

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho mención Derecho Tributario

Análisis de la constitucionalidad del poder tributario municipal  
contemplado en la actual Ley Orgánica de Régimen Municipal

Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

2006

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo a que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

.....

Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

Septiembre 22 de 2006

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho mención Derecho Tributario

Análisis de la constitucionalidad del poder tributario municipal  
contemplado en la actual Ley Orgánica de Régimen Municipal

Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

2006

Dr. José Vicente Troya Jaramillo

Quito - Ecuador

Esta tesis se orienta al análisis del poder tributario municipal, su reconocimiento en el marco de la Constitución Política de la República del Ecuador que define sus límites y efectos.

En este contexto, tiene como propósito evidenciar a la luz de la actual Ley Orgánica de Régimen Municipal, el ejercicio del poder tributario, sus implicaciones y eventuales desbordamientos que derivan en el cuestionamiento de la constitucionalidad de ciertas disposiciones de esta ley, como la de poder modificar mediante ordenanza impuestos municipales. Modificación que implica bajo el justificativo de estimular actividades productivas, culturales, educativas, deportivas y de beneficencia, la reducción de hasta un 95 por ciento de los valores a pagar por tales impuestos.

Se analiza los principios de reserva de ley y de legalidad al tenor de las prescripciones constitucionales vigentes, complementado con un desarrollo doctrinario que refleja la postura de estos principios frente al ejercicio del poder tributario municipal y a los elementos del tributo. Se enfoca igualmente la teoría de estímulos tributarios, el proceso político-jurídico que plasmó las reformas a la Ley Orgánica de Régimen Municipal y, finalmente el análisis de la constitucionalidad o no de la norma de la LORM antes referida, en tanto se verifique si excede o no los límites del poder tributario municipal reconocidos por nuestra Carta Política.

## **Agradecimiento**

Expreso mi profundo agradecimiento al doctor José Vicente Troya Jaramillo, docente universitario y director de la presente tesis, que con su plétórico conocimiento ha encausado este trabajo hasta su debida culminación.

## **Dedicatoria**

A mi esposa Márvel y a mis hijos, Aarón, Renata y Avril, fuente incesante de mi inspiración.

## CONTENIDO

Presentación y agradecimientos	6
Introducción	8
CAPITULO I	
1.1 El poder tributario	11
1.2. El poder tributario en el marco de la Constitución Política del Ecuador	21
1.3. El principio de legalidad y el de reserva de ley. Su rigidez y flexibilización	29
1.3.1. Desarrollo y reconocimiento en la Constitución Política del Ecuador	32
1.3.2 Elementos que deben obrar de ley	34
1.3.3 Atenuación del principio en torno a un nuevo criterio que extiende el poder tributario	41
1.4. Tratamiento constitucional del principio de legalidad en los países de la Comunidad Andina, en torno al desarrollo del principio y a los elementos que comprende	44
1.5. Los estímulos o beneficios tributarios y el sustento para su aplicación	51
CAPITULO II	
2.1. Autonomía y poder tributario municipal	58
2.2. Principios que sustentan el ejercicio del poder tributario municipal en torno al nuevo rol del Estado	67
2.3. Constitucionalidad o no de la Ley Orgánica Reformatoria a la Ley de Régimen Municipal (actualmente L.O.R.M. codificada) en actual vigencia en lo que respecta al ejercicio del poder tributario, particularmente a la disminución de impuestos vía ordenanza	71
CAPITULO III	
3.1. Conclusiones	88
3.2. Recomendaciones	92
Bibliografía	94

## INTRODUCCIÓN

El poder tributario como capacidad jurídica del Estado para imponer tributos ha ido con el pasar del tiempo tomando otros matices. El ejercicio de este atributo estatal ya no está detentado exclusiva y privativamente por el Parlamento Nacional, dándose más bien una suerte de compartimiento de este poder con otros órganos estatales, dentro de ámbitos distintos y definidos, que encuentran en el reconocimiento constitucional su plena legitimación.

El presente trabajo se orienta a evidenciar como esta nueva concepción de distribución del poder tributario va reformulando los roles de los entes estatales, particularmente de aquellos que por tutela constitucional gozan de la potestad para establecer, modificar o suprimir ciertos tipos de tributos, como es el caso de los consejos provinciales y consejos cantorales en calidad de gobiernos seccionales autónomos y, en torno a esta circunstancia, verificar en que medida pueden eventualmente exceder los límites constitucionales en tal ejercicio.

Por ello, la primera parte de este estudio analiza el poder tributario o potestad tributaria normativa, sus definiciones doctrinarias y su alcance, así como su desarrollo en el marco de la Constitución Política de la República del Ecuador; los principios de reserva de ley y legalidad en relación al ejercicio del poder tributario, su rigor y flexibilización, los elementos que deben obrar de ley y, el tratamiento de este principio en las cinco constituciones de los países miembros de la Comunidad Andina, que evidencia la forma como se desarrolla este principio en legislaciones similares a la nuestra.

También enfoca la teoría de estímulos o beneficios tributarios, adentrándose en su naturaleza y a los efectos de su adopción, con observancia de los principios tributarios que racionalizan su aplicación.

La segunda parte trata sobre la autonomía de los municipios y su rol como entes dotados con potestad tributaria capaces de generar sus propios recursos dentro de un proceso que va afianzando su independencia política, administrativa y financiera del gobierno central y, que con sustento en los principios de autonomía, democracia y eficacia, confirma ser el ente más cercano al ciudadano que puede de mejor forma satisfacer sus necesidades.

Así pues, en el contexto del poder tributario municipal se analiza las reformas a la Ley de Régimen Municipal contenidas en la Ley Orgánica 2004-44, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 429 de 27 de septiembre de 2004 y su codificación publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 159, de 05 de diciembre de 2005, en actual vigencia. Preliminarmente se hace una reseña del proceso que caracterizó la gesta de dichas reformas con la exposición de las más relevantes en materia tributaria, para finalmente llegar al tratamiento que motiva este trabajo, que es el de evidenciar si la reforma constante en el art. 310 de la codificación de la Ley Orgánica de Régimen Municipal que consagra la posibilidad de rebajar mediante la expedición de ordenanza, hasta en un 95 por ciento los valores que corresponda pagar por los impuestos municipales bajo la justificación de estimular el desarrollo del turismo, la construcción, la industria, el comercio y demás actividades productivas, culturales, educativas, deportivas y de beneficencia, presenta o no desbordamiento de los límites del poder

tributario municipal constitucionalmente reconocidos y que pueda derivar precisamente en la inconstitucionalidad de la norma citada.

Finalmente, después del análisis doctrinario y de la observancia al ordenamiento jurídico vigente, en la tercera parte del trabajo se formulan las conclusiones y recomendaciones a las que se ha arribado.

## CAPITULO I

### 1.1. El poder tributario

El poder tributario es un atributo que dimana de la esencia del poder público del Estado, por el cual tiene la capacidad jurídica para imponer tributos a sus administrados.

Por tradición se ha considerado que el poder para establecer tributos, junto con el poder para acuñar moneda y para declarar la guerra, constituye el núcleo identificador de la soberanía política. La competencia para establecer tributos ha sido siempre uno de los distintivos tradicionales de la soberanía política.<sup>1</sup>

El poder tributario es una especie del poder político vinculado a la soberanía, como encarnación del poder del Estado en una suprema autoridad y como autonomía del orden público, así pues, la soberanía no sólo es nota característica del poder político, sino también en que es la soberanía la que legitima el poder, así como el ejercicio del poder, es esencialmente, la manifestación de la soberanía.<sup>2</sup>

Los aportes doctrinarios referentes a esta cualidad del Estado muestran la utilización de distintas denominaciones, inclinándose unos por el empleo del término poder tributario en tanto que otros por el de potestad tributaria.

---

<sup>1</sup> Juan Martín Queralt, “La Potestad Tributaria”, en Andrea Amatucci, (dir), *Tratado de Derecho Tributario*, t. I, Bogotá, Temis, 2001, p. 143.

<sup>2</sup> Ignacio Blanco Ramos, *Derecho Tributario, Parte general y legislación española*, Barcelona, Editorial Ariel, 1973, p. 20.

Pérez de Ayala y González García<sup>3</sup> reconocen el uso indiscriminado dado a las expresiones poder y potestad; no obstante, prefieren la utilización del término potestad, bajo dos consideraciones, la primera porque destaca el carácter subjetivo del concepto frente a la potestad-posición de los poderes públicos y la segunda, porque asumen el uso de la terminología que ha sido empleada de manera habitual por la doctrina más autorizada, particularmente la italiana.

Acogiendo esta misma denominación, Troya Jaramillo, sostiene que: “potestad tributaria es una facultad o atribución jurídica que en forma abstracta, permanente, irrenunciable, y que en principio indelegable y legal, posee el Estado para establecer contribuciones para atender las obras y servicios públicos”.<sup>4</sup>

Esta definición lleva el agregado referente a la intencionalidad del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria para imponer y exigir el pago de tributos, cual es la de solventar el gasto público. Es del criterio igualmente este autor de emplear la denominación potestad tributaria pues considera que se trata del ejercicio de una facultad que ostenta el poder público del Estado, consistente en la utilización del mismo, el cual es preexistente y tiene carácter objetivo, siendo por tanto, potestad un concepto subjetivo en cuanto tal poder es atribuido al Estado.<sup>5</sup>

En esta misma línea, Spisso prefiere utilizar el término potestad tributaria, a fin de despojarla de resabios autoritarios que la denominación poder tributario conlleva, pues

---

<sup>3</sup> José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994, p. 123.

<sup>4</sup> José Vicente Troya Jaramillo, “Finanzas Públicas y Constitución”, en *Estudios sobre la constitución ecuatoriana de 1998*, Valencia, tirant lo blanch, 2005, p.345.

<sup>5</sup> Troya Jaramillo, op. cit pp. 344 -345.

para este autor la denominación poder tributario, no distingue entre el Estado legislador o fuente del derecho, la Administración financiera como titular de potestades normativas y esa misma Administración como titular de un haz de derechos y situaciones jurídicas.<sup>6</sup>

De igual forma Villegas, identifica la potestad tributaria con la capacidad, facultad o atribución jurídica que tiene el Estado para crear en forma unilateral los tributos.<sup>7</sup>

Por su parte, Giuliani Fonrouge, utiliza la expresión poder tributario señalando: “La expresión poder tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del estado de exigir contribuciones respecto a personas o bienes que hallan en su jurisdicción”<sup>8</sup>

Con este mismo término, De la Garza, sostiene: “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”<sup>9</sup>

El Estado entonces, en su condición de soberano impone tributos a sus administrados sin mediar consentimiento de éstos, pues la aceptación o no de una detracción patrimonial en su contra no incide en el ejercicio mismo de esta facultad jurídica.

---

<sup>6</sup> Rodolfo Spisso, “Poder Tributario y su distribución”, en Horacio García Belsunce (dir) *Tratado de Tributación, t. I, Derecho Tributario*, volumen 2, Buenos Aires, pp.1-4.

<sup>7</sup> Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, t. I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980, 3era ed., p.178, citado por José Vicente Troya, op. cit. p.345.

<sup>8</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, t. I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1970, p. 268, citado por José Vicente Troya, op. cit., p. 344.

<sup>9</sup> Sergio F. de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa S.A, 1985, p, 203, citado por José Vicente Troya, op. cit., p.344.

Si bien el poder tributario o potestad tributaria es ejercido por el Estado bajo su poder de imperio, no es menos cierto que esta capacidad debe estar legitimada a través de un apalancamiento jurídico, con reconocimiento en la fuente primaria del derecho cual es la Constitución Política del Estado, como instrumento en el que descansa el ordenamiento jurídico y político supremo en un *Estado de Derecho*,<sup>10</sup> y que encuentra desarrollo en la demás normativa secundaria.

En este orden, el poder tributario o potestad tributaria marcha por los derroteros constitucionales, los cuales han de determinar sus efectos y alcances.

En el desarrollo de su potestad normativa tributaria el Estado no tiene otros límites que los derivados de la propia Constitución.<sup>11</sup> Así pues, si el ejercicio del poder tributario o potestad tributaria -entendida como potestad tributaria normativa-, encuentra legitimación en el reconocimiento constitucional, precisamente en este espectro halla sus límites y encuadramiento para racionalizar su ejercicio en base a la observancia de principios generales y de principios propios del tributo y de la tributación recogidos y reconocidos constitucionalmente, los que han de decantar su desarrollo e impacto en los administrados.

Un importante sector de la doctrina española, alemana e italiana en torno a la utilización de una denominación omnicomprendiva para referirse al conjunto de atribuciones del Estado en materia tributaria o financiera, se inclina por la expresión “función financiera o tributaria”, con preferencia a la de “poder financiero o tributario”, pues la función

---

<sup>10</sup> Se entiende por Estado de derecho aquel estado dentro de cuyo ordenamiento jurídico existe una separación de los poderes legislativo, ejecutivo y judicial. Dentro del ordenamiento jurídico del Estado de derecho también tiene que existir una declaración y garantía de derechos y libertades fundamentales.

<sup>11</sup> Pérez de Ayala y González García, op. cit., p.128.

pone de manifiesto la vinculación del ejercicio del poder a la observancia de determinados principios, normas o deberes constitucional o legalmente establecidos.<sup>12</sup>

El tratamiento doctrinario del poder tributario ha sido tradicionalmente desarrollado en torno a las relaciones tributarias que se generan entre sus actores y proyectadas en dos ámbitos. Así pues, el poder tributario o potestad tributaria como elemento identificador de la soberanía del Estado y por consiguiente de su autoridad, se plasma y desarrolla en un plano abstracto en el que el Estado se encuentra en una posición de superioridad frente a sus administrados, y que se traduce en su acción como legislador, como creador de la norma tributaria; en tanto que en otro plano, en un plano concreto, este poder o potestad identifica a un Estado administrador orientado a la aplicación de la norma tributaria, plano en el que Estado y administrados están en igualdad, en razón de que la norma constriñe a ambas partes.

El primer plano comporta una relación política de poder y el segundo una relación jurídica tributaria obligacional. Así pues, la potestad tributaria es una relación política de supremacía-sujeción, mientras que la obligación tributaria es un vínculo jurídico y por consiguiente de igualdad entre las partes.<sup>13</sup>

La posición de G.A. Michelle, recogida y acogida por Pérez de Ayala y González García, sustenta que el poder o potestad tributaria refiriéndose al poder legislativo que corresponde al Estado, se denomina potestad tributaria normativa, en tanto que el poder o potestad de la Administración pública tendente a aplicar las normas tributarias, se denomina potestad de imposición o tal como cita Troya Jaramillo, *competencia*

---

<sup>12</sup> Rodolfo Spisso, en García Belsunce, op. cit., p. 4

<sup>13</sup> José Carlos Bochiardo, "Derecho Tributario sustantivo o material", en García Belsunce (dir), *Tratado de Tributación t. I, Derecho Tributario*, volumen 2, Buenos Aires, p. 132.

*tributaria*. La primera ubica a un Estado legislador, expresión en último término de su soberanía, y la segunda a un Estado administrador.

Así pues, acorde a esta diferenciación Troya Jaramillo abona argumentación señalando que la potestad tributaria es de creación de tributos mientras que la potestad de imposición o competencia tributaria es de aplicación de los mismos; la primera se desenvuelve en un plano conceptual y la segunda en un plano concreto; la primera en el ámbito temporal es anterior a la segunda.<sup>14</sup>

La diferencia entre una potestad tributaria normativa, esto es, del poder de establecer tributos, y una potestad de imposición, es decir, del poder-deber de aplicarlos en cada caso concreto, tomando igualmente el criterio de G.A. Michelle, por Pérez de Ayala y González, estriba en que la primera se la ejerce en el propio del *imperium* o la supremacía (poder tributario) y la segunda, en el marco de la relación crédito-deuda; y, que por tales connotaciones se ubican consecuentemente en planos distintos.<sup>15</sup>

Sumando criterio en torno a esta distinción, Valdés Costa, citado por Bochiardo, analizando las relaciones jurídico-tributarias, expresa:

El poder estatal de imponer tributos, y la correspondiente situación del contribuyente como súbdito, se agota con la emisión de la ley; el órgano administrativo es sólo acreedor de una suma de dinero, sometido al igual que el contribuyente, a la ley y a la jurisdicción, sin perjuicio de los privilegios que aquélla le conceda expresamente. Es la aplicación de los principios

---

<sup>14</sup> José Vicente Troya, op, cit, p.347.

<sup>15</sup> José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, “Los sujetos de la potestad de imposición. El sujeto activo. El sujeto pasivo de la potestad de imposición y el sujeto pasivo de la prestación tributaria. El contribuyente”, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994, p.206.

fundamentales de legalidad y tutela jurisdiccional, que derivan del principio también fundamental de igualdad jurídica de las partes.<sup>16</sup>

En esta esfera, las relaciones tributarias, tanto sustantiva como administrativa, penal y procesal a las que alude Jarach, son relaciones jurídicas y no de poder.<sup>17</sup>

Siguiendo a este autor, el poder tributario se agota en la Ley y después no puede hablarse ya de poder tributario y sí de ejercicio de ese poder.<sup>18</sup>

No obstante, para las construcciones dogmáticas autoritarias, la imposición tributaria y su regulación se basa sólo en el poder de imperio del Estado y la consecuente preeminencia del derecho público. Al efecto Giannini, figura prominente de la doctrina italiana y defensor de esta teoría afirma que el impuesto no tiene otro fundamento jurídico que lo justifique, si no es el de la sujeción a la potestad tributaria del Estado, y que la Constitución italiana que recoge el principio material de capacidad contributiva, no es vinculante para el legislador, es más bien una máxima que no encierra una norma obligatoria y, en consecuencia, no es apto para constituir un requisito esencial del impuesto, siendo en el mejor de los casos una orientación para el legislador para su labor, de la que puede prescindir, pues carece de la vinculatoriedad de toda norma jurídica.<sup>19</sup>

En tanto que para Queralt, las concepciones autoritarias que reconocen la relación tributaria como relación de poder no tienen asidero, pues a su juicio no es admisible que

---

<sup>16</sup> José Carlos Bochiardo, en García Belsunce, op. cit., p. 126

<sup>17</sup> Dino Jarach, *El hecho imponible*, p.57.

<sup>18</sup> Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Edi, Linceo Cima, 1957, p. 43, citado por Ignacio Blanco Ramos, *Derecho Tributario*, parte general y legislación española p.23.

<sup>19</sup> G.A. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, citado por Queralt, op. cit., p. 145.

la ley tributaria pueda sujetarse exclusivamente a principios formales -básicamente el principio de reserva de ley y legalidad-, sino también a principios materiales, fundamentalmente el de capacidad contributiva, principios que han sido marginados y confinados al ámbito metajurídico por las concepciones autoritarias a las cuales el autor en mención y un amplio sector de la doctrina contemporánea cuestiona y que inclusive en su momento fueron también objeto de reacción por teóricos alemanes como Nawiasky, Hensel, Blumenstein, Mirbt y otros.<sup>20</sup>

Repara el mismo autor que, dando por aceptado la vinculación del poder legislativo a los principios tanto formales como materiales sancionados por la Constitución, no puede sostenerse la persistencia de las concepciones autoritarias, puesto que a su entender el poder tributario no es sino el haz de facultades o potestades de que gozan los entes territoriales, representativos de intereses primarios, para establecer un sistema de ingresos.<sup>21</sup>

El poder tributario está delimitado en normas de Derecho Constitucional, generándose un límite jurídico, tanto más que en el campo tributario, como toda actuación estatal, tiene por norma el bien común, consecuentemente han de considerarse circunstancias de tipo social, económico, político o de otra índole, que hagan aconsejable no sobrepasar ciertos límites en la cuantía de los tributos e incluso en la elección de las fuentes de detracción, por lo que puede hablarse de otro límite socioeconómico.<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> Juan Martín Queralt, op. cit., p.147.

<sup>21</sup> Ibidem, p.148.

<sup>22</sup> Ignacio Blanco Ramos, op. cit., p. 25.

Lo cierto es que el término poder tributario conlleva una concepción autoritaria de las instituciones públicas y del ejercicio mismo de esta facultad cuyo fundamento es el poder del Estado, concepción latente aunque atenuada por la irrupción y posterior consolidación del Estado de Derecho nutrido por el desarrollo del constitucionalismo como expresión diametralmente opuesta a aquel poder estatal de antaño ilimitado y sujeto a caprichos de un soberano absoluto, sino más bien encuadrado en la observancia de principios formales y materiales de la tributación con rango constitucional – básicamente el de reserva de ley en el un caso y de justicia tributaria y capacidad contributiva en el otro- y coordinadamente expedidos por los órganos estatales, tradicionalmente el parlamento y actualmente compartida con organismos seccionales autónomos, con prerrogativas para ello, todo en el marco de lo establecido en la Carta Política del Estado, sobre el cual dicho ejercicio descansa y se legitima.

Vale decir que el Estado no ha perdido la capacidad jurídica de imponer tributos, por lo que en el plano abstracto subsiste el poder de imperio del Estado y su consecuente supremacía hacia los administrados, lo que más bien ha sucedido es que con la limitación al ejercicio del poder tributario por su subordinación a los principios tributarios constantes en la Constitución Política, éste se ha atenuado o relativizado.

Por otro lado, el ejercicio del poder tributario o potestad tributaria normativa es inherente al Estado y no puede delegarse, pero el poder de hacerla efectiva se puede transferir, acción denominada por Hensel como *competencia tributaria*, referente a la facultad de ejercitar la potestad tributaria en el plano material, o como lo señalaran autores antes citados, ejercitar la potestad de imposición, que no necesariamente puede ser ejecutada por el Estado, pues puede haber órganos dotados de competencia tributaria

y carentes de potestad tributaria, como ocurre con los concesionarios de obras públicas, entes públicos no estatales, económicos, etc.<sup>23</sup>

Siguiendo a Rodolfo Spisso,<sup>24</sup> el poder tributario goza de ciertos elementos o caracteres que lo identifican. En este sentido, sostiene que es abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable.

- Abstracto, en tanto el mandato del Estado se encuentra contenido en la norma, no obstante su cumplimiento material supeditado a la intervención de la Administración Tributaria.

Abona a este criterio aquél de considerar que el poder tributario como función tributaria abstracta, consiste en la elaboración de las normas tributarias y como función tributaria concreta, consiste en la actividad de determinación, liquidación y recaudación de los tributos.<sup>25</sup>

- Permanente, pues es connatural al Estado mismo, no siendo así la potestad de imposición o de cobro del tributo que es susceptible de extinción por el transcurso del tiempo.

- Irrenunciable, pues constituye para el Estado un elemento esencial para su subsistencia.

---

<sup>23</sup> Rodolfo Spisso, en García Belsunce, op. cit., p. 5.

<sup>24</sup> Ibidem p. 6.

<sup>25</sup> José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, op. cit., p. 133.

- Indelegable, en tanto la Carta Política reconozca potestad tributaria a diferentes órganos estatales, éstos la ejercen sin posibilidad de delegación pues de lo contrario se alteraría el régimen constitucional de distribución de competencia tributaria.

Finalmente la distribución del poder tributario o potestad tributaria normativa está en relación directa con la organización territorial del Estado en la medida que se reconoce constitucionalmente cuotas de poder tributario a entes públicos distintos al Parlamento como es el caso de los gobiernos seccionales autónomos, particularmente Consejos Provinciales y Municipios, -básicamente por políticas de descentralización de competencias y desconcentración de recursos- que gozan al igual que aquel, de potestad normativa originaria en tanto su fuente jurídica es precisamente la Carta Política. Distinta es aquella potestad que deviene de la delegación reconocida por la Constitución al Ejecutivo para asuntos específicos y para el ejercicio de la potestad reglamentaria, casos ante los cuales se da un poder o potestad tributaria derivada. Así pues, el poder tributario será originario o derivado dependiendo de la existencia o no de delegación.

## **1.2. El poder tributario en el marco de la Constitución Política del Ecuador**

La capacidad estatal para imponer tributos como cualidad inherente a su soberanía, y en la órbita propia de un Estado de Derecho, se legitima por estar formalmente reconocida en su cuerpo político y jurídico supremo, cual es la Constitución Política o Carta Magna.

Pero, el reconocimiento constitucional que legitima el ejercicio de esta cualidad del Estado, no implica que su práctica sea absoluta y desmesurada, sino más bien reglada y

racionalmente limitada, en base al acatamiento forzoso de principios que han ido penetrando en la esfera constitucional para frenar y modular el ejercicio estatal del poder tributario o potestad tributaria normativa.

El poder tributario del Estado al manifestarse de manera general aunque no exclusiva, mediante la expedición de una ley, debe observar elementos de orden socioeconómico de sus administrados, expresión de equilibrio de la norma, ante lo cual Hensel, señala:

Cuán poco el Estado, en la formación de la ley, puede ejercitar una fiscalización unilateral, si no quiere caer en la red que él ha tendido. La elección y la formación de las normas que contienen los hechos generadores, deben estar dominadas por la voluntad de equilibrar los intereses del contribuyente con el Estado. En el Estado democrático este principio tiene no solamente un significado de teoría financiera, sino también de política estatal.<sup>26</sup>

En este orden, el ejercicio del poder tributario se sujeta a la observancia de aspectos socioeconómicos, plasmados a través de principios reconocidos por las constituciones contemporáneas.

Al respecto, en la Constitución Política del Ecuador<sup>27</sup>, existen sendos enunciados que proclaman el poder tributario del Estado e igualmente aquellos en los que halla su límite y encuadramiento en base a los criterios aludidos, marco en torno al cual procedemos a referirnos.

El art. 97, numeral 10 referente a los deberes y responsabilidades de los ciudadanos, señala: “Pagar los tributos establecidos por la ley”.

---

<sup>26</sup> Albert Hensel, *Derecho Tributario*, trad. Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas, Rosario, Editorial Jurídica Nova Tesis, 2004, p. 93.

<sup>27</sup> Constitución Política del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 1 del 11 de agosto de 1998.

Explícitamente enuncia el poder tributario del Estado, pero moldeado por el principio de reserva de ley.

Significa que a primera vista, todo tributo debe ser establecido por ley, no obstante, acorde a otros enunciados evidenciaremos que este principio no es tan absoluto como en primera instancia supone.

La disposición en mención igualmente hace referencia a los ciudadanos como sujetos de deberes y responsabilidades, ante lo cual vale señalar que el art. 6 segundo inciso, sostiene que: “Todos los ecuatorianos son ciudadanos y, como tales, gozan de los derechos establecidos en esta Constitución, que se ejercerán en los casos y con los requisitos que determine la ley”.

Nuevamente se alude a la reserva de ley para el ejercicio de derechos reconocidos por la Carta Magna.

El art. 130 numeral 6, respecto de los deberes y atribuciones del Congreso Nacional, expresa: “Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo”

En el mismo sentido, el art. 141 numeral 3, señala que se requiere de expedición de una ley, para: “Crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los organismos del régimen seccional autónomo”

Tradicionalmente y por asimilación del constitucionalismo, el Parlamento como uno de los tres poderes del Estado, ha ejercido hasta no hace mucho, privativamente el poder para imponer tributos, sin embargo, se advierte por propia proyección constitucional que la tendencia actual es la de extender este poder a otros entes estatales, compartiendo consecuentemente el poder tributario con otros órganos del Estado distintos del Parlamento.

De lo dicho, la creación, modificación o supresión de tributos, llámese impuestos, tasas y contribuciones especiales y otros ingresos públicos, entendidos estos últimos como de aquellos no tributarios, deben necesariamente ser expedidos por ley, con la excepción dada para la creación, modificación o supresión de tasas y contribuciones especiales distintas de las anteriormente mencionadas y que expresamente correspondan crear a los organismos del régimen seccional autónomo, y para las cuales la reserva de ley no impera. En consecuencia, en el primer caso, estamos ante el ejercicio del poder tributario por parte del Congreso Nacional y el segundo, ante el ejercicio del poder tributario a cargo de los organismos del régimen seccional autónomo.

Tampoco obran de ley la facultad del Presidente de la República para fijar el arancel aduanero, las tasas que ciertas instituciones del Estado pueden crear, como es el caso del Consejo Nacional de la Judicatura y las entidades de control y, otros actos normativos como las resoluciones generales y obligatorias expedidas por los órganos de la Administración Tributaria, en el ámbito de gestión del tributo.

Respecto de los gobiernos seccionales autónomos, el art. 228, señala:

Los gobiernos seccionales autónomos serán ejercidos por los consejos provinciales, concejos municipales, las juntas parroquiales y los organismos que determine la ley para la administración de las circunscripciones territoriales indígenas y afroecuatorianas.

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.

Como se advierte, los gobiernos provincial y cantonal gozan de autonomía y de facultad legislativa, y en uso de esta facultad pueden dictar ordenanzas, creando modificando o suprimiendo tasas y contribuciones especiales de mejoras. Obsérvese una distinción respecto a las disposiciones antes aludidas, pues este artículo no se refiere a contribuciones especiales simplemente sino a contribuciones especiales de mejoras.

Se entiende que el constituyente quiso distinguir aquellas contribuciones especiales que se encuentran sometidas al imperio de la ley y consecuentemente bajo la potestad tributaria normativa del Congreso Nacional, de aquellas contribuciones especiales de mejoras inmersas exclusivamente en el régimen seccional autónomo, en las que no impera la ley sino la ordenanza como expresión de la facultad legislativa de los organismos seccionales autónomos en ejercicio del poder tributario taxativamente reconocido a éstos por la Constitución.

Acorde a lo descrito queda entendida la redacción del art. 257 segundo inciso, que reza: “Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.

El poder tributario atribuido al Congreso Nacional y a Consejos Provinciales y Concejos Municipales, es pleno u originario, pues resulta de un mandato directo de la Constitución para dicho ejercicio, en tanto que aquel generado por delegación expresa

de la propia Carta Política al Presidente de la República, y a ciertos organismos estatales mediante la expedición de ley, exclusivamente para tasas y contribuciones especiales, como se invoca en la disposición última citada, constituye un poder tributario derivado.

En el primer caso, el art. 257 primer inciso, palmariamente señala: “Solo 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”

En el segundo caso, constan sendas disposiciones que acreditan un ejercicio de poder tributario derivado.

Así pues, el art. 257 tercer inciso, establece que: “El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana”. Facultad actualmente menguada por la adopción y primacía de políticas estatales orientadas a cumplir objetivos de integración regional y subregional entre estados, constante en tratados internacionales y desarrolladas por entes supranacionales que en la práctica acarrearán poca o nula autonomía presidencial para dicha fijación o modificación.

El art. 181 numeral 1, faculta al primer mandatario una vez declarado el estado de emergencia: “Decretar la recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones”.

Encontramos de un lado, delegación expresa, puntual y muy subsidiaria para el ejercicio de poder tributario a cargo del Presidente de la República, y de otro, una facultad

excepcional de aplicación de tributos a su cargo que no representa propiamente ejercicio de poder tributario.

No obstante, dispone de una prerrogativa fundamental que limita el ejercicio de poder tributario a cargo del Congreso Nacional y que atiene inclusive al orden de las finanzas públicas, pues el art. 147, señala: “Solamente el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto o modifiquen la división político-administrativa del país”.

En cuanto a los organismos públicos, el art. 207, en la parte pertinente expresa: “...el Consejo Nacional de la Judicatura fijará el monto de las tasas por servicios judiciales...”

El art. 46, señala: “El financiamiento de las entidades de salud provendrá de aportes obligatorios, suficientes y oportunos del Presupuesto General del Estado, de personas que ocupen sus servicios y que tengan capacidad de contribución económica ...”

El Art. 78, en el punto que nos interesa, enuncia: “... Por su parte, las universidades y escuelas politécnicas crearán fuentes complementarias de ingresos y sistemas de contribución ...”

La disposición transitoria décimo tercera, en lo que viene al caso, dice: “... Las universidades y escuelas politécnicas podrán seguir cobrando derechos y tasas por servicios”

La disposición transitoria trigésima séptima, señala en la parte que nos ocupa, que los ingresos provenientes del cobro de tasas por el uso de facilidades aeroportuarias y portuarias, deberán destinarse exclusivamente para cubrir las necesidades de inversión y operación en estas áreas, así como de los organismos de regulación y control de dichas actividades.

Por lo expuesto, se confirma en todos estos eventos e inclusive en aquellos previstos directamente en ley, el ejercicio de poder tributario derivado a cargo de organismos públicos, y que se caracteriza por el imprescindible amparo de la vigencia de una ley por propia prescripción constitucional, que crea y regula exclusivamente tasas y contribuciones especiales como retribución a los servicios por éstos prestados.

Finalmente, el poder tributario o potestad tributaria normativa, está modulado por principios que caen en la órbita tributaria y que tienen rango constitucional. En este sentido, el principio de reserva de ley al tenor de lo detallado, se encuentra expresamente reconocido por la Carta Magna, al igual que otros principios que a la vez que imperan, orientan al régimen tributario, contenidos en el art. 256, que proclama:

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.

Resulta evidente la proyección extrafiscal del Estado, al considerar a los tributos como instrumentos de política económica general.

Los principios consagrados en la Constitución Política sean formales como el de reserva de ley, seguridad jurídica, irretroactividad y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, distinción dada por Rodríguez Bereijo,<sup>28</sup> o de orden material como el de justicia tributaria en el que comprenden la capacidad contributiva, proporcionalidad, generalidad, igualdad, equidad y no confiscatoriedad, constituyen en conjunto el patrón por el cual discurre y se desarrolla el régimen tributario y que proporcionan en mayor o menor medida certidumbre jurídica al administrado y una racional aplicación del poder tributario por parte del Estado.

### **1.3. El principio de legalidad y el de reserva de ley. Su rigidez y flexibilización**

El principio de legalidad se remonta a la Carta Magna de 1215 del reino inglés, como limitación al poder impuesta por los nobles al monarca llamado Juan Sin Tierra, aunque a palabras de Uckmar,<sup>29</sup> se remonta a una época inclusive anterior, que no obstante, surge como expresión de lucha contra el poder absoluto del soberano y en procura de proteger el derecho de propiedad de la arbitrariedad de la autoridad, creándose para el efecto el parlamento, que a la postre se erige como el órgano representativo por excelencia.

Principio que adquiere mayor relevancia en la configuración del Estado de derecho como resultante del influjo de las revoluciones francesa y norteamericana, prohijado en la magnificencia constitucional y a partir del cual se garantiza que, solo por acto normativo de uno de los poderes del Estado, en este caso del parlamento, se pueda

---

<sup>28</sup> Alvaro Rodríguez Bereijo, “El sistema tributario en la Constitución. Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 12 No. 36, Septiembre-Diciembre, 1992, pp. 26-55.

<sup>29</sup> Víctor Uckmar, *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2002.

afectar a la esfera de la propiedad y de la libertad individuales, y que al mismo tiempo tutele dichas libertades como evidencia de un racional ejercicio de autoridad por parte de los poderes públicos hacia sus administrados.

En torno a esta alusión, cabe distinguir conceptualmente el principio en sus expresiones *legalidad* y *reserva de ley*. La legalidad, consiste en que los actos de administración deben sujetarse a norma legal; en tanto que la reserva de ley, opera en relación a la fuente, esto es, que solo por ley se pueden crear, modificar o suprimir tributos.

Al efecto, Casás<sup>30</sup> distingue entre el principio de legalidad, en general o más precisamente en la faz aplicativa; y, el principio de reserva de ley, en particular, esto es, atendiendo a las fuentes generadoras de los preceptos. Sostiene el mismo autor, que la vinculación positiva, en cuyo mérito la administración solo puede desempeñarse en las materias para las que cuenta con autorización en forma inmediata, o incluso mediata, por habilitación de la ley, se denominada *principio de legalidad*. Cosa distinta es la relación entre la ley, y su competencia privativa en determinadas materias, como es el caso de la tributaria, y las demás normas jurídicas que no tienen rango de ley y que carecen de aptitud para regular tales competencias, aspecto que nos introduce a la noción *de reserva de ley*.

Este principio es ampliamente desarrollado por la doctrina y reconocido en los cuerpos constitucionales contemporáneos, por el cual la obligación de pagar tributos tiene como única fuente la ley. Aseveración que, acorde a la distinción señalada, plasma

---

<sup>30</sup> José Osvaldo Casás, “Como se han manifestando los principios comunes del Derecho Constitucional Tributario en la República Argentina”, en Víctor Uckmar, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2002, p. 134.

propriadamente al principio de reserva de ley, identificado con el inveterado aforismo “nullum tributum sine lege”, o “no taxation without representation”, este último identificado con la idea de autoimposición, en razón del consentimiento al gravamen por parte de los obligados por medio de su representantes en el parlamento; en tanto que la legalidad se refiere al principio del general sometimiento de la administración en todas sus actuaciones a la ley.

Principio de gran connotación, si partimos que la ley tiene en los Estados de Derecho contemporáneos importancia vital por expresar el sentido de la voluntad general manifestada en los parlamentos por los representantes de la comunidad.<sup>31</sup>

Así pues, cada constitución en mayor o menor rigor ha ido incorporando este principio.

El principio de reserva de ley identificado así por la doctrina, se inserta en el ámbito de la creación normativa de los tributos para establecer límites a las potestades del Estado y sus gobernantes. En este sentido Lewin Figueroa,<sup>32</sup> hace referencia a que la reserva de ley tiene que ver directamente con el tipo de norma que se requiere para la creación y, en general, para la modificación de los tributos y, con la precisión acerca de qué elementos y definiciones deben estar contenidos en ella.

Y es precisamente a las leyes que las constituciones reservan la fuerza de legitimar los presupuestos y de establecer las contribuciones, situación según Miguel Valdés

---

<sup>31</sup> Luis Carballo Balvanera, “El principio constitucional de justicia fiscal”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, Trabajos presentados en el curso intensivo sobre Principios Tributarios Constitucionales celebrado en la Universidad de Salamanca, España, en el mes de Septiembre de 1989, p. 73, Co-Edición del Tribunal fiscal de la Federación, (México) Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domecq, (México), Salamanca, 1989.

<sup>32</sup> Alfredo Lewin Figueroa, “Conflicto de Principios”, en *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, p. 20.

Villarreal,<sup>33</sup> se conoce como el principio de legalidad en materia de contribuciones, cuyo principio alcanza su mayor significado cuando las leyes que las regulan forman un sistema desde el punto de vista jurídico.

### **1.3.1. Desarrollo y reconocimiento en la Constitución Política del Ecuador**

El principio de reserva de ley está determinado en la Constitución Política del Ecuador vigente, (Decreto Legislativo No. 000. RO/ 1 de 11 de Agosto de 1998) y a la cual nos remitimos.

El tratamiento de este principio implica indefectiblemente aludir al poder tributario, ya que no se puede tratar el uno sin dejar de considerar al otro, pues el poder tributario va tomando ciertos matices en la medida en que el principio de reserva de ley se expresa en veces de manera rígida y en otras de forma flexible.

Se ha hecho referencia al art. 130 numeral 6, que trata de los deberes y atribuciones del Congreso Nacional, como el de establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, con la excepción dada para las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo.

Ya no se puede sostener que solo por ley puede crearse, modificarse o suprimirse tributos, pues como se advierte al tenor de lo prescrito en el texto constitucional, la

---

<sup>33</sup> Miguel Valdés Villarreal, “La justicia en las distribuciones” en *Principios Tributarios Constitucionales*, co-edición Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domecq (México), 1989, p. 13.

potestad tributaria normativa es compartida por el Congreso Nacional y por los consejos provinciales y concejos cantorales como gobiernos seccionales autónomos.

Confirma lo dicho, el enunciado constitucional constante en la primera parte del primer inciso del art. 257, que dice: “Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos...”

Si bien el principio de reserva de ley se ha atenuado, no es menos cierto que su aplicación en el sentido más rígido y ortodoxo se mantiene para los impuestos, tasas y otros ingresos públicos incluidos las contribuciones especiales distintas a las creadas por el régimen seccional autónomo mediante ordenanzas, conforme se advierte en el segundo inciso del art. 257, al señalar que las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

Otra variante que evidencia la atenuación del principio de reserva de ley, lo constituye las atribuciones otorgadas al Presidente de la República, en cuanto a fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana y la de decretar la recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones una vez declarado el estado de emergencia.

De lo dicho se infiere que el monto del importe arancelario y los actos normativos tendentes a la recaudación tributaria a cargo del Presidente -estos últimos aunque de manera excepcional- no están sujetos a la rigidez del principio de reserva de ley.

Vale recalcar que el principio sufre igualmente cierta matización en el ámbito de la creación, modificación o supresión de impuestos, al consagrar el art. 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 división político-administrativa del país.

Aunque esta disposición tiende más a evidenciar la limitación del poder tributario del Congreso Nacional, no es ajena a la proyección y desarrollo del principio de reserva de ley, particularmente al momento de relacionarla con la expedición de ordenanzas que puedan modificar los impuestos.

Finalmente, las Constituciones ecuatorianas más recientes, ya la de 1978 con sus sendas reformas, o la de 1998, que actualmente mantiene vigencia, no aluden a los elementos del tributo que deben obrar de ley. Cosa distinta se presentaba en la Constitución ecuatoriana expedida el 25 de mayo de 1967, que en su art. 99, señalaba: “Legalidad del Impuesto.- La ley determinará el objeto imponible, el tipo de gravamen, las exenciones y deducciones, los reclamos y recursos en favor de los contribuyentes”.

El mérito de esta disposición, que aunque se remite específicamente al impuesto y no al tributo en general, y no incluye a los sujetos de la relación jurídico tributaria como elementos sustanciales del tributo, estriba en que establecía ciertos elementos que deben obrar de ley. Por lo que ante la actual falta de precepto constitucional de esta índole, que permitiría zanjar el conflicto sobre qué elementos deben obrar de ley, sale de suyo a relucir el punto que a continuación se trata.

### 1.3.2. Elementos que deben obrar de ley

Según lo reseña Lewin Figueroa, la teoría clásica en materia tributaria sostiene que la ley debe contener todos los elementos relativos a la existencia y a la cuantía de la obligación tributaria, además de los sujetos obligados. Otras teorías denominadas de “legalidad atenuada o flexible”, consideran que la ley no necesariamente debe contener todos los elementos propios de la obligación tributaria.<sup>34</sup>

En esta última línea, González García, aludiendo a la Constitución Española, sostiene:

Así pues, el principio de legalidad tributaria viene recogido en nuestra constitución en su forma más atenuada. No es necesario que el legislador primario configure todos los elementos que originan las correspondientes prestaciones de los ciudadanos, bastaría con que en la ley se determinen los elementos esenciales del tributo, gozando de la facultad de delegar en el poder ejecutivo la regulación de los restantes elementos. De este modo, la reserva atenuada constituye una clara expresión de confianza en el gobierno por parte del poder legislativo, o el reconocimiento explícito de su impotencia<sup>35</sup>

Acorde a lo dicho resulta evidente que la Administración está habilitada para el ejercicio de actos normativos que desarrollen la norma legal tributaria, a través del ejercicio de su potestad reglamentaria, pero en todo caso, sujetos a los límites y fronteras impuestas por la propia ley.

En el mismo sentido, Uckmar, señala: “La experiencia demuestra que los parlamentos no tienen la posibilidad de cumplir con la función legislativa acabadamente; por tanto,

---

<sup>34</sup> Alfredo Lewin Figueroa, op, cit., p. 21.

<sup>35</sup> Eusebio González García, citado por Alfredo Lewin Figueroa, op. cit. p. 22.

esta cada día, viene confiada cada vez más al poder ejecutivo”. De tal forma que, del ejecutivo pueden emanar disposiciones que tengan eficacia legislativa siempre que se encuentre explícitamente autorizado por una norma primaria.<sup>36</sup>

Se verifica la vigencia del principio de legalidad en la medida que el poder ejecutivo vía delegación del Parlamento y acorde a previsiones constitucionales, al poder dictar normas calificadas como leyes formales se le aplica un control sobre su participación, caso que no ocurre cuando dicta normas de menor jerarquía como es el caso de reglamentos, que deberían contener solo normas de complemento, meramente ejecutivas, dentro de los límites establecidos por las normas primarias.

En materia tributaria aquella parte del régimen jurídico que no se encuentra establecida en la ley o en los actos que a ella se equiparan, resulta del ejercicio de potestades administrativas, es decir, es efecto de actos de la administración pública, con relevancia jurídica externa. Básicamente los reglamentos.<sup>37</sup>

El principio de reserva de ley, a criterio de González García,<sup>38</sup> acogiendo a su vez la doctrina italiana, destaca dos modalidades: la primera, como acto legislativo primario, que consiste en que se exige ley no para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino tan solo para crearlo; y, la segunda, el principio de reserva de ley propiamente dicho para regular una materia determinada.

---

<sup>36</sup> Víctor Uckmar, op. cit. p. 17.

<sup>37</sup> Andrea Fedele, “El principio de Reserva de Ley”, en Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario t. 1*, Bogotá, Editorial Temis S.A, 200, p. 86.

<sup>38</sup> Eusebio González García, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, co-edición Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domezq (México), 1989, p. 402.

En esa misma línea el citado autor invoca el análisis a la constitución italiana sobre el que se ha elaborado la reconocida doctrina italiana, señalando “sólo se requiere una ley formal para crear las instituciones tributarias, pero no parece exigirse la misma para regular todos los elementos materiales y administrativos del tributo, lo cual, al menos respecto a estos últimos resultaría absurdo”.<sup>39</sup>

Un notable sector de la doctrina italiana asume la exigencia que en la ley que establezca el tributo se definan los elementos fundamentales que sirven para identificarlo, como los sujetos, el hecho imponible y el régimen de exenciones, mas no sería necesario la regulación de los elementos formales o de carácter cuantitativo, como son la base imponible y tarifas, bastando para éstos que la ley precise los criterios básicos y sus límites, que tiendan a evitar la eventual discrecionalidad de la administración y garantizar el preciso importe del tributo.

Al respecto Fedele, sostiene que la ley no puede limitarse a una mera atribución de competencia normativa al ejecutivo, sino que puede determinar, al menos parcialmente, el régimen jurídico del tributo, pues la teoría que al respecto ha prevalecido afirma que la ley como norma primaria debe contener la regulación directa de los elementos que identifican el tributo (sujetos y hecho imponible).<sup>40</sup>

Seguidamente señala, en la misma línea del español González García, que el área en donde resulta posible y legítima la atribución a la norma secundaria de unas potestades normativas significativas y que, por tanto, requiere el establecimiento de unos criterios y unos límites para su ejercicio, suele identificarse con el régimen de la alícuota (o de la

---

<sup>39</sup> Ibidem, p. 402.

<sup>40</sup> Andrea Fedele, op. cit. 177.

determinación de la cuantía de los tributos de cuantía fija), así como con determinados aspectos de la teoría de la base imponible y ciertas situaciones específicas dentro del régimen “formal” y “procedimental” del tributo siempre que resulten adecuadas a la función típica de este, dentro del contexto del sistema tributario.<sup>41</sup>

Norma secundaria que evidencia el ejercicio de la potestad reglamentaria a cargo del ejecutivo.

Acorde a estos planteamientos, se asume que el principio de legalidad tiene un valor relativo, que requiere interpretación laxa, que según Montaña Galarza<sup>42</sup>, licenciaría para que el tributo se integre “conforme a la ley” y por una fuente normativa diferente, como es el caso del reglamento, pero con la condición de que la norma con rango de ley admita tal proceder, señalando los parámetros mínimos y máximos para determinar los elementos cuantitativos, y responda a justificaciones racionales.

De otro lado, la teoría clásica no ha dejado de tener eco en algunas legislaciones tributarias, como es el caso de la mexicana, pues según el criterio de Villalobos Ortiz<sup>43</sup> si la contribución -entendida como tributo-, debe estar establecida en una ley, no sería lo correcto a la luz del sistema mexicano, que la creación fuera incompleta, dejando a otros instrumentos no formales el complemento de la misma, lo cual ocurriría en el caso de que la Ley Tributaria no regulase los elementos esenciales de la unidad, ya que la

---

<sup>41</sup> Ibidem, p 182.

<sup>42</sup> César Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina”, en *Tópicos fiscales contemporáneos*, edit. Aimée Figueroa Neri, Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas (CUCEA), Universidad de Guadalajara, Guadalajara, 2004, p. 220.

<sup>43</sup> María del Consuelo Villalobos Ortiz, El principio de legalidad en materia tributaria a la luz del derecho constitucional mexicano, en *Principios Tributarios Constitucionales*, co-edición Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domecq (México), 1989, pp. 472-487.

contribución como tal, no quedaría establecida en ley, violándose consecuentemente el principio de legalidad, tanto más que, la constitución no admite concesiones.

Siendo así, la ley, tanto en su aspecto formal como material, debe determinar con toda exactitud los caracteres esenciales de la contribución, como son: objeto, sujeto, base imponible, cuota o tarifa y época de pago.

Esta concepción más estricta del principio de reserva de ley sobre los elementos sustanciales del tributo, a más de los sujetos y del hecho generador, se extiende a la base imponible, tarifa y fecha de pago, con lo que la intervención del ejecutivo dentro su facultad reglamentaria, antes de propender al desarrollo de la norma legal para la fijación de la base imponible y la tarifa, fundamentalmente, constituye el instrumento necesario para el debido respeto a la ley, tanto para los contribuyentes como para la Administración, en su función de verificación, liquidación y recaudación de tributos, constituyéndose en un recurso indispensable para la observancia del principio de legalidad, tanto más que, siendo excepción del propio principio, tiene su finalidad al igual que otros actos normativos secundarios dentro del régimen general normativo tributario.

En la misma línea, Valdés Costa manifiesta:

La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la

responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales.<sup>44</sup>

De las posiciones planteadas, el principio de reserva de ley, en mayor o menor grado de rigidez o en su caso, de flexibilización, coinciden en que sobre los elementos esenciales del tributo, llámese hecho imponible, sujetos y exenciones, opera el principio de reserva de ley con absoluta rigidez. Cosa que no ocurre en la apreciación de otros elementos como base imponible y tarifa, fundamentalmente, ante los cuales, las posiciones son diferentes, dependiendo de su proyección y desarrollo en los distintos textos constitucionales, pues en unos se advierte la visión ortodoxa del principio para el tratamiento de estos elementos, en tanto que en otros, se lo maneja con manifiesta flexibilidad.

Siguiendo al profesor Valdés Costa, el concepto de atenuación o flexibilidad del principio de legalidad no es aplicable a las constituciones latinoamericanas en las que se lo ha tratado de manera rígida, basado en el principio de separación de las funciones legislativas y administrativas, aunque admite la posibilidad de considerarse ciertas excepciones, -entre las que podrían figurar valoraciones de carácter técnico para la cuantificación de la base imponible- ante lo cual resulta preferible a juicio del mismo autor, el instrumento de la delegación de competencias y de los decretos-leyes o medidas provisorias, dada la necesidad en ciertos casos de aumentar las funciones colegisladoras del Poder Ejecutivo, particularidades que, no obstante, han definido las

---

<sup>44</sup> Ramón Valdés Costa, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, ediciones Depalma, 1996 p. 162.

diferencias entre las constituciones italiana y española, respecto de las latinoamericanas, en cuanto al criterio con el que han manejado el principio de legalidad.<sup>45</sup>

### **1.3.3. Atenuación del principio en torno a un nuevo criterio que extiende el poder tributario**

A medida que los Estados han ido reconociendo mayores atribuciones a gobiernos locales para el ejercicio de actividades hasta no hace mucho emprendidas exclusivamente por el gobierno central, los procesos de descentralización de competencias y desconcentración de recursos, se han constituido en las más genuinas expresiones de política estatal que promueve una nueva concepción del quehacer público.

En esta línea, juega un rol de suprema importancia la provisión de capacidad normativa hacia los gobiernos seccionales autónomos, legitimada por su reconocimiento en la Carta Política y enfocada a la generación de tributos dirigidos hacia los administrados de sus jurisdicciones, de forma que garantice un paulatino desligamiento e independencia económica del poder central, acompañada de una potenciación en su capacidad de autogestión.

Conforme a esta realidad, Troya Jaramillo, señala:

El principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. Los gobiernos seccionales provinciales y cantonales del régimen seccional autónomo, premunidos de la autorización constitucional,

---

<sup>45</sup> Ibidem, p. 142.

mediante ordenanza, están en la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.<sup>46</sup>

Ante esta tendencia, la posturas tradicionales sobre el principio de legalidad aplicado de una manera absoluta e inflexible, ha perdido peso, pues a estos tiempos no cabe afirmar que la creación, modificación o supresión de tributos depende exclusivamente de la expedición de ley, pues entes públicos distintos al Parlamento, por propias prescripciones constitucionales, como es el caso de los municipios, gozan de poder tributario o de potestad tributaria normativa, canalizada a través del ejercicio de facultades legislativas que derivan en la vigencia de normas jurídicas distintas a la ley, pero con igual grado de aplicabilidad e imperio en los ámbitos que gobiernan. Así pues, el principio de reserva de ley o de legalidad se ha relativizado en el contexto tributario más amplio, quedando no obstante limitada su aplicación más pura en lo relativo a la determinación de sus elementos esenciales, y en el caso de la legislación ecuatoriana, a la creación, modificación y supresión de impuestos, tasas y contribuciones especiales distintas de las del régimen seccional autónomo.

De otro lado, la proyección extrafiscal del Estado ha generado el robustecimiento del Poder Ejecutivo, puesto que vía delegación, puede ejercer potestad tributaria para la creación de tributos mediante actos con fuerza de ley, o en un plano jerárquico menor pero no menos importante, el ejercicio de potestad reglamentaria, ésta última la más admitida, orientada al desarrollo de la norma tributaria, básicamente en lo que al régimen de tarifas se refiere; en todo caso, bajo los parámetros previstos por la misma

---

<sup>46</sup> José Vicente Troya Jaramillo, "El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano", en *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1999, p. 451.

ley, y que, como se ha evidenciado de lo expuesto, reconocidos en mayor o menor rigor por las constituciones contemporáneas.

En el caso ecuatoriano, el Código Tributario prescribe que deben obrar de ley los elementos esenciales del tributo como los sujetos, el hecho generador, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones, los reclamos y recursos, así como el régimen de sanciones por infracciones tributarias: defraudaciones, contravenciones o faltas reglamentarias, bajo el principio consagrado en el derecho penal, de que no hay delito sin ley que lo prevea.

Vale citar que el pueblo dispone de un instrumento válido y con reconocimiento constitucional para poderse pronunciar en temas autorizados por la Constitución que bien podrían ser tributarios, en la medida en que también implican reformas constitucionales, posibilidad que no obstante, se activa en la forma que la Carta Política prevé, pero que puede ser viable siempre que no sea convocada por propia iniciativa popular, pues ésta es precisamente la opción que proscribiera el art. 108 del texto constitucional ecuatoriano.

Respecto a la Comisión de Legislación y Codificación, ésta se encuentra facultada, entre otras cosas, para preparar proyectos de ley, conforme lo consagra el art. 139 de la Constitución Política del Ecuador, y si son proyectos de ley en materia tributaria, específicamente de impuestos, deben ser remitidos exclusivamente al Presidente de la República, pues según el art. 147 de la Carta Fundamental, solamente el primer mandatario puede presentar proyectos de ley en virtud de los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos.

#### **1.4. Tratamiento constitucional del principio de legalidad en los países de la Comunidad Andina, en torno al desarrollo del principio y a los elementos que comprende.**

El principio de legalidad está consagrado en las Constituciones de la Comunidad Andina, cada una con sus particularidades, aunque en esencia sus consideraciones muy similares, las que procedemos a detallar a continuación.

La Constitución boliviana<sup>47</sup>, en su art. 26, señala que ningún impuesto es obligatorio sino cuando ha sido establecido conforme a las prescripciones de la Constitución, en el marco de lo establecido por la ley. Al referirse a los impuestos municipales, consagra que éstos son obligatorios cuando en su creación han sido observados los requisitos constitucionales.

El poder legislativo tiene facultad para dictar leyes, abrogarlas, derogarlas, modificarlas e interpretarlas, así lo prevé el art. 59 numeral 1.

De igual forma, está facultado para, a iniciativa del Poder Ejecutivo, imponer contribuciones de cualquier clase o naturaleza, suprimir las existentes y determinar su carácter nacional, departamental o universitario, así como decretar los gastos fiscales, señalándose que las contribuciones se decretarán por tiempo indefinido, salvo que las leyes respectivas señalen un plazo determinado para su vigencia, así lo consagra el mismo art. 59 numeral 2.

---

<sup>47</sup> Constitución Política de la República de Bolivia, texto acordado, 1995, Ley 1615 del 6 de febrero de 1995.

Como la estructura parlamentaria es bicameral, la Cámara de Senadores tiene facultad para aprobar las ordenanzas relativas a tasas y patentes, conforme lo señala el art. 66, numeral 4.

Podemos advertir de esta disposición constitucional que los gobiernos municipales facultados para expedir ordenanzas tendientes al establecimiento de tasas y patentes, conforme lo prevé el art. 201, tienen potestad tributaria relativa, pues la vigencia de estos tributos está sujeta a la aprobación del Parlamento, quien de lo dicho, ejerce potestad tributaria preeminente, tanto más que su aprobación depende de un dictamen técnico del Poder Ejecutivo.

La Constitución colombiana<sup>48</sup>, en su art. 114 reconoce facultad legislativa al Congreso, que al igual que el caso boliviano, es bicameral integrado por el Senado y por la Cámara de Representantes, pudiendo reformar la Constitución, hacer las leyes y ejercer control político sobre el gobierno y la administración.

En ejercicio de estas atribuciones, el Congreso puede expedir códigos en todos los ramos de la legislación y reformar sus disposiciones, así como por iniciativa propia, modificar los decretos leyes dictados por el Gobierno en uso de facultades extraordinarias, las que no se podrán conferir para expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas, ni para decretar impuestos. Así lo prevé el art. 152, numerales 2, 11 y 12, respectivamente.

---

<sup>48</sup> Constitución Política de Colombia de 1991, actualizada hasta la reforma de 2001.

La misma disposición señalada, en su numeral 15 contempla que el Congreso podrá igualmente establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

Respecto a las facultades del Poder Ejecutivo, particularmente del Presidente de la República, el art. 189, numeral 11, señala que éste ejerce la potestad reglamentaria, mediante la expedición de decretos.

En relación a la potestad tributaria de entes subnacionales, observamos que existe un régimen departamental y municipal, así pues, el art. 300 numeral 4, consagra que las Asambleas Departamentales, por medio de ordenanzas podrán decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.

De igual forma el art. 338 prevé que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

En esta disposición constitucional se observa que el legislador ha incluido los elementos sustanciales del tributo que deben obrar de ley, e inclusive se proyecta a ordenanzas y a acuerdos, pues señala que todos estos actos normativos deben fijar directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. Igualmente prevé que la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o

participación en los beneficios que les proporcionen, con la observancia de que el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados según el caso, por los actos normativos referidos.

De lo dicho, la Constitución colombiana detalla prolija y taxativamente los elementos sustanciales del tributo que deben obrar, ya por ley, por ordenanza o por acuerdo, particularidad de gran relevancia, pues con esta previsión constitucional, queda zanjada la vieja discusión sobre que elementos del tributo deberían obrar básicamente por ley.

La Constitución peruana<sup>49</sup>, en su art. 74, determina que la creación, modificación, derogación o el establecimiento de alguna exoneración de tributos, se realiza exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Seguidamente señala que los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley, así pues, determina que en ejercicio de la potestad tributaria, el Estado y los gobiernos locales deben respetar el principio de reserva de la ley.

Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria.

El art. 79, establece que el Congreso, constituido por una sola cámara, no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo, enunciando que en cualquier otro caso, las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas.

---

<sup>49</sup> Constitución Política del Perú de 1993, actualizada hasta reformas introducidas por la Ley 27365 de 2 de noviembre de 2000.

El art. 102 numeral 1, faculta al Congreso expedir leyes y resoluciones legislativas, así como interpretar, modificar o derogar las existentes.

Se reconoce dentro de las facultades del Presidente de la República, el regular las tarifas arancelarias, conforme lo señala el art. 118 numeral 20.

El territorio de la República del Perú de conformidad al art. 189, está integrado por regiones, departamentos, provincias y distritos, en cuyas circunscripciones se constituye y organiza el gobierno a nivel nacional, regional y local. Conforme a ello, los gobiernos regionales son competentes para administrar sus bienes y rentas, siendo éstos, los tributos creados por ley a su favor, según lo dictan el art. 192, numeral 3 y el art. 193 numeral 3, en su orden.

Finalmente, el art. 195 numeral 4, refiriéndose a las municipalidades provinciales y distritales como órganos de gobierno local, les faculta poder crear, modificar y suprimir contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales, dentro del marco previsto por la ley, con lo que se reafirma el principio de legalidad.

La Constitución venezolana<sup>50</sup>, en su art. 131, prescribe que toda persona tiene el deber de cumplir y acatar la Constitución, las leyes y los demás actos que en ejercicio de sus funciones dicten los órganos del Poder Público.

---

<sup>50</sup> Constitución Política de la República Bolivariana de Venezuela de 1999.

El Poder Público, conforme al art. 136, se distribuye entre el Poder Municipal, el Poder Estatal y el Poder Nacional. El Poder Público Nacional se divide en Legislativo, bajo la denominación de Asamblea Nacional, Ejecutivo, Judicial, Ciudadano y Electoral.

Dentro de las competencias del Poder Público Nacional, el art. 156 numeral 12, hace una exposición amplia de aquellas de orden tributario, al señalar que tiene atribuciones para la creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios.

Establece de igual forma que el Poder Público Nacional debe expedir la legislación que garantice la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, defina principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial. Así lo enuncia el numeral 13 de la antedicha disposición.

Observamos en esta Constitución al igual que en la colombiana, aunque en menor detalle, la formulación de los elementos del tributo que deben obrar por ley, tanto en el orden estatal como en el municipal.

El Poder Público Nacional igualmente tiene la potestad de crear y organizar los impuestos territoriales o sobre predios rurales y sobre transacciones inmobiliarias, cuya recaudación y control corresponda a los municipios, así como el régimen del comercio exterior y la organización y régimen de las aduanas, conforme lo determinan los numerales 14 y 15 del precitado art. 156.

El territorio venezolano conforme al art. 16 se divide en Estados, Distrito Capital, las dependencias federales y los territorios federales. El territorio se organiza en Municipios.

Esta Constitución enfatiza que la potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que se atribuyen al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades, según el art. 180.

Conforme a lo descrito en el artículo último aludido, los Estados y los Municipios no pueden crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional, sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional. Apreciamos del texto que se confirma la aplicación del principio de legalidad, tanto más que el art. 187 numeral 6, determina como facultad de la Asamblea Nacional, discutir y aprobar el presupuesto nacional y todo proyecto de ley concerniente al régimen tributario y al crédito público.

Por su parte, respecto a las atribuciones del Presidente de la República en observancia al principio de legalidad, el art. 236 numeral 10, le faculta reglamentar total o parcialmente las leyes, sin alterar su espíritu, propósito y razón, con lo cual se evidencia la facultad reglamentaria a cargo del primer mandatario pero sujeta irrestrictamente al precepto legal.

Finalmente, el art. 317, determina que no podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. De lo cual se desprende que el texto constitucional venezolano es muy explícito en determinar el valor preponderante del principio de reserva de ley para la creación, modificación, supresión y establecimiento de exenciones tributarias.

#### **1.5. Los estímulos o beneficios tributarios y el sustento para su aplicación.**

La proyección extrafiscal del Estado consagrada en las constituciones contemporáneas y particularmente en la Constitución ecuatoriana, determina que el sistema tributario debe orientarse para el servicio del Estado, no solo en la percepción de ingresos a través de la recaudación de tributos, sino para fomentar el desarrollo integral de sus administrados que propenda de manera auténtica a la búsqueda del bienestar común, con la observancia de los principios que sustentan el ejercicio de una tributación racional y en apego a las realidades concretas que regula o pretende regular. Ante ello, resulta indispensable el determinar en que medida los estímulos o beneficios tributarios constituyen una herramienta encaminada al logro de estos objetivos o más bien se convierten en instrumentos que evidencian desequilibrio e injusticia.

La justa distribución de la carga tributaria entre los sujetos obligados se establece en función de su capacidad contributiva y en torno a este principio vale señalar en qué medida los criterios que pueden sustentar el sistema de estímulos o beneficios tributarios son admisibles y pueden coexistir sin mayores tropiezos con aquel.

Los motivos para la admisión de beneficios tributarios se fundamentan en razones de bienestar general, objetivo o estratégico y se desenvuelven fuera del tributo, mas, se incorporan en su estructura resultando en “ventajas tributarias” para sus destinatarios. Así lo enfatiza Lucy Cruz de Quiñónez, quien sostiene igualmente que por lo general los beneficios tributarios se formulan como estímulos a la realización de determinadas conductas o actividades económicas, que se estiman auspiciables por el Estado, sin desconocer las razones que inspiran el tributo en el que se insertan.<sup>51</sup>

El beneficio fiscal para Soler Roch<sup>52</sup>, es una medida de apoyo o estímulo instrumental a través de un mecanismo desgravatorio del tributo.

Siguiendo a la misma autora, los beneficios fiscales constituyen medidas desgravatorias que no buscan configurar el gravamen con arreglo a la capacidad económica del contribuyente, sino proteger una situación preexistente o fomentar un cambio de conductas. En este último caso estamos ante un incentivo, cuyo presupuesto de hecho debe consistir en la conducta que se intente fomentar. En el caso de que dicha actuación consista en la salvaguardia o mejora de algún sector, es un incentivo tributario.

---

<sup>51</sup> Lucy Cruz de Quiñónez, *Tratamientos Tributarios Diferenciados: Una ardua cuestión teórica*, en Memorias XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Tomo I, Cartagena de Indias, 19,20 y 21 de febrero de 2003, ICDT Instituto Colombiano de Derecho Tributario, p. 452.

<sup>52</sup> María Teresa Soler Roch, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, Civitas, 1989, p.20.

Los incentivos fiscales pueden definirse como “estímulos” que en relación con una determinada conducta pueden provocar el reconocimiento de un beneficio fiscal. Este último concepto alude a ciertos “tratamientos tributarios desgravatorios” que constituyen una excepción respecto de los ordinarios más favorables para determinados supuestos de hecho, con principios propios, basados en funciones de promoción.<sup>53</sup>

El incentivo tributario, a palabras de Mauricio Piñeros Perdomo, “Son disposiciones legales que operan en cualesquiera de los elementos del tributo, para reducir o eliminar la carga tributaria en forma temporal, con el fin de promocionar o estimular determinados sujetos o actividades constitucionalmente protegidos, y constituyen, por regla general, medidas de gasto fiscal”<sup>54</sup>

Los beneficios o estímulos tributarios se diferencian de las exclusiones, exenciones y deducciones técnicas o minoraciones estructurales y en definitiva de tratamientos diferenciados, en la medida en que éstas generan un menor recaudo fiscal y obedecen a razones técnicas de indagación de la capacidad contributiva real del sujeto, buscando cualificar y cuantificar más adecuadamente los hechos gravados, sin que ello implique necesariamente la inobservancia de los fines de interés general y de progresividad, en tanto que aquellos buscan promover el ejercicio de ciertas actividades económicas o conductas sociales con fundamento en otros postulados con rango constitucional, que difieren del deber de contribuir y que entrañan más bien objetivos extrafiscales pretendidos por el legislador.<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> Franco Fichera, *Le Agevolazioni fiscali*, Padova, Cedam, 1992, p. 32.

<sup>54</sup> Mauricio Piñeros Perdomo, Incentivos Tributarios, en Memorias de la Vigésima Segundas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias. Icdt, 1998, pp 68-69.

<sup>55</sup> Lucy Cruz de Quiñónez, op. cit., 453.

Para el Derecho Tributario, los beneficios que el particular debe esperar de su aportación a la provisión del fin público que busca el incentivo, tienen que ser inferiores al valor social del beneficio, porque, por definición, las utilidades públicas derivadas de las normas de incentivo se irradian de muchas formas en toda la sociedad.

La estructura básica de los tributos debe permitir desigualdades de trato mientras mejora la situación de todos, con tal que estas desigualdades vayan a la par con una política igualmente coherente en el gasto público a partir de una división equitativa.

Se ha señalado que el sistema tributario progresivo se sustenta en procedimientos redistributivos como racionalidad final del sistema de tributos, en tanto que la racionalidad de los incentivos es de carácter valorativo,<sup>56</sup> en razón de que examina los costos de oportunidad que tiene para la sociedad llegar a conceder estímulos en determinadas actividades económicas, teniendo siempre en mira el progreso general y el desarrollo, aunque a primera vista pueda pesar más, desde una concepción eminentemente fiscalista, los ingresos que se dejan de percibir.

Respecto a otro tipo de medidas que repercuten al orden tributario, se ha discutido sobre la conveniencia de subvenciones directas que desplacen a los beneficios, al respecto Amatucci, señala:

El beneficio fiscal es un instrumento simple, ya que no exige complejidad en la gestión administrativa y, al estar ligado a la inversión, reduce el riesgo conectado a la misma; no implica, por otra parte, discrecionalidad y presupone la producción de una renta y por ello mismo, el

---

<sup>56</sup> Ibidem, p 458.

resultado positivo de la inversión; es líquido, inmediato y transparente. Las subvenciones no reúnen estos requisitos, pero son más adecuadas a cada caso concreto.<sup>57</sup>

La preeminencia del uno respecto del otro, que trascienda el plano eminentemente jurídico, -pues ambos son válidos- está dada por el que genere mayor eficiencia en la consecución de los propósitos así como del mantenimiento de la coherencia en el sistema tributario.

El problema reviste de suma algidez si por un lado se promueve la eliminación de estímulos tributarios y por otro, el Estado emprende en políticas agresivas de promoción de determinadas actividades bajo la vigencia de una ley que reconozca ese fomento y que contemple medidas impositivas desgravatorias.

La primera posición se sustenta en que los incentivos fiscales hacen cada vez más ineficientes a las empresas o actividades beneficiarias, que por ejemplo en el caso de la libre competencia distorsionan el equilibrio que debe caracterizar al mercado, en tanto que la segunda, obedece a un criterio proteccionista del Estado, y que se instaura como fórmula compensatoria a través de medidas de discriminación positiva, que no son otra cosa que el reconocimiento de beneficios tributarios para el desarrollo de actividades productivas que se proyecten en última instancia a la prosperidad general y que redunden en beneficio del mayor conglomerado posible; no obstante, lo trascendente resulta saber en qué casos estos incentivos son admisibles jurídicamente en procura de apuntalar un efectivo desarrollo general.

---

<sup>57</sup> Andrea Amatucci, Ponencia Nacional por Italia a las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Génova, septiembre 2002. Volumen I, p. 416.

Siendo así, en la evaluación de las políticas públicas se debe hacer un balance entre las pérdidas de recaudo tributario y las ganancias sociales que persigue al promover ciertas actividades, ante lo cual, si se constata únicamente una renuncia de ingresos o gasto fiscal, resulta evidente que se trata de un privilegio injustificado.

Siendo la fiscalidad normalmente el propósito recaudatorio principal, la extrafiscalidad está constituida por tributos en los que el fin primordial no es recaudar sino cumplir otros objetivos constitucionalmente previstos, son objetos de deberes legales encomendados a los poderes públicos a quienes se ha encargado promover ciertos derechos e intereses.<sup>58</sup>

De lo dicho, resulta necesario determinar objetivamente los parámetros de acceso de cada individuo a un conjunto de bienes primarios, de tal forma que sea susceptible de medición aquel aspecto del bienestar al que la sociedad contribuye y, que son los bienes meritorios que los estímulos pretenden promover y fomentar.

El establecimiento de un tratamiento tributario preferencial debe respetar los principios propios del sistema tributario, sin que afecte la progresividad, la equidad y la justicia en la asignación de los deberes y beneficios, porque los incentivos tributarios son disposiciones de dirigismo económico<sup>59</sup>, amparadas por la Constitución, pero obran dentro de la institución jurídica del tributo, para otorgar una ventaja económica a un sujeto pasivo, relacionada con la realización de una determinada conducta suya, que se estima de interés para la comunidad y con la cual se coadyuva al progreso general, sin detrimento de la justicia en la tributación.

---

<sup>58</sup> Lucy Cruz de Quiñonez, op. cit., p. 500.

<sup>59</sup> Ibidem, p. 534.

El tratamiento preferencial no riñe con el principio de justicia en la medida en que las inversiones sociales por beneficios tributarios devenga en utilidades que estén distribuidas adecuadamente entre los individuos y en la medida en que se revierta el ahorro fiscal a la comunidad. Lo deseable sería el fortalecimiento del control de constitucionalidad sobre la justicia en la selección, la configuración y la tasación del tratamiento preferencial.

La exención y el tratamiento preferencial, al igual que como se requiere del tributo, deben sujetarse a los criterios de justicia y equidad en compatibilidad con los demás principios tributarios constitucionales, en este sentido, el interés protegido por la norma no es sólo el del contribuyente que ejerce ciertas actividades contempladas en el supuesto de la norma, pues también protege intereses de la comunidad. En torno a este criterio, como se ha dicho, los estímulos tributarios encuentran razón de ser y admisibilidad, en la medida en que el precio que paga el Estado por dejar de recibir los tributos que normalmente recibiría, se compense y a mayor escala, con el desarrollo sino de todo el conglomerado, por lo menos de aquellos sectores más desprotegidos y vulnerables de la sociedad, que a la postre serían también beneficiados (vía demanda de mano de obra, mejoramiento de la calidad de prestación de servicios públicos, etc) con el establecimiento de estímulos fiscales a personas naturales o jurídicas que mediante el desarrollo y ejecución de actividades económicas previstas por la ley, en goce de estos estímulos, promuevan el progreso general o al menos tiendan a ello.

## CAPITULO II

### 2.1. Autonomía y poder tributario municipal

Un gobierno representativo y republicano, ve reflejadas sus características en la organización de los municipios, pues en éstos se verifica su carácter democrático, al ser el pueblo quien elige a sus autoridades a través del voto.

El municipio ha sido considerado como la unidad base de la organización político-administrativa de un Estado, gobernada a través de un ente local conocido como municipalidad o simplemente como municipio, tiene la misma naturaleza que el Estado, y por ello posee los mismos elementos como el territorio, la población y el poder, aunque referido a lo local, lo vecinal, que es lo que caracteriza a esta institución.<sup>60</sup>

La incidencia de los municipios dada la tendencia actual, es muy significativa, refleja en gran medida el grado de evolución del Estado como tal. Con el reconocimiento cada vez más generalizado de las limitaciones que genera un gobierno centralizado y las posturas abiertamente preconizadas e impulsadas en torno a la descentralización de competencias y desconcentración de recursos como los mecanismos más apropiados para propender de manera más eficaz a la satisfacción de las necesidades elementales y prioritarias de sus habitantes, se torna en la figura ejecutora que encarna la consecución

---

<sup>60</sup> Antonio María Hernández, (H), *Derecho Municipal*, Volumen I, Teoría General, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1997, p 243.

de estos fines. Así pues, la hacienda municipal, como dijera Simón Acosta<sup>61</sup>, es la hacienda más próxima al ciudadano.

El municipio entonces, se erige como un ente de suprema importancia para el desarrollo y bienestar de los pueblos, no obstante, su relevancia estriba en la medida en que goce de ciertos atributos, sustentados en primera instancia, en postulados con rango constitucional que le acrediten como unidad político administrativa indispensable, le otorguen de los instrumentos necesarios para el logro de sus objetivos y fundamentalmente le confieran el rango y la legitimidad que en el complejo espectro político, jurídico y administrativo del Estado, su intervención requiere.

El atributo más importante es la autonomía, categoría que implica elementos muy particulares, cuya existencia se encuentra indefectiblemente atada a la rigurosidad con que estos elementos se presentan, confluyen y la caracterizan, pues de no ser así, no se identifica su naturaleza.

Precisamente acorde a esta naturaleza, la autonomía local tiene una triple vertiente: Política, administrativa y financiera.

La autonomía política, es la capacidad del municipio de darse democráticamente sus propias autoridades mediante el ejercicio del sufragio universal y la capacidad de éstos de tomar decisiones dentro del marco de la ley, sin interferencia de parte de otros entes del Estado.

---

<sup>61</sup> Eugenio Simón Acosta, en *La Gestión de los Impuestos Municipales*, Juan José Nieto Montero, Pamplona, editorial Aranzadi SA, 1997, p.19.

La autonomía administrativa, se refiere a la capacidad del municipio para gestionar y resolver los asuntos propios de la comunidad, en cuanto a servicios públicos, obra pública y organización interna, sin la intervención de otras autoridades, contando con facultades normativas para regular estos eventos de la convivencia social y demás que incidan en el desarrollo socioeconómico de su circunscripción.

Finalmente, la autonomía financiera, es la capacidad del municipio de contar con los recursos propios necesarios para cumplir con las funciones que la ley le impone en beneficio de sus habitantes, acompañada del derecho de tener un patrimonio propio del que pueda disponer con entera libertad.

Existen posiciones encontradas en torno al tratamiento de la autonomía de los municipios, pues para unos, estos entes gozan de autonomía, en tanto que para otros, simplemente se caracterizan por tener autarquía. Las opciones autarquía y autonomía se remontan a ciertos antecedentes históricos como la argumentación de Turgot que vincula al derecho al voto con la propiedad y la renta.<sup>62</sup>

El elemento diferenciador lo encontramos en el hecho de que el ente municipal posea potestades originarias, aseveración que nos conduce necesariamente a la esfera constitucional, y que sin duda, dependiendo de la forma de organización político-administrativa del Estado, hallará en ésta su reconocimiento en mayor o menor grado.

En esta línea, la autonomía municipal en estados federales no es de aceptación general entre los doctrinarios, al menos en el más puro sentido, pues las discusiones en torno a la calidad de los entes municipales como autónomos o autárquicos, no cesa. Así pues,

---

<sup>62</sup> Enrique I. Groisman, *Implicaciones teóricas y consecuencias prácticas del debate sobre la autonomía municipal*, Revista de Derecho Público, Proceso administrativo III, Tomás Hutchinson, 1era ed., Santa Fé, Rubinzal-Culzoni editores, 2004, p. 672

para Marienhoff, la autonomía corresponde sólo a los entes que pueden dictarse su propia ley, y las municipalidades no podrían serlo, aun cuando tal facultad se les otorgue o se les delegue, porque “el carácter autonómico de un ente depende de que el ente de que se trate posea potestades originarias y propias, inherentes al mismo, y no por delegación o por haberle sido otorgadas o adjudicadas por un órgano extraño o superior”.<sup>63</sup> Las municipalidades argentinas no son autónomas son simplemente autárquicas, pues ninguna de ellas tiene, como inexcusablemente lo requiere el concepto de autonomía, poderes originarios y propios, inherentes a las mismas, nacidos simultáneamente y concomitantemente con ellas, sólo las provincias, insiste tienen tal carácter, porque sus poderes nacieron con ellas y surgen de la historia.

Alberdi señala que era necesario reservar para el Estado nacional las decisiones que afectaran a la Nación en su conjunto, a las que llamó políticas, y dejar en manos de los municipios los asuntos que sólo incumbieran a su ámbito. Por su parte, Bielsa sostiene el carácter administrativo de las funciones municipales, es decir desde una visión eminentemente autárquica, aunque también reconoce el elemento político intrínseco en el desempeño de la función administrativa, que los municipios manejan una política.<sup>64</sup>

La autonomía rebasa la dimensión de autarquía, entendida esta como la posibilidad de tener mando sobre si mismo, pues a palabras de Carlos Mouchet, la autonomía es un concepto político, en tanto que la autarquía un concepto administrativo.<sup>65</sup>

---

<sup>63</sup> Miguel S. Marienhoff, *La supuesta autonomía municipal*, en L.L del 17-4-90, citado por Enrique I. Groisman, op. cit., p. 666.

<sup>64</sup> Ibidem p. 670

<sup>65</sup> Carlos Mouchet, en *Tratado de derecho federal, Estadual y Municipal Argentino y Comparado*, de Ricardo Miguel Zuccherino, 1992, p 22.

Siguiendo a Gianotti, la autonomía es el poder de administrarse en forma independiente del poder central, dictar sus propias normas que hacen a su materia específica y designar sus autoridades, sin injerencia de un ente de gobierno superior.<sup>66</sup>

El sentido práctico de la autonomía, como lo señala la Carta Europea de Autonomía Local, es el “derecho y la capacidad efectiva de las entidades locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes”. Igualmente este instrumento detalla los medios para cumplir esos cometidos consagrando el derecho a tener recursos propios suficientes de los cuales puedan disponer libremente en el ejercicio de sus competencias.<sup>67</sup>

Un municipio tiene autonomía cuando dicta las leyes para su gobierno a través de una convención municipal o desde el Concejo Deliberante. En cambio, es autárquico cuando conserva el control de su propia administración pero las leyes que lo rigen son dictadas por el poder legislativo de la provincia, como es el caso del estado federal argentino.

Por otro lado, todas estas disquisiciones, en un estado unitario y descentralizado no son tan comunes, pues en estos, se ha ido forjando la idea de que el municipio como ente descentralizado, debe ser autónomo y no simplemente autárquico.

La autonomía municipal presupone una descentralización política y económica del gobierno central, elementos indispensables para el manejo e incidencia en la vida pública y privada de los habitantes de su circunscripción territorial.

---

<sup>66</sup> Germán Luis Gianotti, *Tributos Municipales. Efectos distorsivos sobre las actividades empresariales*, Buenos Aires, La Ley, S.A., 2002, p. 13.

<sup>67</sup> Alfonso Parejo, “El municipio y su autonomía”, en *Revista de Estudios de la Administración Local*, No. 288, INAP, Madrid, enero-abril de 2002, citado por Enrique Groisman, op. cit, p. 673

El autor Dana Montaña,<sup>68</sup> refiriéndose a la autonomía, expresa:

Autonomía no es tan sólo un conjunto más o menos grande de poderes más o menos extensos; es una cualidad específica de la corporación que las distingue de las demás: su capacidad de gobierno propio y, con más precisión, su capacidad de organizarse dentro de las condiciones de la ley fundamental o poder constituyente, de darse sus intenciones o poder legislativo y de gobernarse con ellas, con prescindencia de otro poder.

En América Latina existe una corriente de estudios y defensa de la autonomía municipal que se ha expresado en foros internacionales, así pues, en 1938 se celebró el Primer Congreso Panamericano de Municipios en la Habana, Cuba. El segundo tuvo lugar en Santiago de Chile en 1941, el tercero en Nueva Orleans, Estados Unidos, en 1950. En el cuarto, celebrado en Montevideo, Uruguay en 1953, se puntualizó el tema de la autonomía, señalándose que la autonomía municipal se caracteriza por el reconocimiento en la Constitución Nacional, de la autonomía política, fundada en los principios democráticos; de la capacidad económica, con recursos adecuados para el cumplimiento de sus fines; y, de la administración propia de los servicios públicos locales.

Se llegó a declarar inclusive que el derecho y la competencia de los gobiernos locales deban emanar del poder constituyente municipal, reconocido en la carta fundamental del estado, contemplando igualmente que la Constitución Nacional debe establecer la atribución de los municipios para dictar su propia ley fundamental. Esta pretensión a estos tiempos todavía no ha tomado forma, no obstante, la posición predominante

---

<sup>68</sup> Salvador Dana Montaña, *Teoría General del Estado*, Ed. Nacional, México, 1959, p. 201.

parece discurrir por la cada vez mayor intervención municipal que conlleva sin duda la adhesión y el reconocimiento de elementos políticos, jurídicos y administrativos de gran trascendencia e incidencia en la organización político-administrativa del Estado.

La autonomía municipal como se ha dicho, en el sentido más amplio, involucra capacidades de orden político, administrativo y económico, consecuentemente, el poder tributario municipal, constituye una expresión genuina de esta autonomía, pues teniendo en principio y como fuente de legitimación, el reconocimiento constitucional hacia el municipio como ente productor de normativa de aplicación local, es decir, con facultades legislativas y ejecutivas dentro de los límites establecidos por la propia Constitución Nacional, dispone de herramientas para ejercer la gestión de tributos, tendiente básicamente a la determinación y recaudación de tributos de régimen estrictamente local, que por un lado, contribuyan a la financiación para la consecución de sus objetivos que se traducen fundamentalmente en la prestación de servicios públicos, la ejecución de la obra pública y el desarrollo socio-económico de su población, y por otro, lo vaya desligando paulatinamente de la excesiva dependencia económica del gobierno central, que ha redundado en actitudes pasivas de los gobiernos locales en detrimento de sus propios administrados.

No obstante, el poder tributario municipal, dependiendo del tipo de organización político-administrativa del Estado, adquiere sus propios matices, es así que en un estado federal, en donde coexisten nación, provincias y municipios, el poder tributario de estos no es originario sino derivado, pues no deviene de un explícito reconocimiento constitucional, como más bien parece ser la característica fundamental de un estado unitario y descentralizado, en el que el poder tributario municipal tiene su fuente en la

Constitución Nacional. Al efecto, Jarach,<sup>69</sup> sostiene que el poder fiscal originario nace de la propia Carta Constitucional, allí donde no hay Constitución escrita y rígida, o de los principios constitucionales en los demás países. Son poderes derivados, en cambio, aquellos que no están otorgados por la Carta Constitucional, sino por leyes dictadas por los estados en virtud de su propio poder fiscal originario.

El poder tributario municipal se caracteriza por su capacidad jurídica para crear, modificar o suprimir tributos, básicamente de aquellos que sirven como prestaciones económicas de los habitantes de su jurisdicción, con ocasión de los servicios públicos y por la ejecución de obras públicas y/o goce de las mismas, emprendidas por el municipio, significa entonces que, la normativa municipal es la fuente de tributos vinculados con alguna actividad municipal, que para el primer caso, se denominan tasas, en tanto que para el segundo, contribuciones especiales de mejoras.

Este poder tributario deriva de la autonomía en el orden financiero, la cual comprende, a palabras de Antonio M. Hernández, “la libre creación, recaudación e inversión de las rentas para satisfacer los gastos de gobierno propio y satisfacer sus fines, que no son otros que el bien común de la sociedad local”.<sup>70</sup>

A más de este poder tributario municipal o potestad tributaria normativa, expresado mediante la expedición de ordenanzas, el municipio goza también de potestad tributaria de imposición o de competencia tributaria, que cae en el ámbito de la gestión tributaria, en virtud de la cual, el municipio como sujeto activo de la obligación tributaria, en este

---

<sup>69</sup> Dino Jarach, *Curso superior de derecho tributario*, 2da. Edición, T. I Buenos Aires, Edi, Liceo Cima, 1957, pp. 25 y 26.

<sup>70</sup> Antonio María Hernández, *Derecho Municipal*, Volumen I, Teoría General, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1997 p. 386, citado por Germán Gianotti, op.cit. p. 30.

tipo de tributos, y de aquellos que inclusive no tiene capacidad normativa, como es el caso de los impuestos municipales, determina, liquida, recauda y resuelve las reclamaciones en vía administrativa, bajo las prescripciones establecidas por la ley.

La limitación que se advierte en el poder tributario municipal, y centrándonos en la realidad ecuatoriana, es la de no poder crear, modificar o extinguir impuestos, pues esta capacidad es atribuida privativamente al Congreso Nacional, mediante ley. Este tributo no vinculado a ninguna actividad estatal es la expresión auténtica del poder tributario del Estado, ejercido a través del Parlamento, por el cual se nutre el presupuesto general y se promueve fines extrafiscales como política económica general, y que en el caso de los impuestos de régimen municipal, sirven para financiación de la propia municipalidad.

No obstante, en el ámbito municipal igualmente se evidencia, como ha quedado indicado en el capítulo anterior, que el principio de reserva de ley se ha atenuado, en la medida en que mediante la delegación que por ley se ha dado a las ordenanzas municipales, éstas pueden fijar las tarifas del impuesto dentro de los límites (piso y techo) fijados por la propia norma legal, dentro del hoy abiertamente reconocido criterio de la conveniencia de la regulación de ciertos elementos del tributo como la base de cálculo y tarifas a cargo de normas de menor jerarquía a la ley, como es el caso de los reglamentos y, en el espectro municipal, el de ordenanzas.

El ejercicio del poder tributario municipal con las connotaciones establecidas, no tiene más limitaciones que la de los principios materiales y formales del tributo y del sistema tributario, consagrados en la Carta Política del Estado, y que los hemos tratado en

anteriores pasajes de este trabajo, los mismos que al decantar su ejercicio, sirven para racionalizar y equilibrar las cargas tributarias municipales hacia sus administrados locales y a la vez para proyectar los fines extrafiscales del tributo reconocidos por propias prescripciones constitucionales, que tiendan a la justa distribución de las riquezas y rentas entre todos sus habitantes, en este caso, entre todos los pobladores de la circunscripción territorial municipal.

## **2.2. Principios que sustentan el ejercicio del poder tributario municipal en torno al nuevo rol del Estado.**

El ejercicio del poder tributario municipal gira en torno a principios que orientan y dirigen los nuevos derroteros del quehacer estatal, como son los de autonomía, democracia y eficacia en el ámbito municipal, acompañado de políticas de descentralización de funciones y competencias y de desconcentración de recursos, que fortalecen la estructuración y consolidación de este modelo.

La autonomía, en derecho público, sirve para designar la “potestad que dentro del Estado pueden gozar municipios, provincias, regiones u otras entidades de él, para regir intereses peculiares de su vida interior, mediante normas y órganos de gobierno propios.”<sup>71</sup>

El municipio tiene el carácter de autónomo con la singularidad de que ejerce sus competencias en un espacio territorial determinado, encarna un ámbito de gobierno propio, y en él se sustenta la organización territorial y administrativa del país.

---

<sup>71</sup> Hugo Charmi, “Autonomía”, Enciclopedia Jurídica Omeba, Buenos Aires, Driskill, 1986, t. I, p. 961.

El principio autonómico del municipio se manifiesta en varios aspectos: a) autonomía de gobierno o autonomía política, que se ejerce a través de una corporación; b) autonomía jurídica, en razón de que esta corporación posee personalidad jurídica propia, con la capacidad de expedir normativa y otros actos jurídicos, en los que toma importancia superlativa las normas tributarias que propician un canal efectivo de autofinanciamiento y cumplimiento de los objetivos planteados; c) autonomía administrativa, en cuanto tiene una estructura propia que se compone de diversas dependencias y unidades administrativas encargadas de los servicios públicos; y, d) autonomía financiera, en virtud de que cuenta con su patrimonio y su hacienda de carácter público.

Por su parte, el principio democrático radica en primera instancia, en que la conformación gubernamental del municipio deriva del voto universal y directo de sus habitantes, con la participación inmediata y constante de los gobernados en la gestión municipal, con un involucramiento en las actividades mismas de gobierno, y ejerciendo sobre ellas una supervisión directa con mecanismos de control que garanticen decisiones de gobierno consensuadas de beneficio general, contemplando inclusive la revocatoria del mandato ante el incumplimiento de los cometidos asumidos, por ello adquiere relevancia la constitución de órganos de participación popular, a través de los cuales los ciudadanos puedan formular sus observaciones y canalizar sus pretensiones, así como promover la activa participación ciudadana en actos como el plebiscito, por el cual se someten a la decisión del electorado asuntos de naturaleza política o administrativa, o como el referéndum, acto por el cual se somete a decisión del electorado cuestiones de naturaleza jurídica, todos estos orientados a fortalecer la

interrelación entre el municipio y sus administrados que redunde en la consecución de los fines que promuevan el desarrollo de la comunidad.

Este principio entonces reconoce la capacidad de los ciudadanos para hacerse oír y participar. De ahí que, cuando se celebran comicios para renovar el ente municipal, se aspira igualmente a que se cumplan las mismas finalidades que el derecho electoral le asigna en otros ámbitos, es decir; “producir representación, producir gobierno y producir legitimación”.<sup>72</sup>

El principio de eficacia a decir de Valencia Carmona<sup>73</sup>, consiste en procurar que los órganos de la municipalidad desarrollen sus funciones con el máximo rendimiento y perfección, lo que implica capacidad administrativa, técnica y política de sus distintos integrantes. Este principio abarca los conceptos de eficacia y eficiencia que maneja la teoría de la administración, el primero se refiere al logro efectivo de los programas de gobierno y el segundo al “hacer las cosas bien”, elemento cualitativo en términos de servicios, producción y gastos en bienestar social.<sup>74</sup>

Este principio es de esencia a toda organización, y en el presente caso, al ente municipal, llámese ayuntamiento, corporación o simplemente municipio. La eficacia implica un juicio valorativo sobre el grado de cumplimiento de los objetivos que se encomiendan a los distintos servicios públicos y sobre la calidad de su prestación, que como se ha indicado, se complementa con el principio de eficiencia que tiene un significado económico, y que implica una adecuada relación de costes de los medios a

---

<sup>72</sup> Francesco de Carreras, y Joseph M. Valles, *Las elecciones*, Barcelona, Blume, 1977, p 19.

<sup>73</sup> Salvador Valencia Carmona, *Derecho Municipal*, Editorial Porrúa, UNAM, México, 2003, p. 74

<sup>74</sup> Julián Salazar y Samuel Espejel, *Desarrollo, administración y planeación municipal*, Toluca, Estado de México UAEM-UAM-IAP, 1990, p.15

utilizar para la realización de los objetivos planteados y la calidad de los resultados obtenidos, y por los cuales se reflejará la incidencia de la gestión municipal en todos sus administrados.

Estos principios que caracterizan la gestión municipal en torno a un modelo estatal descentralizado, catapultan al desarrollo de la potestad tributaria municipal, la que reviste de suprema importancia, pues a más de servir como indicador de la independencia política y económica hacia el gobierno central, evidencia la aplicación de las políticas de descentralización, pues es el instrumento por el cual se verifica que el municipio se encuentra jurídicamente capacitado para mediante la expedición de normativa, poder crear, modificar o extinguir determinada clase de tributos y ejercer la gestión sobre los mismos, bajo el reconocimiento de que éstos son prestaciones a las que se obliga el ciudadano con ocasión de los servicios públicos y por la ejecución y goce de obras públicas en beneficio de todos los habitantes de su circunscripción territorial, y que a la vez coadyuvan a la ejecución de funciones que tradicionalmente le han sido propias y de aquellas -como es la tendencia actual- asumidas por delegación del gobierno central, todas orientadas al desarrollo socio económico de la población local, bajo la óptica de una más justa distribución de los servicios y recursos públicos, con una variante muy importante, cual es la participación activa y directa de los ciudadanos como beneficiarios y coejecutores de muchos de los proyectos municipales, en el marco de una cada vez más fluida interrelación entre el municipio y sus administrados, que refleja ser la vía más idónea para el cumplimiento de sus objetivos y por ende para el desarrollo de la comunidad, y en donde el manejo público se vea reflejado en la participación ciudadana, transparencia y rendición de cuentas, como ideal conjugación.

### **2.3. Constitucionalidad o no de la Ley Orgánica de Régimen Municipal en actual vigencia en lo que respecta al ejercicio del poder tributario, particularmente en la disminución de impuestos vía ordenanza.**

Previo al análisis que ocupa este punto, vale hacer una retrospectiva al proceso de gestación de las reformas a la Ley de Régimen Municipal contenidas en la Ley Orgánica 2004-44, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 429 de fecha 27 de septiembre de 2004.

Esta ley marca la culminación de un proceso que empezó a inicios de la década de los noventa del siglo anterior, precedido no obstante, por varios intentos fallidos de modificación a la ley en un contexto integral, como es el caso del proyecto de Ley Orgánica de Régimen Seccional y el proyecto de Ley Orgánica de Régimen Municipal, iniciativas que han reflejado la constante preocupación de modificar el marco legal de las municipalidades bajo criterios técnico-jurídicos, pero que han encontrado resistencia en el orden político a lo interno del Parlamento.

La Ley de Régimen Municipal desde su vigencia en enero de 1966, ha sufrido varias reformas puntuales, básicamente en cuanto a sanciones pecuniarias y al sistema tributario municipal, también ha sido codificada en 1971 y en 2005, ésta última, a raíz precisamente de las reformas contenidas en la Ley 2004-44, que parten desde su calificación como orgánica acorde a lo prescrito en el art. 142 de la Constitución Política de la República.

La ley Orgánica Reformatoria a la Ley de Régimen Municipal 2004-44, surge de dos vertientes: la primera, mediante la iniciativa de la Comisión de Descentralización, Desconcentración y Régimen Seccional del Congreso Nacional, del período 2000-2002, configurada en el proyecto No. 20-194, de 7 de febrero de 2001; y, la segunda, a través de la iniciativa del Presidente de la República Gustavo Noboa, plasmada en el proyecto No. 23-739 con reformas al Título VI de la Ley de Régimen Municipal, de 16 de septiembre de 2001, que comprendía básicamente la parte impositiva.

Estos dos proyectos fueron acogidos por la Comisión de Descentralización, Desconcentración y Régimen Seccional del Congreso Nacional del período 2000-2002, la que preparó un informe para segundo debate, el 13 de marzo de 2002, informe y proyectos que una vez presentados, fueron devueltos por el pleno del Congreso Nacional, el 11 de diciembre de 2002, en razón de que, de los primeros artículos tratados todos fueron negados. Ante tal evento, el pleno del Congreso dispuso a la Comisión una revisión minuciosa del proyecto y acoplar sus contenidos al punto que facilite su aprobación, ante lo cual, la Comisión de Descentralización, Desconcentración y Régimen Seccional del Congreso Nacional del período 2003-2005, emprendió en un arduo trabajo para conciliar los lineamientos sobre el tema y que en torno a los cuales, permitieran finalmente presentar el informe y proyecto para segundo debate como efectivamente sucedió el 30 de octubre de 2003, después de más diez meses de discusión.

El proceso de concertación para la presentación del proyecto no fue de fácil concreción, tanto más si la injerencia política rondaba constantemente en las discusiones trayendo consigo en muchos casos la alienación de criterios técnico-jurídicos que garanticen la pertinencia de la vigencia de una norma y más aún, de la de carácter tributario. Muestra

de aquello, el proyecto excluyó propuestas relacionadas con la categorización de municipios, la municipalización de los registros de la propiedad y de los cuerpos de bomberos, aunque algunos ya se encuentran adscritos a municipios por efecto del proceso de descentralización. La reforma integral del capítulo de impuestos municipales se redujo a reformas puntuales de varios artículos que implicaban la modificación de las tarifas de los impuestos. De los 133 artículos con los que contaba el proyecto inicial que recibió la Comisión, se redujeron a 66 en el proyecto presentado al pleno del Congreso. Para efectos de realizar el informe para segundo debate, la Comisión de Descentralización, Desconcentración y Régimen Seccional del Congreso Nacional, se asistió de los criterios vertidos por los actores implicados en el contenido del proyecto, como la Asociación de Municipalidades del Ecuador AME, el Consorcio de Consejos Provinciales del Ecuador CONCOPE, Policía Nacional, Cuerpos de Bomberos y, Registradores de la Propiedad.

Una vez presentado el informe para segundo debate, su tratamiento en el pleno del Congreso Nacional inició el 17 de noviembre de 2003, y luego de nueve meses de discusión, marcado por compromisos y presiones políticas de los sectores involucrados finalmente fue aprobado el proyecto por el Congreso Nacional el 28 de julio de 2004.

Hubo la pretensión para que en la sanción del proyecto a cargo del Ejecutivo se depurara su texto a través del veto parcial, modificando o incluyendo ciertos temas que se trataron con ligereza en el Parlamento o que simplemente no se los había considerado.

El Ejecutivo presentó 17 objeciones parciales al proyecto, de diverso contenido y que por su complejidad y forma en la que se las había estructurado, su observancia implicaba una reformulación del proyecto en ciertos temas, por lo que ante tal circunstancia, el Congreso Nacional en sesión del 15 de septiembre de 2004, resolvió con 72 votos de 78 presentes, ratificarse en el contenido original aprobado, rechazando por consiguiente el contenido íntegro de las objeciones del Ejecutivo, en aplicación a lo prescrito en el art. 153 de la Constitución Política de la República, ya insistiendo en el texto original aprobado, requiriéndose para ello de mayoría calificada, ya allanándose a las objeciones presentadas por el Ejecutivo con su inclusión en la ley, inclinándose como queda indicado, por la primera alternativa.

Una vez descrito el proceso por el cual se gestó las reformas a la Ley de Régimen Municipal contenidas en la Ley Orgánica 2004-44, merece destacarse que estas reformas, aunque no en la medida deseada, se dirigen a fortalecer la gestión de las municipalidades en tres campos,<sup>75</sup> como son: creación de cantones, administración municipal y régimen tributario.

Respecto a la creación de cantones, la reforma contempla dos modificaciones. La primera armoniza la ley a las normas constitucionales que entrega la iniciativa de modificar la división política administrativa del país al Presidente de la República, de manera exclusiva. La segunda limita las excepciones que en la práctica han sido el camino para la expedición de leyes de creación de nuevos cantones, mirando más

---

<sup>75</sup> José Suing Nagua, *Las reformas a la Ley de Régimen Municipal, un apoyo a la gobernabilidad local*, Comisión Especializada Permanente de Descentralización, Desconcentración y Régimen Seccional del Congreso Nacional, AME, Cooperación Ecuador- República Federal de Alemania, GTZ, Quito, LERC impresiones, 2005, p. 5.

compromisos políticos que la viabilidad económica o social de las nuevas jurisdicciones y sus instituciones.

En lo referente a la administración municipal, las reformas se orientan a facilitar un marco jurídico que vigorice la autonomía municipal y mejore la eficacia de la administración. Promueve un equilibrio entre los dos órganos del Municipio como son el Concejo y Alcaldía, fortaleciendo la responsabilidad administrativa del personero municipal y aclarando el ámbito de aplicación del cuerpo colegiado; y, se consolida el principio de autonomía con la eliminación de la tutela de organismos del gobierno central; y, fundamentalmente, se traslada la responsabilidad del ejercicio de gobierno local al concejo municipal.

En la esfera tributaria, las reformas se centran en racionalizar la cuantía de los tributos y la forma de determinarlos ajustándolos a la realidad actual del país. En cuanto a los tributos que gravan la propiedad inmobiliaria, se sinceran y transparentan los avalúos con la actualización permanente del catastro predial, consagrándose la utilización de valores reales como base de cálculo para todos los fines públicos y privados. Se fortalece la autonomía municipal con recursos propios sin crear nuevos tributos. Se elimina la distorsión que sobre el impuesto predial generaba los llamados adicionales, al haber sido éstos suprimidos en un total de 26, pues acorde al concepto del valor de la propiedad, la vigencia de éstos hubiera incrementado exageradamente el monto de la tarifa atentando a una efectiva racionalización tributaria. Se derogaron igualmente el impuesto de registro y sus adicionales que se generaban con ocasión de la transferencia de dominio de inmuebles y, el timbre municipal.

Centrándonos en las reformas en este ámbito, se aprecia que la Ley Orgánica 2004-44, introdujo varios artículos innumerados que se añadieron después del art.314 de la Ley de Régimen Municipal y que posteriormente se incorporaron en la codificación de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, con nueva numeración.

Merece destacarse primeramente la modificación efectuada al art. 7 del Código Tributario, que elimina la obligación de obtener dictamen del Ministerio de Economía y Finanzas previo a la publicación de las ordenanzas tributarias en el Registro Oficial, de manera que, éstas una vez expedidas se remitirán directamente al Tribunal Constitucional para su publicación en el Registro Oficial.

En lo que al catastro predial se refiere, se dispone que los municipios mantendrán actualizados permanentemente los catastros de predios urbanos y rurales con avalúos reales y actualizados. Se introduce el concepto de valor de la propiedad que sustituye los de avalúo comercial, avalúo catastral y avalúo imponible previsto en la ley, mismo que servirá de base para el cálculo del impuesto predial, así como para efectos de expropiación o el de operaciones financieras. Se incluyen criterios para determinar el valor de la propiedad, estando proscrita la inclusión de elementos que distorsionen tal valor.

Se reconoce el derecho del contribuyente de impugnar ante el Municipio la valoración de su propiedad.

La valoración de la propiedad será objeto de actualización de forma general cada dos años, observando las características del inmueble, la depreciación de las construcciones y las variables económicas.

Se estableció también la actualización de las tarifas acorde a los nuevos avalúos de los predios urbanos y rurales que empezaron a regir desde 2006, mismas que al igual que éstos serán actualizados cada dos años.

Como impuesto adicional al predial se mantuvo únicamente el impuesto a favor de los Cuerpos de Bomberos, con una tarifa del 0,15 por mil sobre los avalúos catastrales en vigencia desde 2006, como reza el art. 33 de la Ley de Defensa contra Incendios, reformado.

En cuanto a los impuestos a la transferencia de dominio, primeramente se suprimió el impuesto de registro, cuyo pago era requisito previo para la inscripción del contrato traslativo de dominio en el Registro de la Propiedad respectivo.

Se redujeron ostensiblemente las tarifas del impuesto de alcabala y del impuesto a la utilidad en la compraventa de predios urbanos y plusvalía de los mismos. Reducción que obedeció a los nuevos avalúos prediales que sirven de base imponible para el cálculo del impuesto de alcabala y de base imponible bruta previo la aplicación de deducciones para el caso del impuesto a la utilidad, y sobre las cuales se aplica la tarifa del 1 por ciento para el impuesto de alcabala y del 10 por ciento para el impuesto a la utilidad, con la aclaración en este último impuesto, que en la primera compraventa del inmueble luego de la entrada en vigor de los nuevos avalúos en el año 2006, se aplicará

una tarifa del 0.5 por ciento, con el propósito de que no sea muy dramática la nueva imposición por efectos del cambio en los avalúos prediales.

Como adicional al impuesto de alcabala, se mantuvo el impuesto a favor de los consejos provinciales, ajustándose sin embargo la tarifa a los avalúos prediales reales, la que se determinó en 0,01 sobre tales avalúos.

En cuanto al impuesto a los vehículos (conocido como impuesto al rodaje), se modificó la base imponible y tarifas, disponiéndose que se considere la información constante en los registros del Servicio de Rentas Internas, las Jefaturas Provinciales de Tránsito y la Comisión de Tránsito del Guayas.

Respecto al impuesto único a los espectáculos públicos, se redujo la tarifa del 27 por ciento al 10 por ciento aplicada a la base imponible entendida como el valor del precio de las entradas y, una tarifa del 5 por ciento para los eventos deportivos de categoría profesional. Se reconoce la exoneración de este impuesto a los espectáculos artísticos donde se presenten única y exclusivamente artistas ecuatorianos y se derogó las demás exoneraciones previstas en cualquier ley ordinaria, especial o general.

Cabe acotar que estas reformas no incidieron en la revisión a la Ley 107 de creación del Fondo de Salvamento para el Patrimonio Cultural, en la que se estableció un impuesto a los espectáculos públicos con una tarifa del 3 por ciento aplicada al valor de cada entrada.

En relación al impuesto de patente, antes de la ley orgánica reformativa se generaba un impuesto mensual y uno anual, con la puesta en vigencia de la nueva ley, se suprimió el impuesto de patente mensual subsistiendo únicamente el impuesto anual, que grava al ejercicio de actividades comerciales, industriales y cualquier otra de carácter económico dentro de cada cantón, aplicándose una tarifa de entre 10 dólares y 5.000 mil dólares sobre el capital con que operen los sujetos pasivos, siendo éste la base imponible del impuesto.

En cuanto al impuesto al juego e impuesto del 1.5 por mil sobre activos totales, no se reformaron las normas que los regulan constantes en la Ley Orgánica de Régimen Municipal y la Ley 006 de Control Tributario y Financiero, respectivamente.

Finalmente, de entre todas estas reformas se incluye aquella que motiva el presente trabajo, y por la cual se entrega al Concejo Municipal la facultad de establecer una política de incentivos tributarios para desarrollar los territorios cantorales.

Una política de incentivos tributarios no se encuentra reñida con los preceptos constitucionales que reconocen el poder tributario a los distintos organismos estatales, ni con el principio de reserva de ley, en la medida en que no se los fuerce con artificios por los cuales se pretenda extender su cobertura y límites, como se evidencia de la figura de la delegación conferida por ley a otra normativa -ordenanza- para modificar impuestos, cuando ésta posibilidad no está reconocida por la Constitución.

Al dejar abierta la posibilidad de que el Concejo reduzca la carga impositiva de los tributos, en general, lo que equivale a una dispensa, o exención se resiente el principio

de reserva de ley y de legalidad de la que gozan los impuestos, que corresponde de manera exclusiva al Congreso Nacional, mediante Ley, que debe ser presentada por el Presidente de la República, en forma privativa conforme lo prescribe el art. 147 de la Constitución Política de la República y que en una interpretación extensiva de la norma, cabría su aplicación a los impuestos municipales.<sup>76</sup>

La adopción de políticas de privilegios o incentivos tributarios para promover la inversión local se justifica en tanto no altere los principios tributarios investidos de jerarquía constitucional como son el de igualdad, de generalidad y de seguridad jurídica, pues un manejo no racional de esta estimulación tributaria genera precisamente el resquebrajamiento de estos principios, pues en términos presupuestarios lo que el Municipio deje de recaudar en aplicación de estas dispensas, seguramente lo va a cubrir con mayores sacrificios tributarios del resto de sus administrados, política que potencialmente puede tonarse lesiva para los intereses generales de la comunidad.

Al respecto, Felipe Iturralde<sup>77</sup> señala que de manera inconstitucional, ilegal y contraria a los principios del derecho tributario, se ha otorgado a los Concejos Municipales la facultad de exonerar hasta el 95 por ciento de la carga tributaria –y en el caso que no ocupa específicamente a los impuestos- por plazos de hasta 10 años, a ciertos contribuyentes a título de estímulo al desarrollo de actividades como el turismo, la construcción, la industria, el comercio, otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas y de beneficencia. Recalca que esta disposición es abiertamente

---

<sup>76</sup> José Suing Nagua, “Las reformas en materia tributaria contenidas en la Ley Orgánica reformativa de la Ley de Régimen Municipal”, en *Memorias de las VI Jornadas ecuatorianas de Derecho Tributario*, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Cuenca-Ecuador, editorial Cuenca, 2005, p. 363.

<sup>77</sup> Felipe Iturralde Dávalos, “Efectos en materia tributaria de la Ley Orgánica Reformativa a la Ley de Régimen Municipal”, en *Memorias de las VI Jornadas ecuatorianas de Derecho Tributario*, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Cuenca-Ecuador, editorial Cuenca, 2005, p. 347.

violatoria de disposiciones constitucionales, es atentatoria contra el Código Tributario y contra los principios que guían al derecho tributario, acotando igualmente que esta liberalidad va en detrimento de la seguridad jurídica y que se presta para el manejo clientelar de los tributos.

El proceso de las reformas a la Ley de Régimen Municipal, en sus antecedentes, decurso y consiguientes efectos, revela que los intereses económicos de los sectores beneficiarios con la vigencia de la norma en mención y representados en el seno del Parlamento a través de legisladores esmerados por su puesta en vigor, acarrea como el caso citado, el alumbramiento de normas tributarias inconsultas y ajenas a criterios técnico-jurídicos que racionalicen la gestión tributaria, que propendan a un desarrollo equilibrado e integral de la población con la previsión concomitante de medidas compensatorias que anulen o por los menos mengue los posibles estragos de una medida de estimulación tributaria. La realidad demuestra que, cada quien o cada grupo vela y brega por lo suyo sin mirar al resto, mal del cual, la norma analizada no ha escapado y que como veremos a continuación tiene repercusiones en el orden de lo constitucional.

Para el tratamiento de la norma que nos ocupa nos remitimos a la codificación de La Ley Orgánica de Régimen Municipal, (LORM) publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 159, de fecha 05 de diciembre de 2005 y, en actual vigencia.

El art. 310 de la LORM, señala:

Con la finalidad de estimular el desarrollo del turismo, la construcción, la industria, el comercio u otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas y de beneficencia, los concejos cantorales podrán, mediante ordenanza, disminuir hasta en un noventa y cinco por ciento los

valores que corresponda cancelar a los diferentes sujetos pasivos de los tributos establecidos en la presente Ley.

Los estímulos establecidos en el presente artículo tendrán el carácter de general, es decir, serán aplicados a favor de todas las personas naturales o jurídicas que realicen nuevas inversiones en las actividades antes descritas, cuyo desarrollo se aspira estimular; beneficio que tendrá un plazo máximo de duración de diez años improrrogables, el mismo que será determinado en la respectiva ordenanza.

En caso de revocatoria, caducidad, derogatoria o, en general cualquier forma de cese de la vigencia de las ordenanzas que se dicten en ejercicio de la facultad conferida por el presente artículo, los nuevos valores o alícuotas a regir no podrán exceder de las cuantías o porcentajes establecidos en la presente Ley.

Llegado al punto de plantear si esta disposición legal es constitucional o no, en tanto rebase o no los límites del ejercicio de poder tributario o potestad tributaria normativa, del acervo doctrinal expuesto a lo largo de este trabajo, complementado necesariamente con un ejercicio de interpretación de normas de la Constitución Política del Ecuador (CPE), en irrestricto apego a su tenor literal, podemos señalar que:

El poder tributario del Estado, está ejercido por el Congreso Nacional y por organismos del régimen seccional autónomo.

El numeral 6 del art. 130 de la CPE, respecto de los deberes y atribuciones del Congreso Nacional, expresa: “Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo”.

El numeral 3 del art. 141 de la CPE, establece que se requiere de expedición de una ley, para: “Crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los organismos del régimen seccional autónomo”.

De esta última disposición se infiere que el poder tributario ya no constituye facultad privativa del Congreso Nacional, sino también de otros entes públicos, como es el caso de los organismos del régimen seccional autónomo, exclusivamente de consejos provinciales y concejos cantorales o municipales.

La distinción de qué tributos se someten a la rigurosidad del principio de reserva de ley, que impera también para otros ingresos públicos -entendidos como ingresos tributarios no tributarios-, respecto de aquellos sobre los cuales este principio refleja una atenuación, está expuesta en las disposiciones citadas, de lo cual se desprende que, los impuestos, tasas y contribuciones especiales (distintas de las régimen municipal) y otros ingresos públicos, deben crearse, modificarse o suprimirse mediante ley, con lo cual queda expresado el poder tributario ejercido por el Congreso Nacional.

Por su parte, el art. 228 de la CPE, refiriéndose a los gobiernos seccionales autónomos, señala:

Los gobiernos seccionales autónomos serán ejercidos por los consejos provinciales, concejos municipales, las juntas parroquiales y los organismos que determine la ley para la administración de las circunscripciones territoriales indígenas y afroecuatorianas.

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.

Del texto citado, los gobiernos provincial y cantonal gozan de autonomía y de facultad legislativa, y precisamente en ejercicio de esta última, pueden dictar ordenanzas, creando, modificando o suprimiendo tasas y contribuciones especiales de mejoras, con lo que igualmente queda plasmado el poder tributario del que ostentan por reconocimiento constitucional.

Asimismo, se evidencia una distinción -a mi criterio no antojadiza- entre contribuciones especiales y contribuciones especiales de mejoras, las primeras, sometidas al imperio de la ley y las segundas, propias del régimen seccional autónomo, en las que no impera la ley sino la ordenanza como expresión de la facultad legislativa de los organismos seccionales autónomos, caso contrario no se entendería el segundo inciso del art. 257 de la CPE, que consagra: “Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”, tanto más que, si se le diera otra interpretación, implica una limitación a la potestad tributaria de los concejos municipales.

Una suerte de confirmación de la legitimación del ejercicio de poder tributario del Congreso Nacional y de los consejos provinciales y concejos municipales, se expone en el primer inciso del art. 257 de la CPE, al decir que solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos.

Vale enfatizar que el ejercicio del poder tributario por parte del Congreso Nacional para crear, modificar o extinguir impuestos, se encuentra con una gran limitante -de suprema importancia para el presente trabajo- por la cual se refleja un poder tributario compartido con el Presidente de la República y menguado para el Congreso Nacional, al señalar el art. 147 de la CPE, que: “Solamente el Presidente de la República podrá

presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto o modifiquen la división político-administrativa del país”.

Disposición esta que a más de las connotaciones tributarias, se proyecta al orden de las finanzas públicas.

Admitir que a través de ordenanza se pueda modificar los impuestos provocando una reducción sobre los mismos que va tomando realmente forma de exoneración, se estaría forzando una atenuación del principio de reserva de ley, que por propias prescripciones constitucionales más bien es un caso en el que el principio guarda absoluta rigidez, pues la atribución privativa presidencial de iniciativa en la presentación de proyectos impositivos incluidos los municipales tendentes a su creación, *modificación*, o supresión, requiere del concurso y aprobación por ley y nada más que por ley, para su entrada en vigor.

Por otro lado, el postulado constitucional por el cual se proclama los fines extrafiscales del Estado, partiendo de la consideración del tributo no solo como un medio para la obtención de recursos presupuestarios sino también como instrumento de política económica general, al tenor de lo prescrito en el art. 256 de la CPE, señalando que las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional y procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país, habilita para que en el ejercicio del poder tributario, el Congreso Nacional expida leyes orientadas al cumplimiento de esta proclama, pero que asimismo este ejercicio discurra por los canales que la propia Constitución prevé y no rebase los límites fijados por la misma, como se evidencia en el caso de la disposición

de la Ley Orgánica de Régimen Municipal analizada, al conferírsele vía delegación, atribuciones tributarias al concejo municipal que la Constitución no reconoce.

De lo dicho parecería ser deliberada por parte del constituyente, la omisión del tributo impuestos, en el texto del segundo inciso del art. 257 de la CPE, ya mencionado, que sostiene que las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley, porque si se lo hubiera incluido podría interpretarse que en el marco de la regulación del impuesto, -no en su creación claro está- cabría la delegación a otro ente para que pueda mediante una norma jurídica distinta a la ley, ejercer potestad tributaria derivada respecto a dicho tributo.

Se verifica un doble desbordamiento del poder tributario, expresado tanto en el Congreso Nacional al delegar mediante ley poder tributario al concejo municipal para disminuir los valores por impuestos, como por éste, al pretender asumir dicho poder sobre el régimen de impuestos, cuando la Constitución como queda dicho, no hace referencia alguna de esta potestad a favor de los concejos municipales.

Por consiguiente, el art. 310 de la LORM, refleja desbordamiento del poder tributario municipal o potestad tributaria normativa municipal, calificándosela consecuentemente como una disposición inconstitucional.

Por su parte, reconocer que los concejos municipales ejercen poder tributario originario en cuanto a la creación, modificación y supresión de tasas y contribuciones especiales de mejoras y, eventualmente poder tributario derivado en la medida que, a través de ley se les delegue esta facultad, implica asumir que la Constitución Política del Ecuador

adolece de graves incongruencias en el tratamiento de la distribución y alcance del poder tributario, planteamiento este, que de las disposiciones constitucionales citadas queda como una simple elucubración.

## **CAPITULO III**

### **3.1. Conclusiones**

- 3.1.1.** El poder tributario originario está ejercido por el Congreso Nacional mediante la expedición de ley y, por los consejos provinciales y concejos municipales, en calidad de gobiernos seccionales autónomos, mediante la expedición de ordenanza, conforme lo reconoce la Constitución Política de la República del Ecuador. (arts. 130.6, 141, 228 y 257)
- 3.1.2.** El principio de reserva de ley opera en relación a la fuente, esto es que, solo por ley se pueden crear, modificar o suprimir tributos, en tanto que, el principio de legalidad proclama la sujeción de los actos de administración a la norma legal.
- 3.1.3.** Los elementos esenciales del tributo como los sujetos activo y pasivo, el objeto imponible, la base de cálculo, las exenciones y deducciones, deben imperiosamente obrar de ley; por su parte, la tarifa y los rangos de su aplicación pueden ser objeto de delegación a norma inferior.
- 3.1.4.** Si bien el principio de reserva de ley se ha atenuado, su aplicación en el sentido más rígido y ortodoxo se mantiene para los impuestos, tasas y otros ingresos públicos incluidos las contribuciones especiales distintas a las tasas y contribuciones especiales de mejoras creadas por el régimen seccional autónomo mediante ordenanzas.

- 3.1.5.** La atenuación del principio de reserva de ley se evidencia también en las atribuciones otorgadas al Presidente de la República, en cuanto a fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana -aunque actualmente limitada por la transferencia de competencias a órganos supranacionales, conforme lo prevé el art. 81 del Acuerdo de Cartagena, tratado fundacional de la Comunidad Andina y de la que el Ecuador es parte- y la de decretar la recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones una vez declarado el estado de emergencia. En esta misma línea, no obran de ley las tasas que ciertas instituciones del Estado pueden crear, como es el caso del Consejo Nacional de la Judicatura y las entidades de control y, otros actos normativos como las resoluciones generales y obligatorias expedidas por los órganos de la administración tributaria, en el ámbito de gestión del tributo.
- 3.1.6.** El principio de reserva de ley sufre igualmente cierta matización en el ámbito de la creación, modificación o supresión de impuestos, al establecerse que solamente el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos.
- 3.1.7.** Los estímulos o beneficios tributarios son admisibles en la medida en que no violenten los principios tributarios de igualdad, generalidad y capacidad contributiva y, que su adopción resulte significativamente más provechosa para el interés general que el valor afectado a la municipalidad por dejar de recaudar impuestos.

**3.1.8.** Las reformas tributarias a la Ley de Régimen Municipal contenidas en la Ley Orgánica No. 2004-44, tienden a racionalizar la cuantía de los tributos y la forma de determinarlos ajustándolos a la realidad actual del país o por lo menos propendiendo a aquello, contiene asimismo algunas derogaciones como los adicionales al impuesto predial, el impuesto de registro y, el timbre municipal; sin embargo, por intereses políticos no se introdujeron otras reformas necesarias para el mejoramiento de la gestión tributaria municipal y, más bien se aprobaron reformas como la que motiva este trabajo, que ajena a la observancia de principios tributarios, se presta para el manejo clientelar de los impuestos.

**3.1.9.** La reforma contenida en el art. 310 de la codificación de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, por la que se establece que mediante ordenanza se puede modificar los impuestos provocando una reducción hasta del 95 por ciento sobre los mismos hasta un plazo de 10 años, a ciertos contribuyentes a título de estímulo al desarrollo de actividades como el turismo, la construcción, la industria, el comercio y, otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas y de beneficencia, denota una atenuación forzada del principio de reserva de ley, que por propias prescripciones constitucionales más bien guarda en este caso absoluta rigidez, pues solo por ley se puede crear, modificar o suprimir impuestos, si a lo dicho se suma que la atribución privativa presidencial de iniciativa en la presentación de proyectos impositivos incluidos los municipales tendentes a su creación, modificación, o supresión, requiere del concurso y aprobación exclusivamente por ley para su entrada en vigor.

**3.1.10.** El art. 310 LORM citado, revela un doble desbordamiento del poder tributario, expresado tanto en el Congreso Nacional al delegar mediante ley poder tributario al concejo municipal para que a través de ordenanza pueda disminuir los valores por impuestos, como por éste, al pretender asumir dicho poder sobre el régimen de impuestos, cuando la Constitución no hace referencia alguna de esta potestad a favor de los concejos municipales, siendo en consecuencia una disposición inconstitucional.

## **3.2. Recomendaciones**

- 3.2.1.** Planificar por parte del Área de Derecho de la UASB foros de análisis y discusión de las reformas a la Ley Orgánica de Régimen Municipal con los estudiantes de especialización superior en tributación y maestría en Derecho mención Tributario, a fin de evidenciar en base a criterios jurídico-tributarios, la pertinencia o no de estas reformas.
- 3.2.2.** Propiciar por parte del Área de Derecho de la UASB distintos escenarios de discusión académica y profesional sobre la inconstitucionalidad e impertinencia de la vigencia del art. 310 LORM en la forma tal como se encuentra estructurado, con la participación de profesionales tributaristas e involucrados y potenciales beneficiarios de las rebajas impositivas que prevé dicha ley.
- 3.2.3.** Formular las observaciones de esta disposición legal ante la Asociación de Municipalidades del Ecuador, a fin de que impulsen a través del Ejecutivo la reforma al art. 310 LORM, en la que se contemple la eliminación de la subrogación a los concejos cantorales de rebajar impuestos mediante la expedición de ordenanza.
- 3.2.4.** Concienciar a los integrantes de los cuerpos colegiados municipales sobre los efectos de la aplicación de una política de incentivos tributarios que no obedezca a principios tributarios y que más bien pueda producir inequidad en cuanto a los sacrificios fiscales que los administrados deban soportar para

financiar el gasto público, siendo por el contrario un instrumento de primera mano para el cumplimiento de compromisos políticos y económicos, sin soslayar los estragos que pueda ocasionar en el ámbito financiero municipal por los recursos que podría dejar de percibir por recaudación impositiva.

## BIBLIOGRAFÍA

Amatucci, Andrea, Ponencia Nacional por Italia a las XXI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Volumen I, Génova, septiembre 2002.

Blanco Ramos, Ignacio, *Derecho Tributario, Parte general y legislación española*, Barcelona, Editorial Ariel, 1973.

Bochiardo, José Carlos, “Derecho Tributario sustantivo o material”, en García Belsunce (dir), *Tratado de Tributación t. I, Derecho Tributario*, volumen 2, Buenos Aires.

Carballo Balvanera, Luis, “El principio constitucional de justicia fiscal”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, Trabajos presentados en el curso intensivo sobre Principios Tributarios Constitucionales celebrado en la Universidad de Salamanca, España, en el mes de Septiembre de 1989. Edición del Tribunal fiscal de la Federación, (México) Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultural Domecq, (México), Salamanca, 1989.

Casás, José Osvaldo, “Como se han manifestando los principios comunes del Derecho Constitucional Tributario en la República Argentina”, en Víctor Uckmar, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2002.

Charmi, Hugo, “Autonomía”, Enciclopedia Jurídica Omeba, Buenos Aires, Driskill, 1986.

Constitución Política de la República de Bolivia, texto acordado, 1995, Ley 1615 del 6 de febrero de 1995.

Constitución Política de Colombia de 1991, actualizada hasta la reforma de 2001.

Constitución Política del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 1 del 11 de agosto de 1998.

Constitución Política del Perú de 1993, actualizada hasta reformas introducidas por la Ley 27365 de 2 de noviembre de 2000.

Constitución Política de la República Bolivariana de Venezuela de 1999.

Cruz de Quiñónez, Lucy, *Tratamientos Tributarios Diferenciados: Una ardua cuestión teórica*, en Memorias XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Tomo I, Cartagena de Indias, 19,20 y 21 de febrero de 2003, ICDT Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Dana Montaña, Salvador, *Teoría General del Estado*, Ed. Nacional, México, 1959.

De Carreras, Francesco, Joseph M. Valles, *Las elecciones*, Barcelona, Blume, 1977.

De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa S.A, 1985.

Fedele, Andrea, “El principio de Reserva de Ley, en Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario t. 1*, Bogotá, Editorial Temis S.A, 2000.

Fichera, Franco, *Le Agevolazioni fiscali*, Padova: Cedam, 1992.

Giannini, G.A, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.

Gianotti, Germán Luis, *Tributos Municipales. Efectos distorsivos sobre las actividades empresariales*, Buenos Aires, La Ley, S.A., 2002.

Giuliani Fonrouge, Carlos M, *Derecho Financiero*, t. I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1970.

González García, Eusebio, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, co-edición Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domecq (México), 1989.

Groisman, Enrique I, *Implicaciones teóricas y consecuencias prácticas del debate sobre la autonomía municipal*, Revista de Derecho Público, Proceso administrativo III, Tomás Hutchinson, 1era ed., Santa Fé, Rubinzal-Culzoni editores, 2004.

Hensel, Albert, *Derecho Tributario*, trad. Leandro Stok y Francisco M.B. Cejas, Rosario, Editorial Jurídica Nova Tesis, 2004.

Hernández, Antonio María, (H), *Derecho Municipal*, Volumen I, Teoría General, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1997.

Iturralde Dávalos, Felipe, “Efectos en materia tributaria de la Ley Orgánica Reformatoria a la Ley de Régimen Municipal”, en *Memorias de las VI Jornadas ecuatorianas de Derecho Tributario*, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Cuenca-Ecuador, editorial Cuenca, 2005.

Jarach, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, 2da. Edición, T. I Buenos Aires, Edi, Liceo Cima, 1957.

Lewin Figueroa, Alfredo, “Conflicto de Principios”, en *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002.

Marienhoff, Miguel S, *La supuesta autonomía municipal*, en L.L 1990.

Martín Queralt, Juan, “La Potestad Tributaria”, en Andrea Amatucci, (dir), *Tratado de Derecho Tributario*, t. I, Bogotá, Temis, 2001.

Montaño Galarza, César, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina”, en *Tópicos fiscales contemporáneos*, edit. Aimée Figueroa Neri, Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas (CUCEA), Universidad de Guadalajara, Guadalajara, 2004.

Mouchet, Carlos, en *Tratado de derecho federal, Estadual y Municipal Argentino y Comparado*, de Ricardo Miguel Zuccherino, 1992.

Parejo, Alfonso, “El municipio y su autonomía”, en *Revista de Estudios de la Administración Local*, No, 288, INAP, Madrid, enero-abril de 2002.

Pérez de Ayala, José Luis, Eusebio González García, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994.

Piñeros Perdomo, Mauricio, Incentivos Tributarios, en *Memorias de la Vigésimo Segundas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*. Cartagena de Indias. Icdt, 1998.

Rodríguez Bereijo, Alvaro, “El sistema tributario en la Constitución. Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 12 No. 36, Septiembre-Diciembre, 1992.

Salazar Julián, Samuel Espejel, *Desarrollo, administración y planeación municipal*, Toluca, Estado de México UAEM-UAM-IAP, 1990.

Simón Acosta, Eugenio, en *La Gestión de los Impuestos Municipales*, Juan José Nieto Montero, Pamplona, editorial Aranzadi SA, 1997.

Soler Roch, María Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, Civitas, 1989.

Spisso, Rodolfo, “Poder Tributario y su distribución”, en Horacio García Belsunce (dir) *Tratado de Tributación, t. I, Derecho Tributario*, volumen 2, Buenos Aires.

Suing Nagua, José, *Las reformas a la Ley de Régimen Municipal, un apoyo a la gobernabilidad local*, Comisión Especializada Permanente de Descentralización, Desconcentración y Régimen Seccional del Congreso Nacional, AME, Cooperación Ecuador- República Federal de Alemania, GTZ, Quito, LERC impresiones, 2005.

\_\_\_\_\_ “Las reformas en materia tributaria contenidas en la Ley Orgánica reformativa de la Ley de Régimen Municipal”, en *Memorias de las VI Jornadas ecuatorianas de Derecho Tributario*, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Cuenca-Ecuador, editorial Cuenca, 2005.

Troya Jaramillo, José Vicente, “Finanzas Públicas y Constitución”, en *Estudios sobre la constitución ecuatoriana de 1998*, Valencia, tirant lo blanch, 2005.

\_\_\_\_\_ “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1999.

Uckmar, Víctor, *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A, 2002.

Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, ediciones Depalma, 1996.

Valdés Villarreal, Miguel, “La justicia en las distribuciones” en *Principios Tributarios Constitucionales*, co-edición Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domecq (México), 1989.

Valencia Carmona, Salvador, *Derecho Municipal*, Editorial Porrúa, UNAM, México, 2003.

Villalobos Ortiz, María del Consuelo, “El principio de legalidad en materia tributaria a la luz del derecho constitucional mexicano”, en *Principios Tributarios Constitucionales*, co-edición Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domecq (México), 1989.

Villegas, Héctor B, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, t. I, 3era ed. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980.