que si bien es cierto, el país se encontró en medio de una crítica lucha de poder

²⁶¹ Carlos Espinosa, *Historia del Ecuador...*, p. 560.

²⁶² Oswaldo Hurtado, “Los conflictos políticos”, en Rodolfo Agoglia, *Historiografía ecuatoriana*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1985, p. 506.

entre conservadores y liberales, el régimen tributario no resultó afectado, sino más bien alcanzó la época de mayor desarrollo de este siglo. No se puede asegurar con firmeza que se deja de lado la orientación fiscalista que desde décadas atrás tenía el régimen tributario, sin embargo lo que si se destaca es un mayor respeto en la persona del contribuyente, lo cual se encuentra evidenciado en los impuestos que fueron abolidos y que representaban una imposición injusta, por ejemplo la contribución de indígenas, el diezmo, etc., así como de aquellos que se redujeron por constituir una afectación a las garantías constitucionales de los habitantes. Otro de los mayores vestigios es la preocupación por parte del gobierno por la creación de un cuerpo normativo que reúna todas las contribuciones, en razón de que estas aún se encontraban dispersas en el ordenamiento.

En fin, este período a pesar de haber sido de florecimiento tributario, aún conserva tributos injustos que afectaban la economía de los contribuyentes, lo cual a mi parecer tendía a una orientación mixta, es decir por una parte fiscalista por cuanto el Estado busco la generación de mayores ingresos a través de la recaudación de tributos, y por otra parte, en pro de los administrados, ya que se abolieron impuestos que por años perjudicaban los derechos de los contribuyentes.

De esta forma, se concluye que existe una mayor preocupación en lograr que los tributos no sean cargas que afecten la economía de los administrados, sino que más bien observen los principios de igualdad y generalidad de tal forma que todos paguen tributos en igualdad de condiciones; los principios de legalidad y proporcionalidad, logrando que las contribuciones tributarias que se cobren sean las establecidas en una norma y guarden la debida proporción entre el monto y la situación económica del contribuyente; y, finalmente el principio de no confiscación, a través del cual no se debe afectar ni atentar contra el derecho a la propiedad de las personas. Se evidencia por lo tanto, un mayor respeto por estos principios en pro de un régimen tributario más eficiente.

2.1.4.3.Principales falencias del régimen tributario en el período de 1870-1890

Considero que las principales falencias del régimen tributario en el período examinado, son la no consolidación del proyecto de creación de un Código Fiscal que reúna todas las contribuciones, y regule las formas en que estas serán recaudadas y administradas, lo que a

pesar de haber sido constantemente solicitado por el ministro de hacienda Lucio Salazar, destacado personaje de este período, nada se hizo.

Otra de las falencias detectadas, es la falta de una reforma arancelaria eficiente que contenga normas claras y precisas adecuadas a la realidad del país, hay que recordar que en esta época hubo un importante incremento de las exportaciones e importaciones, sin embargo pese a la reforma que se realizó en la década de los 80 ésta no fue suficiente ni apropiada para lograr los cometidos que se han referido, y por lo tanto el país dejó de percibir importantes cifras económicas en razón de la desorganización legislativa y administrativa que imperaba.

Sin duda alguna a nivel constitucional, no se detectó mayor avance, casi todas las normas en materia tributaria se mantuvieron idénticas a las de años anteriores, permaneciendo dispersas a lo largo de toda la codificación constitucional, sin guardar una correlación entre sí ni estar contenidas en una sección separada. Los principios tributarios se mantuvieron, destacándose únicamente el de igualdad que en la penúltima reforma a la que nos referimos fue orientado desde un marco jurídico en general, llegando a especificar también una igualdad en las contribuciones, pero que sin embargo fue eliminado de la Constitución de 1884.

Estas fueron las principales falencias que se evidenciaron en esta época, las cuales no superaron los logros alcanzados en este período que sin duda alguna fueron mayores, por lo que creo que el período de 1870 a 1890 fue trascendental para el desarrollo del régimen tributario ecuatoriano. Ahora corresponde analizar la última década del siglo estudiado, esperando describir con exactitud cómo se desarrolló desde el nivel constitucional la materia fiscal, y más que nada detectar las principales reformas contenidas en la Constitución que se dictó a finales de siglo, y que se procederán a evaluar.

2.1.5. Período (1890-1900)

2.1.5.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario

Aún bajo el mando de Antonio Flores, inicia este período contando con el buen rédito que a inicios de 1890 los tributos habían generado, principalmente las *aduanas*, el *estanco de sal* y el *impuesto a los timbres* que eran los tributos que ocupaban el primer lugar en el orden de ingresos fiscales, además “(...) Flores también trabajó por el avance y modernización del

sistema fiscal particularmente las Aduanas, los Monopolios del Estado, la Ley de Timbres y el impuesto a los bienes raíces”,²⁶³ en cuanto al *diezmo* éste fue finalmente abolido sustituyéndoselo por el impuesto del *tres por mil sobre la propiedad*, el cuál no brindaba ninguna aportación a las arcas fiscales. El gobierno de Flores duró hasta el año 1892, donde después de una incesante campaña presidencial finalmente se eligió como Presidente a Luis Cordero.

Enrique Ayala relata que: “En el gobierno del último progresista cuencano Dr. Luis Cordero, la posibilidad de supervivencia de la fórmula liberal-católica llegó a su límite”,²⁶⁴ a pesar de que su mandato fue corto, por cuanto duró apenas tres años, el mencionado mandatario presentó en el año 1894 un Mensaje al Congreso Constitucional,²⁶⁵ en el cual sostuvo que existieron altos y bajos en los niveles de recaudación de los tributos vigentes, siendo el impuesto de *alcabalas* y los *aranceles* los que mayores réditos dejaron al Estado.

El mensaje resumido fue bastante simple y conciso en relación con informes de rendición de cuentas anteriores, el cuál demostró que en este período se paraliza el desarrollo tributario que desde años atrás se había venido forjando en el Ecuador, ya que los réditos provenientes de las contribuciones, afortunadamente en unos casos se mantuvieron, mientras que en otros casos disminuyeron. En este sentido, se puede concluir sosteniendo que el gobierno de Luis Cordero no generó ningún avance ni mejora significativa en el sistema fiscal. Sin embargo, en contraposición con nuestra conclusión que está basada en las cifras que Luis Cordero presentó al Congreso, José María Le Guir Raud, sostiene: “Respeto de la hacienda, si bien las rentas iban en sensible aumento, por otra parte las necesidades se multiplicaban, resultando el que, a pesar de la estricta economía de la inversión, no llegaba a equilibrarse el presupuesto”.²⁶⁶ Es decir, el autor recalca que los tributos a pesar de generar mayores ingresos no alcanzaban a cubrir las necesidades del Estado en aquel momento. Lo cual considero es equívoco, ya que los niveles de recaudación bajaron, viéndose reflejado en la economía del país que además era afectada por los costos de la inestabilidad política que seguía existiendo.

²⁶³ Gonzalo Ortiz Crespo, “Panorama histórico (1875-1895)” ..., p. 253.

²⁶⁴ Enrique Ayala Mora, *Política y sociedad 1830-1980...*, p. 20.

²⁶⁵ Cfr: Mensaje del Presidente de la República del Ecuador, Luis Cordero, al Congreso Constitucional de 1894, en *Pensamiento Fiscal Ecuatoriano*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996, pp. 225-234.

²⁶⁶ José María Le Guir Raud, *Historia de la República del Ecuador...*, p. 268.

Finalmente luego de una incesante lucha liderada desde años atrás, la Revolución Alfariata llegó al poder terminando así el gobierno de Luis Cordero. Sobre este hecho Ayala Mora sostiene: “Cuando por un negociado de Caamaño, Gobernador del Guayas y un hombre fuerte del régimen, la oposición acusó al Gobierno de haber “vendido la bandera” a Chile, Cordero decayó. Semanas después, el 5 de junio de 1895, se proclamó en Guayaquil la Jefatura Suprema de Alfaro. Con ello se inició la etapa liberal”.²⁶⁷ Con su llegada al poder después de 13 años de vigencia de la Constitución de 1884 se promulgó la “*Constitución de 1897*”,²⁶⁸ la cual tenía un tinte liberal.

A la luz de esta Constitución también se realizaron cambios en la política económica, los cuales Ayala Mora describe así: “Quisiéramos privilegiar el análisis de cuatro elementos de la nueva política económica: la política monetaria y la imposición del patrón oro, la política arancelaria y aduanera, la política de infraestructura y la política relativa a la deuda externa”.²⁶⁹ Bajo estos cambios, iniciamos aquí la descripción de la normativa tributaria en la Constitución de 1897.

En la nueva *norma supra*, se evidencia una orientación liberal, al establecerse la libertad de culto²⁷⁰ en el artículo 13, más adelante en el 14 se dispone la abolición de la pena de muerte por infracciones políticas y comunes,²⁷¹ lo cual dejaba atrás los rezagos de las tendencias conservadoras que durante años habían imperado en el país.

La *potestad de creación de tributos*²⁷² se mantiene idéntica que en constituciones anteriores, conservándose la figura bicameral en el Congreso. En cuanto a los principios del régimen tributario, se desprende lo siguiente: El *principio de prohibición de confiscación de*

²⁶⁷ Enrique Ayala Mora, *Política y sociedad 1830-1980...*, p. 20.

²⁶⁸ Constitución Política del año 1897, emitida por Decreto Legislativo Nro. 0, publicada en Recopilación Nro. 1896, con fecha 14 de enero de 1897.

²⁶⁹ Enrique Ayala Mora, “De la Revolución Alfariata al Régimen oligárquico liberal”, en Enrique Ayala Mora Ed., *Nueva Historia del Ecuador*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1983, p. 93.

²⁷⁰ Constitución Política del año 1897, artículo 13.- “El Estado respeta las creencias religiosas de los habitantes del Ecuador y hará respetar las manifestaciones de aquellas. Las creencias religiosas no obstan para el ejercicio de los derechos políticos y civiles”.

²⁷¹ *Ibíd*em, artículo 14.- “Queda abolida la pena de muerte por infracciones políticas y comunes”.

²⁷² *Ibíd*em, artículo 43.- “El Poder Legislativo reside en el Congreso Nacional, compuesto de dos Cámaras, una de Senadores y otra de Diputados”; artículo 65.4.- Son atribuciones del Congreso: (...) 4. Establecer contribuciones y autorizar al Ejecutivo para contratar empréstitos sobre el crédito publico; los cuales no podrán llevarse a ejecución, sino aprobados por el Congreso (...)”.

bienes,²⁷³ legalidad, proporcionalidad²⁷⁴ e igualdad²⁷⁵ se incluyen dentro del Título de las Garantías, mientras que sobre el de *generalidad* nada se determina. El principio de *igualdad* es redactado de otra forma en comparación con la anterior Constitución, así el artículo 30 dispone: “Se garantiza la igualdad ante la ley, en virtud de la cual no se reconoce fuero alguno para el juzgamiento de las infracciones comunes”, mientras que en el artículo 31 se determina: “No pueden concederse privilegios ni imponer obligaciones que hagan a unos ciudadanos de mejor o peor condición que los demás”. Es decir, se garantiza fundamentalmente la igualdad, incluso eliminando el fuero para infracciones comunes, además se busca dicha igualdad en el sentido de que todos estén en las mismas condiciones.

La *recaudación anticipada de contribuciones por casos de invasión extranjera o de conmoción interior*²⁷⁶ no se altera en la norma constitucional, la cual es incluida en el artículo 98.2. El *régimen administrativo interior*,²⁷⁷ se conserva idéntico en los artículos 120 a 124. Además se vuelve a establecer la *supremacía de la Constitución*²⁷⁸ en el artículo 132, lo cual es fundamental para el respeto a las disposiciones constitucionales. La Constitución de 1897,²⁷⁹ fue el reflejo del pensamiento liberal de Eloy Alfaro, luego de que por varios años el Ecuador haya mantenido una Constitución de tinte conservador. Así pues, se inicia una nueva era en el Ecuador bajo los ideales liberales de quienes ejercieron el mandato, ideales sentados

²⁷³ Constitución Política del año 1897, artículo 15.- “Prohíbese la pena de confiscación de bienes”.

²⁷⁴ *Ibíd*em, artículo 17.- “No puede exigirse contribución o derechos sino conforme a la ley y por la autoridad que ella designa. En todo impuesto se guardará la debida proporción con los haberes e industrias del contribuyente”.

²⁷⁵ *Ibíd*em, artículo 30 y 31.

²⁷⁶ *Ibíd*em, artículo 98.2.- “En caso de invasión extranjera o conmoción interior, el Poder Ejecutivo ocurrirá al Congreso si estuviere reunido y si no, al Consejo de Estado para que, después de considerar la urgencia según el informe correspondiente, le conceda o niegue con las restricciones que estime convenientes, todas o parte de las siguientes facultades: (...) 2. Disponer la recaudación anticipada de las contribuciones, hasta por un año y no más”.

²⁷⁷ *Ibíd*em, artículo 120-124.

²⁷⁸ *Ibíd*em, artículo 132.

²⁷⁹ “(...) Y se inicia el período liberal en la República, mediante la Constitución de 1897, expedida por la Asamblea en la que preside don Manuel Benigno Cueva, Diputado por El Oro y sanciona el General don Eloy Alfaro. Las garantías ocupan uno de los primeros capítulos del texto constitucional. Se repiten todas las que han sido reconocidas anteriormente en la evolución del Derecho Constitucional Ecuatoriano, pero hay algo nuevo y algunos cambios. Comienza con la declaratoria sobre ciudadanía, sin concretar a los varones. Consiguientemente, son ciudadanas las mujeres que llenen otros requisitos. Declara expresamente que se respeten las creencias religiosas de los habitantes del Ecuador y se hará respetar las manifestaciones de aquéllas. Las creencias religiosas no obstan para el ejercicio de los derechos políticos y civiles. –Queda abolida la pena de muerte, sin exclusión alguna, para delitos políticos y comunes.- Se prohíbe la recluta forzosa.- Se garantiza la igualdad ante la Ley, en virtud de lo cual no se reconoce fuero alguno para el juzgamiento de las infracciones comunes.- No puede concederse privilegios ni imponer obligaciones que hagan a unos ciudadanos de mejor o peor condición que los demás.- Hay libertad de sufragio.- La enseñanza es libre.- Todo contrato que un extranjero celebre con el Gobierno o con un individuo particular, lleva implícitamente la condición de la renuncia a toda reclamación diplomática”. Andrés F. Córdova, “Las garantías constitucionales en los ciento cincuenta años de la vida republicana”, en Enrique Ayala Mora Ed. *Política y Sociedad Ecuador: 1830-1980*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1980, p. 104.

sobre las sólidas bases de la libertad y democracia, orientados hacia el respeto de los derechos de los ciudadanos por sobre todas las cosas.

2.1.5.2.Orientación del régimen tributario en el período de 1890 a 1900

Por ser un período de corta duración, no son muchos los acontecimientos generados en la materia a finales del siglo, ya que el desarrollo del régimen tributario en esta etapa sufrió un estancamiento, lo que provocó que las recaudaciones se disminuyeran sin haber mayor novedad en cuanto al sistema de contribuciones. Por otra parte la nueva Constitución no presentó variaciones de tinte tributario. Pero, a pesar de esto, no se puede desconocer que con el fortalecimiento del respeto a las garantías constitucionales, también se fortalecieron los principios tributarios ahí contenidos, en razón de ello, concluyo que la orientación mixta del período anterior se mantuvo en esta última década.

2.1.5.3.Principales falencias del régimen tributario en el período de 1890 a 1900

La primera falencia que se destaca es la ineficiente administración de las arcas fiscales, lo cual produjo la reducción de los ingresos tributarios del Estado. Por otra parte, considero que el principal error del régimen tributario en esta década, fue la falta de contribuciones que graven progresivamente la capacidad contributiva de los ciudadanos, lo cual impidió una imposición más justa. A pesar que se mantuvieron los mismos tributos, con la abolición del diezmo, se dio un gran paso para la eliminación de contribuciones ineficientes que principalmente resultaban engorrosas para los contribuyentes.

Las garantías promulgadas en la nueva Carta Magna no se vieron reflejadas en el régimen, pero no se podría considerar esto como una falencia, ya que hay que recordar que la misma fue emitida en 1897, por lo tanto los restantes tres años de este período son muy poco tiempo como para ver un verdadero avance garantista en el ámbito fiscal.

Hasta aquí he presentado los sucesos más importantes que en el período de 1830 a 1900 se forjaron en el país, comenzando por el análisis de la época previa a la República donde surgieron las primeras manifestaciones tributarias con la venida de los españoles, de igual forma los primeros vestigios de los tributos que durante 1800 a 1900 tuvieron vigencia. A lo largo de cada período histórico estudiado, se pudo conocer la evolución tributaria en las

diferentes constituciones, especificando cada uno de los cambios más importantes, esto conjugado con un análisis minucioso del desarrollo que los tributos tuvieron, identificando la orientación que el régimen tributario presentó en cada época en relación con los ámbitos económicos, políticos y sociales, y con ello, llegando a establecer las principales falencias que se detectaron en la evolución del régimen tributario.

Así, es momento de iniciar el desarrollo del tercer y último capítulo de la presente investigación, en el cual se describirán los principales hechos históricos que dieron lugar a la evolución del régimen tributario hacia nuestro sistema actual.

CAPÍTULO III

**EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS PRINCIPALES REGULACIONES
CONSTITUCIONALES Y LEGALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO EN EL
ECUADOR**

PERÍODO (1900-2012)

Inicia el tercer y último capítulo caracterizado por la consolidación del régimen tributario en la historia constitucional del Ecuador. En este sentido, describiré cada uno de los hechos de mayor trascendencia que se efectuaron en cada período establecido, con el afán de determinar los aspectos más importantes de nuestro régimen tributario actual, llegando a establecer su orientación, y por lo tanto sus principales falencias.

3.1. Análisis evolutivo del régimen tributario en la Constitución

3.1.1. Período (1900-1920)

3.1.1.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario

Este período inicia bajo la presidencia todavía del liberal Eloy Alfaro, quién instauró en el país una serie de transformaciones opuestas al sistema conservador impuesto por García Moreno. Para el año de 1901, culminó su período presidencial, llegando al poder con un significativo porcentaje de votos el General Leonidas Plaza Gutiérrez apoyado por Alfaro por ser del mismo partido liberal. Sin embargo “Luego de un viaje a la costa a principios de 1901, Alfaro regresó convencido de que su apoyo a Plaza fue un error. Le parecía que el elegido era impopular, que sus familiares cometían “imprudencias”, y, sobre todo, que iba a ser desleal al liberalismo”,²⁸⁰ señalo este hecho para facilitar la comprensión de cuáles fueron las circunstancias en las que se desarrolló la futura reforma constitucional del año 1906 que se describirá más adelante.

²⁸⁰ Enrique Ayala Mora, “Alfarismo y Placismo, estudio del período 1901-1905 en que se define la división liberal” en Blasco Peñaherrera Padilla Ed. *El liberalismo en el Ecuador*, Quito, Coedición Fundación Eloy Alfaro y Fundación Friedrich Naumann, 1991, p. 75.

La construcción del ferrocarril a finales del siglo anterior y a inicios de éste, había dejado en una crítica situación financiera al país, el endeudamiento externo aumentaba, al igual que las protestas por parte de los conservadores, “se inició así una sorda lucha política entre bandos del liberalismo que habría de culminar con la desaparición del Viejo Luchador. A Plaza le sucedió en 1905 Lizardo García, antiguo liberal bien conocido de Alfaro, que no aprobó su elección. Don Lizardo fue derrocado el 1 de enero de 1906 por el propio general Alfaro, proclamado jefe supremo en Riobamba”.²⁸¹ Mientras que en materia tributaria los *impuestos de alcabalas y timbres* se mantuvieron iguales que a finales del siglo anterior.²⁸²

Según Gustavo Durango Vela: “Un buen avance en el entendimiento de la relación jurídico-tributaria se consigue con la expedición, a principios de siglo XX, de la Ley Orgánica de Hacienda, y posteriormente de la Ley Orgánica de Aduanas”.²⁸³ Por la escasa información existente, no se encontró ningún vestigio de la Ley Orgánica de Hacienda, al contrario de la Ley Orgánica de Aduanas,²⁸⁴ que agrupaba un conjunto de normas que regían los derechos de aduana que gravaban la importación y exportación,²⁸⁵ tal como lo rezaba el artículo 5. Las aduanas se encontraban dirigidas por un Superintendente de Aduanas, el cual era el encargado de la administración interna de este ramo. En esta ley además se reconoce un sin número de derechos a los contribuyentes, como lo es por ejemplo el derecho de petición²⁸⁶ reconocido en los artículos 16.21 y 17.23, cuyo incumplimiento acarreaba como sanción la imposición de multas a los funcionarios responsables. Lo cual marco un importante precedente para mejorar el servicio que hasta ese momento se brindaba en las Aduanas.

En conclusión, esta ley incluía una serie de disposiciones que iban desde la especificación de las tarifas y productos que se importaban y exportaban en nuestro país, hasta la descripción de procedimientos tanto administrativos como de resolución de consultas que presentasen los

²⁸¹ Jorge Salvador Lara, *Breve historia contemporánea del Ecuador*, Colombia, Ed. Fondo de la cultura económica, 2009, p.443.

²⁸² Cfr: Eduardo Riofrío Villagomez, *Manual de ciencia de hacienda...*, pp. 184-350.

²⁸³ Gustavo Durango Vela, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana...*, p. 79.

²⁸⁴ Ley Orgánica de Aduanas, publicada en Registro Oficial Nro. 1260, con fecha 9 de Noviembre de 1900.

²⁸⁵ *Ibíd.*, art. 5.- “Los derechos de Aduana gravan la importación y exportación”.

²⁸⁶ El derecho de petición, determinado en la Ley Orgánica de Aduanas se refería al derecho que toda persona tenía de que sus quejas contra los empleados de Aduana, por la falta de desempeño de sus deberes, sean atendidas verbal y sumariamente, imponiendo las multas que la ley señalaba.

contribuyentes. En 181 artículos se trato de agrupar todas las disposiciones necesarias para el correcto desenvolvimiento del sector aduanero del Ecuador.

Ahora bien, como parte del segundo mandato presidencial de Eloy Alfaro se expide la “*Constitución de 1906*”²⁸⁷ de la cual se evidencia que se sigue la misma línea de la Constitución anterior al establecer la *supremacía constitucional*,²⁸⁸ lo que constaba en los artículos del 6, 7 y 8.

La *potestad tributaria* varía un poco, ya que anteriormente se dotaba a la Cámara de Diputados de la atribución de tener la iniciativa en las leyes de impuestos y contribuciones, mientras que en esta Constitución se suprime dicha atribución²⁸⁹ del artículo 53. La creación de contribuciones sigue correspondiendo al Congreso Nacional –bicameral-,²⁹⁰ según se desprende de la revisión del artículo 54.3.

En referencia a los principios del régimen tributario se extrae lo siguiente: a) Los *principios de legalidad y de proporcionalidad* se determinan en el artículo 17 dentro del Título de las Garantías Nacionales de la siguiente forma: “No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, y en proporción a las facultades del contribuyente”,²⁹¹ redacción que varía en comparación con las constituciones anteriores, en las que si bien se decía lo mismo, el sentido era diferente. De esta forma, considero que este principio se fortalece ya que en constituciones pasadas como la de 1897 se utilizaba la expresión “conforme a la ley y por la

²⁸⁷ Constitución Política de la República del Ecuador de 1906, publicada en Registro Oficial Nro. 262, con fecha 24 de diciembre de 1906.

²⁸⁸ *Ibíd*em, Título II.- De la supremacía de la Constitución y de su reforma: Art. 6.- La Constitución es la Ley Suprema de la República. Por tanto, no tendrán valor alguno las leyes, decretos, reglamentos, órdenes, disposiciones, pactos o tratados públicos que, de cualquier modo, estuvieren en contradicción con ella, o se apartaren de su texto; Art. 7.- Sólo el Congreso tiene facultad de interpretar la Constitución de un modo generalmente obligatorio, y resolver las dudas que se suscitaren sobre la inteligencia de alguno o algunos de sus preceptos. Asimismo, sólo al Congreso le corresponde declarar si una Ley o Decreto Legislativo es o no inconstitucional; Art. 8.- En cualquier tiempo en que la mayoría absoluta de las Cámaras, juzgare conveniente la reforma de la Constitución, la propondrá al Congreso, a fin de que sea considerada por la Legislatura, cuando se haya efectuado la renovación de la Cámara de Senadores, conforme al artículo (46) cuarenta y seis. Y si entonces se aceptare por la mayoría absoluta de las Cámaras, procediéndose con arreglo a lo prescrito en la Sección VI, Título VIII, la reforma hará parte de la Constitución.

²⁸⁹ *Ibíd*em, artículo 53.- “Son atribuciones especiales de la Cámara de Diputados: 1. Acusar ante el Senado al Presidente de la República o al Encargado del Poder Ejecutivo; a los Consejeros de Estado; a los Ministros Secretarios del Despacho; y a los Ministros de la Corte Suprema; y, 2. Examinar las acusaciones que se propusieren contra dichos funcionarios, por individuos particulares o por corporaciones; y si las estimare fundadas, llevarlas ante el Senado”.

²⁹⁰ *Ibíd*em, artículo 54.3.- “Son atribuciones y deberes del Congreso: (...) Establecer contribuciones; y autorizar al Poder Ejecutivo para contratar empréstitos sobre el Crédito Público los cuáles no podrán llevarse a ejecución, sino aprobados por el Congreso”.

²⁹¹ *Ibíd*em, artículo 17.

autoridad que ella designa”,²⁹² lo cual daba a entender que no solo a través de ley se podía establecer contribuciones, sino además otros entes que ella designe, en cambio ahora se restringe este principio en el sentido de que solo la ley podrá imponer contribuciones, lo cual guarda relación con el artículo 19 que reza lo siguiente: “La ley determina los ingresos y gastos de la Nación; y de cualquiera cantidad recaudada o invertida contra el tenor expreso de dicha ley, será responsable personal y pecuniariamente el funcionario que ordenare la exacción o el gasto indebido. También lo será el ejecutor de la orden, si no probare su inculpabilidad conforme a las leyes”,²⁹³ es decir, todo acto de autoridad competente debía enmarcarse en la ley, caso contrario era sujeto a la sanción establecida. Los *principios de igualdad y generalidad* no se incluyen dentro de esta Constitución.

Hasta aquí se observa que la potestad de creación de tributos al igual que el principio de legalidad se restringen, mientras que las demás disposiciones en materia de *potestades del poder ejecutivo y recaudación anticipada de contribuciones* se mantienen igual.

En el capítulo anterior, se analizó cómo en el gobierno de Alfaro se dio primordial importancia a las garantías constitucionales, sin embargo, se habló de ellas a nivel general, mientras que en la segunda Constitución promulgada bajo su mando se profundiza este tema dividiendo a las garantías en nacionales e individuales y políticas. Dentro de las primeras en materia tributaria se incluían las disposiciones que acabamos de mencionar, lo que permite el reconocimiento de la legalidad tributaria como parte de una política nacional. En cuanto a las garantías individuales y políticas,²⁹⁴ el artículo 26 las enumera, comenzando su redacción con: “El Estado garantiza a los ecuatorianos”, constando en este artículo un total de 17 garantías, entre las cuales se incluía a la propiedad. Más adelante en el artículo 27 se incluye el *principio de no confiscación*, en el que se determina “Prohíbese la confiscación de bienes, las torturas y penas infamantes”.²⁹⁵ *Se reconoce al Fisco como institución de Derecho Público*²⁹⁶ en el artículo 29.

²⁹² Ob. Cit. Constitución Política de la República del Ecuador del año 1897, artículo 17.

²⁹³ Ob. Cit. Constitución Política de la República del Ecuador del año 1906, artículo 19.

²⁹⁴ *Ibidem*, artículo 26.

²⁹⁵ *Ibidem*, artículo 27.

²⁹⁶ *Ibidem*, artículo 29.- “No se reconocen otras instituciones de Derecho Público, que el Fisco, las Municipalidades y los establecimientos costeados por el Estado”.

Algo fundamental, es la dotación por primera vez a nivel constitucional de autonomía a las Municipalidades, al establecerse en el artículo 114 lo siguiente: “Las Municipalidades, en el ejercicio de sus funciones privativas, serán absolutamente independientes de los otros poderes, pero sin contrariar en ningún caso las leyes generales del país; y sus miembros serán responsables por los abusos que cometan, colectiva o individualmente, ante los Jueces competentes respectivos”,²⁹⁷ recordando que una de sus funciones privativas es la creación, recaudación, manejo e inversión de las rentas del Municipio; esta disposición dio pie para que más adelante se creara una ley específica para su materia. Hasta aquí las principales disposiciones que en materia tributaria se evidencian en esta Constitución, en la que “se implantaron las definitivas reformas de signo liberal: laicismo estatal, educativo y de la familia; separación de la Iglesia y el Estado; libertad de culto (restringida al punto para los católicos). Decretos sobre confiscación de bienes eclesiásticos y divorcio consensual completaron el cuadro de reformas, todas ellas matizadas por expresiones y actitudes de tipo jacobino extremista o por lo menos de corte positivista.”²⁹⁸

El carácter positivista de la Constitución se refleja en la materia tributaria, a través de la restricción y fortalecimiento del principio de legalidad y la potestad de creación de tributos, al determinar que solo en virtud de una ley se pueden crear contribuciones.

Mientras esto sucedía a nivel constitucional, en el campo tributario también se dieron importantes acontecimientos, los cuales tomando como base el Informe del Ministro de Hacienda Camilo Echanique -del gobierno de Lizardo García-, correspondiente a la Asamblea Nacional del 1906, se resumen en lo siguiente: el *impuesto de Aduanas* que era el tributo que generaba mayores réditos al Estado en aquel entonces gravaba los siguientes artículos: cacao, café, caucho, cueros, tagua, pajas toquilla y mocora y tabaco. Mientras que las *Alcabalas* seguían siendo mal administradas, por cuanto para ese tiempo existía el Libro de Colecturía en el cual se registraba el pago del impuesto, sin embargo este era de fácil manipulación, por esto

²⁹⁷ *Ibidem*, artículo 114.

²⁹⁸ Jorge Salvador Lara, *Breve historia contemporánea del Ecuador...*, p.443.

Echanique propone la creación de un libro talonario numerado que controle de manera eficiente tanto la recaudación del impuesto de Alcabalas como de los demás tributos.²⁹⁹

Mientras esto sucedía en el campo impositivo, en 1908 bajo el gobierno de Alfaro entra en funcionamiento el ferrocarril, lo cual lleno de alegría al pueblo ecuatoriano, sin embargo poco después las circunstancias tomaron un rumbo diferente, así Jorge Salvador Lara sostiene:

“En agosto de 1911 un alzamiento obligó al presidente Alfaro a renunciar y partir al exilio en Panamá. Fue reemplazado por Carlos Freile Zaldumbide, primero, y por Emilio Estrada, después, éste como presidente constitucional, ambos del bando placista. El nuevo gobierno, empero, no duró por el inesperado fallecimiento de Estrada. Es entonces cuando Alfaro, septuagenario ya, vuelve desde istmo a Guayaquil, donde había dado un golpe militar su partidario, general Pedro J. Montero, “el tigre de Bulubulu”. La guerra civil se enciende nuevamente, esta vez entre los dos poderosos bandos liberales: el alfarismo y el placismo.”³⁰⁰

Es así que el país se vio inmerso nuevamente en inestabilidad, devengada por la lucha que desde décadas atrás libraban los grupos políticos. En medio de todo esto, el régimen tributario aumento su listado de tributos, con la creación del *impuesto de sucesiones* en 1912, mientras que otros tributos como *el impuesto a los capitales en giro*, y de *alcabalas* fueron reformados, estas reformas no fueron del todo buenas para los contribuyentes³⁰¹ ya que se volvieron desiguales por cuanto aplicaron tarifas desproporcionadas y excesivas, lo cual atentaba contra las disposiciones constitucionales, específicamente los principios tributarios.

El país siguió beneficiándose de los réditos provenientes de la exportación de cacao, mientras que sus productores obtenían una rentabilidad de más del 100% de su costo de producción, del precio final del cacao, el 25% estaba destinado al pago de impuestos fiscales, lo que permitió que el Ecuador se vea notablemente beneficiado, y esto coadyuvó para el fortalecimiento de su presencia en el campo internacional. Sin embargo a partir de 1918 esta situación cambió, con el inicio de la crisis cacaotera, que a pesar de los intentos nada se podía hacer, poco a poco el fisco fue reduciendo los ingresos provenientes de la exportación de este producto. Ya para el año 1920 las exportaciones habían bajado considerablemente.

²⁹⁹ Cfr: Informe del Ministro de Hacienda, Camilo Echanique, a la Asamblea Nacional de 1906, en Linda Alexander Rodríguez, *Pensamiento fiscal ecuatoriano 1830-1930*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996, pp. 235-265.

³⁰⁰ Jorge Salvador Lara, *Breve historia contemporánea del Ecuador...*, p. 444.

³⁰¹ Cfr: Eduardo Riofrío Villagomez, *Breve historia contemporánea del Ecuador...*, p. 444.

En el ámbito político luego de que Eloy Alfaro había llegado al poder nuevamente, Plaza Gutiérrez gobernó nuestro país hasta el año 1916, siendo sucedido por Alfredo Baquerizo Moreno hasta el año 1920 en que termina este período, “Baquerizo Moreno pacificó el país con amplia amnistía que benefició a Concha y los suyos, pero la situación económica se volvió crítica por la aparición de terribles plagas en los sembríos de cacao, monocultivo del que dependía el Ecuador, cuya producción y calidad comenzaron a disminuir, y por la segunda guerra mundial”.³⁰² Y es así como el Ecuador inició una época de crisis económica que duraría algunos años más.

Bajo estas condiciones termina el período de 1900 a 1920 en el que la influencia del liberalismo fue la causa para la realización de importantes transformaciones, así como también de luchas de orden político, pero que sin embargo, estuvo caracterizado por un buen momento de la economía en la primera década, para terminar como vimos a finales de este período con el inicio de la crisis económica.

3.1.1.2. Orientación del régimen tributario en el período de 1900 a 1920

En el período estudiado aún existe una orientación mixta del régimen tributario, sin embargo ésta tiende más hacia el beneficio del fisco y no en pro de los contribuyentes, ya que a pesar de la evolución alcanzada del derecho tributario a finales del siglo anterior, hasta este momento se sigue manteniendo un sistema desordenado de tributos, lo cual vulneraba la seguridad jurídica de los administrados, quienes desconocían todas las contribuciones que existían.

Otro tema que llamó la atención fueron los registros que se llevaban sobre el pago de tributos, los cuales no representaban ninguna garantía para los contribuyentes, y mucho menos para el Estado, ya que a través de estos libros de colecturía se daba apertura para que los empleados públicos puedan realizar actos de fraude sin que nadie se diera cuenta. De igual forma los métodos aplicados para la determinación de la base imponible de ciertos tributos no tenían ningún parámetro o reglamentación específica. Todo esto evidentemente vulneraba los principios tributarios consignados en la única Constitución que se expidió a principios de este período.

³⁰² Jorge Salvador Lara, *Breve historia contemporánea del Ecuador...*, p. 456.

Ahora bien, haciendo alusión a la Constitución de 1906, esta reconocía mayores garantías a los ciudadanos, donde se preveía como garantía de orden nacional el principio de legalidad y proporcionalidad, sin embargo, esto no se reflejaba en la administración tributaria ya que los tributos se encontraban dispersos y desordenados. De igual forma, se dotó a los municipios de mayor autonomía, pero tampoco esto se reflejaba. A mi parecer una de las principales causas es y ha seguido siendo la inestabilidad política tan característica en el país, y mucho más en el tramo de estos veinte años donde las distintas confrontaciones entre conservadores, liberales y progresistas no cesaron. Otro importante hecho jurídico es el mejoramiento de la relación jurídica-tributaria en el Ecuador al establecerse la Ley Orgánica de Hacienda y más adelante la Ley Orgánica de Aduanas, en la que la segunda contenía disposiciones que protegían ciertos derechos de los contribuyentes, como es el caso de su derecho a la petición, la consulta de aforo, entre otros. Sin embargo, esto no fue suficiente para eliminar los grandes problemas provenientes de la administración interior de cada ente recaudador.

De lo expuesto, puedo concluir sosteniendo que la orientación del régimen tributario en el campo práctico fue en pro de la administración, y por ende del Estado, dejando en una situación de indefensión a los contribuyentes que no contaban con ningún tipo de seguridad jurídica.

3.1.1.3. Principales falencias del régimen tributario en el período de 1900 a 1920

Muchas son las falencias que el régimen tributario presentó en este período, de las cuales creo que la más importante es la ineficiencia en la administración tributaria, la que en lo referente al cobro de tributos estaba representada por un colector, mientras que para la determinación tributaria aun queda la duda de saber que autoridades estaban encargadas de esto, ya que la descripción del Ministro de Hacienda es confusa en el sentido de que manifestaba que en ciertos casos estaba a cargo del Estado y en otro de las municipalidades.

Ahora bien, en este período además se creó el impuesto a las sucesiones, aplicándose una tarifa progresiva para el mismo, sin embargo siguieron vigentes otros impuestos que ni siquiera cubrían el gasto en que incurría el Estado por su conservación. Considero que lo que se necesitaba en el país en aquel momento no era la creación de más cargas impositivas sino

una depuración urgente de tributos, dejando en vigencia los que además de generar réditos al Estado, eran de fácil administración y recaudación.

Otra falencia fue la no asignación de verdaderas potestades tributarias a las municipalidades a través de una ley reguladora, lo que dejó un campo demasiado abierto tanto para el Estado como para los gobiernos autónomos, ya que si bien la Constitución de 1906 había establecido su autonomía, esto no era reflejado en la realidad, por cuanto el fisco siguió administrando casi la totalidad de tributos. Este hecho, representó para los contribuyentes una afectación, que como manifesté anteriormente, no respetaba sus derechos constitucionales. Por otra parte, la emisión de un Código Fiscal que agrupe todas las contribuciones siguió faltando en nuestro país, así como también el escaso control por parte del Estado en la recaudación de los diferentes tributos, lo cual dio lugar a que se genere contrabando, elusión, evasión etc.

3.1.2. Período (1920-1940)

3.1.2.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario

Inicia aquí una de las épocas más preocupantes en la historia económica y política nacional, y sin embargo más importante para nuestra materia. El período anterior había terminado con el inicio de la crisis económica producto de la caída en ventas del cacao que era el principal producto de exportación, así como también la presencia de plagas que habían afectado notablemente las producciones nacionales, escenario en el cual el régimen tributario tampoco se encontraba en su mejor momento.

Con altos y bajos en este período, el Ecuador vio finalmente que el cacao, producto que por varias décadas se había consolidado como la fuente de ingresos económicos en el país, terminó finalmente su auge, “el monto de la exportación, que en 1920 por primera vez superó los 20 millones de dólares, se redujo a algo más de 9 millones en 1921, para luego de una ligera alza, volver a caer a 7,5 millones en 1923”,³⁰³ así el país afrontó una serie de problemas en el ámbito social que llevarían a que en 1922 tras la influencia de todos estos sucesos y más, los trabajadores se levantaran contra el gobierno y que como lo sostuvo Manuel Chiriboga: “En ella, los trabajadores agrupados en la Federación de Trabajadores Regional Ecuatoriana

³⁰³ Alberto Acosta, *Breve Historia Económica del Ecuador...*, p.62.

exigieron “la exportación total de los giros para provocar la baja del tipo de cambio, la abolición de los monopolios del azúcar y la sal, y el estímulo a la producción agrícola e industrial”. El Estado respondió provocando una masacre en la que murieron cientos de trabajadores”.³⁰⁴

En medio de estas graves circunstancias, el régimen tributario seguía con tributos dispersos en diferentes leyes, lo cual aún afectaba a los contribuyentes, por ejemplo el impuesto de sucesiones, fue regulado en una ley específica, la cual era “más completa sobre la materia. Se aceptó la progresión de acuerdo con el grado de parentesco y la cuantía de la sucesión, y el impuesto seguía gravando la masa sucesoria y no la cuota heredada”.³⁰⁵

A diferencia del resto de impuestos a los que nos hemos referido el impuesto de sucesiones desde su aparición en nuestro régimen tributario contó con una carga impositiva progresiva establecida según los grados de consanguinidad de los herederos y la cuantía del tributo, lo cual de alguna manera respetó los principios de capacidad contributiva y proporcionalidad.

Ahora bien, se había hecho referencia a inicios del segundo capítulo de todos los intentos que desde la época colonial dieron en el Ecuador con el objeto de establecer un impuesto directo que midiera progresivamente la capacidad contributiva de los contribuyentes, sin embargo este intento fue en varias ocasiones frustrado por la oposición de los grupos sociales. No obstante, para el año 1921, por primera vez en nuestro país se presenta el Proyecto Ley de impuesto a la renta³⁰⁶ en el que se establecen sujetos del impuesto, objeto imponible, exenciones, formas de recaudación, entre otros. Sin embargo, esta Ley no entró en vigencia por cuanto el poder legislativo consideró que se atentaba contra los derechos de los contribuyentes y las garantías constitucionales.

Tras este hecho, se transforma en necesidad urgente el promulgar un nuevo proyecto que se encuentre mejor estructurado, y se adecue a las normas constitucionales y a la realidad ecuatoriana. De esta forma, finalmente en el año 1925 se establece *el Impuesto a la Renta* en el Ecuador, en el que “Se distinguían las tres categorías clásicas: rentas del trabajo, del capital

³⁰⁴ Manuel Chiriboga, “Auge y crisis de una economía agroexportadora: el período cacaotero”, en Enrique Ayala Mora Ed., *Nueva Historia del Ecuador*, Volumen 9, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional y Grijalbo, 1983, p. 105.

³⁰⁵ Eduardo Riofrío Villagomez, *Manual de ciencia de hacienda...*, p. 191.

³⁰⁶ Proyecto de Ley del impuesto a la renta, publicado en Registro Oficial No. 327, de fecha 15 de octubre de 1921.

y las mixtas. Cada categoría tenía su escala progresiva, a pesar de su carácter todavía real, y se concedían rebajas por cargas de familia, amén de la deducción general”,³⁰⁷ a partir de aquello, nuestro país por fin contaba con una contribución justa que grave de manera racional la manifestación de riqueza de sus habitantes.

En el ámbito político para ese entonces ocupaba la presidencia el Dr. Isidro Ayora, y que en palabras de Gustavo Durango: “Un hecho trascendental acontece en el año 1925: el gobierno del Dr. Isidro Ayora contrata los servicios de una misión norteamericana, presidida por el señor Kemmerer, la cual con amplios conocimientos económicos organiza el sistema financiero del país,³⁰⁸ a partir de entonces comienzan a forjarse grandes reformas en el régimen tributario nacional. Tal es el caso que para el año 1928 se presenta una nueva versión de la Ley del Impuesto a la Renta,³⁰⁹ en dicha reforma se siguen gravando las tres categorías de renta anteriormente señaladas, pero en esta ocasión se fija un sin número de exenciones que hasta hoy son conservadas en nuestro régimen, por otra parte se establece la figura de la retención del impuesto sobre los salarios, dividendos, entre otras.

Otra de las leyes promulgadas es la Ley de Timbres³¹⁰ en el mismo año, en la que en su artículo 1 se determinaba que: “El impuesto establecido por la presente Ley, tendrá tres denominaciones: papel sellado, timbre móvil y forma telegráfica”,³¹¹ regulándose en esta norma lo referente a quienes estaban obligados a pagar el tributo, cuales eran las formas de pago con especificación de tiempo y espacio, así como ciertas exenciones. La promulgación de esta ley significó un gran avance para nuestro régimen, ya que desde años atrás existía la necesidad de promulgar normas claras, y de fácil aplicación tanto para los administrados como para los entes tributarios.

Riofrío Villagomez describe otro de los impuestos implementado en esta época:

“En 1925 se introdujo el impuesto a las ventas en nuestro sistema tributario, de conformidad con el proyecto elaborado por el experto norteamericano, señor Hord. La tasa del impuesto era de 1% sobre las ventas, industriales y comerciales, de mercaderías y servicios, exceptuándose los artículos de primera necesidad. El impuesto era de superposición, repitiéndose el gravamen

³⁰⁷ Eduardo Riofrío Villagomez, *Manual de ciencia de hacienda...*, p. 205.

³⁰⁸ Gustavo Durango Vela, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana...*, p. 79.

³⁰⁹ Ley de Impuesto a la Renta, publicado en Registro Oficial Nro. 529, con fecha 2 de enero de 1928.

³¹⁰ Ley de Timbres, publicado en Registro Oficial Nro. 553, con fecha 30 de enero de 1928.

³¹¹ *Ibidem*, artículo 1.

en cada venta nueva que se hiciera de la misma mercadería, con lo que se causaba impuesto sobre el propio tributo, por ser éste una parte del nuevo precio de venta.”³¹²

El *impuesto a las ventas*, al ser un tributo nuevo generaba grandes cuestionamientos relacionados con los beneficios que esperaba recibir el Estado. Este impuesto al igual que el de la renta contaba con una serie de deducciones y exenciones tendientes a no desincentivar la inversión e industria nacional. En el año 1928 se promulga la Ley de Impuesto sobre ventas comerciales e industriales,³¹³ en el artículo 1 se determina que el impuesto “recae sobre toda clase de ventas que se efectúen en el Ecuador, por personas que hagan del comercio o de la industria su profesión habitual o que efectúen, accidentalmente, alguno de los actos de comercio comprendidos en los números 1, 2, 4, 5, 11, 12 y 13 del Art. 3 del Código de Comercio”,³¹⁴ manteniéndose la tarifa del 1%.

Estás fueron las principales leyes y reglamentos que se expidieron en este período, sin embargo “el reordenamiento financiero impulsado por la misión Kemmerer, llevó a la adopción de un manejo deflacionista para establecer la ansiada estabilidad monetaria. Esto motivó una baja de los precios, que contrastó con la tendencia inflacionaria dominante en años anteriores, cuando los gastos fiscales se financiaban con cierta facilidad obteniendo créditos de la banca privada nacional; teniendo al Banco Central y Agrícola a la cabeza”³¹⁵ en este sentido, dicha misión llegó en un momento en que el Ecuador necesitaba cambios de suma urgencia por cuanto había terminado el auge cacaotero, y la crisis mundial era cada vez más fuerte.

Es innegable el aporte que esta misión realizó al régimen tributario, al consolidar la presencia de tributos más justos y eficientes en beneficio de la economía ecuatoriana. Considero que la presencia de la Misión fue la solución para minimizar los efectos de la crisis económica que en ese momento aquejaba al Ecuador, ya que para esos tiempos “el presupuesto era de 25 millones en 1925 pero subió a 44 millones en 1926, 65 en 1927 y 50 en

³¹² Eduardo Riofrío Villagomez, *Manual de ciencia de hacienda...*, p. 338.

³¹³ Ley de Impuesto sobre ventas comerciales e industriales, publicado en Registro Oficial Nro. 24, con fecha 9 de noviembre de 1928.

³¹⁴ *Ibidem*, artículo 1.

³¹⁵ Alberto Acosta, *Breve historia económica del Ecuador...*, p. 70.

1928. El Ecuador apenas llegaba por entonces a los dos millones de habitantes”.³¹⁶ Tras estos hechos, y bajo el gobierno todavía del Dr. Isidro Ayora en el año 1929 se expide una nueva Carta Política a la que me referiré a continuación.

La “*Constitución Política del año 1929*”,³¹⁷ sobre la *potestad tributaria* en el artículo 45 retoma como atribuciones de la Cámara de Diputados: “tener la iniciativa en todas las leyes que se refieren a impuestos, y tasas”,³¹⁸ recordando que en la anterior Constitución esta disposición fue eliminada del articulado referente a dichas potestades. En cuanto a las atribuciones inherentes al Congreso Nacional de naturaleza bicameral, en el artículo 48.4 se determina: “establecer tasas e impuestos”,³¹⁹ la que es cambiada en comparación con anteriores constituciones que se referían a estos tributos como *contribuciones*. En cuanto a las atribuciones del poder ejecutivo una novedad que se presenta es la eliminación de la *recaudación anticipada de tributos*³²⁰ del artículo 86.

En la parte segunda, Título XIII, se trata el tema de las garantías fundamentales, en el artículo 151 se instituyen una serie de derechos, de los cuales en materia tributaria nos interesan los *principios tributarios*, a saber: el *principio de igualdad* contenido en el numeral 2: “La igualdad ante la Ley. No habrá en el Ecuador esclavitud ni apremio personal a título de servidumbre o concertaje. No se reconocen empleos hereditarios, privilegios sociales ni fueros personales. No se puede conceder prerrogativas ni imponer obligaciones que hagan a unos individuos de mejor o peor condición que otros”;³²¹ el *derecho a la propiedad y prohibición de confiscación* especificado en el numeral 14 donde se determina: “El derecho de propiedad, con las restricciones que exijan las necesidades y el progreso social. En tal sentido, corresponde a la Ley determinar las obligaciones, limitaciones y servidumbres a favor de los intereses generales del Estado, del desenvolvimiento económico nacional y de bienestar y salubridad públicos[...].” más adelante en el mencionado numeral se agrega: “[...] Se prohíbe la confiscación de bienes”;³²² sobre la *libertad de comercio e industrial*, el numeral 15

³¹⁶ Jorge Salvador Lara, *Breve historia contemporánea del Ecuador...*, p. 466.

³¹⁷ Constitución Política de 1929, publicada en Registro Oficial Nro. 138, de fecha 26 de marzo de 1929.

³¹⁸ *Ibidem*, artículo 45.1.

³¹⁹ *Ibidem*, artículo 48.4.

³²⁰ *Ibidem*, artículo 86.

³²¹ *Ibidem*, artículo 151.2.

³²² *Ibidem*, artículo 151.14.

determina la prohibición de los monopolios y en este sentido determina que solo la ley podrá establecer estancos de exclusivo interés nacional.³²³

El *principio de legalidad*, tiene una redacción diferente en relación con la anterior Constitución, donde además se incluye de manera más clara al *principio de proporcionalidad y capacidad contributiva*, así en el artículo 151.25 se especifica: “La repartición de los impuestos, en relación a las facultades del contribuyente. Nadie estará obligado a pagarlos sino en virtud de la Ley y en la forma que ella establezca”.³²⁴ Una garantía más que se agrega en el artículo 160 es la exoneración del pago de impuestos a los entes de beneficencia privada.³²⁵

Se han presentado hasta aquí las disposiciones más importantes que en materia tributaria contenía la Constitución de 1929, que estuvo vigente en nuestro país por 16 años (hasta el año 1945), y que a mi criterio reconocía mayores garantías a favor de los contribuyentes.

En el año 1931, en medio de la lucha política termina el gobierno del Dr. Ayora, que sin duda alguna es recordado como uno de los mejores presidentes que ha tenido el Ecuador.

A partir de esto, inicia en el país un largo período de inestabilidad política, con gobiernos de corta duración como son los casos de Luis Larrea Alba, Alfredo Vaquerizo Moreno por segunda ocasión, Neptalí Bonifaz, Carlos Freire Larrea, Alberto Guerrero Martínez, Juan de Dios Martínez Mera, Velasco Ibarra, Antonio Pons, Abelardo Montalvo, todos ellos con una duración en el poder que iba de tres días hasta casi un año en algunos casos, finalmente toma el mando presidencial Federico Páez por el lapso de dos años, período extenso en consideración con los nueve presidentes que tuvo el Ecuador en aproximadamente cinco años. Salvador Lara sostiene que en el gobierno de Páez:

“Algunas obras se llevaron a cabo, particularmente dos de trascendental importancia que redimen el nombre del dictador ante la historia: la fundación de la Caja del Seguro Social de

³²³ *Ibidem*, artículo 151. 15.- “La libertad de comercio e industria, de acuerdo con las leyes. Se prohíben los monopolios que no estén expresamente autorizados por Ley general o especial. Solo el Estado puede, establecer estancos, en exclusivo interés nacional; pero no podrá traspasarlos a particulares ni a compañías nacionales o extranjeras. En ningún caso podrá prohibirse la exportación de productos nacionales, la que no estará sujeta a otras restricciones que al pago de los derechos que determine el Arancel de Aduanas y a las condiciones que fije la Ley, en protección del prestigio de dichos productos”.

³²⁴ *Ibidem*, artículo 151.25.

³²⁵ *Ibidem*, artículo 160.- “El Estado garantizará y favorecerá el desarrollo de la beneficencia privada y podrá exonerarla de todo impuesto de acuerdo con la Ley”.

Empleados Privados y Obreros, llamada a ejercer dinámico y vigoroso papel en la capitalización del país y el mejoramiento del nivel de vida de los trabajadores urbanos; y la solución del problema de la pugna entre la Iglesia y el Estado con su dolorosa consecuencia, la persecución antirreligiosa (...).³²⁶

Después de su gobierno, fue sucedido por Alberto Enríquez, a quien se le atribuye la promulgación del Código de Trabajo. Finalmente, luego de una intensa lucha llegó al poder el liberal Carlos Arroyo del Río, mando bajo el cual termina el estudio de este período.

Pedro Aguayo en el ámbito económico define que esta época estuvo inspirada en un modelo de desarrollo determinístico, sobre ello expresa: “en una primera etapa, solo refleja el interés de quienes ostentan el poder, por llevar de una manera eficiente la hacienda pública”.³²⁷ Entre la consecución de la segunda guerra mundial, la crisis económica internacional, la inestabilidad política, y un conjunto normativo tributario nuevo, termina en el año 1940 el segundo período de estudio de este capítulo.

3.1.2.2. Orientación del régimen tributario en el período 1920-1940

Todos los cambios que se forjaron en este período se constituyeron en un logro para la rama tributaria, ya que después de varios intentos frustrados se estableció el impuesto a la renta y el impuesto a las ventas. A través de las reformas legales, por influencia de la misión Keremmer se optimizaron los procedimientos para la recaudación de los tributos, lo cual no solo coadyuvo a mejorar la eficiencia de las administraciones tributarias, sino además a la ampliación de exenciones, que tomen en cuenta la condición económica y la capacidad contributiva de los contribuyentes. Por otra parte, el derecho de petición reconocido a nivel constitucional también fue fortalecido en la normativa tributaria. Definitivamente esto marcó un importante punto de partida para el mejoramiento de la relación jurídica-tributaria entre el Estado y los contribuyentes.

De lo expuesto, y en análisis de todos los hechos que se han señalado considero que a pesar de la crisis económica, el régimen tributario presenta un gran avance que permitió un mayor

³²⁶ Jorge Salvador Lara, *Breve historia contemporánea del Ecuador...*, p. 470.

³²⁷ Pedro Aguayo Cubillo, “La economía del Ecuador de 1830 a 1980: Los modelos de desarrollo”, en Enrique Ayala Mora Coord. *IV Economía Ecuador: 1830-1980*, segunda parte, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1983.

reconocimiento de los derechos de los contribuyentes, con lo que puedo deducir que este período contó con un régimen más justo que no solo logro la obtención de mayores ingresos, sino también benefició a los contribuyentes con tributos más justos. En razón de esto la orientación que rige este período es de carácter mixta, es decir equilibrada y mucho más justa que en los anteriores períodos.

3.1.2.3. Principales falencias del régimen tributario en el período de 1920-1940

A pesar de que a inicios de la década de 1920, el país atravesó un período de conflictos de carácter económico, político y social, a lo largo de los veinte años analizados se logro controlar la situación a través de la implementación una serie de cambios radicales en nuestro régimen, que lograron subsanar los terribles efectos que la caída del cacao dejó para el Ecuador. Sin embargo, aún bajo estas circunstancias, todavía se mantenían ciertos tributos que en nada aportaban al régimen tributario, y que representaban un egreso para el Estado.

Otra falencia, fue la deficiencia todavía existente en la administración tributaria, donde la figura del colector era aún conservaba. Lo cual no permitía una eficiente recaudación de los impuestos, producto de la corrupción de las instituciones tributarias. En cuanto a las nuevas leyes que se formularon, éstas aún no cumplían las expectativas por las que fueron promulgadas, lo que a mi criterio se debe a la inexperiencia que aún tenía el Estado en el tratamiento de ciertos tributos como lo es el impuesto a la renta.

Esas son las principales falencias que se presentaron en este período, donde sin duda alguna nuestro régimen tributario inicia un período de reordenamiento e innovación, tal como lo veremos en los períodos que prosiguen.

3.1.3. Período (1940-1960)

3.1.3.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario

Inicia el año 1940 bajo el mandato presidencial del liberal Carlos Arroyo, y con un hecho que afectó mucho al país, como fue la ruptura de relaciones con el Perú, con el objeto de defender el territorio nacional. Tras la duración del gobierno de Arroyo, el Ecuador estuvo envuelto en una serie de conflictos provenientes una vez más de las luchas de poder generadas entre los diferentes partidos políticos, donde el grupo de oposición estaba representado por

Velasco Ibarra. La inestabilidad política, social y económica era aun reinante en todo el territorio. Mientras que la caída del cacao obligó a los sectores industrializados a fijar su atención en otros productos, de esta forma el café y banano empiezan a tomar fuerza en la economía nacional al generar fuentes de ingresos provenientes de su exportación, que se mantienen hasta la actualidad, así “a partir de los años 40 se inició el auge de la exportación bananera cuya importancia fue creciente para el país, hasta finalizar la década de los años 50, cuando se produjo una aguda recesión de la economía ecuatoriana con las consecuencias económicas y sociales que tal situación comporta (desempleo creciente, incremento de la marginalidad, fuerte emigración de la población campesina a las ciudades, etc.) (...)”.³²⁸

Como respuesta a ello nuestro régimen tributario no se mantuvo estático, y comienzan a crearse nuevos tributos y a modificarse los ya existentes. En el año 1941 se crea por primera vez el *impuesto al patrimonio* estableciéndose con carácter extraordinario una tarifa del 2%. A partir del año de 1944 se reforma la ley que regulaba el *impuesto a la renta*, en lo referente a sus tarifas y la base imponible, de esta forma se aumentan las especies que se consideran renta y se permite una gravación progresiva del impuesto, considero acertada esta reforma por cuanto se mejora la coherencia normativa, ya que se especifica en la ley qué se entiende por rentas de trabajo y rentas de capital. En aquel entonces, además se pretendió implementar el principio de “*solve et repete*”, que significa que el contribuyente reclamante debe depositar el valor de la demanda fiscal para poder formular un reclamo, lo cual fue criticado y finalmente suprimido de la ley, por cuanto se consideraba como un detrimento contra los derechos de los contribuyentes.³²⁹

Anteriormente habíamos destacado los grandes aportes de la Misión Kemmerer en el Ecuador, sin embargo para la década de 1940 el país recibió la influencia de un grupo de expertos de la ONU que a través de una Misión Financiera buscó presentar a nuestro país y a gran parte de los países de Latinoamérica la propuesta de un proyecto que modifique y mejore la ley de impuesto a la renta. Dichos expertos criticaron el hecho de que en Ecuador se siga manteniendo una predilección por la imposición indirecta antes que la directa, esto a mi

³²⁸ Luis Fernando Bilbao, “Recursos humanos y economía en el Ecuador 1830-1980”, en Enrique Ayala Coord. *III Economía Ecuador 1830-1980*, Primera parte, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1983.

³²⁹ Eduardo Riofrío Villagómez, *Manual de ciencia de hacienda...*, pp. 183-491.

criterio representaría un giro para el régimen tributario, por cuanto a partir del aporte de la misión se dio mayor prioridad a los impuestos directos, tanto así, que en la actualidad estos generan la mayor cantidad de ingresos al fisco. Los *impuestos aduaneros* también fueron beneficiados con los aportes de la misión, ya que fueron centralizados y unificados aplicándose una tarifa única gracias al Dr. Déboret -experto de la ONU- según Riofrío Villagómez.³³⁰ También se reformaron gran parte de los tributos más importantes en el Ecuador, como fue el caso *del impuesto de timbres, impuesto a las ventas, impuesto de alcabalas, impuesto sobre la propiedad urbana* (administrado por municipio), *impuesto sobre la propiedad rural* (administrado por el Estado) entre otros.

Por otra parte, dentro de todas las reformas que se forjaron en el país, en 1945 se reforma la Ley de Régimen Municipal, dotando de verdaderas atribuciones a los municipios, y constituyéndose en el cuerpo jurídico a través del cual se regularon todos los ámbitos inherentes a este nivel de gobierno. De esta forma, las municipalidades pasaron a administrar un conjunto de tributos, entre los cuales podemos citar a los siguientes: impuesto sobre la propiedad urbana, impuesto de alcabala, impuesto de registros, impuesto a los espectáculos públicos, impuesto a las plus-valías, impuesto a los vehículos, tasas y contribuciones especiales. De igual forma se comenzó a dotar a los municipios de la potestad para recaudar ciertos monopolios que antes correspondían exclusivamente al Estado.

Sin duda alguna, los primeros seis años del período (1940-1960) se constituyen en escenario de grandes cambios en el campo tributario. En este contexto, en la Asamblea Nacional del año 1945, se elige como Presidente a José María Velasco Ibarra, y se expide la “*Constitución Política del Ecuador de 1945*”,³³¹ a la cual por su corta duración me referiré brevemente, ya que en el año 1946 se expide una nueva Carta Suprema, dejándola sin vigencia. En el ámbito de la *función legislativa* se establece la existencia de un sistema unicameral, al determinar en el artículo 23 que: “La Función Legislativa se ejerce por el Congreso Nacional, compuesto de una Cámara (...)”,³³² lo que difiere de las constituciones anteriores que establecían un sistema bicameral, es decir, compuesto por dos cámaras. Dentro

³³⁰ *Ibidem*, p. 283.

³³¹ Constitución Política del Ecuador del año 1945, publicada en el Registro Oficial Nro. 228, con fecha 6 de marzo de 1945.

³³² *Ibidem*, artículo 23.

de este marco, la *potestad tributaria* sigue correspondiendo al Congreso Nacional como una de sus atribuciones, según se desprende del artículo 34, numeral 8 donde se dispone: “establecer impuestos y tasas”,³³³ entre otras.

La *Función Ejecutiva* en esta ocasión conserva como atribución la consignada en el artículo 65.2 de: “Sancionar y promulgar las leyes y decretos del Congreso y dar para su ejecución reglamentos que no los alteren”.³³⁴ Al igual que en la Constitución del año 1929 se suprime la facultad del Presidente para determinar la *recaudación anticipada de tributos*,³³⁵ en los casos de urgencia nacional, tal como consta en el artículo 68. En el Título VIII se incluye el *Régimen Administrativo*, estableciendo en el artículo 96 que: “El territorio de la República se divide en provincias, cantones y parroquias”.³³⁶ En el artículo 99 en cambio se enuncia: “En cada capital de provincia habrá un Consejo Provincial, cuyos objetivos fundamentales serán vigorizar la provincia, impulsar su progreso y vincularla con los organismo centrales”,³³⁷ esta disposición coincide con la emisión de la Ley de Régimen Municipal promulgada en el mismo año y a la que ya me referí en líneas anteriores.

Considero que la autonomía y las atribuciones que se establecieron a nivel constitucional fueron reflejadas en la realidad, al confiar a los municipios la recaudación de los tributos ya mencionados. Ahora bien, entre las atribuciones de los consejos provinciales, se encontraba en el artículo 100.3: “Recaudar e invertir los fondos que la Constitución y las leyes les asignen”,³³⁸ en sentido estricto la norma se refiere a la recaudación de los tributos asignados por Ley, lo cual se relaciona con la disposición que otorgaba potestad tributaria a dichos consejos provinciales, lo cual consta en el artículo 110 que establece “Los Consejos Provinciales, para el cumplimiento de sus fines, disponen de las rentas que se les asignen y pueden contratar empréstitos y establecer impuestos especiales, de acuerdo con la Ley (...)”.

Ahora bien, se determina a través de esta norma que los consejos provinciales podrán establecer impuestos especiales de acuerdo a la ley, lo que me deja la inquietud de que si dicho

³³³ *Ibidem*, artículo 34.8.

³³⁴ *Ibidem*, artículo 65.2.

³³⁵ Véase en artículo 68.

³³⁶ *Ibidem*, artículo 96.

³³⁷ *Ibidem*, artículo 99.

³³⁸ *Ibidem*, artículo 100.3

establecimiento podía realizarse también a través de una ordenanza, como sucede en la actualidad o estrictamente por ley, ya que en el artículo 108 se dispone: “Las Municipalidades y los Consejos Provinciales y Parroquiales podrán dictar ordenanzas, acuerdos y resoluciones, que se ejecutarán en cuanto no se opusieren a la Constitución y a las leyes,”³³⁹ en este sentido, creo que para aquel entonces, las ordenanzas aún no podían crear tasas o contribuciones especiales, por lo que, el único mecanismo evidentemente era a través de una ley.

Otro hecho importante es la creación de *la Contraloría General de la Nación*³⁴⁰ y *la Superintendencia de Bancos*³⁴¹ a través de los artículos 137 y 139, mediante estos organismos el Estado iniciaría un mayor control en lo referente a la materia tributaria, ya que se permitiría un mejor intercambio de información entre las entidades estatales.

En cuanto a las *Garantías Fundamentales* se evidencia una evolución positiva ya que éstas se amplían, así se establece en el artículo 141 como *derechos individuales* a los siguientes: numeral 2: “La igualdad ante la ley. No hay esclavitud, servidumbre ni concertaje. No se reconocen empleos hereditarios, privilegios ni fueros personales. No pueden concederse prerrogativas ni imponerse obligaciones que hagan a unos ciudadanos de mejor o peor condición que a otros. Se declara punible toda discriminación lesiva a la dignidad humana, por motivos de clase, sexo, raza u otro cualquiera”,³⁴² sin duda alguna, la declaración de un *derecho de igualdad* con mayores garantías es fundamental para el régimen tributario ya que al ser la relación jurídica tributaria una relación entre desiguales, requiere mayor protección. En el numeral 12 se determina la *libertad de comercio e industria*,³⁴³ prohibiéndose de esta forma los monopolios, lo cual se estableció también en la Ley de Monopolios, que describimos anteriormente.

³³⁹ *Ibíd*em, artículo 108.

³⁴⁰ *Ibíd*em, artículo 137.- “Con el fin de cuidar de la correcta recaudación e inversión de los fondos del Estado, créase la Contraloría General de la Nación, dirigida por un Contralor General designado por el Congreso. El Contralor durará cuatro años en su cargo”.

³⁴¹ *Ibíd*em, artículo 139.- “Para vigilar el funcionamiento de las instituciones de crédito y hacer que cumplan las leyes, créase la Superintendencia de Bancos, dirigida por un Superintendente designado por el Congreso en la forma determinada en esta Constitución”.

³⁴² *Ibíd*em, artículo 141.2.

³⁴³ *Ibíd*em, artículo 141.12.- “La libertad de comercio e industria, con las limitaciones necesarias al interés social, conforme a la ley. Prohíbanse los monopolios. Sólo el Estado puede establecerlos mediante ley, para exclusivo interés nacional, mas no está facultado para traspasarlos a particulares ni a compañías extranjeras o nacionales”.

Los *principios del régimen tributario* se mantienen, destacándose en el *principio de legalidad*, el *principio de capacidad económica*, así en el artículo 141.16 se especifica: “La adecuación de los impuestos a la capacidad económica del contribuyente. Nadie estará obligado a pagarlos sino en virtud de una ley y en la forma por ella establecida”.³⁴⁴ De esta forma se vuelven a conjugar dos de los principios básicos del derecho tributario que sirven de base para la aplicación de una imposición más justa. El *principio de no confiscación* es determinado dentro de las garantías económicas, en el artículo 146 que señalaba: “El Estado garantiza el derecho de propiedad, con las limitaciones que exijan las necesidades sociales, de acuerdo con la ley. Prohíbese toda confiscación (...)”. En este artículo además se determinaba que al Estado le correspondía a través de las regulaciones de las actividades económicas nacionales, obtener el máximo aprovechamiento de la riqueza y la distribución más justa de ella.

Como se aprecia, por primera vez en nuestro país se incorporó una disposición de esta naturaleza, a través de la cual se garantiza un derecho de gran importancia para los ecuatorianos, como es el de propiedad, que si bien el mismo ya constaba desde años atrás en nuestro derecho constitucional, no había sido establecido en este sentido, que en conclusión promulga la realización de la justicia social y el desarrollo de todos los ecuatorianos, reconociendo de esta forma, su derecho a una vida digna, además de incentivar la inversión. Finalmente se crea en la *norma supra* el Tribunal de Garantías Constitucionales, lo cual benefició a todos los habitantes del país, ya que a partir de ese momento contaban con una institución que velaría por el cumplimiento de la Constitución, la cual en este año presenta disposiciones de gran importancia para el régimen tributario, mostrando una inclinación a favor de los contribuyentes, a través del reconocimiento de garantías fundamentales como los principios de igualdad, capacidad económica y legalidad, dotando de mayor importancia a los derechos a la propiedad y libertad de comercio e industria. Sin embargo, la presión política llevo a que en el año de 1946, Velasco Ibarra dejará sin efecto ésta Constitución, que a mi parecer era una de las mejores que hasta ese año se había promulgado en el país.

³⁴⁴ *Ibíd*em, artículo 141.16.

En este sentido en el año 1946 se promulga la nueva “*Constitución del Ecuador*”,³⁴⁵ que en el campo tributario presenta ligeras modificaciones. Retoma la figura del Congreso Bicameral eliminando una vez más las atribuciones de la Cámara de Diputados sobre la iniciativa en las leyes de impuestos y tasas,³⁴⁶ según consta en el artículo 50, como también lo hizo la Constitución del año 1929.³⁴⁷ En el artículo 53.5 que trata el tema de las *atribuciones del Congreso Nacional* se determina: “Establecer o suprimir impuestos, tasas y otros ingresos públicos”,³⁴⁸ lo cual difiere de la redacción de la anterior Constitución donde se determinaba en el artículo 34.8 “establecer impuestos o tasas”,³⁴⁹ en este sentido, se amplía el campo de acción del Congreso Nacional.

Mediante el artículo 79 se integra la figura del *Consejo Nacional de Economía*, determinándose: “Para el estudio de los problemas económicos y orientación de las finanzas del País, se establece el Consejo Nacional de Economía. La Ley determinará su forma de organización y funcionamiento”.³⁵⁰ Con la creación de este ente se dota de mayor eficiencia a la administración tributaria, que durante años fue mal administrada. En mi opinión a esta institución además se le otorga un papel fiscalizador, ya que en el artículo 80 sobre la *recaudación anticipada de tributos* que por cierto nuevamente es incluida en el ordenamiento jurídico, entre otros temas, se determina: “(...) El Ejecutivo no podrá dictar medidas legales de emergencia de carácter económico, sin previa consulta al Consejo Nacional de Economía (...)”.³⁵¹

En cuanto al *Poder Ejecutivo* una vez más se establecía en el artículo 92 como atribuciones del Presidente de la República la siguiente: “2. Sancionar y promulgar las Leyes y Decretos del Congreso, y dictar para su ejecución reglamentos que no los interprete ni alteren”,³⁵² en este sentido el Presidente seguía conservando la facultad reglamentaria en materia de tributos.

³⁴⁵ Constitución Política del Ecuador del año 1946, publicada en Registro Oficial No. 773 de 31 de diciembre de 1946.

³⁴⁶ *Ibíd*em, artículo 50.- “Son atribuciones privativas de la Cámara de Diputados: 1, Elegir cada año, de entre sus miembros, un Consejero de Estado principal y dos suplentes; 2. Examinar las acusaciones que se propusieren contra el Presidente o Vicepresidente de la República, el Encargado de la Función Ejecutiva, los Ministros y Consejeros de Estado, los Ministros de la Corte Suprema, los Senadores y Diputados en el caso del artículo 23, y los Miembros del Tribunal Supremo Electoral. Si se estimare fundadas dichas acusaciones, deberá presentarlas al Senado”.

³⁴⁷ Véase artículo 45, Constitución Política del Ecuador del año 1929.

³⁴⁸ Constitución Política del Ecuador del año 1946, artículo 53.5.

³⁴⁹ Constitución Política del Ecuador del año 1945, artículo 34.8.

³⁵⁰ Constitución Política del Ecuador del año 1946, artículo 79.

³⁵¹ *Ibíd*em, artículo 80.

³⁵² *Ibíd*em, artículo 92.2.

Habíamos comentado que en la Constitución del año 1929³⁵³ y 1945³⁵⁴ se omitía la figura de la *recaudación anticipada de tributos*, sin embargo en esta ocasión es retomada en el artículo 94.3, que dispone: “Decretar la recaudación anticipada de los impuestos y más contribuciones, hasta por un año”.³⁵⁵

Ahora bien, en lo referente al *régimen seccional* la Constitución garantiza la autonomía de las provincias en el artículo 126 que reza: “El Estado garantiza la relativa autonomía de las Provincias, de acuerdo con la Ley. Para la distribución de los egresos fiscales en los servicios y obras públicas especiales de las Provincias, se tomarán en cuenta sus necesidades, la capacidad productora y la distribución de todas y cada una de ellas. La Ley determinará todo lo relacionado con las Provincias, para el cumplimiento de sus fines económicos y administrativos”,³⁵⁶ en relación con esto el artículo 129 expresa: “Ninguna Ley posterior podrá privar, en todo o en parte, a los Municipios, del derecho que tienen sobre el producto del impuesto a la propiedad urbana. La Ley fijará los impuestos y rentas específicas, de manera que quede garantizada su autonomía económica”,³⁵⁷ así por una parte se destaca la relativa autonomía tanto de las provincias como de las municipalidades y por otra, se determina la forma legal bajo la cual se establecerán los tributos que estas administrarán, que de lo expuesto solo podrá ser a través de la ley y no de ordenanzas como anteriormente la norma constitucional de 1945 daba a entender. Por lo tanto, el régimen municipal y sus atribuciones son establecidos con mayor claridad que en la anterior Constitución.

En lo referente al *Consejo de Estado*, se determina como una de sus atribuciones en el artículo 146.8: “Conocer y decidir en las cuestiones contenciosas-administrativas”, en razón de ello citamos una vez más a Gustavo Durango, quien sobre esto sostiene: “En la Constitución de 1946, se crea el Consejo de Estado, entre cuyas atribuciones está la de conocer y resolver las cuestiones contencioso-administrativas, en lo que se involucró al contencioso-tributario. Por ello se suponía que era factible impugnar las decisiones de la

³⁵³ Véase artículo 86, Constitución del año 1929.

³⁵⁴ Véase artículo 68, Constitución del año 1945.

³⁵⁵ *Ibidem*, artículo 94.3.

³⁵⁶ *Ibidem*, artículo 126.

³⁵⁷ *Ibidem*, artículo 129.

Administración, lo que en el orden práctico no ocurría, por la composición misma de dicho Consejo (11 miembros de diversas fuentes) y su vocación netamente política (...).”³⁵⁸

A raíz de esta disposición y de las constantes recomendaciones presentadas por parte de los ministros de hacienda, y estudiosos del derecho tributario, más adelante se crearía el Tribunal Fiscal. De igual forma se presentaron en esta Carta Suprema un conjunto de derechos bajo la denominación de “Preceptos Fundamentales”, en este sentido el *derecho a la igualdad* estuvo incluido en el artículo 169, que determinaba: “Para obtener el amparo de la Ley, todas las personas son iguales ante ella. A nadie se le puede conceder derechos ni imponer obligaciones que le hagan de mejor o peor condición que a los demás. Nadie puede ser distraído de sus jueces naturales; ni penado sin juicio previo; conforme a una ley anterior al hecho materia del juzgamiento; ni juzgado por comisiones especiales; ni privado del derecho de defensa en cualquier estado del juicio”.³⁵⁹

En el Título II se establecen garantías, determinándose en la sección I las Garantías Generales, dentro de las cuales se incluye al *principio de legalidad* en el artículo 182 que determina lo siguiente: “No se puede crear impuestos u otros ingresos públicos sino en virtud de una ley en proporción a la capacidad económica del contribuyente”,³⁶⁰ se rescata el hecho de que nuevamente se incluye el *principio de capacidad económica y de proporcionalidad* en la normativa constitucional. La *prohibición de confiscación* es determinada en el artículo 183 que rezaba: Se garantiza el derecho de propiedad conciliándolo con su función social. Prohíbese la confiscación de bienes (...).³⁶¹

Ahora bien, en el artículo 193 se determina: “La jurisdicción coactiva se establece únicamente a favor del fisco y de las demás instituciones de Derecho Público, del Banco Central del Ecuador y de los Bancos del Sistema de Crédito de Fomento, para la recaudación de sus créditos; así como a favor de las Cajas de Previsión para el cobro de aportes y fondos de reserva”,³⁶² en este sentido se reconoce al fisco a través de este precepto constitucional la

³⁵⁸ Gustavo Durango Vela, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana...*, p. 80.

³⁵⁹ Constitución Política del año 1946, artículo 169.

³⁶⁰ *Ibíd.*, artículo 182.

³⁶¹ *Ibíd.*, artículo 183.

³⁶² *Ibíd.*, artículo 193.

facultad coactiva que tiene de imponer a los contribuyentes el pago efectivo de sus obligaciones.

Del análisis de la Constitución estudiada se desprende que existe una menor garantía en la protección de los derechos de los contribuyentes en comparación con la Constitución de 1945, que agrupaba normas más claras y proteccionistas. Hasta el año 1960 en que termina este período, en medio de importantes sucesos en el Ecuador, la Constitución mencionada siguió vigente.

Mientras esto sucedía en el derecho constitucional, en 1948 se nombró Presidente de la República a Galo Plaza Lasso, gobierno en el cual se dieron importantes hechos tributarios, por la contratación de la misión financiera de la ONU para la reestructuración económica y tributaria del país.

Así, prosiguieron los incrementos en ventas provenientes de la exportación de productos como el café, banano, flores, entre otros, además de la realización de obras trascendentales por parte de Plaza. Más tarde llegó a la presidencia Camilo Ponce, a quien se le atribuye el haber realizado una mejor inversión de los gastos estatales, ya que en el año 1950 “con la participación estatal, se transfirió parte de los excedentes agrícolas hacía otras áreas de la economía, no directamente vinculadas a las agroexportaciones. Además, se registró un incremento de las inversiones estatales en obras públicas que apoyaron la industrialización”,³⁶³ de esta forma se buscó incentivar la economía en diversas áreas, a fin de evitar los problemas provenientes de considerar como fuente de ingresos a un solo producto, recordando lo sucedido con el cacao. Con la presencia del ferrocarril terminado años atrás, el país atravesó una época de integración, donde las provincias del país que por muchos años estuvieron relegadas, se vieron beneficiadas por la asignación de ingresos tributarios.

A mi criterio uno de los mayores aportes de la Misión de la ONU fue la consolidación de la imposición directa en nuestro país, después de varios años de prevalecer la indirecta. A partir de ello se inicia una época donde la imposición se basaría en la capacidad económica de los contribuyentes, lo que incluso llegó a establecerse a nivel constitucional y se vio reflejado en

³⁶³ Alberto Acosta, Breve historia económica del Ecuador..., p. 82.

la creación de la primera Ley de lo Contencioso Tributario³⁶⁴ que crea el *Tribunal Fiscal en 1959*, lo cual fue un hecho histórico a favor de los contribuyentes, que a partir de este momento contaban con un órgano especializado en la materia tributaria que resolvería los conflictos entre el Estado representado por las administraciones tributarias y los contribuyentes, así “desde sus inicios el Tribunal Fiscal traza un sendero organizado y orientador a la administración de Justicia Tributaria, en todas sus fases y aspectos, principios y doctrinas consignados en sus diversos fallos”,³⁶⁵ en este sentido comienza a mejorarse la normativa tributaria y su aplicación a través del reconocimiento de mayores garantías jurisdiccionales.

En el ámbito político Camilo Ponce terminó su mandato siendo recordado como uno de los mejores presidentes que el país ha tenido. Para finales de la década de los sesenta por cuarta vez volvió a ocupar la presidencia José Velasco Ibarra, en medio del inicio de una nueva crisis económica que se tratará a continuación. Bajo estos acontecimientos termina este período, en el que el derecho tributario desarrollado a partir de las normas constitucionales comenzaría a tomar fuerza en el Ecuador.

3.1.3.2. Orientación constitucional del régimen tributario en el período 1940-1960

Sin duda alguna los veinte años analizados consolidan la presencia del régimen tributario constitucional, que si bien, no fue perfecto, alcanza un mayor desarrollo, que a pesar de los múltiples gobiernos de turno que se constituyeron a partir de la década de los cuarenta, la caída del cacao y la terminación de la Segunda Guerra Mundial, el aporte de la Misión de expertos de la ONU fue trascendental al haber reestructurado el sistema jurídico ecuatoriano. Dando lugar a la formulación de nuevas leyes y a una evidente mejora de las leyes ya existentes, lo cual se vio reflejado en las dos constituciones que en este período se promulgaron. Lo dicho logro destacar la nueva orientación que se pretendió dar al régimen tributario a través de la imposición directa, por considerársela más justa.

Además a través de la emisión de las diferentes leyes tributarias analizadas, se plantearon un sin número de exenciones y deducciones, que guardaban relación con el contexto

³⁶⁴ Decreto Ley de Emergencia No. 10 del 15 de junio, publicado en Registro Oficial No. 847 de 19 de junio de 1959.

³⁶⁵ Gustavo Durango Vela, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana...*, p. 82.

constitucional que establecía que la política económica protegía el derecho a la propiedad y a la iniciativa privada. Colindantemente se inició la época de un régimen tributario a nivel seccional con amplias facultades que permitió a las provincias un mayor desarrollo económico, al haberse reconocido su autonomía en la norma constitucional, con el otorgamiento de atribuciones tributarias, como fue el caso de la facultad recaudadora de ciertos tributos para su sostenimiento financiero.

Otro tema que se fortaleció fue el de los reclamos por parte de los contribuyentes, para lo cual se designó al Consejo de Estado como el encargado de tratarlos, lo cual dio luz para que más adelante se creara el Tribunal Fiscal. Lejos de que este avance quede solo en ideas, en las diferentes leyes que se emitieron tanto a nivel seccional como nacional se incluyó el derecho de petición, estableciendo incluso sanciones para los funcionarios que no les prestaren la debida atención.

Por todo ello, y al notar evidente mejoría en nuestro régimen, no solo a nivel financiero sino también en lo relacionado con los derechos de los contribuyentes, considero que la orientación de este período fue inspirada en la búsqueda de la defensa de los contribuyentes, que si bien aún faltaba su consolidación, representó un gran avance para el desarrollo de este ámbito.

3.1.3.3.Principales falencias del régimen tributario en el período 1940-1960

En medio de los avances mencionados, también existieron falencias, como es el caso de la ausencia de un texto legal que reúna todos los tributos existentes y sus formas de administración, que si bien era justificable en el siglo XIX, en la época analizada, no lo era, ya que para guardar armonía con el desarrollo de las áreas económicas y de la reorganización tributaria que se estaba forjando, resultaba imprescindible la promulgación de un Código Fiscal que agrupe y organice todos los tributos que se encontraban dispersos en el ordenamiento jurídico.

En los veinte años analizados, como producto de la inestabilidad política y de los constantes cambios presidenciales, tuvieron lugar dos reformas constitucionales separadas por tan solo un año, lo que afectó los derechos de los contribuyentes, puesto que dichas reformas constitucionales alteraron el ámbito fiscal.

En este punto, como opinión personal creo que somos partícipes de los cambios, mas no de los caprichos de los gobernantes, como fue el caso de Velasco Ibarra, que lejos de emitir una nueva Constitución en miras de las necesidades del Estado, se limitó a utilizar nuestra Carta Fundamental para asegurar su permanencia en el gobierno, acto que critico duramente, ya que como quedo demostrado, el ordenamiento tributario constitucional tuvo significativas modificaciones en los años 1945 y 1946, que si bien aportaron a un mayor reconocimiento de los principios básicos de la tributación, sometieron a los contribuyentes a un período de inestabilidad, que a pesar de haber sido corto afectó sus derechos.

De lo expuesto, termina así una etapa de trascendentales cambios en materia tributaria, que dio inicio a la época que sigue donde surge el verdadero derecho tributario en el Ecuador, con la presencia del Tribunal Fiscal y la expedición del Código Fiscal.

3.1.4. Período (1960-1980)

3.1.4.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario

Inicia la década de los años sesenta con un mayor protagonismo del petróleo como nueva fuente económica y el intento por aumentar las exportaciones del banano y café en el mercado internacional, “el banano representó en verdad un reto de carácter institucional, de organización a nivel de finca, de educación del hombre que intervenía en los diferentes procesos de la siembra, cosecha, beneficio, transporte y comercialización”,³⁶⁶ así, el país centro su atención en fortalecer la comercialización de estos productos con el objetivo de diversificar la economía en miras de generar mayores fuentes de ingresos. Sin embargo, se inició un período de crisis bananera, lo que nuevamente generó inestabilidad económica.

En el ámbito político con la permanencia en el poder de Velasco Ibarra, Ayala Mora sostiene que: “el Caudillo no pudo gobernar en esas circunstancias. Caído en 1961, le sucedió su binomio, Carlos Julio Arosemena, cuyo Gobierno afrontó conflictos surgidos del intento por sofocar y aislar la campaña norteamericana anticomunista, histórica y virulenta”³⁶⁷ por lo cual su gobierno no duró mucho. En estas circunstancias se inicia una nueva etapa política en nuestro país ya que “a partir del año 63 vino la etapa de dictaduras militares, gobiernos

³⁶⁶ José Corsino Cárdenas, *Ensayo Histórico de la economía ecuatoriana...*, p.66.

³⁶⁷ Enrique Ayala Mora, *Política y Sociedad...*, p. 28.

interinos y planes de retorno constitucional”,³⁶⁸ haciendo que el Ecuador permanezca en medio de la inestabilidad política tan característica de la época anterior. A pesar de ello, se forjaron “reformas sustanciales en el campo fiscal, agrario, educativo, arancelario e institucional”³⁶⁹ que espero sintetizar a lo largo del presente análisis.

En cuanto a la economía, se introduce el modelo de industrialización sustitutiva de importaciones, lo que genera una mayor necesidad de reformar el ámbito económico, recibiendo además la influencia de la nueva doctrina de la planificación en la organización estatal, para mejorar su eficiencia, “La institucionalización de la planificación llevó consigo el impulso a la sustitución de importaciones que, como se argumentará más adelante, no es que haya sido un modelo con una entelequia totalmente congruente sino que más bien fue conformada en forma aislada y parcial”,³⁷⁰ bajo estos hechos se inició la reestructuración económica.

En este afán, la rama tributaria no se mantuvo estática, ya que luego de años de esfuerzos truncados finamente se expide el Código Fiscal, sobre lo cual Gustavo Durango describe: “Era lógico y necesario que, en este orden de cosas se expidiera un cuerpo legal de carácter general que dictara las normas fundamentales de la tributación, el mismo que, bajo el nombre de CÓDIGO FISCAL, se expide mediante Decreto Ley de Emergencia No. 29, publicado en el Registro Oficial 490 del 25 de junio de 1963, en el gobierno del Dr. Carlos Julio Arosemena Godoy”,³⁷¹ junto a este trascendental hecho, el Estado centro su atención en el excesivo número de tributos vigentes, que además de significar costes para el país, no generaban mayores ingresos, así “en esa época se derogaron 1208 impuestos, se unificaron, simplificaron y racionalizaron más de 100 otros impuestos, se abolió el pernicioso remate de tributos (asentamiento) y se expidieron nuevos aranceles para el comercio exterior”,³⁷² lo cual respondió a la necesidad desde décadas atrás de simplificar la imposición en el Ecuador.

³⁶⁸ Rodrigo Borja Cevallos, “Breves apuntes sobre el desarrollo constitucional del Ecuador 1830-1980”, en Enrique Ayala Ed. / *Política y sociedad Ecuador 1830-1980*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1980, p. 92.

³⁶⁹ Jorge Corsino Cárdenas, *Ensayo histórico de la economía ecuatoriana...*, p. 60.

³⁷⁰ Francisco Swett, “Modelos de desarrollo en el Ecuador” en Enrique Ayala Ed. IV *Economía Ecuador 1830-1980*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1983, p. 76.

³⁷¹ Gustavo Durango Vela, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana...*, p. 84.

³⁷² Eugenio Armando Jaramillo Vega, *Sinceramiento tributario todos los 80 impuestos*, Quito, Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008, p. 4.

En medio estos acontecimientos, conjuntamente con el afán de reorganizar el Estado, se expidió la “*Constitución de 1967*”,³⁷³ la misma que en el campo tributario presenta importantes disposiciones, como se desarrollará a continuación.

La *potestad de creación de tributos* es establecida en el artículo 135 numeral 3 como una de las atribuciones privativas de la Cámara de Diputados, determinando: “Establecer, modificar o suprimir gravámenes”,³⁷⁴ lo cual llama la atención ya que se cambia el término “renta” que en las constituciones analizadas se usaba, por el de “gravámenes”, el que para ese tiempo era sinónimo de “tributos”. También se enumeran más adelante ciertas prohibiciones al Congreso entre las que se establece en el artículo 137.9: “Privar de impuestos u otras fuentes de renta a las entidades de régimen seccional sin concederles al mismo tiempo ingresos equivalentes”,³⁷⁵ considero que con ello se quería reforzar la autonomía financiera y administrativa de los municipios.

La *recaudación anticipada* de impuestos³⁷⁶ es establecida en el artículo 186.3 que trata el tema de las facultades otorgadas a la función ejecutiva en los casos de la declaración de estado de sitio o emergencia.

En esta ocasión se incluye dentro del Título I correspondiente a Conceptos Fundamentales al *principio de igualdad* desarrollado en el artículo 4, en el que se determina: “Los ecuatorianos son iguales ante la Ley”,³⁷⁷ disposición que es reforzada por el artículo 25 que prohíbe toda forma de discriminación.³⁷⁸ Es evidente el mayor reconocimiento que se da al derecho y principio de igualdad, lo cual sin duda alguna es un gran avance en el tema de las garantías y derechos de las personas, y de los contribuyentes en nuestro caso. En los mandatos constitucionales anteriores se ha evidenciado el protagonismo que han adquirido las garantías a través del tiempo, sin embargo, por primera vez en nuestro derecho constitucional se puede

³⁷³ Constitución Política de la República del Ecuador del año 1967, publicada en Registro Oficial No. 133 de 25 de mayo de 1967.

³⁷⁴ *Ibidem*, artículo 135.3

³⁷⁵ *Ibidem*, artículo 137.9

³⁷⁶ *Ibidem*, artículo 186.3.- “Decretar la recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones hasta por un año”.

³⁷⁷ *Ibidem*, artículo 4.

³⁷⁸ *Ibidem*, artículo 25.-“No se hará discriminación alguna basada en motivos tales como raza, sexo, filiación, idioma, religión, opinión política, posición económica o social. No se concederá prerrogativa alguna ni se impondrán obligaciones que hagan a unas personas de mejor o peor condición con otras. No hay dignidades ni empleos hereditarios, privilegios ni fueros personales. La honradez, la capacidad y otros méritos serán los únicos fundamentos de valoración personal”.

apreciar la figura del *Debido Proceso*, que si bien no se encuentra establecido con este nombre ya que cuando se lo trata se lo llama como “la libertad y seguridad personales”³⁷⁹ tal como consta en el artículo 28.17, se enumeran diez disposiciones que garantizan el derecho a la defensa de las personas en todos los procedimientos e instancias.

El Capítulo V que se refiere al tema de la *propiedad* no presenta mayor variación, se mantienen similares disposiciones que en la Constitución de 1946,³⁸⁰ en el artículo 48 se incluye el *principio de no confiscación*³⁸¹ bajo los mismos lineamientos de la Constitución mencionada.

El tema referente a la *Economía* es tratado en el Capítulo I del Título V, por la importancia que tiene para nuestro análisis transcribimos el artículo 85 que determina: “El objeto esencial de la riqueza es que los habitantes del Ecuador alcancen sus fines individuales y sociales. En consecuencia, el Estado establecerá un orden económico-social en que los integrantes de la

³⁷⁹ *Ibidem*, artículo 28.17.- “La libertad y seguridad personales. En consecuencia: a) Es nula la estimación que somete una persona a otra de manera absoluta o indefinida; b) Excepto el caso de alimentos forzosos, no habrá prisión por deudas, costas, honorarios, impuestos, multas ni otras obligaciones de carácter civil; c) Nadie puede ser reprimido por un acto que no se halle expresamente declarado infracción por la ley, ni sufrir pena que no esté en ella establecida. Tanto infracción como pena han de ser declaradas con anterioridad al acto; d) Nadie puede ser penado sin juicio previo, ni privado del derecho de defensa en cualquier estado del juicio, ni de la facultad de ser oído el último; e) Nadie será distraído de sus jueces naturales ni juzgado por comisiones especiales; f) Nadie será compelido a declarar contra sí mismo con juramento o coacción, en materia que pudiere acarrearle responsabilidad penal, ni obligado a declarar en juicio penal contra su cónyuge o parientes comprendidos dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; g) Nadie será privado de su libertad sino en la forma, y por el tiempo que la ley prescribe, ni incomunicado por más de veinticuatro horas. Salvo el caso de delito flagrante, toda privación de libertad se hará con orden firmada por autoridad competente que exprese la causa legítima. Si se trata de delito flagrante, el juez o la autoridad que hubiere dispuesto la detención, expedirá dentro de veinticuatro horas una orden firmada que justifique las causas legales de la detención; h) Quien considere inconstitucional o ilegal su prisión o detención, puede acogerse al Habeas Corpus. Este derecho lo ejercerá por sí mismo o por otro –sin necesidad de mandato escrito- ante el Alcalde o Presidente del Consejo bajo cuya jurisdicción se encuentre, o ante quien haga sus veces. Esta autoridad ordenará que el recurrente sea llevado de inmediato a su presencia y que exhiba la orden de privación de libertad, y el encargado de la cárcel o lugar de detención acatará este mandato. Si no se presentare al detenido, o si no se exhibiere la orden, o si ésta no reuniera los requisitos anteriormente prescritos, o si se hubiere fallado al procedimiento, o si se hubiere justificado –a criterio del Alcalde o Presidente del Consejo- el fundamento del recurso interpuesto, este funcionario dispondrá la inmediata libertad del reclamante. Quien desobedeciere tal orden será, sin más trámite, destituido inmediatamente de su cargo o empleo por el mismo Alcalde o Presidente del Consejo, quien comunicará la destitución al la Contraloría y a la autoridad que deba proveer su reemplazo. El empleado destituido podrá reclamar por la destitución ante el Presidente de la Corte Superior de Justicia del correspondiente distrito, dentro de veinticuatro horas de notificada, pero después de haber puesto en libertad al detenido. De no justificarse la petición, ésta será desechada; i) Las penas no lesionarán la dignidad humana, antes deben propender a la reeducación del condenado. No se emplearán tratos humillantes para investigar la infracción; j) La inocencia se presume mientras no haya declaración judicial de culpabilidad con arreglo a la ley. El Estado pondrá empeño en devolver la honra a quien por error judicial u otra causa hubiere sido acusado, juzgado o sentenciado”.

³⁸⁰ Constitución Política de la República del Ecuador año 1946, artículo 146.

³⁸¹ Constitución Política de la República del Ecuador año 1967, artículo 48.- “Prohíbese la confiscación de bienes: si de hecho llegare esta a producirse, no causará prescripción ni alteración alguna en el derecho de la parte perjudicada, y originará contra la autoridad que la hubiere ordenado y contra el Estado, acción sumaria de daños y perjuicios. Las multas, comisos y penas que afecten al dominio de bienes muebles serán determinados por la ley”.

comunidad puedan vivir dignamente y gozar de los frutos del progreso”,³⁸² dentro de este orden económico-social se encuentra incluida la tributación que en correlación con la defensa de la iniciativa privada, debe ir en procura del bienestar de los habitantes, a través del establecimiento de un régimen tributario justo que no afecte la propiedad ni la riqueza de los ecuatorianos. De lo expuesto, considero que se comienzan a sentir las primeras influencias del capitalismo y modernización del Estado, donde temas como la Economía y propiedad revisten de fundamental importancia.

Una de las instituciones que también aparece en este período es la *planificación*,³⁸³ la que se encuentra desarrollada en el Capítulo II, artículo 94, a través de la cual el Estado esperaba coordinar los diversos sectores de la economía con el fin de establecer políticas de acción claras enmarcadas en la justicia social y que viabilicen el adecuado aprovechamiento de los recursos.

La creación del Tribunal Fiscal a finales de la década de los cincuenta, la emisión del Código Fiscal a inicios de los años sesenta, la institucionalización de la planificación en la organización estatal que ya hemos señalado, planteaban también la necesidad de contar con un mejor ordenamiento del *régimen tributario* a nivel constitucional, es así como por fin en el año 1967 el Ecuador fue testigo de la ordenación de las normas tributarias en la Constitución. En este sentido, al Capítulo III del Título V se lo denominó “régimen tributario”, donde se agruparon un conjunto de disposiciones tributarias que en las constituciones analizadas se encontraban dispersas.

Se incluyeron así en primer lugar a los *principios tributarios*, a los que se los dividió por artículos, de esta forma el artículo 97 se refirió a la *igualdad y generalidad* al sostener: “El régimen tributario se rige, por los principios básicos de la igualdad y generalidad, de manera que, exigiendo a quienes más tienen, los que se encuentran en idénticas condiciones económicas paguen iguales contribuciones”,³⁸⁴ a partir de esto los contribuyentes por fin

³⁸² *Ibíd*em, artículo 85.

³⁸³ *Ibíd*em, artículo 94.- “El Estado se obliga a velar por la eficaz utilización de los recursos nacionales, y a promover el desarrollo ordenado y sostenido de la economía. En consecuencia, sujetará su acción a un plan plurinacional que comprenda las medidas coherentes para alcanzar, con la participación de todos los habitantes, los fines concretos del desarrollo económico y del progreso social”.

³⁸⁴ *Ibíd*em, artículo 97.

contaban con garantías tributarias claras, ya que por primera vez se eleva al nivel de principios de índole tributario a la igualdad y a la generalidad.

Los *principios de legalidad e irretroactividad* constaban en el artículo 98, que disponía: “Sólo la Función Legislativa, mediante ley, podrá establecer, modificar o suprimir impuestos. Ninguna ley tributaria tendrá efecto retroactivo”,³⁸⁵ si bien me parece acertada la especificación del principio “no hay tributo sin ley previa”, me preocupa el tema de que únicamente se hable de impuestos y se deje a un lado el tema de las tasas y contribuciones, ya que en la sección dedicada al régimen seccional no se incluye ninguna disposición que otorgue potestad de creación de tributos a estos entes, como lo trataré más adelante. Entonces me pregunto cómo se establecían tasas y contribuciones? O cuáles eran los organismos encargados de ello? la Constitución deja un vacío sobre este tema. Siguiendo la misma línea del principio de legalidad, se establece el *principio de reserva de ley* en el artículo 99 que especificaba: “La Ley determinará el objeto imponible, el tipo de gravamen, las exenciones y deducciones, los reclamos y recursos a favor de los contribuyentes. Así mismo, la ley determinará y reprimirá severamente la infracción a las disposiciones tributarias”,³⁸⁶ la ley a que se refiere este artículo es el Código Fiscal, sin embargo este aún no cumplía totalmente los fines por los cuales fue creado, ya que “El Código Fiscal trata de llenar muchos vacíos, de sistematizar y unificar la tan dispersa legislación ecuatoriana, de sentar bases fundamentales del Derecho Tributario pues rige para toda clase de tributos, sin que lastimosamente haya cumplido a cabalidad este propósito (...)”.³⁸⁷

Se desprende que si bien el Código Fiscal fue un gran aporte para la aplicación de la normativa constitucional, aún tenía muchos errores, que más adelante se pretenderán resolver con la emisión del Código Tributario.

Siguiendo con el análisis de la Constitución, el principio de legalidad también se manifestó en el artículo 100, donde se dispuso: “Las leyes tributarias tenderán a estimular la inversión, la reinversión de capitales y ahorro”,³⁸⁸ de la lectura integral de este artículo se entendía que al

³⁸⁵ *Ibidem*, artículo 98.

³⁸⁶ *Ibidem*, artículo 99.

³⁸⁷ Gustavo Durango Vela, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana...*, p. 83.

³⁸⁸ Constitución del año 1967, artículo 100.

ser estos los fines de la normativa tributaria, por ninguna razón podían expedirse normas con carácter confiscatorio, ya que si esto llegaba a suceder quedaban sin efecto por contradecir el mandato constitucional.

El artículo 101 se refirió a la *distribución de la potestad impositiva*, determinando: “El Estado, las municipalidades y los Consejos Provinciales podrán comprometer determinadas rentas en garantía de sus obligaciones, pero en ningún caso cederán al acreedor el derecho de recaudar la renta afectada”,³⁸⁹ aunque el texto citado no es muy claro considero que los legisladores se referían a que el producto de la recaudación de las rentas podía ser destinado a cubrir ciertas deudas que estos entes tenían, no a la cesión de la potestad impositiva a dichos acreedores.

Como se había señalado, una de las características de esta Constitución es la *protección de la inversión*, con prevalencia en la nacional, por todo esto en el artículo 102 se establece un incentivo para la industria nacional, al manifestar: “La movilización de productos dentro del territorio nacional está exenta de impuestos”.³⁹⁰

En líneas anteriores se describió el problema del *impuesto predial* que no contaba con un avalúo justo, problema sobre el cual incluso se pronunciaron los ex ministros de hacienda, al criticar duramente el catastro que se usaba para ello, sin embargo, en el acápite del régimen tributario también este tema es desarrollado, así en el artículo 103 se determinaba: “El avalúo predial practicado con arreglo a la ley y con criterio uniforme en todo el país, servirá para todos los efectos jurídicos”,³⁹¹ lo cual no tuvo mucha efectividad en la aplicación practica, ya que no existió ninguna reforma en la legislación ni en el ordenamiento de la administración seccional que era la encargada de la determinación y recaudación del mismo.

Estos fueron los siete artículos que constaron dentro del capítulo denominado “régimen tributario”, que principalmente trataron cuatro aspectos: los principios básicos de la tributación, la potestad tributaria, el fines del régimen tributario y el incentivo a la inversión.

³⁸⁹ *Ibidem*, artículo 101.

³⁹⁰ *Ibidem*, artículo 102.

³⁹¹ *Ibidem*, artículo 103.

En el Capítulo IV se desarrolló el denominado “Régimen Monetario y Bancario”,³⁹² donde en conclusión, se describió el sistema monetario que regiría la economía nacional.

El *Tribunal Fiscal* creado en el año 1959 también fue incluido en esta Constitución, así en el artículo 213 se especificaba: “Los Tribunales de lo Contencioso –con sede en Quito y jurisdicción en todo el territorio nacional- conocerán y decidirán de las cuestiones contencioso-administrativas y contencioso-tributarias. La ley fijará el número de Salas y magistrados; determinará asimismo la organización y funcionamiento del Tribunal que deba conocer de lo contencioso general y del que conozca de lo contencioso-tributario”,³⁹³ sobre las funciones que tenía el Tribunal Fiscal el artículo 216 establece:

“Art. 216.- El Tribunal Fiscal conocerá y decidirá las cuestiones contencioso-tributarias, inclusive las aduaneras y las que nazcan de la violación de las leyes tributarias; también, las impugnaciones y las resoluciones de la Contraloría que establezcan responsabilidad económica en materia fiscal, en la gestión económica estatal, municipal o de otras instituciones sometidas al control y juzgamiento de aquella, y las demás cuestiones cuya resolución le atribuye la ley”.³⁹⁴

Este tribunal fue creado con el objetivo de mejorar la relación jurídico-tributaria en la cual durante muchos años el contribuyente se vio seriamente afectado, sin embargo la Contraloría seguía siendo el organismo de control de las administraciones tributarias, conforme constaba en el artículo 225,³⁹⁵ el cual conjuntamente con el Presidente de la República tenían la obligación de velar por la correcta recaudación de las rentas.

En lo referente al *régimen seccional* se establece en el artículo 237, que el territorio del Ecuador esta conformado por provincias, cantones y parroquias,³⁹⁶ los cuales según el artículo 246, podían hacer uso de su autonomía financiera y económica, de acuerdo a la asignación que el estado central hacía de los fondos públicos, así se les otorgaba: 1) 10% del impuesto a la renta en cada provincia, para su Consejo Provincial; 2) El impuesto a la propiedad urbana y el

³⁹² Véase, artículos: 104, 105, 106.

³⁹³ *Ibidem*, artículo 213.

³⁹⁴ *Ibidem*, artículo 216.

³⁹⁵ *Ibidem*, artículo 225.

³⁹⁶ *Ibidem*, artículo 237.- “El territorio del Ecuador es indivisible, y únicamente para el gobierno seccional se establecen provincias, cantones y parroquias. La ley determinará los requisitos para que las distintas circunscripciones territoriales adquieran sus cualidades respectivas. Las líneas demarcatorias de provincias, cantones y parroquias no otorgan ni quitan territorio. Son simples referencias que circunscriben la jurisdicción político-administrativa y podrá modificarse de acuerdo con la ley”.

impuesto a las ventas finales que se realicen entro de cada cantón, para su respectivo Consejo; y, 3) El impuesto predial rustico para las respectivas parroquias rurales.³⁹⁷ Con la asignación de estos valores se procuraba descentralizar la administración tributaria nacional y mejorar la eficiencia recaudatoria en todos los niveles territoriales, ya que a mayor recaudación, mayores ingresos.

Así, se consolidó la figura del régimen tributario en el derecho constitucional ecuatoriano, lo cual significó un importante avance para nuestra materia, que desde décadas atrás requería la presencia de preceptos tributarios de orden garantistas. De los artículos analizados, se destaca principalmente la agrupación y ordenación sistemática por primera vez de los principios tributarios, los cuáles más que ser meros enunciados buscaban responder a la necesidad de establecer las bases bajo las cuales se desarrollarían los diversos cambios que se comenzaron a forjar en el ámbito fiscal.

Siguiendo con la revisión histórica, un año después de la promulgación de la Constitución de 1967, Velasco Ibarra gobernó por quinta vez el Ecuador, quebrantando nuevamente las normas constitucionales “a mediados de 1970, ante circunstancias que le fue imposible controlar, prefirió romper la Constitución de 1968 y gobernar como dictador con plenos poderes, respaldado inicialmente por las Fuerzas Armadas. Permaneció en el poder, efectivamente hasta el martes de carnaval de 1972 en que fue derrocado por el general Guillermo Rodríguez Lara”,³⁹⁸ gobierno en el cual se promulga el Código Tributario,³⁹⁹ sobre lo que Gustavo Durango sostiene:

“Como punto culminante del desarrollo del Derecho Tributario ecuatoriano, tenemos la expedición del CÓDIGO TRIBUTARIO mediante Decreto Supremo 1016-A del 6 de diciembre de 1975, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 958 del 23 de diciembre del mismo año, proyecto auspiciado por el presidente de ese entonces Gral. Guillermo Rodríguez Lara y elaborado por una comisión de destacados juristas y tributaristas ecuatorianos –presidida por el Dr. Juan Boada Pérez-, quienes sin dudas realizaron un importantísimo trabajo, reconocido no sólo por los juristas nacionales sino también a nivel internacional.”⁴⁰⁰

³⁹⁷ *Ibidem*, artículo 246.

³⁹⁸ Jorge Salvador Lara, *Breve historia contemporánea del Ecuador...*, p. 514.

³⁹⁹ Código Tributario, creado a través de Decreto Supremo 1016-A de 6 de diciembre de 1975, publicado en Suplemento del Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975.

⁴⁰⁰ Gustavo Durango Vela, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana...*, p. 84.

La creación del Código Tributario se debió a la necesidad de reformular el cuerpo normativo que regía el sistema impositivo del país, por lo que, luego de haber detectado las principales falencias que contenía el Código Fiscal del año 63, se pretendió corregirlas a través de este nuevo instrumento legal. En tal sentido, coincido con el planteamiento de Durango al manifestar que el derecho tributario en el Ecuador alcanzó un punto trascendental con la expedición del Código Tributario⁴⁰¹ cuyo aporte para el reconocimiento de la relación jurídica tributaria es fundamental, ya que a partir de ese momento el Ecuador contó con una estructura impositiva más sólida. El Código estuvo dividido en cuatro libros. El primer libro fue denominado: “De lo Sustantivo Tributario”, donde se incluyeron los principios normativos que se constituyeron en la base del sistema fiscal, así como también el tema de las obligaciones tributarias y Administración tributaria; el segundo libro denominado: “De los Procedimientos Tributarios”, reguló todo lo referente al procedimiento administrativo tributario, así como también a la determinación tributaria, deberes de la administración y de los contribuyentes, reclamaciones, consultas y recursos administrativos; el libro tercero se ocupó: “Del Procedimiento Contencioso” regulando lo relativo a la jurisdicción contencioso-tributaria, la sustanciación ante el Tribunal Fiscal y el recurso de casación. El último libro se ocupó del: “Ilícito Tributario” refiriéndose a las infracciones en general y particular, y finalmente al procedimiento penal tributario.

Un tema de gran interés para el presente análisis son los principios que se establecieron en dicho ordenamiento, los cuales fueron: reserva de ley, al que se lo definió en el artículo 3 de la siguiente forma: “La facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado, mediante Ley; en consecuencia, no hay tributo sin ley;”⁴⁰² capacidad económica, generalidad e igualdad, establecidos en el artículo 5: “El ordenamiento tributario se basará en la capacidad económica de los contribuyentes y se regirá por los principios de igualdad y generalidad”.⁴⁰³ Es decir, además de los principios constitucionales tributarios ya señalados se

⁴⁰¹ La comisión encargada de su elaboración tomo como antecedente lo siguiente: 1) El anteproyecto preparado por el Doctor Rodrigo Garcés M.; 2) El anteproyecto presentado por la Comisión del Ministerio de Finanzas; 3) El Código Modelo Latinoamericano de la OEA; 4) Los códigos fiscales o tributarios de países como México, Perú, Chile, Argentina, Uruguay, Bolivia y Brasil; 5) La Legislación Tributaria Española; y 6) La Legislación Administrativa y de Procedimientos Administrativos vigente en Latinoamérica.

⁴⁰² Código Tributario, artículo 3.

⁴⁰³ *Ibidem*, artículo 5.- Régimen Tributario.- “El ordenamiento tributario se basará en la capacidad económica de los contribuyentes y se regirá por lo principios de igualdad y generalidad”.

establecieron en el ordenamiento legal estos cuatro principios, que en lo principal determinaban que solo al Estado mediante ley le corresponde la creación de los tributos, y que su determinación y recaudación deberán ser equitativas en observancia de las manifestaciones de riqueza de los administrados. Sin duda alguna la legislación tributaria que desde el año 1975 entró en vigencia en nuestro país abrió paso para el reconocimiento a los contribuyentes de más medios para acudir ante los órganos competentes y reclamar la protección de sus derechos.

En el ámbito económico, en el período comprendido entre 1970-1980 “las exportaciones se multiplicaron por cuatro entre 1972 y 1974, generándose una prosperidad sin precedentes. Ante esta situación los intermediarios financieros se convirtieron en un importante mecanismo transmisor de la nueva riqueza hacia los sectores demandantes de la sociedad”,⁴⁰⁴ se aduce gran parte de este incremento a la explotación petrolera que inició en 1968, y que a partir de ese momento se convirtió en una de las mayores fuentes de la economía ecuatoriana.

Mientras la inestabilidad política siguió reinando en el país, el gobierno de Rodríguez Lara se mantuvo sin Constitución por los cuatro años que duró su mandato. Afortunadamente el ámbito fiscal no sufrió el impacto de aquello, ya que la expedición del Código Tributario y el fortalecimiento de los principios tributarios, mantuvieron estabilidad en el régimen.

En 1976, luego de terminar la dictadura de Rodríguez Lara “se hizo cargo del mando un Consejo Supremo de Gobierno presidido por el Comandante General de la Marina, contralmirante Alfredo Poveda Burbano, e integrado por los jefes del Ejército, general Guillermo Durán Arcentales, y de la Aviación, brigadier general Luis Leoro Franco”,⁴⁰⁵ de esta forma fue necesario expedir una Constitución que supliera el vacío constitucional en que el país había quedado por ocho años, es así como se promulga a través de referéndum la “*Constitución de 1979*”,⁴⁰⁶ la cual permitió la elección como presidente de Jaime Roldós Aguilera, “la nueva Constitución, aprobada en el referéndum de enero de 1978, tiene tímidas innovaciones sociales y económicas. Clasifica las zonas económicas en sector público, sector

⁴⁰⁴ Luis Jácome, “El rol de la banca privada y las financieras en el desarrollo económico ecuatoriano 1830-1980”, en Enrique Ayala Coord. *IV Economía Ecuador: 1830-1980*, segunda parte, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1983, p. 225.

⁴⁰⁵ Jorge Salvador Lara, *Legislación sustantiva tributaria...*, p. 541.

⁴⁰⁶ Constitución del año de 1979, publicada en Registro Oficial No. 800 de 27 de marzo de 1979.

de economía mixta, sector comunitario o de autogestión y sector privado”,⁴⁰⁷ lo cual considero respondía a la expansión económica de la explotación petrolera que dio lugar a la creación de nuevas empresas y de importantes instituciones financieras, por lo que resultaba fundamental la clasificación de estas zonas.

Paralelamente se expidieron las siguientes leyes: Ley Constitutiva de la Dirección de Industrias del Ejército,⁴⁰⁸ Ley de Creación de la Empresa Pesquera Nacional,⁴⁰⁹ Ley Constitutiva de la Empresa Nacional de Almacenamiento y Comercialización de Productos Agropecuarios (ENAC),⁴¹⁰ Suscripción del Convenio Constitutivo del Sistema Económico Latinoamericano, Ley de Fomento de Parques Industriales,⁴¹¹ entre otras.

Ahora bien, entrando al análisis constitucional, la *potestad de creación de tributos* es mejor desarrollada en esta ocasión, la cual al igual que en constituciones anteriores correspondía a la Función Legislativa a través del Congreso Nacional, en esta ocasión abandona el sistema bicameral que durante casi toda la historia del derecho constitucional mantuvo (constituciones de 1835, 1843, 1845, 1852, 1861, 1869, 1878, 1884, 1897, 1906, 1929, 1946 y 1967), y retoma el sistema unicameral de las constituciones de 1830, 1851 y 1945. De lo expuesto, entre las atribuciones asignadas en el artículo 59 literal b) se determinaba: “expedir, modificar, reformar derogar e interpretar las leyes; establecer o suprimir impuestos, tasas u otros ingresos públicos”.

La *facultad reglamentaria* seguía correspondiendo al Presidente de la República⁴¹² conforme lo determinaba el artículo 78 literal c), además en el literal n) se le seguía

⁴⁰⁷ Rodrigo Borja, “Breves apuntes sobre el desarrollo constitucional del Ecuador 1830-1980” ..., p. 93.

⁴⁰⁸ Ley Constitutiva de la Dirección de Industrias del Ejército, creada mediante Decreto Supremo No. 1207, publicado en el Registro Oficial No. 419 de 26 de octubre de 1973.

⁴⁰⁹ Ley de Creación de la Empresa Pesquera Nacional, creada a través de Decreto Supremo No. 04 de 16 de enero de 1973, publicado en el Registro Oficial No. 225 de 16 de enero de 1973.

⁴¹⁰ Ley Constitutiva de la Empresa Nacional de Almacenamiento y Comercialización de Productos Agropecuarios (ENAC), creada a través de Decreto Supremo No. 160 de 4 de marzo de 1975, publicado en el Registro Oficial No. 754 de 4 de marzo de 1975.

⁴¹¹ Ley de Fomento de Parques Industriales, creada mediante Decreto Supremo No. 1414 de 22 de septiembre de 1971, publicado en el Registro Oficial No. 319 de 28 de septiembre de 1971.

⁴¹² Constitución de 1979, artículo 78.c.- “Son atribuciones y deberes del Presidente de la República: (...) c) dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes, que no puede interpretarlas ni alterarlas”.

atribuyendo la facultad para *decretar la recaudación anticipada de impuestos* en los casos de emergencia nacional,⁴¹³ de similar forma que se lo hacía en la Constitución de 1967.

En lo referente a los *principios tributarios*, se desprende el reconocimiento de *la igualdad* como una garantía reconocida a todas las personas en el artículo 19.4 en el que se determina: “la igualdad ante la ley. Se prohíbe toda discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, filiación, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen social, posición económica o nacimiento. La mujer cualquiera que sea su estado civil, tiene iguales derechos y oportunidades que el hombre en todos los órdenes de la vida pública, privada y familiar, especialmente en lo civil, político, económico, social y cultural”. Así como también la *prohibición de confiscación* determinada en el artículo 47 que en su parte pertinente determinaba: “Se prohíbe toda confiscación”, lo cual no varía con lo estipulado en las constituciones analizadas.

De igual forma que en la Constitución de 1967 las normas tributarias son agrupadas en un apartado independiente, sin embargo se evidencia una disminución de los artículos que la conforman ya que a diferencia de la anterior norma constitucional que estaba integrada por siete artículos en esta ocasión lo está por dos artículos, a los cuales se los concentra bajo el nombre de “*sistema tributario*”, así el artículo 52 regula lo referente a los principios de igualdad y generalidad, fines de los tributos y de las leyes tributarias, estableciendo: “El régimen tributario se rige por los principios, básicos de igualdad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, sirven como instrumentos de política económica general. Las leyes tributarias estimulan la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional; procuran una justa distribución de la renta y de la riqueza entre todos los habitantes del país.”

El artículo 53 por su parte, establecía el *principio de legalidad e irretroactividad* determinando que: “Solo se pueden establecer, modificar o extinguir tributos por acto legislativo de órgano competente. No se dictan leyes tributarias con retroactivo en perjuicio de

⁴¹³ Ibídem, artículo 78.n.- “declarar el estado de emergencia nacional y asumir las siguientes atribuciones o alguna de ellas, en caso de inminente agresión externa, de guerra internacional o grave conmoción o catástrofe interna, notificando a la Cámara Nacional de Representantes estuviere reunida, o al Tribunal de Garantías Constitucionales: 1. decretar la recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones (...)”.

los contribuyentes. Las tasas se crean y regulan, de acuerdo con la ley”. Considero que en cuanto al artículo citado, el constituyente en la parte final del mismo no se refería a que únicamente las tasas se crearán a través de ley, sino más bien hacia alusión a que la ley regulará la forma en que estas se expedirán, ya sea delegando la potestad de creación de estos tributos, o creándolos directamente, es decir se dejaba un campo abierto para su establecimiento.

De igual forma, que con el régimen tributario se le da singular importancia a *la economía* la cual es desarrollada en base a los principios de eficiencia y justicia social, haciéndose énfasis en la economía de mercado⁴¹⁴ tal como constaba en el artículo 45, además en el artículo 46 se divide a la economía en cuatro sectores con el objeto de mejorar las actividades económicas. Se establece como unidad monetaria al sucre y como ejecutor de la política monetaria al Banco Central del Ecuador.

Un hecho de mucha importancia para el ámbito *contencioso tributario* es el establecimiento del principio básico de la justicia en el artículo 92 en el que se determinaba: “El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. No se sacrificará ésta por la sola emisión de formalidades”. Lo cual coadyuvaba al buen funcionamiento del recientemente creado Tribunal Fiscal, que en el artículo 98 era reconocido como órgano de la Función Jurisdiccional⁴¹⁵ y por lo tanto era el encargado de la solución de las controversias suscitadas entre los contribuyentes y las administraciones tributarias.

Ahora bien, una vez analizada la organización general del Estado que se establecía en esta Constitución, me corresponde referirme al *régimen seccional tributario*, el cual estaba representado por los consejos provinciales y municipios, a quienes según el artículo 122 se les

⁴¹⁴ Ibídem, artículo 45.- “La organización y funcionamiento de la economía debe responder a los principios de eficiencia y justicia social afán de asegurar a todos los habitantes una existencia digna, permitiéndoles, al mismo tiempo, iguales derechos y oportunidades frente a los medios de producción y consumo. El desarrollo, de un sistema de economía de mercado, propende al incremento de la producción y tiende fundamentalmente a conseguir un proceso de mejoramiento y progreso integral de todos los ecuatorianos. La acción del Estado tiene como objetivo hacer equitativa la distribución del ingreso y de la riqueza en la comunidad. Se prohíbe, y la ley la reprime, cualquier forma de abuso del poder económico, inclusive las uniones y agrupaciones de empresas que tiendan a dominar los mercados nacionales, a eliminar la competencia o aumentar arbitrariamente los lucros”.

⁴¹⁵ Ibídem, artículo 98.- “Son órganos de la Función Jurisdiccional: a) La Corte Suprema de Justicia, las Cortes Superiores y los juzgados y tribunales dependientes de aquélla, conforme a la ley; b) el Tribunal Fiscal; c) el Tribunal de lo Contencioso Administrativo; y, d) los demás tribunales y juzgados que las leyes establezcan”.

reconocía autonomía funcional, económica y administrativa.⁴¹⁶ Por otra parte se determinaba que el ejercicio de su facultad legislativa se manifestaba en ordenanzas, es decir interpretando las dos disposiciones, indirectamente se les atribuía la creación de tasas a través de ordenanzas. Estas fueron las principales reformas constitucionales, las cuales contenían un marcado carácter económico, cuya influencia en el régimen tributario fue vital.

Bajo estas circunstancias terminaron estas dos décadas, caracterizadas por la presencia de un gobierno militar, el inicio de la explotación petrolera y el desarrollo del derecho constitucional tributario.

3.1.4.2. Orientación del régimen tributario en el período 1960-1980

El régimen tributario en este período se destacó por la promulgación de una serie de reformas que partieron desde el orden constitucional y que finalmente se plasmaron en la emisión de la normativa jurídica. El establecimiento de la expresión “régimen tributario” en un capítulo específico de la Constitución significó un importante avance para el desarrollo de los derechos de los contribuyentes. Si bien, aún existió una fuerte tendencia fiscalista, la predominación de la imposición directa dio lugar a una relación más justa, amparada y reconocida esta vez por los principios constitucionales y legales, con los que por fin contó expresamente nuestro ordenamiento. En el mismo sentido, la promulgación del Código Tributario fue expedido en un marco de mayor equidad que el anterior Código Fiscal, lo que coincidió con el desarrollo que alcanzó el derecho constitucional tributario en el período comprendido de 1960 a 1980.

De lo expuesto, en consideración al desarrollo normativo tributario, que no sólo permitió el fortalecimiento de los principios tributarios, sino que además coadyudo para el mejoramiento de las administraciones tributarias a través de la simplificación de tributos, considero que la orientación del régimen tributario de este período es una orientación a favor de los

⁴¹⁶ *Ibidem*, artículo 122.- “Los consejos provinciales y los municipios gozan de autonomía funcional, económica y administrativa. La ley determina su estructura, integración y funcionamiento y da eficaz aplicación al principio de autonomía; propende al fortalecimiento y desarrollo de la vida provincial y municipal; y, determina las atribuciones y deberes de los consejos provinciales y los municipios. Puede establecer distintos regímenes atendiendo a la población, recursos económicos e importancia de cada circunscripción. Sus rentas no pueden ser inferiores a las actuales y se incrementarán de acuerdo con la ley. Solo en virtud de la ley puede imponerse deberes y regulaciones a los consejos provinciales o a los municipios. Ningún funcionario o autoridad extraños intervendrán en su administración”.

contribuyentes, que si bien no fue del todo justa, se reconocieron mayores garantías a favor de los sujetos pasivos de la imposición.

3.1.4.3. Principales falencias del régimen tributario en el período 1960-1980.

A pesar de los avances, la inestabilidad política aún siguió afectando la materia tributaria, ya que cuando por fin se logró plasmar la figura del régimen tributario en un capítulo específico en la Constitución de 1967, ésta al poco tiempo quedó sin efecto al iniciarse el gobierno dictatorial de Velasco Ibarra en el año 1970, esta situación dejó nuevamente en incertidumbre a los contribuyentes, sin embargo, ventajosamente la emisión del Código Tributario llenó de alguna manera este vacío constitucional. De esta forma, la Constitución de 1979 promulgada casi una década después logró reanudar la vigencia del derecho constitucional en el Ecuador, manteniendo la misma línea de la Constitución de 1967 aunque con algunas leves reformas. Por todo esto, considero que el problema que desde siempre ha existido en el país, y que sigue aún presente es la inestabilidad, lo que ha provocado que el sistema jurídico esté al antojo de los gobiernos de turno.

Por otra parte, si bien se fortaleció la presencia de la imposición directa en el país, aún faltó la reforma de ciertos tributos que atentaban contra la capacidad contributiva de los contribuyentes, lo cual afectó los principios tributarios a la igualdad y generalidad.

En conclusión, la vulneración de la seguridad jurídica fue la principal falencia que se puede detectar en el período de 1960 a 1980.

3.1.5. Período (1980-2000)

3.1.5.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario

El penúltimo período de estudio, inicia con la vigencia de la Constitución del año 1979, en la cual se evidenció una tendencia de índole económica, caracterizada por la división de la economía en sectores y el inicio de la planificación como una de las políticas de Estado. Dicha

planificación fue manejada a través del Plan Nacional de Desarrollo,⁴¹⁷ en el cual se incluyeron todas las medidas que el gobierno iba a tomar para mejorar la economía del país.

De esta forma, en base a dicha planificación, inició un período de grandes transformaciones en materia tributaria, las cuales trataré de resumir a lo largo del presente análisis. Mientras tanto, conjuntamente con la aparición de numerosos partidos políticos que se crearon en nuestro país, llegó a ocupar la Presidencia de la República Jaime Roldós Aguilera en el año de 1979, personaje político recordado hasta la actualidad por el valioso ejemplo de lucha que dejó al Ecuador. En su gobierno se desarrolló la guerra fronteriza con el Perú, lo cual afectó la economía nacional, a tal punto que “el esfuerzo realizado para enfrentar el conflicto con que el Perú amenazaba al Ecuador incidió gravemente en la economía nacional con notorio deterioro de las condiciones financieras, monetarias, presupuestarias y sociales, ya en problemas por las crecientes y rígidas recetas impuestas por el Fondo Monetario Internacional”,⁴¹⁸ en razón de ello Roldós tuvo que controlar esta situación, sin embargo, su esfuerzo no pudo consumarse ya que en 1981 falleció como producto de un accidente aéreo.

Es así como llegó al poder Oswaldo Hurtado, gobierno en el cual se realizaron obras importantes para nuestra materia, “el gobierno de Hurtado adoptó dos programas de estabilización, uno en mayo de 1982 y otro en marzo de 1983 los cuales fundamentalmente congelaron las reformas sociales como medio de redistribución del ingreso y de la riqueza, limitándose a tratar de estabilizar la economía en busca de su recuperación”,⁴¹⁹ de esta forma, se observa especial preocupación por recuperar la economía que desde hace algunos años se encontraba en crisis, dejando a un lado lo que se había logrado con las reformas tributarias como medio para incentivar la inversión privada, y redistribuir la riqueza. Hurtado permaneció en el poder por cinco años, cuyo gobierno fue positivo para el país, ya que buscó en todo

⁴¹⁷ “El Plan Nacional de Desarrollo de 1980, en la primera parte que trata de los grandes objetivos nacionales, entre las reformas estructurales, considera la tributaria, la que persigue los siguientes objetivos: lograr que el sistema tributario sea más equitativo y justo; conseguir su flexibilidad; obtener que sirva como instrumento para estimular el ahorro y orientar el consumo; que sirva para obtener recursos para cubrir el gasto público, especialmente para las instituciones estratégicas como CEPE e INECEL; fortalecer los organismos seccionales; y, erradicar la evasión y moralizar la administración tributaria. Para el cumplimiento de esos objetivos se constan dos acciones, la reforma legal y la administrativa. José Vicente Troya, “El sistema tributario en el Ecuador”..., p. 241.

⁴¹⁸ Jorge Salvador Lara, *Breve historia contemporánea del Ecuador...*, p. 558.

⁴¹⁹ Rubén Darío Andrade V. *Legislación económica del Ecuador*, Quito, Ed. Sandoval Hnos., 1990, p. 160.

momento combatir los problemas provenientes del conflicto con el Perú y de los desastres naturales que aquejaron al Ecuador en aquella época.

Le sucedió en el poder León Febres Cordero en 1984, en su gobierno se: “predicó y practicó un convicto y confeso neoliberalismo para el manejo de los problemas económicos, hacendarios y financieros”,⁴²⁰ promovido principalmente por las corrientes de la doctrina internacional. Febres Cordero impulsó una serie de medidas establecidas en la política cambiaria que adoptó en 1986, donde se buscaba incentivar las exportaciones y la inversión interna del país.

Al respecto, Darío Andrade sostiene que: “El 10 de agosto de 1988 se inició el gobierno presidido por el Dr. Rodrigo Borja, su plan de gobierno responde que a una concepción neoestructuralista o modelo heterodoxo que ha fracasado en otros países pero que en el plano económico ha sido aplicado por este gobierno hasta la fecha”,⁴²¹ refiriéndose el autor al año 1990.

A través del Plan de Emergencia Económica⁴²² impuesto por Borja, se abrió pauta para la reformulación del ámbito tributario y económico en general, así “durante el gobierno del Dr. Rodrigo Borja Cevallos, y con gran revuelo, se habla de la <<gran reforma tributaria>>, y en efecto se expide la Ley 006 por el Congreso Nacional, publicada en el Registro Oficial 97 del 29 de diciembre de 1988, con la denominación de Ley de Control Tributario y Financiero, la que en su mayor parte es sustituida con otra de mejor organización y de mayores alcances reformistas, denominada Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial 341 del 22 de diciembre de 1989.”⁴²³

La emisión de la Ley de Régimen Tributario Interno⁴²⁴ fue positiva para el desarrollo del derecho tributario, ya que contenía disposiciones que complementaron el Código Tributario, permitiendo una mayor armonía con las nociones contenidas en la Constitución. Mediante este

⁴²⁰ Jorge Salvador Lara, *Breve historia contemporánea del Ecuador...*, p. 567.

⁴²¹ Rubén Darío Andrade, *Legislación económica del Ecuador...*, p. 169.

⁴²² El Plan de Emergencia Económica, fue una de las estrategias del gobierno de Borja para encontrar soluciones a la grave crisis que aquejaba al Ecuador, producto de la caída de exportaciones y de los costes de la guerra. Sin embargo, las medidas que se impusieron tuvieron un efecto contrario para el pueblo, ya que se incrementaron los precios de los combustibles y el gas, lo cual provocó el aumento de los costos del transporte y bienes de uso doméstico.

⁴²³ Gustavo Durango Vela, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana...*, p. 84.

⁴²⁴ Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en Ley 56 Registro Oficial No. 341 de 22 de diciembre de 1989.

cuerpo normativo se incluyó al estatuto de retención en la fuente como un mecanismo para la recaudación del impuesto a la renta.

La ley supra fue promulgada con el objetivo de fortalecer el sistema de imposición interna, a través de una gravación real de los tributos, la simplificación de las cargas impositivas con la eliminación de las que generaban una escasa recaudación y un alto costo administrativo, y finalmente la reorganización de la Dirección General de Rentas y la Dirección General de Aduanas. En este sentido, la ley se refirió principalmente a lo siguiente: a) *Impuesto a la renta*, con especificación de sus elementos básicos donde se incluían exenciones, la figura de la retención en la fuente, anticipo de impuesto a la renta y el crédito tributario, así como también tarifas únicas y tarifas progresivas con diferenciación de las fuentes de ingresos y sujetos pasivos; b) *Impuesto al valor agregado*, con descripción de la forma en que debía ser recaudado; c) *Impuesto a los consumos especiales*, que se aplicaban al consumo de cigarrillos, cervezas, bebidas gaseosas, aguas minerales, aguas purificadas, alcohol y productos alcohólicos, a los cuales se les estableció una tarifa fija, esto dejó atrás a los llamados monopolios y estancos del Estado, y paso a constituirse en un impuesto único con diversos objetos imposables; y d) finalmente, se refirió al régimen tributario de las empresas petroleras, mineras y turísticas, donde se hizo referencia a las diversas formas en que estas debían cancelar el impuesto a la renta.

De lo expuesto, se verifica que las reformas de los años del 88 y 89 marcaron una nueva etapa en el régimen tributario, logrando que se eliminen muchos impuestos inoperantes, se realice una simplificación administrativa que permita recaudar con mayor eficiencia los tributos, y además no se suban las tarifas de los mismos, sino al contrario, se incentive la inversión privada. En base a esto, los contribuyentes se vieron beneficiados de una serie de exenciones y deducciones.

Realizando un análisis general del gobierno de Borja se vislumbra una ligera recuperación económica del país. Salvador Lara al referirse a su gobierno sostiene: “El suyo fue un gobierno democrático, enteramente sujeto a la Constitución y las leyes, austero en el usufructo del poder y, sobre todo, ceñido a insoslayables normas éticas, con la honestidad como íntimo atributo personal exigido también a los demás, sin que en esta ocasión se haya presenciado – como cuatro años antes- el denigrante desfile de altos funcionarios obligados a ausentarse del

país, prófugos de la justicia”,⁴²⁵ así por fin el país encontró dos períodos de estabilidad política que le permitieron disminuir el efecto de los diversos problemas heredados de épocas anteriores.

En el año 1992 fue electo Presidente, el Arquitecto Sixto Durán Ballén, gobierno que duró hasta el año de 1996. Tras recibir el poder en condiciones no muy favorables, como la crisis económica que aún seguía presente en el país, encargo la administración de los asuntos económicos a su Vicepresidente Alberto Dahik Garzosi, quién se vio inmerso en la denuncia de una serie de irregularidades y malos manejos de fondos públicos. En el campo tributario no hubo mayores sucesos.

Tras una intensa campaña y proceso electoral llegó al poder en el año 1996 Abdalá Bucarám, quién inició nuevamente una etapa de inestabilidad política que duró más de una década. Bucarám se mantuvo en el mando aproximadamente seis meses tras ser destituido por el Congreso Nacional al haberlo declarado “*incapacitado para gobernar*”, le sucedió Fabián Alarcón Rivera, elegido como Presidente Interino del Ecuador en el año de 1997. En nuestra materia según Gustavo Durango: “Un hecho de mucha trascendencia en este proceso evolutivo es sin duda la creación del Servicio de Rentas Internas, mediante ley 41 publicada en el Registro Oficial 206 del 2 de diciembre de 1997, en que se sustrae al Ministerio de Finanzas (antigua Dirección General de Rentas) de ser parte de la Administración Tributaria, y se crea el SRI como organismo técnico y autónomo, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios y jurisdicción nacional, con sede en Quito.”⁴²⁶

La creación del Servicio de Rentas Internas terminó con la existencia de la tan criticada y controvertida Dirección General de Rentas, la cual es recordada como una institución en la que la corrupción estuvo siempre presente. La ley 41⁴²⁷ que creó la nueva entidad, estableció las atribuciones del SRI y de sus autoridades realizando una diferenciación entre las facultades que ostentaba el Director General del SRI, y las que tenían los Directores Regionales. Considero que este suceso permitió una mejor aplicación y cumplimiento del ordenamiento

⁴²⁵ Jorge Salvador Lara, *Breve historia contemporánea del Ecuador...*, p. 578.

⁴²⁶ Gustavo Durango Vela, *Legislación sustantiva tributaria ecuatoriana...*, p. 86.

⁴²⁷ Ley 41 de creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en Registro Oficial No. 206 del 22 de diciembre de 1997.

jurídico tributario, que como producto de la mala administración iba en detrimento de los derechos de los contribuyentes.

En el campo político la situación de inestabilidad se complicó más. El 10 de agosto de 1998 se posesionó como Presidente constitucional el Dr. Jamil Mahuad Witt, cuyo gobierno se vio afectado por una intensa campaña de desestabilización liderada por la oposición. Mahuad no pudo controlar la situación, por lo que realizó una serie de errores que le costaron el poder, entre ellos, las negociaciones limítrofes que mantuvo con el Perú -26 de octubre de 1998-, que a pesar de haber terminado la guerra iniciada desde aproximadamente 150 años atrás, hicieron que el país pierda gran extensión de su territorio. La crítica situación económica también se agudizó, con la aplicación de medidas que perjudicaron a los ecuatorianos, las que según Salvador Lara fueron:

“El precio del dólar, que el 1 de marzo de 1999 se cotizaba en 10.025 sucres, escaló en apenas pocas horas en 11.450 sucres. En apenas pocos días se había depreciado en un 42%. Casi enseguida aumentó a 18.000 sucres mientras acrecentaban los rumores sobre una caída del gobierno y la posible incautación de las divisas. Ante ello, la Superintendencia de Bancos decretó el 8 de marzo de 1999 un corto pero exigente feriado de 96 horas a nivel nacional, para contener el derrumbe.”⁴²⁸

La creación del SRI en el año de 1997 y más adelante de la Corporación Aduanera Ecuatoriana CAE⁴²⁹ en el año 1998 como una: “persona jurídica de derecho público, de duración indefinida, patrimonio del Estado, con autonomía técnica, administrativa, financiera y presupuestaria”,⁴³⁰ significó un importante avance para la administración tributaria.

La crisis del sistema bancario y una serie de factores más provocaron la reacción de todos los ecuatorianos que pedían la destitución de Mahuad, un hecho culminante fue el inicio del proceso de sustitución del sucre por el dólar como una de las medidas adoptadas para disminuir los efectos de la crisis. Aún bajo su gobierno, se promulga la “*Constitución de la República del Ecuador del año 1998*”,⁴³¹ la cual marca el inicio de una nueva tendencia constitucional hacía el reconocimiento de mayores garantías a los ciudadanos, la que comienza

⁴²⁸ Jorge Salvador Lara, *Breve historia contemporánea del Ecuador...*, p. 603.

⁴²⁹ Ley Orgánica de Aduanas, Ley 99, publicada en Registro Oficial 359 de 13 de julio de 1998.

⁴³⁰ *Ibidem*, artículo 104.

⁴³¹ Constitución Política de la República del Ecuador, año 1998, publicada en Registro Oficial No. 1 de 11 de agosto de 1998.

su articulado bajo de la denominación del Ecuador como un “estado social de derecho, soberano, unitario, independiente, democrático, pluricultural y multiétnico”.⁴³²

En este sentido, además se establecen en el artículo 3 los *deberes primordiales del Estado*, entre los cuales se destaca principalmente el numeral 4: “Preservar el crecimiento sustentable de la economía y el desarrollo equilibrado y equitativo en beneficio colectivo”,⁴³³ y el numeral 5 determinaba: “Erradicar la pobreza y promover el progreso económico, social y cultural de sus habitantes”,⁴³⁴ disposiciones que permiten evidenciar el carácter económico que esta Constitución tenía.

La orientación garantista de la norma constitucional se refleja con el reconocimiento de las siguientes garantías, en un primer plano se ubica en el artículo 23.3 el *derecho fundamental a la igualdad*⁴³⁵ como integrante de todo el ordenamiento jurídico. Los derechos a la *propiedad*⁴³⁶ –artículo 23.23-, *seguridad jurídica*⁴³⁷ –artículo 23.26- y *debido proceso*⁴³⁸ –

⁴³² Ibídem, artículo 1.

⁴³³ Ibídem, artículo 3.4.

⁴³⁴ Ibídem, artículo 3.5.

⁴³⁵ Ibídem, artículo 23.3.- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes: (...) La igualdad ante la ley. Todas las personas serán consideradas iguales y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades, sin discriminación en razón de nacimiento, edad, sexo, etnia, color, origen social, idioma, religión, filiación política, posición económica, orientación sexual; estado de salud, discapacidad, o diferencia de cualquier otra índole”.

⁴³⁶ Ibídem, artículo 23.23.- “El derecho a la propiedad, de acuerdo con la Ley”.

⁴³⁷ Ibídem, artículo 23. 26.- “La seguridad jurídica”.

⁴³⁸ Ibídem, artículo 24.- “Para asegurar el debido proceso deberán observarse las siguientes garantías básicas, sin menoscabo de otras que establezcan la Constitución, los instrumentos internacionales, las leyes o la jurisprudencia: 1. Nadie podrá ser juzgado por un acto u omisión que al momento de cometerse no esté legalmente tipificado como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza, ni se le aplicará una sanción no prevista en la Constitución o la Ley. Tampoco se podrá juzgar a una persona sino conforme a las leyes preexistentes, con observancia del trámite propio de cada procedimiento; 2. En caso de conflicto entre dos leyes que contengan sanciones, se aplicará la menos rigurosa, aún cuando su promulgación fuere posterior a la infracción; y en caso de duda, la norma que contenga sanciones se aplicará en el sentido más favorable al encausado; 3. Las leyes establecerán la debida proporcionalidad entre infracciones y sanciones. Determinará también sanciones alternativas a la pena de privación de libertad, de conformidad con la naturaleza de cada caso, la personalidad del infractor, y la reinserción social del sentenciado; 4. Toda persona, al ser detenida, tendrá derecho a conocer en forma clara las razones de su detención, la identidad de la autoridad que la ordenó, la de los agentes que la llevan a cabo, y la de los responsables del respectivo interrogatorio. También será informado de su derecho a permanecer en silencio, a solicitar la presencia de un abogado y a comunicarse con un familiar o con cualquier persona que indique. Será sancionado quien haya detenido a una persona, con o sin orden escrita del juez, y no justifique haberla integrado inmediatamente a la autoridad competente; 5. Ninguna persona podrá ser interrogada, ni aún con fines de investigación, por el Ministerio Público, por una autoridad policial o cualquier otra, sin la asistencia de un abogado defensor particular o nombrado por el Estado, en caso de que el Estado no pueda nombrar a su propio defensor. Cualquier diligencia judicial, pre procesal o administrativa que no cumpla con este precepto, carecerá de eficacia probatoria; 6. Nadie será privado de su libertad sino por orden escrita de juez competente, en los casos, por el tiempo y con las formalidades prescritas por la Ley, salvo delito flagrante, en cuyo caso tampoco podrá mantenerse detenido sin fórmula de juicio, por más de veinticuatro horas. Se exceptúan los arrestos disciplinarios previstos por la Ley dentro de los organismos de la fuerza pública. Nadie podrá ser incomunicado; 7. Se presumirá la inocencia de toda persona cuya culpabilidad no se haya declarado mediante sentencia ejecutoriada; 8. La

artículo 24- nuevamente fueron determinados, sin embargo a pesar de no hacer mayor referencia a los mismos, se destaca su importancia para el ámbito tributario, ya que conformaban la base constitucional en la que se desarrollaba el régimen.

De igual forma, en base al reconocimiento de un derecho a la igualdad desde una nueva concepción que debía ser aplicado bajo la teoría de: “tratar como iguales a los iguales y como desiguales a los desiguales”, se encasillaron a los niños y adolescentes, las mujeres embarazadas, las personas con discapacidad, las que adolecen de enfermedades catastróficas de alta complejidad y las de la tercera edad, bajo la denominación de grupos vulnerables, especificando que tanto en el ámbito público como privado se les deberá dar un tratamiento prioritario, preferente y especializado.

Por otra parte, se incluyeron una serie de *exenciones tributarias*, como fue el caso de las prestaciones del seguro social,⁴³⁹ las donaciones al sector educativo,⁴⁴⁰ la exoneración del pago del impuesto predial a las tierras comunitarias –dentro del reconocimiento por primera

prisión preventiva no podrá exceder de seis meses, en las causas por delitos sancionados con prisión, ni de un año, en los delitos sancionados con reclusión. Si se excedieron esos plazos, la orden de prisión preventiva quedará sin efecto, bajo la responsabilidad del juez que conoce la causa. En todo caso, y sin excepción alguna, dictado el auto de sobreseimiento o la sentencia absolutoria, el detenido recobrará inmediatamente su libertad, sin perjuicio de cualquier consulta o recurso pendiente; 9. Nadie podrá ser obligado a declarar en juicio penal contra su cónyuge o parientes hasta dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, ni compelido a declarar en contra de sí mismo, en asuntos que puedan ocasionar su responsabilidad penal. Serán admisibles las declaraciones voluntarias de quienes resulten víctimas de un delito o las de los parientes de éstas, con independencia del grado de parentesco. Estas personas, además, podrán plantear y proseguir la acción penal correspondiente; 10. Nadie podrá ser privado del derecho de defensa en ningún estado o grado del respectivo procedimiento. El Estado establecerá defensores públicos para el patrocinio de las comunidades indígenas, de los trabajadores, de las mujeres y de los menores de edad abandonados o víctimas de violencia intrafamiliar o sexual, y de toda persona que no disponga de medios económicos; 11. Ninguna persona podrá ser distraída de su juez competente ni juzgada por tribunales de excepción o por comisiones especiales que se creen para el efecto; 12. Toda persona tendrá el derecho a ser oportuna y debidamente informada, en su lengua materna de las acciones iniciadas en su contra; 13. Las resoluciones de los poderes públicos que afecten a las personas, deberán ser motivadas. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian normas o principios jurídicos en que se haya fundado, si no se explicará la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Al resolver la impugnación de una sanción, no se podrá empeorar la situación del recurrente; 14. Las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley, no tendrán validez alguna; 15. En cualquier clase de procedimiento, los testigos y peritos estarán obligados a comparecer ante el juez y a responder al interrogatorio respectivo, y las partes tendrán derecho de acceso a los documentos relacionados con tal procedimiento; 16. Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa; 17. Toda persona tendrá derecho a acceder a los órganos judiciales y a obtener de ellos la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, sin que en caso alguno quede en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la Ley”.

⁴³⁹ *Ibíd*em, artículo 59.- “Las prestaciones del seguro social en dinero no serán susceptibles de cesión, embargo o retención, salvo los casos de alimentos debidos por la ley o de obligaciones contraídas a través de la institución aseguradora y estarán exentas del pago de impuestos”.

⁴⁴⁰ *Ibíd*em, artículo 72.- “Las personas naturales y jurídicas podrán realizar aportes económicos para la dotación de infraestructura, mobiliario y material didáctico del sector educativo, los que serán deducibles del pago de obligaciones tributarias, en los términos que señale la ley”.

vez de los derechos colectivos-,⁴⁴¹ estímulos tributarios para las personas que realicen acciones ambientales sanas,⁴⁴² entre otros. Lo que amplió el uso de los tributos, al ya no ser vistos solo para fines recaudatorios, sino yendo más allá, hacia el reconocimiento de fines extrafiscales, específicamente en la protección a la seguridad social, mejoramiento de la educación, defensa de los grupos colectivos y protección del medio ambiente.

Entrando al análisis de las disposiciones constitucionales tributarias, la *potestad de creación de tributos* es mejor desarrollada en esta ocasión, conservando para la Función Legislativa a través del Congreso Nacional –Unicameral- esta atribución, así en el artículo 130.6 se determinaba: 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 correspondan crear a los organismos del régimen seccional autónomo”,⁴⁴³ lo cual permite evidenciar la delegación expresa de potestad impositiva a los organismos seccionales.

Además, se establecía al *principio de reserva de ley* como una norma imperativa para la creación de tributos, determinándose en el artículo 141.3 que se requerirá de ley para: “Crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los organismos del régimen seccional autónomo”.⁴⁴⁴ La potestad tributaria en esta Constitución es sin duda alguna más evolucionada que en constituciones anteriores, ya que se realiza una diferenciación de los órganos a quienes les corresponde por una parte crear impuestos, y por otra, tasas y contribuciones especiales.

En cuanto a la *presentación de proyectos de ley*, se determina en el artículo 147 que: “Solamente el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la

⁴⁴¹ Ibídem, artículo 84.2.- “El Estado reconocerá y garantizará a los pueblos indígenas, de conformidad con esta Constitución y la ley, el respeto al orden público y a los derechos humanos, los siguientes derechos colectivos: (...) 2. Conservar la propiedad imprescriptible de las tierras comunitarias, que serán inalienables, inembargables e indivisibles, salvo la facultad del Estado para declarar su utilidad pública. Estas tierras estarán exentas del pago del impuesto predial”.

⁴⁴² Ibídem, artículo 89.2.- “El Estado tomará medidas orientadas a la consecución de los siguientes objetivos: (...) 2. Establecer estímulos tributarios para quienes realicen acciones ambientales sanas”.

⁴⁴³ Ibídem, artículo 130.6.

⁴⁴⁴ Ibídem, artículo 141.3.

división político-administrativa del país”,⁴⁴⁵ esta disposición restringe la participación de los ciudadanos, instituciones o entes para la formulación de proyectos de ley.

La atribución de la *recaudación anticipada de tributos en los casos Estado de emergencia* es conservada por el Presidente de la República, con la modificación de que se amplía la gama de especies tributarias así, se determina en el artículo 181.1 lo siguiente: “Declarado el estado de emergencia, el Presidente de la República podrá asumir las siguientes atribuciones o algunas de ellas: (...) 1. Decretar la recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones”.⁴⁴⁶ Es decir, por primera vez además de los impuestos, se reconocen expresamente los otros dos tipos de contribuciones –tasas y contribuciones especiales–.

Ahora bien, en cuanto a los *principios constitucionales tributarios*, se desprende lo siguiente: el *principio de generalidad* nuevamente es establecido en el artículo 97.10 que determinaba: “Pagar los tributos establecido por la Ley”.⁴⁴⁷ La *prohibición de confiscación*⁴⁴⁸ fue instituida en el artículo 33 sin variar su redacción en relación a las anteriores constituciones. Mientras que los demás principios del régimen tributario al igual que en la Constitución de 1979 fueron determinados en un capítulo específico de la Constitución, así se estableció en el artículo 256: “El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general. Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país”.⁴⁴⁹

Se evidencia, que en esta Constitución se reconoce al *principio de proporcionalidad* apartado del principio de legalidad, que casi en todas las constituciones estudiadas se mantuvieron unidos. En el segundo y último artículo del apartado que trataba el régimen tributario se incluyó al *principio de legalidad e irretroactividad*, en el artículo 257 que

⁴⁴⁵ Ibídem, artículo 147.

⁴⁴⁶ Ibídem, artículo 181.1.

⁴⁴⁷ Ibídem, artículo 97.10.

⁴⁴⁸ Ibídem, artículo 33.- “Para fines de orden social determinados en la ley, las instituciones del Estado, mediante el procedimiento y en los plazos que señalen las normas procesales, podrán expropiar, previa justa valoración, pago e indemnización, los bienes que pertenezcan al sector privado. Se prohíbe toda confiscación”.

⁴⁴⁹ Ob. Cit. Constitución del año 1979, artículo 256.

determinaba: “Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduanas”.⁴⁵⁰ El régimen tributario en esta Constitución se encuentra mejor regulado, ya que se determinan normas de suma importancia para la materia tributaria, que tratan tres aspectos básicos: los principios, los fines de los tributos y de las leyes tributarias, y finalmente la potestad de creación de tributos.

El *sistema económico* al igual que en la Constitución de 1979 fue desarrollado en varias normas, en las cuales se instituyeron sus principios y objetivos, así como el establecimiento de una economía social de mercado en el Ecuador, a la que se le encargó en el artículo 244.9 principalmente lo siguiente: “Dentro del sistema de economía social de mercado al Estado le corresponderá: (...) 9. Mantener una política fiscal disciplinada, fomentar el ahorro y la inversión; incrementar y diversificar las exportaciones y cuidar que el endeudamiento público sea compatible con la capacidad de pago del país”, de esta forma se armonizaron los fines económicos a través de la política tributaria, fines extrafiscales a los que se hizo referencia cuando se habla de las exenciones y normas del régimen tributario, lo que dio lugar a un régimen más completo y ordenado.

En lo referente al *Régimen Administrativo y Seccional* en el artículo 226 se determinó que las competencias del gobierno central podrán descentralizarse a excepción de la política económica y tributaria del Estado, entre otras, lo cual se refería a los fines fiscales y extrafiscales que buscaba el régimen tributario, y que debían ser establecidos y manejados por el Estado, más no a lo relacionado con la creación de tasas y contribuciones especiales que como ya se menciona es atribuido expresamente a los gobiernos seccionales autónomos, así en el artículo 228 se establecía: “(...) Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras”,⁴⁵¹ en este sentido, las ordenanzas fueron los medios a los cuales la Constitución encomendó el ejercicio de la potestad tributaria

⁴⁵⁰ *Ibidem*, artículo 257.

⁴⁵¹ *Ibidem*, artículo 228.

seccional, propiciando una mejor administración de las rentas, ya que formaban parte de su presupuesto general⁴⁵² conforme lo rezaba el artículo 232.

El gobierno de Mahuad finalizó el 9 de enero del 2000, terminando el período comprendido entre 1980 y 2000, en el cual se ampliaron los elementos del régimen tributario a nivel constitucional, se expidieron leyes fundamentales para el mejoramiento de la administración tributaria como fue la Ley de Régimen Tributario Interno, a pesar de la inestabilidad política que inició en la década de los 90 y duró hasta el final de este período.

3.1.5.2. Orientación del régimen tributario en el período 1980-2000

La década de los 80 para el régimen tributario en general y para los contribuyentes en particular se caracterizó por la presencia de reformas que estructuraron de mejor manera el sistema impositivo que durante muchos años permaneció desordenado y con la presencia de impuestos inoperantes. A inicios del período, el régimen tributario tuvo una orientación en favor de los contribuyentes, sin embargo en los primeros años de la década de los 90 con el afán de combatir la crisis económica se implantaron una serie de medidas tributarias que afectaron principalmente a los sectores productivos del país.

En el año de 1998 la expedición de la Constitución coadyuvó a sentar las bases constitucionales para una mayor protección de los derechos de las personas, específicamente el reconocimiento de la seguridad jurídica, el debido proceso, el derecho de petición y la ampliación de los principio del régimen tributario en relación con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición, resguardaron los derechos de los contribuyentes.

De lo expuesto, concluyó que la orientación del régimen tributario en este período fue mixta, ya que en la década de los 80 estuvo más dirigida hacia la protección de los contribuyentes, mientras que en los primeros años de la década de los 90 esta situación cambia, adoptándose un conjunto de medidas de orden fiscalista, con el único objetivo de

⁴⁵² Ibídem, artículo 232.- “Los recursos para el funcionamiento de los organismos del gobierno seccional autónomo estarán conformados por: 1. Las rentas generadas por ordenanzas propias; 2. Las transferencias y participaciones que les corresponden. Estas asignaciones a los organismos del régimen seccional autónomo no podrán ser inferiores al quince por ciento de los ingresos corrientes totales del presupuesto del gobierno central; 3. Los recursos que perciben y los que les asigne la ley; 4. Los recursos que reciban en virtud de la transferencia de competencias. Se prohíbe toda asignación discrecional, salvo casos de catástrofe.

recuperar la economía. Lo cual afortunadamente fue subsanado en los dos últimos años de este período con la expedición de una Constitución más garantista y proteccionista de derechos.

3.1.5.3. Principales falencias del régimen tributario en el período 1980-2000

A pesar de todas las reformas tanto constitucionales como legales que se promulgaron en el Ecuador, nuevamente la principal falencia que tuvo el régimen tributario fue la injerencia de la política en la organización estatal, que provocó la adecuación de la economía a los intereses particulares de los gobernantes, lo que se vio reflejado en la toma de medidas exageradas como fue por ejemplo el feriado bancario, el inicio del proceso para el cambio de moneda, entre otros. Situación está que acompañada de la crisis económica, dio inicio a una época de caos en el país, afectando al régimen tributario, y más específicamente a los contribuyentes.

Por otra parte, aún hacía falta el establecimiento de normas que viabilicen la simplificación administrativa en la recaudación y pago de los tributos, es decir, en procura de lograr la llamada eficiencia, obteniendo mayores ingresos tributarios sin producir un detrimento en la economía de los contribuyentes ni significar altos costes al Estado. Estas fueron las principales falencias que el régimen tributario tuvo en este período.

3.1.6. Período (2000-2012)

3.1.6.1. Principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario

El último período de análisis es fundamental para el derecho tributario, donde después de todos los años de evolución, se desarrolla un régimen tributario mejor organizado pero aún con muchas falencias.

Así, el año 2000 comienza para el Ecuador con una crítica inestabilidad política y económica, que trajo muchas consecuencias para la tributación. Tras la terminación del gobierno de Jamil Mahuad el 21 de enero del 2000, al haber sido destituido como producto de la oposición de la Confederación de Nacionalidades Indígenas del Ecuador (CONAIE), asumió el poder su vicepresidente Gustavo Noboa, en cuyo gobierno se trató de minorizar los efectos de la caída de la economía. Sobre ello, Vicente Fretes y José R. López presentan el siguiente análisis:

“Ecuador ha dado inicio a su recuperación económica con estabilidad. El crecimiento económico ha alcanzado niveles moderados (3,6% promedio en 2000-02) y la inflación ha caído lentamente a niveles de un solo dígito a finales de 2002, después de permanecer elevada por un largo período. Ambos resultados se deben a un favorable entorno externo, a la recuperación del sistema financiero, a la reactivación de la demanda doméstica, y a la dinámica de precios relativos. El favorable entorno externo se ha caracterizado por altos precios de petróleo, baja de las tasas de interés internacionales, y significativos flujos de remesas de emigrantes hacia el exterior. El sistema financiero ha mostrado una remarcable recuperación de los depósitos bancarios y una caída leve de las tasas de interés nominales.”⁴⁵³

Gustavo Noboa en su intento por recuperar la economía finalmente implemento el dólar como nueva moneda del Ecuador, proceso que se había iniciado en el gobierno de Mahuad, lo cual afecto todos los ámbitos del país, así “la dolarización respondió a la dinámica de los intereses políticos hegemónicos y a la lógica del capital a escala internacional, en estrecha vinculación con gran parte de los grupos dominantes del Ecuador. Fue más el resultado de decisiones y angustias políticas antes que la consecuencia de reflexiones técnicas”.⁴⁵⁴ Este hecho también repercutió en materia fiscal, ya que “el desempeño fiscal postdolarización ha sido mixto, expansivo en el gasto y positivo en los ingresos, lo cual no le ha permitido alcanzar su sostenibilidad fiscal de mediano plazo”.⁴⁵⁵ De lo expuesto, se evidencia que la administración de la economía en los dos primeros años del nuevo milenio permitió disminuir los efectos de la crisis heredada de los gobiernos anteriores.

En el año 2003 ganó la Presidencia de la República el coronel Lucio Gutiérrez Borbúa, quien estuvo en el poder tres años, ya que en abril de 2005 fue destituido por parte de la oposición quiteña denominada como el grupo de los “forajidos”. Para el mismo año en el ámbito tributario se presentó el nuevo Código Tributario⁴⁵⁶ y se reformó la Ley de Régimen Tributario Interno. Las reformas que se realizaron a estas dos normas propendieron en el caso del Código Tributario a clarificar las bases del régimen tributario en adecuación a la norma constitucional y en lo referente a la Ley de Régimen Tributario Interno a dotar de más

⁴⁵³ Vicente Fretes Cibils y José R. López-Cálix, “Síntesis”, en *Ecuador: una agenda económica y social del nuevo milenio*, Bogotá, Ed. Alfaomega y Banco Mundial, 2003, p. xxxix.

⁴⁵⁴ Alberto Acosta, *Breve historia económica del Ecuador...*, p. 240.

⁴⁵⁵ José R. López-Cálix, “Preservando la estabilidad con disciplina fiscal y competitividad”, en Vicente Fretes Cibils, Marcelo M. Guigale y José R. López-Cálix, Ed. *Ecuador: una agenda económica social del nuevo milenio*, Bogotá, 2003, p. 7.

⁴⁵⁶ Código Tributario, publicado en Registro Oficial Nro. 38 del 14 de junio de 2005.

importancia a la imposición directa, en respuesta a los altos rendimientos que se obtenían de este tipo de tributos, principalmente del impuesto a la renta.

El *Código Tributario del año 2005*⁴⁵⁷ guarda idéntica estructura que el Código del año 1975, sin embargo, sus artículos son modificados con el objeto de adecuarse a la realidad económica y social de la época tanto en el ámbito nacional como internacional. Así, se establecía en el artículo 5 como principios del régimen tributario a los siguientes: legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

La *Ley de Régimen Tributario Interno* por su parte, estableció que ingresos se consideraban renta, amplió el campo de las exenciones, simplificó los métodos de recaudación y control tributario. Lo cual se armonizó con la buena administración del Servicio de Rentas Internas a través de la gestión de su Directora Nacional, Econ. Elsa de Mena, quien además de preocuparse por la capacitación del personal del SRI, inició una campaña por incentivar en los ecuatorianos la llamada “cultura tributaria”.

En el año 2005 además se reforma la *Ley de Régimen Municipal*,⁴⁵⁸ norma que desarrollando las disposiciones constitucionales sobre la potestad tributaria que correspondía a los organismos seccionales autónomos, establece el procedimiento para crear tasas y contribuciones especiales a través de ordenanzas, de igual forma determina el procedimiento para la recaudación de los impuestos creados por el poder legislativo y delegados por la administración tributaria central.

Los recursos económicos de los Municipios estaban divididos en: ingresos tributarios, ingresos no tributarios y empréstitos. Dentro de los ingresos tributarios se encontraban las tasas y contribuciones especiales y los impuestos. Para aquel entonces los impuestos que recaudaba el Municipio eran: impuesto sobre la propiedad urbana, impuesto sobre la propiedad rural, impuesto de alcabalas, impuesto sobre los vehículos, impuestos de matrículas y patentes, impuesto a los espectáculos públicos, impuesto a las utilidades en la compraventa de bienes inmuebles y plusvalía de los mismos, e impuesto al juego.⁴⁵⁹

⁴⁵⁷ Código Tributario del año 2005, publicado en Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.

⁴⁵⁸ Ley de Régimen Municipal del año 2005, publicada en el Registro Oficial Suplemento 159 de 5 de diciembre de 2005.

⁴⁵⁹ *Ibidem*, artículo 303.

Dichos impuestos, eran recaudados de conformidad con la Ley y lo que dispusieren las respectivas ordenanzas de cada sección territorial. Sin embargo, no en todos los impuestos se aplicaba el llamado principio de progresividad, ya que en algunos se cobraba una tarifa fija. Los impuestos progresivos recaudados eran: *impuesto a los vehículos, impuesto predial urbano, impuesto de predios rurales, patente municipal*; mientras que dentro los impuestos a los que se aplicaba una tarifa fija constaban: *alcabala, impuesto a espectáculos públicos, impuesto a las utilidades en la compraventa de predios urbanos y plusvalía de los mismos*. Sobre el *impuesto al juego*, se dejaba un campo abierto de regulación para cada Municipio a través de ordenanzas. Sin embargo, cada uno de estos impuestos contaba con exoneraciones, exenciones y reducciones, lo cual evidenciaba la aplicación del principio de igualdad. También en otros casos se establecían recargos sobre sus tarifas, lo que demostraba una sobre imposición impuesta por el legislador, que contrariaba el principio de capacidad contributiva, ya que a mi criterio dicho recargo tenía un carácter sancionador más no recaudador.

En cuanto a las tasas que eran creadas a través de ordenanzas, se establecía en el Art. 380 que las tasas se podían crear sobre los siguientes servicios, a saber: *aferición de pesas y medidas, aprobación de planos e inspección de construcciones, rastro, agua potable, matrículas y pensiones escolares, recolección y aseo público, control de alimentos, habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales, servicios administrativos, alcantarillado y canalización y otros servicios de naturaleza semejante*. En la normativa además se determinaba que el valor de la tasa debía ser establecido en relación al servicio que se prestare.

Por otra parte, las contribuciones especiales de mejoras, cuyo valor era establecido de acuerdo al beneficio de la obra, según el artículo 401 eran las siguientes: *apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase; repavimentación urbana; aceras y cercas; obras de alcantarillado; construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable; desecación de pantanos y relleno de quebradas; plazas, parques y jardines; y, otras obras que las municipalidad determinen mediante ordenanza, previo dictamen legal pertinente*.

De lo expuesto, se evidencia que entre impuestos, tasas y contribuciones especiales, cada Municipalidad recaudaba un total de 27 tributos, lo cual demuestra un exagerado crecimiento

de las especies tributarias en relación con años anteriores, ya que hay que tomar en cuenta que aquí no se incluyen las demás decenas de tributos que tenían vigencia en el país y eran administrados por el SRI, la CAE y los organismos de excepción.

Dentro de los tributos de orden nacional, el *impuesto a la renta*, por ejemplo establecía un sistema de determinación progresivo para las personas naturales mientras que para las sociedades se instituía una tarifa fija del 25 %, mientras que su anticipo de impuesto a la renta había bajado de ser del 80% (LRTI 1989) a ser del 50% (LRTI 2000). El IVA en cambio desde el año 2000 hasta el año 2005 había pasado por una serie de transformaciones en lo referente a su tarifa, teniendo como la más alta el 14% (Declarada inconstitucional por Resolución del Tribunal Constitucional No. 126, publicada en Registro Oficial Suplemento 390 de 15 de agosto de 2001), y estableciéndose en la codificación de la LRTI de 2005 una tarifa del 12%. El ICE, al igual que el IVA aplicaba tarifas únicas a los diferentes objetos imposables del impuesto.

Algo positivo para los contribuyentes fue la creación del “*Departamento de derechos del contribuyente*” en febrero de 2006, dirección dependiente del Servicio de Rentas Internas, que fue fundada con el objetivo de promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes.

En el campo político, correspondió al Dr. Alfredo Palacio González, Vicepresidente del gobierno de Gutiérrez ascender al poder, su gobierno duró hasta el 15 de enero de 2007, cuando luego de ganar las reñidas elecciones populares de 2007 se posesionó como Presidente el economista Rafael Correa Delgado, quien representaba el nuevo movimiento político denominado Alianza País, cuyo lema es “la revolución ciudadana”. En el mismo año en la rama tributaria se promulgo la *Ley reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador*,⁴⁶⁰ la cual fue creada con el objetivo de mejorar el sistema impositivo del país, dando prioridad a los tributos considerados como los “más justos” y generando mayores ingresos al Estado, y de esta forma cumplir con el fin del régimen tributario determinado en el Código Tributario y en la Constitución. A través de esta norma se reformó el COT y la LRTI; en el Código Tributario se hizo especial énfasis a lo referente a las sanciones tributarias, mientras que en la LRTI se

⁴⁶⁰ Ley Reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador, publicada en Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007.

reforma el IR, se establecieron deducciones, y en fin se cambiaron varios de sus elementos como objeto imponible, base imponible entre otros.

Sin embargo, uno de los temas que más me llama la atención es la reforma al *anticipo de impuesto a la renta*, en el cual se realiza una diferenciación entre las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades obligadas a llevar contabilidad, de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad. Para el primer grupo se cambia la fórmula de cálculo, es decir se cambia el valor del 50% -del IR del año anterior menos las retenciones- que hasta 2007 regía, por una fórmula matemática que consiste en la suma de: 1) (0.2 %) del patrimonio total; 2. (0.2 %) del total costos y gastos deducibles a efecto de impuesto a la renta; 3. (0.4%) del activo total; y, 4. (0.4%) del total de ingresos gravables a efectos del impuesto a la renta. Dicha fórmula que además de ser confiscatoria y tomar en cuenta el patrimonio –que ya es sujeto del pago de otros impuestos-, aumenta enormemente los valores percibidos por concepto de este mecanismo de recaudación, lo cual causa una afectación a estos contribuyentes, ya que en caso de que generaren un IR menor al anticipo pagado solo se les devuelve el valor de las retenciones, convirtiéndose a mi criterio en un impuesto mínimo.

Además en dicha ley se crean una serie de impuestos como es el caso de: a) *impuesto a la salida de divisas*: “Créase el impuesto a la Salida de Divisas (ISD) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero”;⁴⁶¹ b) *impuesto a los ingresos extraordinarios*: “Establécese el 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”;⁴⁶² y, c) *impuesto a las tierras rurales e impuesto a los activos en el exterior*: “Establécese el impuesto anual sobre la propiedad o posesión de inmuebles rurales”.⁴⁶³ Las tarifas de estos impuestos fueron fijas, contradiciendo los postulados del principio de progresividad.

Mientras tanto, en el ámbito político el gobierno de Rafael Correa que se mantiene hasta la actualidad, implementó importantes cambios en el Ecuador, los cuales requerían una nueva

⁴⁶¹ *Ibidem*, Art. 155.

⁴⁶² *Ibidem*, Art. 164.

⁴⁶³ *Ibidem*, Art. 173.

estructuración constitucional, en razón de ello, en abril del año 2008 se realizó la consulta popular donde finalmente el pueblo ecuatoriano aceptó la convocatoria a una nueva Asamblea Constituyente. Así, se cambió la figura del antiguo Congreso Nacional por Asamblea Nacional, la que esta conformada por 130 asambleístas.

Con una nueva Asamblea, se presentaron borradores para la Constitución los cuales fueron debatidos en varias ocasiones, sin embargo finalmente el lunes 20 de octubre de 2008, entró en vigencia la “*Constitución de la República*” actual la cual marca una nueva tendencia constitucionalista en el Ecuador, cuyo fundamento es el de concebir al país como un “Estado constitucional de derechos y justicia”, abandonando el Estado de derechos que con la Constitución de 1998 se estableció.

La Constitución del Ecuador de 2008⁴⁶⁴ caracterizada por un mayor reconocimiento de derechos, es reconocida como una Constitución “garantista”, ya que además de cambiar el modelo institucional del Estado, fortalece los sectores más desprotegidos del país. Así, en su contenido se divide a los derechos en siete grupos, a saber: derechos del buen vivir, derechos de las personas y grupos de atención prioritaria, derechos de las comunidades, pueblos y nacionalidades, derechos de participación, derechos de libertad, derechos de la naturaleza y derechos de protección, “en general puede afirmarse que, en comparación con la Constitución de 1998, el nuevo texto constitucional amplía y fortalece el complejo entramado de garantías de los derechos; incrementando, por una parte, sus instrumentos de defensa, y especificando y desarrollando, por otra, el contenido de las garantías ya existentes en la anterior Constitución”.⁴⁶⁵

De esta forma se destaca además el reforzamiento del modelo económico, lo cual se encuentra reflejado en el campo tributario, cuya denominación además de la ser garantista, se evidencia en la lectura de sus disposiciones. Como primer punto es importante partir analizando los *deberes del Estado* para entender la forma organizativa del mismo, al respecto, en el artículo 3.5 se determina: “Planificar el desarrollo nacional, erradicar la pobreza,

⁴⁶⁴ Constitución del Ecuador de 2008, publicada en Registro Oficial No. 449 de fecha 20 de octubre de 2008.

⁴⁶⁵ Claudia Storini, “Las garantías constitucionales de los derechos fundamentales en la Constitución ecuatoriana de 2008”, en Santiago Andrade, Agustín Grijalva y Claudia Storini Ed. *La nueva Constitución del Ecuador: Estado, derechos e instituciones*, Ecuador, Ed. Corporación Editora Nacional y Universidad Andina Simón Bolívar, 2009, p. 287.

promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, para acceder al buen vivir”,⁴⁶⁶ lo cual toma especial fuerza con el reconocimiento del “*buen vivir*” como fin estatal y derecho constitucional, y de la planificación como un medio para lograr este fin, claro está, sin dejar de lado la importancia del régimen tributario para la promoción del desarrollo sustentable y la obtención de la riqueza. Así, “el modelo que se procura, sin que se le pueda considerar de economía planificada, da al Estado un gran espacio en la economía. Esta participación se la canaliza a través de la SENPLADES.”⁴⁶⁷

De lo expuesto, con una Constitución más garantista, un nuevo modelo económico y la planificación como característica principal, se estructura un más evolucionado régimen tributario, el cual describiré a continuación.

El régimen tributario, además de ser un medio para la obtención de recursos económicos, tiene otros fines, como lo son la redistribución de la riqueza, el incentivo de la inversión, entre otros. Para la realización de dichos fines, el Estado debe aplicar en sus políticas lineamientos específicos que se adecuen a las necesidades tanto económicas como sociales. En este sentido, antes de realizar un estudio detallado describiendo los principales elementos del régimen tributario, considero necesario referirme a la división de competencias que se realiza en esta Constitución. Así, en el artículo 261 se establecen *competencias exclusivas del Estado Central*⁴⁶⁸ en cuanto a política económica, tributaria, aduanera, arancelaria; fiscal y monetaria; comercio exterior y endeudamiento. Mientras que el artículo 264 se expresa como una de las *competencias exclusivas de los gobiernos municipales* específicamente la creación, modificación o supresión mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de

⁴⁶⁶ Constitución de la República del Ecuador, artículo 3.- “Son deberes primordiales del Estado: 1. Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales, en particular la educación, la salud, la alimentación, la seguridad social y el agua para sus habitantes; 2. Garantizar y defender la soberanía nacional; 3. Fortalecer la unidad nacional en la diversidad; 4. Garantizar la ética laica como sustento del quehacer jurídico y el ordenamiento jurídico; 5. Planificar el desarrollo nacional, erradicar la pobreza, promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, para acceder al buen vivir; 6. Promover el desarrollo equitativo y solidario de todo el territorio, mediante el fortalecimiento del proceso de autonomías y descentralización; 7. Proteger el patrimonio natural y cultural del país; 8. Garantizar a sus habitantes el derecho a una cultura de paz, a la seguridad integral y a vivir en una sociedad democrática y libre de corrupción”.

⁴⁶⁷ José Vicente Troya, “El modelo...” p. 317.

⁴⁶⁸ Constitución del año 2008, artículo 261.5.- “El Estado central tendrá competencias exclusivas sobre: 5. Las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria, fiscal y monetaria, comercio exterior y endeudamiento”.

mejoras.⁴⁶⁹ Colindantemente en el artículo 285.2 se incluye como uno de los objetivos específicos de la Política Fiscal la “redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados”.⁴⁷⁰ Es decir, al igual que lo planteado en la Constitución del 1998, al Estado central le corresponde exclusivamente establecer las políticas tributarias que serán la base del régimen tributario, mientras que los gobiernos municipales, deben aplicar dichas políticas a través del ejercicio de sus atribuciones como lo son la creación y recaudación de tasas y contribuciones especiales.

Ahora bien, comienzo mi análisis con la *potestad tributaria*, que tal como ha sucedido a lo largo de la historia del derecho constitucional tributario sigue atribuyéndose a la Función Legislativa, representada esta vez por la Asamblea Nacional, la cual según el artículo 120.7 tiene como atribución: “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados”,⁴⁷¹ sin embargo, dicha atribución es compartida con los gobiernos autónomos descentralizados a quienes se les reconoce potestad tributaria en lo referente a la creación de tasas y contribuciones especiales,⁴⁷² conforme lo dispuesto en el artículo 264. En lo referente a la iniciativa para la presentación de proyectos de ley en materia tributaria existe una similitud de la vigente Constitución con las constituciones de 1979 y 1998, ya que según el artículo 135 dicha facultad es exclusiva del Presidente de la República,⁴⁷³ a quién además se le atribuye la expedición de reglamentos para el desarrollo de las diferentes leyes,⁴⁷⁴ tal como se encuentra determinado en el artículo 147.13.

La *declaratoria de estado de emergencia* es mejor desarrollada en esta Constitución, ya que se establecen principios, requisitos, ámbitos, temporalidad, y finalmente los derechos que se

⁴⁶⁹ Constitución del año 2008, artículo 264.- “Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: 5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”.

⁴⁷⁰ *Ibidem*, artículo 285.2.

⁴⁷¹ Constitución del año 2008, artículo 120.7.

⁴⁷² Constitución del año 2008, artículo 264.5.- “Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: (...) 5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”.

⁴⁷³ *Ibidem*, artículo 135.- “Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división política administrativa del país”.

⁴⁷⁴ *Ibidem*, artículo 147.13.- “Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas, ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración”.

podrán suspender o limitar⁴⁷⁵ conforme lo determinan los artículos 164 y 165. Así, también se regula mejor a la *recaudación anticipada de tributos*, como una de las medidas que el Presidente de la República podrá establecer en los casos de agresión, conflicto armado internacional o interno, grave conmoción interna, calamidad pública o desastre natural, abarcando en esta ocasión la totalidad de tributos, y no solo dirigida a los impuestos como en la mayoría de las constituciones analizadas sucedía.

La regulación del *régimen tributario* en la Constitución vigente tiene importantes modificaciones enfocadas principalmente a fortalecer los principios de seguridad jurídica y solidaridad, de los que se derivan las siguientes disposiciones contenidas en el Art. 300 que establece:

Art. 300.- El Régimen Tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.⁴⁷⁶

En este sentido, es evidente que se incluyen principios orientados, como lo mencione anteriormente, a por un lado, fortalecer la seguridad jurídica de los ciudadanos, a través de los *principios de generalidad, progresividad, irretroactividad, equidad, transparencia*; y por otro lado, al fortalecimiento del *principio de solidaridad*, el cual plantea que todos los habitantes del Estado deben contribuir al soporte de las cargas públicas, donde se encuentran principios tales como el de *eficiencia, simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria*. Es importante destacar que todo esto guarda relación con el régimen del buen vivir implementado, lo cual necesita de recursos que son principalmente obtenidos mediante los tributos. Además, con el fin de fortalecer el *principio de eficiencia* se incluye en el mencionado artículo la priorización de los impuestos directos y progresivos, ya que estos impuestos por su propia naturaleza generan mayores recursos al Estado.

⁴⁷⁵ *Ibíd*em, artículo 165.1.- “Durante el estado de excepción la Presidenta o Presidente de la República únicamente podrá suspender o limitar el ejercicio del derecho a la inviolabilidad de domicilio, inviolabilidad de correspondencia, libertad de tránsito, libertad de asociación y reunión, y libertad de información, en los términos que señala la Constitución. Declarado el estado de excepción, la Presidenta o Presidente de la República podrá: 1. Decretar la recaudación anticipada de tributos”.

⁴⁷⁶ *Ibíd*em, artículo 300.

El establecimiento del *principio de equidad* como un principio específico del régimen tributario, de ninguna manera significó dejar de lado al principio de igualdad –que fue establecido en las constituciones anteriores dentro de los principios tributarios-, ya que se debe considerar que la igualdad es un derecho y principio incluido en todo el ordenamiento jurídico que garantiza que todas las personas sean tratadas por igual, mientras que la equidad tributaria, relacionada con los principios de capacidad contributiva y proporcionalidad, establece la tesis de que se trate como iguales a los iguales y como desiguales a los desiguales, gravando más a los que más tienen, y menos a los que menos tienen.

El Art. 301, desarrolla al *principio de legalidad* regulando la forma bajo la cual se podrán establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos, tasas y contribuciones especiales, delegando a la Función Legislativa lo referente a los impuestos, y a los órganos competentes lo relativo a las tasas y contribuciones especiales, lo cual deberá realizarse mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional.⁴⁷⁷

De lo analizado, se desprende que todas las modificaciones constitucionales responden a realidades cambiantes de los sistemas sociales y económicos de los estados, donde se busca la adecuación del ordenamiento jurídico a la realidad social de un determinado momento. Por lo tanto, el Estado al ser el encargado de la implementación de mecanismos válidos para la procuración del beneficio colectivo que nunca es estático, tiene la obligación de reservar para él ciertas atribuciones exclusivas, entre las cuales se encuentra la creación de impuestos y el establecimiento de políticas tributarias. Mientras que para el *régimen tributario seccional* se reserva la potestad de crear tasas y contribuciones especiales, que con la presencia de las llamadas regiones, las cuales se conforman como los nuevos niveles descentralizados de creación y aplicación de tributos, se estructura una mayor descentralización y por lo tanto, mayor autonomía. Estas disposiciones constitucionales, dieron lugar a que se expida en el año

⁴⁷⁷ *Ibíd*em, artículo 301.- “Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional, se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y las contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.

2010 el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD)⁴⁷⁸ –norma que derogó la Ley de Régimen Municipal-.

Las novedades que implementa el COOTAD, es establecer nuevos instrumentos para la descentralización y autonomía de los gobiernos autónomos descentralizados a quienes se les reconoce nuevas competencias en la Constitución del 2008, basadas en los principios de unidad, solidaridad, coordinación y corresponsabilidad, subsidiariedad, complementariedad, equidad interterritorial, participación ciudadana y sustentabilidad del desarrollo conforme consta en el artículo 3 de la norma analizada. Por otra parte, la autonomía a la que se refiere la Constitución es desarrollada en el artículo 5 del COOTAD, donde se la subdivide en autonomía política, administrativa y financiera, y es reconocida a los diferentes niveles de gobierno. La descentralización, es definida en el artículo 105 de la siguiente forma: “La descentralización de la gestión del Estado consiste en la transferencia obligatoria, progresiva y definitiva de competencias con los respectivos talentos humanos y recursos financieros, materiales y tecnológicos, desde el gobierno central hacia los gobiernos autónomos descentralizados”.

De esta forma, se incluye en el COOTAD un sistema de asignación de competencias, con el afán de lograr dicha descentralización. Para el sostenimiento de los diferentes niveles de gobierno, el Estado central asigna ciertos porcentajes repartidos proporcionalmente de acuerdo a cada circunscripción territorial, por otra parte, también delega la recaudación de ciertos impuestos, tasas y contribuciones especiales. Entre los impuestos que se recaudan en el artículo 491 se enumeran: a) *El impuesto sobre la propiedad urbana; b) impuesto sobre la propiedad rural; c) impuesto de alcabalas; d) impuesto sobre los vehículos; e) impuesto de matrículas y patentes; f) impuesto a los espectáculos públicos; g) impuesto a las utilidades en las transferencias de predios urbanos y plusvalía de los mismos; h) el impuesto al juego; y, i) impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.* Se evidencia, que se aumenta la gama de impuestos recaudados por los gobiernos autónomos descentralizados con el impuesto del 1.5 por mil que en la Ley de Régimen Municipal anterior no era establecido. La clasificación entre impuestos con tarifas progresivas y fijas se mantiene en relación con la derogada Ley de

⁴⁷⁸ Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el Registro Oficial Suplemento 303 de 19 de octubre de 2010.

Régimen Municipal, de igual forma las tasas y contribuciones especiales. En general a lo largo del COOTAD, se establecen las formas de recaudación de los tributos mencionados, así como también las exenciones, deducciones, y recargos respectivos.

Conjuntamente con la reforma constitucional y la expedición del COOTAD, se expidió a finales del año 2010 el *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*⁴⁷⁹ el cual presenta importantes novedades para el campo tributario, ya que su ámbito de aplicación son las personas naturales y jurídicas y demás formas asociativas que desarrollen una actividad productiva, siendo su objeto principal el desarrollo del “*buen vivir*” que como lo mencione anteriormente fue uno de los nuevos derechos reconocidos en la Constitución. En lo principal, se determinan una serie de incentivos tributarios, como fueron: reducción de tres puntos del impuesto a la renta, el establecimiento conjunto de exoneraciones encaminadas a incentivar las diferentes formas de inversión, proteger a los grupos más vulnerables económicamente como lo son los trabajadores y las nuevas inversiones, establecer un tratamiento diferenciado a las variadas zonas económicas, y en general fomentar el desarrollo de actividades económicas en todo el país.

Considero que con la expedición de esta norma se aplicaron muchos de los principios tributarios establecidos en la Constitución, como lo fueron: el de igualdad y equidad, al establecer mayores incentivos a los grupos más desprotegidos; el de capacidad contributiva, al correlacionar la imposición tributaria con la manifestación de riqueza; el de generalidad, al establecer un tratamiento general a todas las personas naturales y jurídicas. En fin, todos estos postulados fueron establecidos con el objeto de ejecutar el carácter económico de la Constitución actual y del reconocimiento del buen vivir.

En este código también se regulo lo referente al régimen tributario aduanero, en el cual se establecieron como tributos al comercio exterior a los siguientes: a) Los derechos arancelarios; b) Los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y, c) Las tasas por servicios

⁴⁷⁹ Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.

aduaneros.⁴⁸⁰ Por otra parte, algo negativo es la modificación de la conocida “consulta de aforo” por la llamada “consulta de clasificación arancelaria”, cuyo dictamen se estableció como vinculante únicamente para la administración respecto del consultante, lo cual a mi criterio es negativo, ya que anteriormente era vinculante para ambos. También la figura de la CAE fue cambiada por el “Servicio Nacional de Aduana del Ecuador”,⁴⁸¹ entidad que según el artículo 206 le corresponde: “(...) ejecutar la política aduanera y expedir las normas para su aplicación, a través de la Directora o Director General”. En conclusión, se reformaron muchos de los artículos de la Ley de Régimen Tributario Interno y se reorganizó todo el ámbito del comercio exterior, lo cual influyó positivamente en el régimen tributario, destacándose principalmente la reducción de la tarifa del impuesto a la renta para sociedades del 25% al 22%.

En el año 2011, el Servicio de Rentas Internas bajo la dirección del Econ. Carlos Marx Carrasco, endureció los controles para evitar la elusión y evasión tributaria, así como también trato de mejorar la eficacia en la recaudación, lo cual dio como resultado la obtención de mayores ingresos tributarios. Por otra parte, con la ampliación de las garantías constitucionales se reactivó el sistema de justicia, expidiéndose sentencias de gran importancia para la materia tributaria, entre las cuales consta la jurisprudencia de la Corte Nacional de Justicia donde se establece como fallo de triple reiteración la “irretroactividad del recargo tributario”, lo cual significó un avance positivo para los contribuyentes.

A finales del año 2011, por propuesta del Econ. Rafael Correa Delgado, Presidente de la República se promulga la *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado Verde*⁴⁸² bajo la calificación de urgente en materia económica, cuya motivación fue que era fundamental la expedición de una norma que minimizará los impactos de la contaminación ambiental y que tuviera otras finalidades que además de la generación de ingresos forjaren

⁴⁸⁰ Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, artículo 108.

⁴⁸¹ *Ibidem*, artículo 212.- “Del Servicio Nacional de Aduana de Ecuador.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es una persona jurídica de derecho público, de duración indefinida, con autonomía técnica, administrativa, financiera y presupuestaria, domiciliada en la ciudad de Guayaquil y con competencia en todo el territorio nacional. Es un organismo al que se le atribuyen en virtud de este Código, las competencias técnico-administrativas, necesarias para llevar adelante la planificación y ejecución de la política aduanera del país y para ejercer, en forma reglada, las facultades tributarias de determinación, de resolución, de sanción y reglamentaria en materia aduanera, de conformidad con este Código y sus reglamentos”.

⁴⁸² Ley de Fomento Ambiental, Optimización de Ingresos del Estado, Verde, publicada en Registro Oficial Suplemento No. 583 de 24 de noviembre de 2011.

incentivos para lograr que los ecuatorianos y ecuatorianas tengan conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. En este sentido se crearon los siguientes impuestos, a saber: a) *Impuesto ambiental a la contaminación ambiental*, cuya base imponible comprende el cilindraje que tiene el motor del respectivo vehículo, expresado en centímetros cúbicos; y, b) *impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables*, cuyo hecho generador es el embotellamiento de bebidas en botellas plásticas no retornables, utilizadas para contener bebidas alcohólicas, no alcohólicas, gaseosas, no gaseosas y agua. En la llamada “Ley Verde” se reformó además la tarifa del ICE, así como también se aumento la tarifa del *Impuesto a la Salida de Divisas* del 2% al 5%. En general, esta norma trajo muchas críticas que consideraban que contenía disposiciones confiscatorias. A mi criterio, el aumento de más cargas impositivas a las ya existentes además de generar una afectación a los contribuyentes, vuelve engorrosa la recaudación de las mismas.

De lo expuesto, se evidencia que el régimen tributario que en un inicio fue precario en nuestro país, a través del tiempo ha ido evolucionando positivamente, dando lugar a que en la actualidad el Ecuador cuente con una Constitución garantista, un buen Código Tributario y un catálogo de derechos de los contribuyentes. Sin embargo, en el ámbito de la tributación, el alto número de cargas impositivas que en su totalidad suman más de 120, da lugar a la afectación de la economía de los contribuyentes, además de la generación de mayores costes administrativos para el Estado por su mantenimiento, lo cual considero debe ser simplificado para obtener un mejor régimen tributario. Además, aún no se cumple el postulado constitucional de propender a la imposición directa y progresiva, ya que en su mayoría los impuestos aún son indirectos, y sus tarifas fijas.

Todas las reformas tanto constitucionales como legales, desde siempre han sido realizadas bajo la influencia política, que considero ha sido la causa principal de la crisis económica y social del Ecuador. Finalmente, a mi criterio el año 2012 en que termina este estudio si bien cuenta con un régimen tributario mejor organizado y estructurado, aún no cumple del todo la política tributaria que reza la Constitución, ni cumple la finalidad del “buen vivir”, ya que aún se siguen vulnerando los derechos de los contribuyentes, a través del aumento de las cargas tributarias y de los trámites tanto administrativos como judiciales que siguen siendo engorrosos. Las administraciones tributarias deben recordar que un buen régimen tributario no

es mejor si cobra más tributos, sino por el contrario su eficacia se refleja en fortalecer los tributos que generen mayores ingresos eliminando los que solo son un gasto más para el Estado.

3.1.6.2. Orientación del régimen tributario en el período 2000-2012

El período analizado es caracterizado por importantes sucesos políticos y económicos que marcaron la historia del Ecuador, como lo fue el cambio de la moneda del sucre por el dólar, la crisis económica, los cortos gobiernos presidenciales, y finalmente la expedición de la Constitución de 2008 en el gobierno de Rafael Correa Delgado.

Bajo estas características, el régimen tributario que en la Constitución del año 1998 fue mejor estructurado, en estos doce años fue reorganizado, bajo la concepción de un Estado más garantista. El reconocimiento de los derechos de los contribuyentes comenzó en el año 2006 con la creación del departamento de los derechos de los contribuyentes en el Servicio de Rentas Internas, sin embargo, el mismo estuvo más orientado hacia la tutela de derechos en las fases de reclamaciones administrativas, más no en todo el proceso tributario que inicia con la creación de un tributo, su regulación, determinación y finalmente su recaudación. Por otra parte, las constantes reformas tributarias –Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno- y la creación de nuevas leyes –Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, COOTAD, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Ley Verde, entre otras- mantuvieron en una situación de inestabilidad a los contribuyentes, que no solo vieron afectadas sus inversiones sino además la correcta marcha de sus empresas, que no podía contar con una planificación previa, ya que año a año se reformaba la normativa tributaria.

La ampliación del catálogo de derechos en la Constitución del 2008, aparentemente fue algo beneficioso para el régimen tributario, sin embargo en la realidad práctica se evidencia lo contrario, ya que existen tributos que desincentivan la inversión, existe doble imposición interna y aún altos niveles de evasión tributaria. A mi criterio, la existencia del anticipo de impuesto a la renta –para personas naturales y sociedades obligadas a llevar contabilidad-, el recargo tributario, el afianzamiento tributario y los demás recargos sobre los impuestos son

una clara muestra de la sobre imposición que existe en nuestro país, lo cual ha provocado que tanto a nivel internacional como local el Ecuador sea visto como un mal destino para invertir.

En base a esto, creo que los adelantos en cuanto a la defensa de los derechos de los contribuyentes que se dieron en estos doce años no fueron equiparables con las reformas que crearon nuevos tributos y modificaron los ya existentes, en este sentido, la orientación que a mi criterio existe en el Ecuador actualmente, es una orientación fiscalista, tendiente a obtener mayores ingresos sobredimensionando la capacidad contributiva de los contribuyentes.

3.1.6.3. Principales falencias del régimen tributario en el período 2000-2012

Las estructuras impositivas de los países, no pueden desligarse de la realidad económica, política y social que rige un Estado, y de hecho, desde el año en que el Ecuador es declarado como República independiente, el régimen tributario se ha visto influenciado principalmente por la presión política de los diferentes gobiernos que han dirigido al país. En razón de esto, la inestabilidad política y la mala administración económica desencadenaron una vez más la sujeción del régimen tributario a la política.

La Constitución promulgada en el año 2008 integra al apartado que trata el régimen tributario disposiciones de gran importancia, como la especificación de nuevos principios orientados a garantizar el cumplimiento de los derechos de los contribuyentes y para mejorar la eficiencia de la administración tributaria. Sin embargo, la constante modificación del ordenamiento jurídico tributario ha contradicho el sentido garantista del régimen constitucional tributario.

En sentido general considero que las principales falencias del régimen tributario en este período fueron: la influencia política, la excesiva creación de más tributos, las constantes reformas legales, la existencia de recargos sobre los impuestos, el mantenimiento de tributos ineficientes, entre otros.

El tercer y último capítulo de esta investigación permite evidenciar una marcada influencia de las teorías políticas en el ordenamiento jurídico, donde en lo principal, la promulgación de las ocho constituciones -1906, 1929, 1945, 1946, 1967, 1979, 1998 y 2008- permitieron la evolución de un régimen tributario desordenado a un régimen tributario sistemático y con

mayores elementos como el que rige en la actualidad. Así, de un conjunto de principios tributarios dispersos en la norma constitucional, se logró una agrupación y ampliación de los mismos, lo cual se conjugó con el fortalecimiento de la política tributaria que más que ser vista como un medio para la obtención de ingresos, en la actualidad tiene otras finalidades de índole social.

Por otra parte, las constantes crisis económicas que caracterizaron estos 112 años, influyeron para que los gobiernos de turno pongan mayor interés en la importancia de la tributación. Lo cual se vio reflejado en la reformulación de muchos de los tributos que se encontraban vigentes, dando inicio por primera vez en el Ecuador a la existencia de la imposición directa a través del Impuesto a la Renta.

El análisis de cada uno de los períodos descritos, me permitió evidenciar que el régimen tributario desde siempre ha tenido relación con el ámbito económico, político y social de cada época, lo cual ha marcado su desarrollo a través del tiempo. Es así que en la actualidad, el carácter económico y garantista de la actual Constitución se conjugan, y dan lugar a un régimen tributario evolucionado, que además de sentar las bases de la tributación, propende a generar mayores ingresos para el Estado, pero que sin embargo contiene disposiciones que van en detrimento de los derechos de los contribuyentes.

CONCLUSIONES

1. La expansión de la economía a nivel mundial y el quebrantamiento de las barreras territoriales, ha generado en los estados la necesidad de armonizar sus regímenes tributarios con el fin de evitar contradicciones al momento de aplicar sus normativas internas. A pesar de ello, la mayoría de países latinoamericanos, todavía cuentan con regímenes tributarios desordenados que no generan los resultados que podrían hacerlo si se convirtieran en “sistemas tributarios”, cuyos componentes no solo se concentran en una mera enunciación normativa aislada de sus fines, sino por el contrario, están estructurados de tal manera, que actúan coordinadamente cumpliendo no solo fines recaudatorios sino además coadyuvan al cumplimiento de fines de índole social. El Ecuador cuenta con una estructura impositiva propia de un régimen tributario, que aún no alcanza las condiciones necesarias para ser considerado como un “sistema tributario”, en razón de que todavía no existe una correlación entre sus elementos esenciales, a saber: política tributaria, fines del régimen tributario, fines de los tributos, principios tributarios, tributos, normativa tributaria y administración tributaria.
2. No puede decirse que la tributación en el Ecuador inicia con la conquista española, ya que existen vestigios de que inicio mucho antes, sin embargo, con la llegada de los españoles en el año 1530 y el establecimiento de nuevas formas de intercambio comercial, se da lugar a la creación de tributos, cuyos legitimados pasivos generalmente eran los indígenas, lo cual marco desde el inicio la presencia de un régimen tributario injusto, que genero la resistencia del pueblo y fue causante de grandes guerras, que a pesar de que el Ecuador logró la independencia de la colonia española, las injusticias en el régimen tributario aún perduraron durante muchas décadas más.
3. A partir de la primera Constitución del año 1830 en el Ecuador se establecieron los primeros principios bases del régimen tributario –igualdad y no confiscación-, los cuales a través de los años se fueron ampliando, de tal forma que en la Constitución

de 1835 se reconocieron a los principios de generalidad, legalidad y proporcionalidad, en la Constitución del año de 1967 se incluyó al principio de irretroactividad, mientras que finalmente en la Constitución del 2008 se establecieron como principios del régimen tributario a los siguientes: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, suficiencia recaudatoria, legalidad, y no confiscación. Evolución que respondió a cada momento histórico que el país atravesó, y terminó finalmente con el establecimiento de un régimen tributario con más garantías a nivel constitucional.

4. En los primeros años de la República, la imposición que rigió el régimen tributario fue la indirecta, sin embargo, siempre existió la preocupación por establecer la imposición directa en el país, anhelo que luego de varios años de intentos frustrados finalmente en el año de 1925 se viabiliza a través de la creación del Impuesto a la Renta y posteriormente la promulgación de la Ley del Impuesto a la Renta y de la Ley de Régimen Tributario Interno más adelante. La cual a partir de ese momento tomo fuerza en las especies tributarias, llegando a establecerse en la actual Constitución como una prioridad. A pesar de ello, todavía existen un sin numero de tributos indirectos como lo son principalmente el IVA y el ICE, los cuales generan grandes ingresos al país.
5. La injerencia de la política en el ordenamiento jurídico se ha evidenciado a lo largo del presente análisis, donde cada Constitución ha sido reformada en base a las tendencias políticas de cada época, provocando el quebrantamiento de la seguridad jurídica, al reformarse y crearse constantemente leyes, a tal punto, que en la actualidad existen en el Ecuador cientos de leyes inoperantes y aún vigentes. Problema que ha incidido en el campo tributario enormemente, ya que a través de las reformas legislativas se han cambiado los elementos de los tributos, lo cual ha generado inseguridad en los contribuyentes, quienes han visto afectada su economía.
6. En el ordenamiento jurídico ecuatoriano no existe la especificación de los llamados “derechos de los contribuyentes”, lo cual es una desventaja para los contribuyentes,

que por el hecho de la naturaleza misma de la relación jurídica tributaria con el Estado, se encuentran en una situación de desventaja ante este. A pesar que el Servicio de Rentas Internas en el año 2006 creó el “departamento de derechos del contribuyente” y presentó un catálogo de estos derechos, al no tener el carácter de norma jurídica no son vinculantes y por lo tanto no tienen efectos generales, en este sentido, es fundamental que los derechos con que cuentan los sujetos pasivos de la imposición sean incluidos dentro de una norma legal.

7. Finalmente, realizando un análisis general del régimen tributario en el Ecuador, puedo concluir que el mismo cuenta con los siguientes elementos: a) Fines: Los fines del régimen tributario, son vistos desde dos perspectivas, por un lado desde un ámbito general al establecerse en la Constitución que a través de la política fiscal, se promoverá y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, conductas ecológicas, sociales y económicas responsables; y por otra parte, desde la visión de los tributos, los cuales según el COT además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional; b) Principios: Tanto a nivel constitucional como en el COT, los principios del régimen tributario son generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, suficiencia recaudatoria, legalidad, prohibición de confiscación, capacidad contributiva, igualdad y proporcionalidad; c) Normativa: Existe un sin número de leyes y códigos que regulan materias de la rama tributaria, sin embargo además de la Constitución como norma suprema y rectora de nuestro ordenamiento jurídico, los más importantes son el Código Orgánico Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, Código Orgánico de Organización Territorial y Autonomía y Descentralización, Código de la Producción, y Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado –Ley Verde-, entre otras; d) Tributos: En la actualidad, se ha incrementado la creación de tributos, existiendo más de 125 especies tributarias en el país, entre las que se encuentran impuestos, tasas y

contribuciones especiales, de los cuales los más importantes para el sostenimiento del Estado son el impuesto a la renta, impuesto al valor agregado e impuesto a los consumos especiales; y, e) Administración tributaria: En el Ecuador existe una administración tributaria vista desde tres ámbitos, en primer lugar la administración central, representada por el SRI y la SNAE, administración seccional a cargo de los municipios y consejos provinciales y administración de excepción, integrada por instituciones facultadas por la ley para recaudar tributos. Estos son los elementos del régimen tributario, los cuales a mi criterio carecen de armonización entre sí, ya que si bien tenemos una variedad de principios y fines bien propuestos, tanto constitucionales como legales, en la aplicación práctica son letra muerta, ya que por lo general no se cumplen, lo cual se evidencia en la constante vulneración de los derechos de los contribuyentes, reflejado en el exagerado número de tributos que existen actualmente en el Ecuador, que trae consecuencias como la evasión y elusión tributaria, la doble imposición interna y la afectación a la economía de los administrados, es decir la vulneración del principio de capacidad contributiva y no confiscación; así como también la falta de tributos progresivos, que demuestra que no se cumple el principio de progresividad; y, finalmente las trabas puestas en la normativa tributaria para el acceso a la justicia y por ende la limitación de la justiciabilidad de los derechos de los contribuyentes como los son las figuras jurídicas del afianzamiento y el recargo tributario. Por estos motivos, considero que aún queda un largo camino por recorrer para que en el Ecuador se establezca un sistema tributario eficiente.

BIBLIOGRAFÍA

Acosta, Alberto, *Breve Historia Económica del Ecuador*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1995.

Aguayo Cubillo, Pedro, “La economía del Ecuador de 1830 a 1980: Los modelos de desarrollo”, en Enrique Ayala Mora Coord. *IV Economía Ecuador: 1830-1980*, segunda parte, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1983.

Andrade V., Rubén Darío, *Legislación económica del Ecuador*, Quito, Ed. Sandoval Hnos., 1990.

Asorey, Rubén O., “Principio de seguridad jurídica en el derecho tributario”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, España, Co-Edición: Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domecq (México), 1989.

Asorey, Rubén O., *Protección constitucional de los contribuyentes*, Madrid, Ed. Universidad Católica de Argentina, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 2000.

Ayala Mora, Enrique, “Política y sociedad en el Ecuador Republicano, 1830-1980”, en *I Política y sociedad Ecuador: 1830-1980*, Ed. Corporación Editora Nacional, Quito, 1980.

Ayala Mora, Enrique, “De la Revolución Alfarista al Régimen oligárquico liberal”, en Enrique Ayala Mora Ed., *Nueva Historia del Ecuador*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1983.

Ayala Mora, Enrique, “Alfarismo y Placismo, estudio del período 1901-1905 en que se define la división liberal” en Blasco Peñaherrera Padilla Ed. *El liberalismo en el Ecuador*, Quito, Coedición Fundación Eloy Alfaro y Fundación Friedrich Naumann, 1991.

Benálcazar Guerrón, Juan Carlos, *El acto administrativo en materia tributaria*, Quito, Ed. Ediciones Legales S.A. 2006.

Bilbao, Luis Fernando, “Recursos humanos y economía en el Ecuador 1830-1980”, en Enrique Ayala Coord. *III Economía Ecuador 1830-1980*, Primera parte, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1983.

Bocchiardo, José Carlos, “Derecho Tributario Sustantivo o Material”, en *Tratado de Tributación*, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 2, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003.

Borja Cevallos, Rodrigo, “Breves apuntes sobre el desarrollo constitucional del Ecuador: 1830 – 1980”, en Enrique Ayala Mora, *Política y sociedad 1830 – 1980*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1980.

Casas, José Oswaldo, “La Codificación Tributaria como instrumento de seguridad jurídica”, en Pistone, Pasquale et al (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*, Buenos Aires, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2005.

Casás, José Oswaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Ed. Ad-Hoc, 2002.

Carballo Balvanera, Luis, “El principio constitucional de justicia fiscal”, en *Principios tributarios constitucionales*, México, Co-Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca e Instituto Cultural Domecq, p. 139.

Córdova, Andrés F., “Las garantías constitucionales en los ciento cincuenta años de la vida republicana”, en Enrique Ayala Mora Ed. *Política y Sociedad Ecuador: 1830-1980*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1980.

Corsino Cárdenas, José, *Ensayo histórico de la economía ecuatoriana*, Quito, 1995, Ed. Banco Central del Ecuador.

Chiriboga, Manuel, “Auge y crisis de una economía agroexportadora: el período cacaotero”, en Enrique Ayala Mora Ed., *Nueva Historia del Ecuador*, Volumen 9, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional y Grijalbo, 1983.

De Barros Carvalho, Paulo, “El principio de la seguridad jurídica en materia tributaria”, en Pistone, Pasquale et al (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*, Buenos Aires, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2005.

De la Garza, Sergio Francisco, “El Poder Tributario del Estado”, en *Derecho Financiero Mexicano*, México, Ed. Porrúa, 2006.

Durango Vela, Gustavo, *Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana*, Primera Edición, Quito, Ed. Edipcentro, 2010.

Eguiguren Valdivieso, Genaro, *El gobierno federal de Loja, la crisis de 1858*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1992.

Espinosa, Carlos, *Historia del Ecuador*, Primera Edición, Barcelona, Ed. Lexus, 2009.

Espinoza, Leonardo y Achig, Lucas, “Economía y sociedad en el siglo XIX: Sierra Sur”, en Enrique Ayala Mora, *Nueva Historia del Ecuador*, Volumen 7, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional y Grijalbo, 1983.

Ferrajoli, Luigi, *Derechos y Garantías*, Madrid, Editorial Trotta, 2001.

Ferreiro Lapatza, José Juan, “Los principios constitucionales del orden tributario: la no confiscatoriedad”, en Pistone, Pasquale, et al (Coord.), *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Ed. Abaco de Rodolfo de Depalma, 2005.

Fischbach, Oskar Georg, *Teoría General del Estado*, Cuarta Edición, Barcelona, Ed. Labor S.A. 1949.

Fuentealba M, Gerardo, “La sociedad indígena en las primeras décadas de la República: continuidades coloniales y cambios republicanos”, en Enrique Ayala Mora Ed.

Nueva Historia del Ecuador, Volumen 8 Época Republicana II Perspectiva general del siglo XIX, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional y Grijalbo, 1983.

Fretes Cibils, Vicente y López-Cálix, José R., “Síntesis”, en *Ecuador: una agenda económica y social del nuevo milenio*, Bogotá, Ed. Alfaomega y Banco Mundial, 2003.

García Etchegoyen, Marcos F., *El principio de capacidad contributiva*, Buenos Aires, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

García Pelayo, M., *Derecho Constitucional Comparado*, 8ª ed., Revista de Occidente, Madrid, 1967, p. 34, citado por José Oswaldo Casas, “La Codificación Tributaria como instrumento de seguridad jurídica”, en Pistone, Pasquale et al (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*, Buenos Aires, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2005.

Guevara, Pablo, “Estados de indefensión del contribuyente ante la administración tributaria”, en *Memorias de las VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario* realizadas el 20 y 21 de noviembre de 2007, Quito, Ed. Cevallos, 2007.

Hensel, Albert, “El Derecho a la Imposición”, en *Derecho Tributario*, Rosario, Ed. Nova Tesis, 2004.

Hurtado, Oswaldo, “Los conflictos políticos”, en Rodolfo Agoglia, *Historiografía ecuatoriana*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1985.

Informe del Ministro de Hacienda, Vicente Lucio Salazar en la Convención Nacional de 1883, en *Pensamiento fiscal ecuatoriano*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996.

Informe del Ministro de Hacienda, Vicente Lucio Salazar, al Congreso Constitucional de 1888, en *Pensamiento fiscal ecuatoriano*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996.

Informe del Ministro de Hacienda, Camilo Echanique, a la Asamblea Nacional de 1906, en Linda Alexander Rodríguez, *Pensamiento fiscal ecuatoriano 1830-1930*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996.

Iturralde Dávalos, Felipe, “Principios tributarios en el ámbito del derecho positivo”, en *Memorias de III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, del 9 al 11 de julio del 2003.

Jácome, Luis, “El rol de la banca privada y las financieras en el desarrollo económico ecuatoriano 1830-1980”, en Enrique Ayala Coord. *IV Economía Ecuador: 1830-1980*, segunda parte, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1983.

Jaramillo Vega, Eugenio Armando, *Sinceramiento tributario todos los 80 impuestos*, Quito, Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones, 2008.

Larrea Stacey, Eduardo, “Estudio Introductorio”, en Banco Central del Ecuador, *Pensamiento Monetario y Financiero*, Primera Parte, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1986.

Lobo Torres, Ricardo, “Legalidad Tributaria y armonía entre los poderes del Estado”, en Pistone, Pasquale et al (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*, Buenos Aires, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2005.

López-Cálix, José R., “Preservando la estabilidad con disciplina fiscal y competitividad”, en Vicente Fretes Cibils, Marcelo M. Guigale y José R. López-Cálix, Ed. *Ecuador: una agenda económica social del nuevo milenio*, Bogotá, 2003.

Le Gouir Raud, S.I, José María, *Historia de la Republica del Ecuador*, Tomo VI, Quito, Ed. Colección Grupo Aymesa No. 6, 1993.

Lewin Figueroa, Alfredo, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario: Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Bogotá, Ed. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Machicao, Jaime Rodrigo y Cárdenas Castillo, Gonzalo, *Temática Tributaria Boliviana, La columna impositiva, Bolivia*, Ed. Universidad Andina Simón Bolívar y Azul Editores, 2004.

Mazz, Addy, “El principio de seguridad jurídica y las inversiones, en Pistone y Taveira Coord. *Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.

Mensaje del Presidente de la República del Ecuador, Gabriel García Moreno, al Congreso Constitucional de 1875, en *Pensamiento Fiscal Ecuatoriano*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996.

Memoria del Ministro de Hacienda Martín Icaza al Congreso Constitucional de 1880, en *Pensamiento Fiscal Ecuatoriano*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996.

Mensaje del Presidente de la República del Ecuador, Luís Cordero, al Congreso Constitucional de 1894, en *Pensamiento Fiscal Ecuatoriano*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996.

Montaño Galarza, Cesar, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina”, en Figueroa Neri, Aimée Cord., *Tópicos fiscales contemporáneos*, México, Ed. Cucea, 2004.

Ortiz Crespo, Gonzalo, “Estudio Introductorio”, en Alberto Costa Espinosa Coord. Libro de Sesquicentenario III, *Economía Ecuador: 1830-1980*, Primera Parte, Ecuador, Ed. Corporación Editora Nacional, 1983.

Ortiz Crespo, Gonzalo, “Panorama Histórico del Período 1875-1895”, en Enrique Ayala Mora, *Nueva Historia del Ecuador 7*, Volumen 7, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional y Grijalbo, 1990.

Patiño Ledesma, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Quito, Ed. Universidad Técnica Particular de Loja, 2004.

Patiño Ledesma, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Volumen II, Loja, Ed. Universidad Técnica Particular de Loja, 2005.

Plazas Vega, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Ed. Temis S.A., 2000.

Peirano Facio, Juan Carlos y Whitelaw, James A., “Protección constitucional de los contribuyentes en Uruguay”, en Rubén O. Asorey Dir. *Protección constitucional de los contribuyentes*, Barcelona, Ed. Universidad Católica Argentina, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2000.

Pérez de Ayala, José Luís y González, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Ed. De Derecho Financiero, Madrid, 1986.

Riofrío Villagomez, Eduardo, *Manual de Hacienda Pública*, Tomo I, Cuarta Edición, Quito, Ed. Ministerio del Tesoro, 1951.

Riofrío Villagomez, Eduardo, *Manual de Hacienda Pública, Libro III Teoría de los impuestos directos y principios generales de su aplicación*, Quinta Edición, Quito, Ed. Casa de la cultura ecuatoriana, 1957.

Rodríguez, Linda Alexander, “Estudio Introductorio”, en *Pensamiento fiscal ecuatoriano 1830-1930*, Quito, Ed. Banco Central del Ecuador y Corporación Editora Nacional, 1996.

Ruiz, María Inés, “Economía del sector público”, en Mario Volman Dir. *Régimen Tributario*, Argentina, Ed. La Ley, 2005.

Salas Febres, María Alejandra, “El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria”, en Eusebio González Dir. *Temas actuales de derecho tributario*, Barcelona, Ed. J.M. Bosch, 2005.

Salvador Lara, Jorge, *Breve historia contemporánea del Ecuador*, Colombia, Ed. Fondo de la cultura económica, 2009.

Silva, Erika, “Estado, iglesia e ideología en el siglo XIX”, en Enrique Ayala Mora, *Nueva Historia del Ecuador*, Volumen 8 Época Republicana II Perspectiva general del siglo XIX, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional y Grijalbo, 1983.

Shmolders Gunter, “Teoría General del Impuesto”, Trad. De Luis A. Martín Merino, Madrid, *Revista Editorial de Derecho Financiero*, 1962, p. 221, citado por Mauricio A. Plazas Vega, *Teoría General de la Hacienda Pública y Derecho Tributario...*, Ob. Cit.

Spisso, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1991.

Storini, Claudía, “Las garantías constitucionales de los derechos fundamentales en la Constitución ecuatoriana de 2008”, en Santiago Andrade, Agustín Grijalva y Claudia Storini Ed. *La nueva Constitución del Ecuador: Estado, derechos e instituciones*, Ecuador, Ed. Corporación Editora Nacional y Universidad Andina Simón Bolívar, 2009.

Francisco Swett, “Modelos de desarrollo en el Ecuador” en Enrique Ayala Ed. IV *Economía Ecuador 1830-1980*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1983.

Tarsitano, Alberto, “El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático”, en Pistone, Pasquale et al (Coord.), *Estudios de Derecho Constitucional e Internacional*, Buenos Aires, Ed. Abaco de Rodolfo Depalma, 2005.

Toscano Soria, Luis Aníbal *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en materia tributaria*, Quito, Ed. PPUDELECO Editora S.A, 2006, p. 16.

Troya, José Vicente, “Finanzas públicas y constitución”, Andrade, Trujillo y Viciano edit., *La estructura constitucional del Estado ecuatoriano*, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 2004.

Troya Jaramillo, José Vicente, *Derecho Formal o Administrativo Tributario*, Quito, 2009.

Troya Jaramillo, José Vicente, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Cuenca, 2010.

Troya, José Vicente, “El sistema tributario en el Ecuador”, en Enrique Ayala Mora Ed. *IV Economía Ecuador 1830-1980*, segunda parte, Quito, Ed. Corporación Editora Nacional, 1983.

Troya, José Vicente, “El modelo económico, financiero y tributario de la Constitución de 2008”, en Santiago Andrade, Agustín Grijalva y Claudia Storini Ed. *La nueva Constitución del Ecuador: Estado, derechos e instituciones*, Ecuador, Ed. Corporación Editora Nacional y Universidad Andina Simón Bolívar, 2009.

Uckmar, Victor, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Ed. Temis, 2002.

Valdés Villareal, Miguel, “La justicia en las contribuciones”, en *Principios tributarios constitucionales*, México, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca y el Instituto Cultural Domecq, 1989.

Vásquez, Marisa, “Principios Constitucionales”, en Volman, Mario, *Régimen Tributario*, Argentina, Ed. Fedye, 2005.

Vélez García, Jorge, *Derecho y Valores: Introducción a la ética de la praxis jurídica*, Santa Fe de Bogotá, Ed. Universidad Sergio Arboleda, 1999.

Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1984.

Zagrebelsky, Gustavo, “Derechos de Libertad y Derechos de Justicia”, en *El Derecho Dúctil*, Madrid, Editorial Trotta, 4ta. Edición, 2002.

CONSULTA NORMATIVA

FUENTE NORMATIVA NACIONAL

Constitución de la República del Ecuador 2008, publicada en Registro Oficial No 449 de 20 de octubre de 2008.

Constitución Política Grancolombiana del año 1821, publicada en Registro Autentico No. 1821, con fecha de registro 1 de enero de 1821.

Constitución Política del Año 1830, Registro Auténtico No. 1830, con fecha 14 de Junio de 1830.

Constitución Política del año 1835, publicada en Registro Auténtico No. 1835, con fecha 13 de Agosto de 1835.

Constitución Política del año 1843, pública en Registro Auténtico No. 1843, de fecha 1 de abril de 1843.

Constitución Política del Ecuador del año 1845, publicada a través de Folleto No. 203 de fecha 8 de diciembre de 1845.

Constitución Política del año 1851, Expedida por Decreto Legislativo No. 0, con publicación en Folleto No. 245, Quito, de fecha 25 de febrero de 1851.

Constitución Política del año 1852, Expedida por Decreto Legislativo No. 0, con publicación en Folleto No. 287, Guayaquil, fecha 06 de septiembre de 1852.

Constitución Política del Ecuador del año 1861, expedida a través de Decreto Legislativo No. 0, publicada en Diario de la Convención Nacional No. 1861, Quito, con fecha 02 de mayo de 1861.

Constitución Política del Ecuador del año 1869, expedida a través de Decreto Legislativo No. 0, publicada a en Recopilación No. 1874, Quito, 28 de junio de 1869.

Constitución Política del año 1878, emitida por Decreto Legislativo No. 0, con publicación en folleto No. 409, de fecha 31 de marzo de 1878.

Constitución Política de 1884, publicada en Folleto No. 456 de 4 de febrero de 1884.

Constitución Política del año 1897, emitida por Decreto Legislativo No. 0, publicada en Recopilación No. 1896, con fecha 14 de enero de 1897.

Constitución Política de la República del Ecuador de 1906, publicada en Registro Oficial No. 262, con fecha 24 de diciembre de 1906.

Constitución Política de 1929, publicada en Registro Oficial No. 138, de fecha 26 de marzo de 1929.

Constitución Política del Ecuador del año 1945, publicada en el Registro Oficial No. 228, con fecha 6 de marzo de 1945.

Constitución Política del Ecuador del año 1946, publicada en Registro Oficial No. 773 de 31 de diciembre de 1946.

Constitución Política de la República del Ecuador del año 1967, publicada en Registro Oficial No. 133 de 25 de mayo de 1967.

Constitución del año de 1979, publicada en Registro Oficial No. 800 de 27 de marzo de 1979.

Constitución Política de la República del Ecuador, año 1998, publicada en Registro Oficial No. 1 de 11 de agosto de 1998.

Ley de División Territorial, publicada en el Diario de la Convención Nacional No. 1861, con fecha 29 de mayo de 1861.

Ley publicada a través de Registro Auténtico No. 1830 el 10 de septiembre de 1830.

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas No. 41, Registro Oficial No. 206 de 2 de diciembre de 1997.

Ley Orgánica de Aduanas, Registro Oficial No. 359 del 13 de julio de 1998.

Ley Orgánica de Aduanas, publicada en Registro Oficial No. 1260, con fecha 9 de Noviembre de 1900.

Ley de Alcabalas emitida a través de Decreto Legislativo, publicada en Registro Oficial No. 60, con fecha 13 de noviembre de 1916.

Ley de Timbres, publicado en Registro Oficial No. 553, con fecha 30 de enero de 1928.

Proyecto de Ley del impuesto a la renta, publicado en Registro Oficial No. 327, de fecha 15 de octubre de 1921.

Ley de Impuesto a la Renta, publicado en Registro Oficial No. 529, con fecha 2 de enero de 1928.

Ley de Impuesto sobre ventas comerciales e industriales, publicado en Registro Oficial No. 24, con fecha 9 de noviembre de 1928.

Ley Constitutiva de la Dirección de Industrias del Ejército, creada mediante Decreto Supremo No. 1207, publicado en el Registro Oficial No. 419 de 26 de octubre de 1973.

Ley de Creación de la Empresa Pesquera Nacional, creada a través de Decreto Supremo No. 04 de 16 de enero de 1973, publicado en el Registro Oficial No. 225 de 16 de enero de 1973.

Ley Constitutiva de la Empresa Nacional de Almacenamiento y Comercialización de Productos Agropecuarios (ENAC), creada a través de Decreto Supremo No. 160 de 4 de marzo de 1975, publicado en el Registro Oficial No. 754 de 4 de marzo de 1975.

Ley de Fomento de Parques Industriales, creada mediante Decreto Supremo No. 1414 de 22 de septiembre de 1971, publicado en el Registro Oficial No. 319 de 28 de septiembre de 1971.

Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en Ley 56 Registro Oficial No. 341 de 22 de diciembre de 1989.

Ley 41 de creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en Registro Oficial No. 206 del 22 de diciembre de 1997.

Ley Orgánica de Aduanas, Ley 99, publicada en Registro Oficial 359 de 13 de julio de 1998.

Ley de Régimen Municipal del año 2005, publicada en el Registro Oficial Suplemento 159 de 5 de diciembre de 2005.

Ley Reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador, publicada en Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007.

Ley de Fomento Ambiental, Optimización de Ingresos del Estado, Verde, publicada en Registro Oficial Suplemento No. 583 de 24 de noviembre de 2011.

Código Tributario, creado a través de Decreto Supremo 1016-A de 6 de diciembre de 1975, publicado en Suplemento del Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975.

Código Orgánico Tributario, Decreto Ejecutivo 1016, Registro Oficial Suplemento 958 de 23 de diciembre de 1975.

Código Tributario, publicado en Registro Oficial No. 38 del 14 de junio de 2005

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el Registro Oficial Suplemento 303 de 19 de octubre de 2010.

Código Orgánico de la Producción, comercio e inversiones, Registro Oficial No. 351 de 29 de diciembre de 2010.

Decreto Legislativo No. 3, publicado en Registro Auténtico No. 1830 de fecha 27 de septiembre de 1830.

Decreto Ejecutivo, publicado en Registro Auténtico No. 1832 de fecha 30 de noviembre de 1832.

Decreto Ley de Emergencia No. 10 del 15 de junio, publicado en Registro Oficial No. 847 de 19 de junio de 1959.

FUENTE NORMATIVA INTERNACIONAL

Declaración Universal de Derechos Humanos, promulgado el 10 de diciembre de 1948.

Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, del 05 de Agosto de 1789.

Constitución Política Española del año 1812, publicada en Registro Autentico No. 1818 de fecha 1 de enero de 1812.

FUENTES ELECTRÓNICAS

- Página Web Servicio de Rentas Internas: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/derechos-del-contribuyente;jsessionid=9A3F9433AB23282E8068E89A43BCF54B.sriint>

ANEXOS

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LAS PRINCIPALES REGULACIONES CONSTITUCIONALES Y LEGALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO EN EL ECUADOR

No.	Constituciones	Principios	Potestad Tributaria	Recaudación Anticipada de Tributos	Tributos	Principales Hechos Históricos	Tributación Seccional	Observaciones Generales
1	1830	Principio de Igualdad Principio de no Confiscación	Congreso (Unicameral): Establecer contribuciones/ Poder Ejecutivo: Expedir Reglamentos	No existía	- Tributo indígena - Alcabalas - Diezmo - Monopolios del Estado	- Se crea la República - Se declara como primer Presidente a Juan José Flores - Constitución expedida por el Congreso Constituyente en Riobamba		
2	1835	Principio de Generalidad: Se establecía que todos los ecuatorianos debían aportar con los gastos del Estado. Se incluía la tributación de extranjeros los cuales eran considerados como ecuatorianos por naturalización, siempre y cuando cumplan lo determinado en la Constitución. Principio de Igualdad Principio de No	Congreso Bicameral: Establecer contribuciones y aduanas Cámara de Representantes: Tener la iniciativa en proyectos de ley sobre impuestos y contribuciones Ejecutivo: Expedir reglamentos	Se establece por primera vez la recaudación anticipada de contribuciones en caso de peligro como atribución del ejecutivo previa aprobación del Consejo de Gobierno.	- Tributo indígena - Diezmo (recaudado por Iglesia y Estado) - Aduanas - Alcabalas - Monopolios del Estado, etc.	- Presidente de la República: Vicente Rocafuerte - En 1839 es reelegido por segunda ocasión Juan José Flores - Expedida en convención celebrada en Ambato		

		confiscación Principio de Legalidad-Proporcionalidad						
3	1843	Principio de Generalidad Principio de Igualdad Principio de No confiscación Principio de Legalidad	Congreso Bicameral: Establecer contribuciones y aduanas Cámara de Representantes: Tener la iniciativa en proyectos de ley sobre impuestos y contribuciones Ejecutivo: Expedir reglamentos	Recaudación anticipada de contribuciones se mantiene	- Tributo indígena - Diezmo (recaudado por Iglesia y Estado) - Aduanas - Alcabalas - Monopolios del Estado, etc.	- Se expide bajo mandato de Juan José Flores - Se denominaba "Carta de la Esclavitud" - Se establecía un período presidencial de 8 años - Dada en Convención Nacional en Quito. - Oligarquía Guayaquileña reaccionó y saco del poder a Flores	Primeras manifestaciones de la tributación seccional al dotar a los Gobernadores de la atribución de ejecutar decretos sobre rentas	
4	1845	Principio de Generalidad Principio de Igualdad Principio de No confiscación Principio de Legalidad - Proporcionalidad	Congreso Bicameral: Establecer contribuciones y aduanas Cámara de Representantes: Tener la iniciativa en proyectos de ley sobre impuestos y contribuciones Ejecutivo: Expedir reglamentos	El ejecutivo dispondrá la recaudación anticipada de contribuciones en casos de grave peligro o conmoción interna.	- Tributo indígena - Diezmo (recaudado por Iglesia y Estado) - Aduanas - Alcabalas Monopolios del Estado, etc.	- Promulgada en Convención Nacional reunida en Cuenca. - Se retoma la duración del período presidencial de cuatro años - Asumen el poder presidencial el triunvirato conformado por José Joaquín de Olmedo, Vicente Ramón Roca y Diego Noboa	Se mantiene disposición de 1843	
5	1851	Principio de Generalidad	Asamblea Nacional (Unicameral):	Se establece la exigencia de recaudación	- Tributo indígena - Diezmo (recaudado por Iglesia y	- Constitución se expide bajo gobierno de Diego Noboa en	Por primera vez se habla de régimen	

		Principio de Igualdad (Se prohíbe la esclavitud por primera vez) Principio de No confiscación Principio de Legalidad - Proporcionalidad	Establecer contribuciones y aduanas Ejecutivo: Expedir reglamentos	anticipada de tributos de hasta por un año.	- Aduanas - Alcabalas - Monopolios del Estado, etc.	Convención Nacional celebrada en Quito. - Se cambia la figura bicameral del Congreso por una Asamblea unicameral - Se reconoce la supremacía de la Constitución.	municipal	
6	1852	Principio de Generalidad Principio de Igualdad Principio de No confiscación Principio de Legalidad - Proporcionalidad	Congreso Bicameral: Establecer contribuciones y aduanas Cámara de Representantes: Tener la iniciativa en proyectos de ley sobre impuestos y contribuciones Ejecutivo: Expedir reglamentos	Se elimina recaudación anticipada de tributos dentro de las atribuciones del Ejecutivo.	- Se elimina impuesto de capitaciones y tributo indígena - Se mantienen los siguientes tributos: monopolio, alcabalas, diezmo, etc	- Constitución expedida bajo gobierno de José María Urbina en Asamblea Nacional reunida en Guayaquil. - Se promulga Ley de Manumisión de los Esclavos - Se mantiene prohibición de esclavitud	Se elimina la figura del régimen municipal de la regulación constitucional	
7	1861	Principio de Generalidad Principio de Igualdad Principio de No confiscación Principio de Legalidad - Proporcionalidad	Congreso Bicameral: Establecer contribuciones y aduanas Cámara de Representantes: Tener la iniciativa en proyectos de ley sobre impuestos y	No se incluye recaudación anticipada de contribuciones	- Diezmo - Aduanas - Alcabalas - Monopolios del Estado, etc.	- Constitución promulgada por la Convención Nacional reunida en Quito, donde se declara Presidente a Gabriel García Moreno. - Se expide Ley de División Territorial - Se elimina sistema	Se determina que provincias tendrán su régimen municipal en toda su amplitud, estableciendo atribuciones al Estado central y otras a gobiernos autónomos. Se inicia sistema de recaudación	

			contribuciones Ejecutivo: Expedir reglamentos			departamentista	municipal	
8	1869	Principio de Generalidad Principio de Igualdad Principio de No confiscación Principio de Legalidad - Proporcionalidad	Congreso Bicameral: Establecer contribuciones y aduanas Cámara de Diputados: Tener la iniciativa en proyectos de ley sobre impuestos y contribuciones Ejecutivo: Expedir reglamentos	Se establece nuevamente recaudación anticipada de contribuciones como atribución del Presidente, sin embargo no se considera como una facultad en los casos de conmoción interna o invasión exterior.	- Diezmo - Aduanas - Alcabalas - Monopolios del Estado, etc.	- Constitución conocida como la Carta Negra ya que impuso la pena de muerte por delitos políticos y prohibía cultos y religiones excepto la católica. - Expedida por la Convención Nacional reunida en Quito en el gobierno de García Moreno - Sistema opresivo y apegado a la religión - Mejora recaudación tributaria	Se otorga potestad recaudatoria de las rentas a las Municipalidades, las cuales deberán determinarse a través de ley.	
9	1878	Principio de Generalidad Principio de Igualdad en contribuciones Principio de No confiscación Principio de Legalidad -	Congreso Bicameral: Establecer contribuciones y aduanas Municipios: Crear sus rentas Cámara de Diputados: Tener la iniciativa en proyectos de ley sobre impuestos y contribuciones Ejecutivo: Expedir	Se determina recaudación anticipada de contribuciones como atribución del Presidente en los casos de invasión exterior o conmoción interna.	- Diezmo - Aduanas - Alcabalas - Monopolios del Estado, etc.	- Constitución en la cual se declara como Presidente al progresista Ignacio de Veintimilla en Asamblea Nacional reunida en Ambato. - Se elimina Contribución Indígena - Auge Cacaotero - Aumento de exportaciones	Por primera vez se reconoce potestad normativa a Municipios además de la recaudatoria.	

		Proporcionalidad	reglamentos					
10	1884	Principio de No confiscación Principio de Legalidad - Proporcionalidad	Congreso Bicameral: Establecer contribuciones y aduanas Municipios: Crear sus rentas Cámara de Diputados: Tener la iniciativa en proyectos de ley sobre impuestos y contribuciones Ejecutivo: Expedir reglamentos	Se mantiene igual	- Diezmo - Aduanas - Alcabalas - Monopolios del Estado, etc.	- Se expide en Asamblea Nacional reunida en Quito bajo gobierno de José María Placido Caamaño - En el texto constitucional se conserva la pena de muerte, pero se exceptúan los crímenes políticos. - Existe una buena administración tributaria	Se mantiene	Ministros de Hacienda se preocupan de que las cargas impositivas respeten los derechos de los contribuyentes
11	1897	Principio de Igualdad Principio de No confiscación Principio de Legalidad - Proporcionalidad	Congreso Bicameral: Establecer contribuciones y aduanas Municipios: Crear sus rentas Cámara de Diputados: Tener la iniciativa en proyectos de ley sobre impuestos y contribuciones Ejecutivo: Expedir reglamentos	Se mantiene igual	- Impuesto 3 por mil sobre la propiedad - Timbres - Aduanas - Alcabalas - Monopolios del Estado, etc.	- Expedida en Asamblea Nacional celebrada en Quito. - Inicia etapa liberal bajo gobierno de Eloy Alfaro. - Constitución de tinte liberal expedida después de revolución de 5 de junio de 1896. - Diezmo es abolido y reemplazado por el impuesto del 3 por mil sobre la propiedad	Se mantiene	Quedan abolidos impuestos que gravaban injustamente a los contribuyentes, y por ende afectaban sus derechos.

TERCER CAPÍTULO (PERÍODO DE 1900-2012)

12	1906	<p>Principio de No confiscación</p> <p>Principio de Legalidad Y Proporcionalidad (Se fortalecen)</p>	<p>Congreso Bicameral: Establecer contribuciones y aduanas</p> <p>Municipios: Crear sus rentas</p> <p>Ejecutivo: Expedir reglamentos</p>	Se mantiene igual	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto 3 por mil sobre la propiedad - Timbres - Aduanas - Alcabalas - Monopolios del Estado, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> - Segunda Constitución liberal expedida por la Asamblea Nacional en Quito donde se elige por segunda vez Presidente a Eloy Alfaro. - Expedición de Ley Orgánica de Hacienda y Ley Orgánica de Aduanas. 	Ley Orgánica de Aduanas regula derecho de petición a favor de los contribuyentes	
13	1929	<ul style="list-style-type: none"> - Principio de Igualdad - Principio de no confiscación - Principio de legalidad y proporcionalidad 	<p>Congreso Bicameral: Establecer contribuciones y aduanas</p> <p>Municipios: Crear sus rentas</p> <p>Cámara de Diputados: Tener la iniciativa en proyectos de ley sobre impuestos y contribuciones</p> <p>Ejecutivo: Expedir reglamentos</p>	Se elimina recaudación anticipada de tributos	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto 3 por mil sobre la propiedad - Timbres - Aduanas - Alcabalas - Monopolios del Estado - Impuesto a la renta - Impuesto a las ventas, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> - Constitución promulgada bajo gobierno de Dr. Isidro Ayora en Asamblea Nacional reunida en Quito. - Se impide que entre en vigencia proyecto de Ley de Impuesto a la Renta por considerar que violentaba derechos constitucionales, lo que produce que en 1925 se establezca el impuesto a la renta en el 	Se mantiene	Se fortalece la imposición directa en el Ecuador

						<ul style="list-style-type: none"> - Ecuador. En 1929 se establece Impuesto a las Ventas. - Aporte significativo de la Misión Kemmerer para el régimen tributario. 		
14	1945	<ul style="list-style-type: none"> - Principio de Igualdad - Principio de no confiscación - Principio de legalidad y capacidad económica 	<p>Congreso Unicameral: Establecer impuestos y tasas</p> <p>Municipios: Crear sus rentas</p> <p>Ejecutivo: Expedir reglamentos</p>	Se elimina recaudación anticipada de tributos	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto 3 por mil sobre la propiedad - Timbres - Aduanas - Alcabalas - Monopolios del Estado - Impuesto a la renta - Impuesto a las ventas, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> - Se expide bajo gobierno de José María Velasco Ibarra en Asamblea Nacional reunida en Quito. 	<ul style="list-style-type: none"> - Se atribuye a Municipios la recaudación de un sinnúmero de tributos, entre ellos las tasas y contribuciones especiales - Se dota de potestad tributaria a Consejos Provinciales 	
15	1946	<ul style="list-style-type: none"> - Principio de igualdad - Legalidad y capacidad económica - Principio de no confiscación 	<p>Congreso Bicameral: Establecer o suprimir impuestos y tasas</p> <p>Municipios: Crear sus rentas</p> <p>Ejecutivo: Expedir reglamentos</p>	Se retoma Recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones.	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto 3 por mil sobre la propiedad - Timbres - Aduanas - Alcabalas - Monopolios del Estado - Impuesto a la renta - Impuesto a las ventas, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> - Dada en Asamblea Nacional celebrada en Quito, convocada por José María Velasco Ibarra después de dar un golpe de estado. 	<ul style="list-style-type: none"> - Autonomía relativa de las provincias - Mayor claridad de disposiciones en cuanto a la recaudación de contribuciones 	
16	1967	<ul style="list-style-type: none"> - Principio de generalidad e igualdad - Legalidad e 	<p>Establecer o suprimir impuestos y tasas</p>	Se mantiene	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto 3 por mil sobre la propiedad - Timbres 	<ul style="list-style-type: none"> - Por primera vez se agrupan disposiciones constitucionales 	<ul style="list-style-type: none"> - Mayor autonomía de los municipios 	

		<ul style="list-style-type: none"> - irretroactividad - Principio de no confiscación 	<p>Municipios: Crear sus rentas</p> <p>Ejecutivo: Expedir reglamentos</p>		<ul style="list-style-type: none"> - Aduanas - Alcabalas - Monopolios del Estado - Impuesto a la renta - Impuesto predial rústico. - Impuesto a las ventas, etc. 	<p>tributarias en un apartado específico.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Exenciones tributarias para la inversión nacional - Expedición de Código Fiscal - Expedición de Código Tributario (1975). 		
17	1979	<ul style="list-style-type: none"> -Principios de generalidad e igualdad -Legalidad e irretroactividad - No confiscación 	<p>Establecer o suprimir impuestos y tasas</p> <p>Municipios: Crear sus rentas</p> <p>Ejecutivo: Expedir reglamentos</p>	Recaudación anticipada de impuestos	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto a la renta - Impuesto al valor agregado - Impuesto Predial - Alcabalas, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> - Constitución aprobada a través de referéndum - Se elige como Presidente a Jaime Roldós Anguilera 		
18	1998	<ul style="list-style-type: none"> - Principio de Generalidad - Principio de Igualdad - Principio de Proporcionalidad - Principio de legalidad - Principio de irretroactividad - Prohibición de confiscación 	<p>Congreso Nacional Unicameral: Establecer o suprimir impuestos</p> <p>Municipios: Crear o suprimir tasas y contribuciones Especiales</p> <p>Ejecutivo: Expedir Reglamentos</p>	Recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones.	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto a la Renta - IVA - ICE - Impuesto Predial - Alcabalas 	<ul style="list-style-type: none"> - Promulgación de la Ley de Régimen Tributario Interno (1989) - Crisis económica - Reordenación del Régimen Tributario - Mayor reconocimiento de garantías y derechos constitucionales - Gobierno de Jamil Mahuad. El Estado se encontraba en una dura crisis económica. 	Se mejora la administración tributaria seccional.	

						- Cambió del sucre por el dólar.		
18	2008	<ul style="list-style-type: none"> - Principio de generalidad - Principio de progresividad - Principio de eficiencia - Principio de simplicidad administrativa - Principio de irretroactividad - Principio de equidad - Principio de transparencia - Principio de suficiencia recaudatoria - Principio de no confiscación - Principio de legalidad 	<p>Asamblea Nacional Unicameral: Creación, modificación o supresión de tributos.</p> <p>Gobiernos autónomos descentralizados: Creación de tasas y contribuciones especiales.</p> <p>Ejecutivo: Iniciativa legislativa en materia tributaria</p> <p>Ejecutivo: Expedir Reglamentos.</p>	Recaudación anticipada de tributos	<ul style="list-style-type: none"> - Impuesto a la Renta - IVA - ICE - Impuesto Predial - Alcabalas - Impuesto salida de divisas - Impuesto a los vehículos - Impuesto a los ingresos extraordinarios, entre otros. 	<ul style="list-style-type: none"> - Se expide el gobierno del Econ. Rafael Correa Delgado - Se reconoce al Ecuador como un Estado constitucional de derechos y justicia social - Se establece el derecho al buen vivir. - En la Constitución de 2008 se reconocen mayores garantías que en las demás constituciones - Se expiden un conjunto de normas en materia tributaria - Se amplía la gama de tributos - Se prioriza la imposición directa y progresiva. 	<p>Se inicia un proceso de descentralización, a través de la división del Ecuador en regiones, y la ampliación de potestad tributaria a los diferentes regímenes seccionales.</p> <p>Se expide COTAD como norma que reemplaza la Ley de Régimen Municipal.</p>	

Elaborado por: Daniela Erazo Galarza

Fuente: Lexis