

Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*

José Vicente Troya Jaramillo**

Este estudio analiza la potestad tributaria o de creación de tributos, los principios y cuestiones de orden tributario que obran en la Constitución Política ecuatoriana, el sistema de control de la constitucionalidad de las leyes y de las normas, con especial aplicación al ámbito tributario, y los efectos de ese control. Se circunscribe principalmente a legislación ecuatoriana, mas, brevemente se refiere a otros países. Incluye la jurisprudencia del Tribunal Constitucional del Ecuador.

FORO

LA POTESTAD TRIBUTARIA O DE CREACIÓN

La *potestad tributaria* o de creación, distinta de la *potestad de imposición* o de aplicación, se ha diversificado en años recientes. Corresponde al Congreso crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que se confieren a los organismos del régimen seccional autónomo. El modelo del Estado es unitario, mas, se enfatiza en la descentralización y en el potenciamiento de los entes del régimen seccional. Bien se puede afirmar que se han sentado las bases para que el Estado ecuatoriano deje de ser unitario y altamente centralizado y pase a ser unitario pero descentralizado. No se dan los problemas propios de los estados federales en que coexisten, en un grado mayor o menor, potestades tributarias o de creación entre éstos y sus estados, provincias o cantones que los integran.¹ Es el caso de México, de Estados Unidos de Norteamérica, Argentina, Brasil, Alemania, Suiza. Se suele afirmar y con razón que esas potestades son reconocidas constitucionalmente, y, que

* Documento presentado en el Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, México D.F. Guadalajara, 26 de junio al 11 de julio de 2006.

** Director del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Magistrado de la Corte Suprema de Justicia.

1. José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Internacional Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, pp. 14 y ss.

preexisten por la propia construcción de los estados federales. De allí que no quepa hablar de potestades tributarias mayores y menores, cual ocurre en los estados unitarios descentralizados, sino de potestades proporcionadas a la magnitud de las entidades que sirven.² El problema, entonces, suele ser de coordinación entre esas diferentes potestades, singularmente en lo concerniente a casos límite. Además se puede prever sistemas para dirimir ese tipo de conflictos.³ Para toda esta masa crítica, tiene enorme importancia el entorno constitucional.

A los gobiernos provincial y municipal se les confiere la titularidad de una porción de la *potestad tributaria*, en la medida en que se les faculta crear, modificar y suprimir tasas o derechos y contribuciones especiales. Se excluyen los impuestos.⁴

Existen otros casos en los que la propia Constitución, aunque sea limitadamente, prevé que algunos organismos coparticipen de la *potestad tributaria*. El Consejo Nacional de la Judicatura *fijará el monto de las tasas por los servicios judiciales*. De acuerdo al nuevo sistema, el servicio de administración de justicia será pagado, salvo los casos penales, laborales, de alimentos y de menores.

Comporta un caso especial la *potestad tributaria* puntual y limitada que se concede al Presidente de la República para fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana. Dentro de esta misma facultad se ha entendido la de imponer salvaguardias y derechos compensatorios en los casos previstos por las reglas de la Organización Mundial de Comercio y por las de la Comunidad Andina. De este modo se zanja una antigua discusión y se da solución apropiada a las urgencias del comercio internacional.

Varios organismos determinan y aplican tasas con ocasión de la prestación de servicios públicos y contribuciones especiales por mejoras y por gasto, sin que exista una base constitucional explícita. La disposición constitucional referente al punto dice: “Las tasas y contribuciones especiales se crearán de acuerdo con la ley”. De esta disposición se ha inferido que las entidades públicas autorizadas por ley pueden crear tasas. Tal el caso de los Ministerios de Agricultura y Salud, de las autoridades portuarias, las superintendencias de bancos, de compañías, de telecomunicaciones y otras.⁵

2. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, tomo I, Buenos Aires, La Ley, 2004, 9a. ed., pp. 260 y ss.

3. José Vicente Troya Jaramillo, “Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho internacional tributario”, en *Foro: revista de derecho*, No. 3, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, pp. 5 y ss.

4. Marco Aguirre Apolo, *Manual de Derecho Tributario Municipal*, Municipio del Distrito Metropolitano, Quito, 1994, pp. 16 y ss.

5. Tasa y derechos en las dependencias del Servicio Nacional de Salud, Código de la Salud, R.O. 158 de 8 de febrero de 1971; tasas por los servicios de control e inspección para los Medios, Sistemas y Servicios de Radiodifusión, Reglamento General a la Ley Especial de Telecomunicaciones, R.O. 404 de 4 de septiembre de 2001; contribuciones a las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos, Ley General de Institu-

En el ámbito internacional el ejercicio de la *potestad tributaria* sigue teniendo como fundamento la voluntad de los estados. Aún no se ha reconocido su vigencia plena, de carácter autónomo y desvinculada de los mismos. Lo que ocurre es que la existencia de una soberanía internacional *per se*, se encuentra en vías de discusión y en proceso de formación. Esto afecta al orden tributario internacional. En la Constitución se potencia y enfatiza los principios del derecho internacional. En el num. 3 del art. 4, declara que el derecho internacional es norma de conducta de los estados en sus relaciones recíprocas. Entre otros, los tratados internacionales que comprometan al país en acuerdos de integración y los que atribuyan a un organismo internacional o supranacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución o de la ley, estarán sujetos a la aprobación del Congreso. La *potestad tributaria* es una de las competencias más importantes que se derivan de la soberanía. La posibilidad, reconocida por la propia Constitución, de que sea atribuida a un organismo internacional o supranacional es trascendente. En los acuerdos de integración puede ocurrir tal situación. La atribución no comporta renuncia a la *potestad tributaria*, la cual por principio es irrenunciable. Sin embargo se la debe tener como una autolimitación, similar a la que ocurre cuando se concluyen convenios internacionales para evitar la doble imposición.

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

La *potestad tributaria* en puridad de doctrina es ilimitada. A pesar de ello existen límites políticos y jurídicos a su ejercicio. Los primeros se dan por la existencia de otros estados que ejercitan sus potestades de creación de tributos y que de hecho, mutuamente, ocasionan restricción en dichas potestades. Los jurídicos se atienen a normas del propio sistema jurídico que condicionan y modulan el indicado ejercicio. Tales normas constan en la Constitución y se refieren principalmente a dos ámbitos, al de los principios que gobiernan la materia y al de las políticas tributarias.

ciones del Sistema Financiero, R.O. 250 de 23 de enero de 2001; tasas y contribuciones establecidas por el Consejo Provincial, Ley de Régimen Provincial, R.O. 288 de 20 de marzo de 2001, contribuciones establecidas por la Superintendencia de Compañías, Ley de Compañías, R.O. 312 de 5 de noviembre de 1999; tasas y contribuciones fijadas por los municipios, Ley de Régimen Municipal, R.O.-S 159 de 5 de diciembre de 2005; tasas fijadas por el Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual, Ley de Propiedad Intelectual, R.O. 320 de 19 de mayo de 1998; tasas por los servicios que presta el Ministerio de Agricultura, Ley para la Promoción de la Inversión y la Participación Ciudadana, R.O.-S 144 de 18 de agosto de 2000; tarifas de las entidades portuarias, Ley General de Puertos, R.O. 67 de 15 de abril de 1976; contribución de gasto establecida por la Contraloría General, Ley Orgánica de la Contraloría General, R.O.-S 595 de 12 de junio de 2002.

El principio de legalidad, antes que una limitación, es un modo de cómo se ha de ejercer la *potestad tributaria*. Este principio se encuentra incluido de una manera más apropiada y amplia en la Constitución. La expresión “Solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar y extinguir tributos”, se complementa con aquella que manda que se requerirá de expedición de una ley, entre otros casos, para crear modificar y suprimir tributos. Se reitera la necesidad de ley al tratar de las atribuciones del Congreso, a quien corresponde, entre otras atribuciones, la de establecer, modificar o suprimir mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos. Huelga advertir que la legalidad es propia de la actuación de las entidades públicas y que se atiende también a la administración tributaria. De allí que bien puede, a más de legalidad, y dentro de ella afrontarse el principio de reserva de ley que exige, de modo general, de tal instrumento, para la creación, supresión y modificación de tributos y para la modulación de sus elementos esenciales.

La Constitución faculta exclusivamente al Presidente de la República, entre otros casos, el proponer proyectos de ley mediante los cuales se establezcan, modifiquen o supriman impuestos. Se priva al Congreso, a otros organismos y a la iniciativa popular de la posibilidad de proponer proyectos de ley concernientes a impuestos. Esta restricción se explica en la experiencia corrida. Por la acción desaprensiva de algunos legisladores las modificaciones y reformas tributarias han sido inconsultas. Se han incluido cambios inapropiados y se ha emprendido en contrarreformas tributarias que han dado al traste con los afanes de racionalización y mejora del sistema tributario. Se confunde con frecuencia la implantación de un sistema tributario adecuado al país con la justa distribución de los ingresos en beneficio de las diferentes circunscripciones territoriales. A este último propósito, la Constitución contiene normas trascendentes que debidamente aplicadas coadyuvarán eficazmente a la descentralización. Sin embargo es indudable que se ha limitado la acción del Congreso en este campo, tanto más que con gran frecuencia los proyectos de ley incluyen en su texto fuentes impositivas de financiamiento. Quien resulta fortalecido en este campo, al igual que otros, es el Ejecutivo. Otra peculiaridad de la legislación tributaria es que no puede ser objeto de consulta popular. Para coadyuvar la acción legislativa del Congreso, se ha creado la Comisión de Legislación y Codificación integrada por siete vocales designados por el Congreso Nacional de fuera de su seno. El Congreso podrá delegar a esta Comisión el estudio y conocimiento de proyectos de ley, excepto de leyes tributarias y los calificados de urgencia económica. 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. A lo más lo que se puede sustentar es que no hay impuesto sin ley. Los gobiernos provinciales y cantonales del régimen seccional autónomo, premunidos de la autorización constitucional, mediante ordenanza, están en la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de

mejoras. Para el caso, la expedición de ordenanzas comporta el ejercicio de su facultad legislativa. La Constitución consagra una autolimitación al ejercicio de la *potestad tributaria* del Congreso quien ostenta la facultad de establecer impuestos, tasas u otros ingresos, *excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo*.⁶ La creación, modificación o supresión de tasas y contribuciones por el Consejo Nacional de la Judicatura, las superintendencias y en general otras entidades debe efectuarse mediante la expedición de resoluciones de carácter general, que deben publicarse en el Registro Oficial.

La potestad de expedir normas, que no tienen necesariamente el carácter de reglamentos, se ha consagrado ampliamente en la Constitución, la cual faculta a los ministros de Estado *expedir las normas, acuerdos y resoluciones*. De modo similar, por permisión constitucional, la Contraloría General del Estado y el Banco Central pueden dictar regulaciones de carácter general. En los casos que no existan normas expresas, se debe entender que cuanto un organismo tiene la facultad de crear tasas y contribuciones, está investido de atribuciones para expedir actos administrativos de carácter general que sirvan a ese propósito.

El principio de legalidad, que según queda visto no es tan absoluto, concierne a la creación, modificación y supresión de tributos, mas, de acuerdo a la doctrina, se refiere también a los elementos esenciales de los mismos. Se debe reconocer que tal proyección del principio no tiene consagración explícita en la Constitución. El Código Tributario señala esos elementos. Parece razonable, aun desde la óptica constitucional, que se requiera de ley, ordenanza o norma apropiada para la creación, modificación o supresión de tributos, para regular sus elementos esenciales, pues de lo contrario se vaciaría de contenido el principio de legalidad. El problema radica en definir cuáles son esos elementos.

Es necesario por ello atender lo que dice la ley, en el caso el Código Tributario, que prevé que las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones y los reclamos y recursos. En tratándose del ilícito tributario, de acuerdo a las normas constitucionales, las infracciones y sanciones también han de obrar de ley. La doctrina puede servir de auxilio poderoso. Conocidos dichos elementos de la tributación la interpretación de las normas que a ellos se refieren, se ha de efectuar en forma restrictiva, pues, no cabe someter al principio de legalidad todo tipo de materias, lo cual vendría en desmedro de la efectiva determinación y recaudación de los tributos. Un caso particular es el mencionado que faculta al Presidente de la Repú-

6. José Vicente Troya Jaramillo, "La tributación de los entes locales", en *II Jornadas de Derecho Tributario*, San Cristóbal, Venezuela, Universidad Católica del Táchira, 2004, pp. 7 y ss.

blica fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana. Se trata de una situación excepcional que no puede servir de asidero para interpretaciones analógicas. La facultad concedida al Presidente de la República para decretar la recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones, declarado el estado de emergencia, no es una modificación a la *potestad tributaria* o de creación, sino una posibilidad extraordinaria de aplicación de los mismos. La delegación al Ejecutivo para que legisle en materia tributaria respecto de determinadas materias, durante un determinado lapso, es una institución desconocida en nuestro sistema.

Con ocasión del análisis del principio de legalidad cabe mencionar varias disposiciones que han adquirido rango constitucional y que modelan la *potestad tributaria*, la cual, por tanto, ha de ejercerse dentro de ciertos carriles predeterminados. El inciso tercero del art. 53 prevé que las personas con discapacidad tendrán tratamiento preferente en la obtención de créditos, exenciones y rebajas tributarias de acuerdo con la ley. El art. 54 concede a las personas de la tercera edad *tratamiento preferente tributario*, el cual obviamente, ha de obrar de ley. Según el inciso segundo del art. 59 las prestaciones del seguro social estarán exentas del pago de impuestos. El num. 2 del art. 84 determina que las tierras comunitarias estarán exentas del pago del impuesto predial. Estos tratamientos tributarios han preexistido en el sistema fundamentados en ley. Un buen sistema tributario se articula de un conjunto de pocos tributos, de fácil comprensión y manejo, productivos y que obedezcan a propósitos predefinidos de política fiscal. Su trazo no debe estar condicionado por deducciones, tratamientos, exenciones, incentivos, etc., que lo vuelven inelástico.

El inciso tercero del art. 271 referente a la inversión, dice: *El Estado, en contratos celebrados con inversionistas, podrá establecer garantías y seguridades especiales, a fin de que los convenios no sean modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase que afecten sus cláusulas*. Preocupa discernir si semejante prohibición concierne también a la *potestad tributaria*. En la legislación de fomento que derogó la reforma tributaria de fines de los ochenta, se prevenía el otorgamiento de beneficios tributarios por determinados lapsos. Esta legislación se ha reimplantado en los últimos tiempos al expedirse varias leyes que otorgan beneficios similares. Parece al menos dudoso que por la vía contractual pueda el Estado comprometerse a no modificar el sistema tributario. Tal posibilidad pone en tela de duda el concepto mismo de soberanía, cuyo alcance puede ser limitado por medio de convenios internacionales, mas, no luce que lo sea por contratos de inversión. Posiblemente los efectos que se buscan con la norma transcrita, se logren de mejor manera con dichos convenios, tanto más que cualquier tratamiento favorable que se persiga con los contratos puede significar una ventaja para los países de los inversionistas.

La suscripción de convenios tributarios para someterse a un régimen predeterminado de pago en el Impuesto a la Renta y en el IVA no dio resultado, y a más de los

reparos constitucionales que pueden proponerse, es evidente que el sistema no funcionó, tanto que se lo derogó en forma urgente. Además, los tratamientos de excepción, siempre que no medien razones de interés público, social o de conveniencia general, son contrarios al principio de igualdad.

El principio de capacidad contributiva, no se encuentra reconocido como tal en la Constitución. Sin embargo, fluye de determinadas expresiones consignadas en la Carta Política. Este principio tiene un doble alcance: significa que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de obligación tributaria; y al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica. El primer alcance se refiere a los tributos en particular, debiéndose entender que un tributo que no toma como base una manifestación de riqueza es inconstitucional. No cabe que razones de género, raza, nacionalidad, condición familiar u otras, sirvan de fundamento para crear y aplicar tributos. La proporcionalidad aludida en el art. 256 debe entenderse en ese sentido. La obligación de todos los ciudadanos de *pagar los tributos establecidos por la ley*, consignada en el num. 10 del art. 97, debe comprenderse en el mismo sentido. El otro alcance, atinente a la capacidad económica de los particulares, concierne no a los tributos en particular, sino al sistema tributario en general. La Constitución proclama su voluntad de que el sistema tributario se configure de modo que los que tengan más capacidad económica, contribuyan más al sostenimiento de las cargas públicas. Para conseguir ese propósito un arbitrio de gran importancia es la implantación de tarifas progresivas. Ello no es posible en la imposición indirecta, en la cual el gravamen se traslada a través de los precios a los consumidores finales de bienes y servicios. Todo sistema tributario se integra de impuestos directos e impuestos indirectos. Así lo demuestra la situación real de las finanzas públicas. En este caso el postulado constitucional no puede verificarse en cada tributo aisladamente considerado, ni pretender exigir su vigencia irrestricta en el sistema tributario general. Se lo debe entender como una directiva que debe procurar concretar el legislador al expedir dicho sistema. No han faltado quienes han sostenido que la proporcionalidad referida en la Constitución excluye la posibilidad de que existan tarifas progresivas. Tal interpretación, absolutamente literal, y contraria a la equidad no ha prosperado.

La confiscación está expresamente prohibida. Se ha enunciado como un principio de la tributación *la no confiscatoriedad*. Al efecto, se ha sostenido que no caben tarifas impositivas excesivas. Es difícil establecer cuando ocurre esto. Los países desarrollados aplican, singularmente en el impuesto a la renta, tarifas muy elevadas, algunas que serían inconcebibles en nuestro medio. Lo que se denomina *la finanza extraordinaria* que se utiliza en casos de guerra, conmoción u otros similares, puede exigir la aplicación de tarifas muy elevadas, incompatibles en tiempos normales. Ello

relativiza aún más el principio de no confiscatoriedad. Los casos anómalos que puedan darse deben solucionarse dentro del marco de la capacidad contributiva. Otros principios aplicables al sistema tributario, antes que a los tributos en particular, son los de la generalidad e igualdad.

La igualdad es una aplicación al orden tributario del derecho consagrado en el num. 3 del art. 23 de la Constitución que proclama el postulado, siempre viejo y siempre nuevo, de que todas las personas son iguales ante la ley. Tampoco en el campo tributario caben discriminaciones o diferenciaciones de carácter personal. La verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva. No puede significar que a todos se sujete a igual gravamen, sino que, antes bien, se ha de hacer las diferenciaciones requeridas a fin de que, en lo posible, el sacrificio que comporta la tributación sea similar para todos los contribuyentes. Por la generalidad, todos están obligados a contribuir y no caben privilegios. Los casos de exoneración se explican por razones de equidad, de orden e interés públicos, por mejor convenir a la administración de los tributos, por consideraciones de política fiscal, mas, de ninguna manera, por consideraciones personales. Las leyes y en general las normas que facilitan conductas elusivas, en virtud de las cuales los contribuyentes, particularmente en tratándose de la imposición directa, dejan de contribuir y de soportar el gravamen, puede considerarse violatorias de la generalidad y de la obligación de contribuir previstas en la Constitución.

La proyección extrafiscal de la tributación ha merecido desde hace algún tiempo reconocimiento constitucional. *Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general*, proclama la Constitución. La política tributaria es un segmento de la económica. Para la cabal comprensión del enunciado transcrito es necesario aludir al tratamiento que la Constitución confiere a la política económica en general. De lo contrario, se puede incurrir en distorsiones. Al Presidente de la República le corresponde establecer las políticas generales y aprobar los correspondientes planes de desarrollo. La política económica y tributaria del Estado es una de las materias que no podrá descentralizarse. En el orden tributario esta atribución la ejercerá al proponer los proyectos de leyes tributarias y en general al definir el sistema tributario. Se debe tener en mientes que a él corresponde privativamente presentar dichos proyectos. Al propio Presidente corresponde la facultad de determinar los mecanismos y procedimientos para la administración de las finanzas públicas, uno de cuyos capítulos más importantes son los recursos, dentro de los cuales destacan los tributos. La disposición de materias, entre lo económico y lo tributario es de gran importancia. Según la Constitución, las leyes tributarias han de estimular la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional; la justa distribución de la riqueza entre todos los habitantes del país. Estos propósitos de política económica general no

se los puede alcanzar plenamente si se los persigue concomitantemente. Hasta un cierto punto, pueden lucir contradictorios. La Constitución no los prioriza y ello causa dificultad. Para clarificar el tema tiene importancia definir el modelo económico que define la Carta Política. Su art. 1 de modo paladino expresa que *El Ecuador es un estado social de derecho*. Este postulado puede servir en mucho para orientar la política económica y dentro de ella el instrumental tributario. De su lado, el art. 242 señala que la organización y funcionamiento de la economía responderán a los principios de eficiencia, solidaridad, sustentabilidad y calidad. Estos principios pueden dar luz para resolver la contradicción indicada. Es muy difícil que en estos temas no aparezca el ingrediente ideológico que pone énfasis y prioridad en unos propósitos o en otros. El art. 243 referente a los objetivos permanentes de la economía es necesario tenerlo en cuenta. Los mismos se refieren al desarrollo socialmente equitativo, regionalmente equilibrado, ambientalmente sustentable y participativo; a la conservación de los equilibrios macroeconómicos y al crecimiento suficiente y sostenido; al incremento y diversificación de la producción, orientados a la oferta de bienes y servicios de calidad satisfactorios para el mercado interno; a la eliminación de la indigencia, la reducción del desempleo y subempleo, el mejoramiento de la calidad de la vida y la distribución equitativa de la riqueza; y, la participación competitiva y diversificación de la producción en el mercado internacional. Aquí surge también un problema de priorización. Lo importante es que los propósitos extrafiscales de las leyes tributarias se han de entender dentro y en armonía con los que persigue el orden económico. Existen en determinados campos definiciones precisas de política económica que han de verse a través de la tributación. El num. 2 del art. 89 dispone establecer estímulos tributarios para quienes realicen acciones ambientalmente sanas. De su parte, el art. 72 prevé que las aportaciones, debe entenderse donaciones, para el sector educativo serán deducibles del pago de obligaciones tributarias en los términos que señale la ley. Estas dos últimas normas inciden en el sistema tributario, mas, sin lugar a dudas, son mandatorias. En eso se diferencian de otras que sirven para que el legislador modele un sistema tributario ideal.

Entre los derechos civiles que reconoce la Constitución, se encuentra el de la seguridad jurídica. Este postulado, dentro del derecho público administrativo de modo general, y dentro del tributario en particular, tiene enorme importancia, pues, en estos ámbitos, surgen mutuas relaciones entre la administración y los particulares, las que en gran medida se desenvuelven dentro de las facultades regladas que ella ostenta, las mismas que se han de sujetar al imperio de la ley. La Constitución, para asegurar el debido proceso, consigna una obligación de la administración que hasta hace poco tenía solo base legal. Dice la norma en su parte pertinente: *Las resoluciones de los poderes públicos que afecten a las personas serán motivadas. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian normas o principios jurídicos en que*

se haya fundado, y si no se explicare la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Coadyuvan a la seguridad jurídica la posibilidad de que los actos administrativos puedan ser impugnados ante los correspondientes órganos de la Función Judicial; la expedición por parte de la Corte Suprema de normas obligatorias que diriman fallos contradictorios expedidos por las Salas de Casación, los Tribunales Distritales de lo Fiscal y de lo Contencioso Administrativo o las Cortes Superiores; la facultad de los jueces y tribunales, la misma que antaño la ostentaba únicamente la Corte Suprema, de inaplicar un precepto jurídico contrario a las normas de la Constitución o de los tratados y convenios internacionales; y, los recursos de inconstitucionalidad de normas y actos administrativos, así como las acciones de amparo y los recursos de *habeas corpus* y *habeas data*.

A más de los principios específicos de la materia tributaria cuales son, principalmente, los de reserva de ley, de capacidad contributiva, de generalidad e igualdad, a los cuales se ha de someter el ejercicio de la potestad tributaria o de creación, debe considerar los derechos y garantías fundamentales entre los que se incluyen los derechos civiles, los derechos políticos, los derechos económicos, sociales y culturales y los derechos colectivos que no deben vulnerarse con ocasión de la creación y aplicación de los tributos. Bien cabe aseverar que esos derechos y garantías constituyen límites de la potestad tributaria.⁷

EL SISTEMA DE CONTROL CONSTITUCIONAL SOBRE LAS LEYES

Lo incluido en los ítems 2 y 3 constituye el conjunto de cuestiones respecto de las cuales en el orden tributario obran la ley o normas con fuerza o función de ley, respecto de los cuales cabe que se produzca el control de constitucionalidad. En Ecuador el control de constitucionalidad lo puede ejercitar cualquier juez o tribunal respecto de la causa que conozca. Podrá declarar inaplicable, de oficio o a petición de parte, un precepto jurídico contrario a las normas de la Constitución o de los tratados internacionales. Esta declaratoria tendrá valor exclusivamente respecto del asunto puesto en su conocimiento. El juez o tribunal, en el caso, deberá, adjuntando un in-

7. José Vicente Troya Jaramillo, "Tributación y derechos humanos", en *Foro: revista de derecho*, No. 2, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2003-2004, pp. 5-54. El trabajo analiza los derechos humanos y los principios generales de la tributación consagrados en las constituciones andinas, haciendo especial referencia al principio de legalidad y al de irretroactividad de la ley tributaria. Además, analiza, en referencia a la órbita tributaria, el derecho a la vida, la protección a discapacitados, menores de edad y a personas de la tercera edad. Dentro de la misma perspectiva se afronta el principio de la no discriminación, el derecho a la privacidad, el secreto profesional, el derecho de propiedad.

forme, hacer conocer de la declaratoria al Tribunal Constitucional, organismo que resolverá con carácter general, lo que fuere pertinente. Esta facultad de los jueces se enmarca dentro del denominado *control difuso* de la Constitución.⁸

Las cortes, tribunales, jueces y autoridades administrativas en caso de conflicto de normas de diferente jerarquía, aplicarán la de jerarquía superior. Si se trata de conflictos entre normas de menor grado, entre ellas, leyes en pugna con las normas constitucionales, aplicarán estas últimas. Es un caso de *control oblicuo difuso obligatorio* que han de efectuar dichas autoridades, el cual puede referirse a normas legales en pugna con normas constitucionales. Aquí también existe un caso de inaplicación tácita respecto de un asunto concreto (art. 272, inciso segundo de la Constitución).

El *control constitucional concentrado* lo efectúa un organismo autónomo, el Tribunal Constitucional. En el Ecuador, salvo durante un breve lapso, desde 1967 a 1970, año en que surgió el régimen de facto, la Corte Suprema no ha ostentado la facultad de decidir sobre los recursos de inconstitucionalidad de carácter general propuestos en contra de leyes y otras normas, por vicios de forma o de fondo. Los países de América Latina han organizado la jurisdicción constitucional ateniéndose a los dos sistemas principales, ya por medio de las Cortes Supremas, ya por organismos independientes.⁹

Al Tribunal Constitucional compete, además de conocer las demandas o recursos de inconstitucionalidad en contra de actos normativos, las que se incoen en contra de actos administrativos. Respecto de la aplicación de estos últimos cabe que se proponga acción de amparo cuando se viole o se pueda violar cualquier derecho consagrado en la Constitución o en un convenio internacional.¹⁰ En el caso del amparo, el Tri-

8. En el caso 871-98 el Tribunal Constitucional se pronuncia sobre la inaplicación de las normas sobre contribuyentes que por inconstitucionales no ha tomado en cuenta en su pronunciamiento la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1. Sostiene que las normas inaplicadas sirvieron de base a la demanda y que por lo tanto no cabe inaplicarlas. Que ello puede ocurrir exclusivamente respecto de otras normas que surgieren posteriormente dentro de la litis.

El 28 de enero de 2003, caso 007, desecha la declaratoria de inaplicabilidad de la Resolución expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas, por cuanto la misma no comporta el ejercicio de la facultad reglamentaria atribuida por la Constitución al Presidente de la República.

9. Néstor Pedro Sagüés, "Desafíos de la jurisdicción constitucional en América Latina", en Pablo Pérez Tremps, coord., *Derecho Procesal Constitucional*, Quito, Universidad Carlos III / Comisión Europea / Tribunal Constitucional del Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2005, pp. 9 y ss. El autor de este breve pero enjundioso estudio da razón de los varios sistemas que sobre la materia se observan en Estados Unidos, España, Italia, Alemania, Portugal y en varios países de América Latina.

10. El Tribunal Constitucional en la Resolución de 9 de marzo de 2005 (caso 039) acepta el amparo y dispone que el Servicio de Rentas Internas devuelva el Impuesto al Valor Agregado a la Unidad Ejecutora del Plan Integral de Desarrollo de los Recursos Hídricos de la Provincia de Manabí, según lo ha resuelto el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4. El fundamento del amparo es el derecho a la seguridad jurídica previsto en el numeral 26 del art. 23 de la Constitución Política.

bunal Constitucional es juez de apelación.¹¹

La demanda de inconstitucionalidad en contra de las leyes y otras normas puede ser propuesta por el Presidente de la República, el Congreso Nacional, la Corte Suprema de Justicia, los consejos provinciales y los municipios, mil ciudadanos en goce de derechos políticos o cualquier ciudadano, previo informe del Defensor del Pueblo. La resolución que sobre ella recaiga es *erga omnes* y debe publicarse en el Registro Oficial. Un caso especial es el de los tratados o convenios internacionales. Las normas constitucionales han terminado por consagrar su preeminencia sobre las leyes orgánicas y ordinarias y han estatuido que serán aprobados por el Congreso Nacional únicamente los que conciernen a materia territorial o a límites, los que establezcan alianzas políticas o militares, los que comprometan al país en acuerdos de integración, los que atribuyan a un organismo internacional o supranacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución o de la ley, los que se refieran a los derechos fundamentales de las personas y a los derechos colectivos y los que entrañen un compromiso de expedir, modificar o derogar alguna ley. Respecto de la materia tributaria se ve claro que la adhesión a la Organización Mundial de Comercio, OMC, en la que subyacen cuestiones tributarias, o los concernientes a la Comunidad Andina, CAN, en la que también aparece la faz tributaria, particularmente las Decisiones para evitar la doble imposición a las rentas y patrimonios, requieren la aprobación del Congreso.¹² La exigencia de tal aprobación no es tan clara respecto de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. El Ecuador tiene suscritos trece convenios bilaterales para tal propósito. La actitud del Legislativo ha sido vacilante. No en todos los casos se ha producido la aprobación del Congreso.

El 20 de marzo de 2002 (caso 861) niega el amparo por cuanto no se han violado los derechos de libertad de empresa, seguridad jurídica y debido proceso al negar la devolución de los derechos de salvaguardia establecidos por el Presidente de la República dentro del ordenamiento comunitario andino.

En el caso 173-2002, niega el amparo respecto de la disposición del Servicio de Rentas Internas de que no se autorizará la impresión de facturas hasta que el contribuyente no se encuentre al día en sus obligaciones tributarias, ya porque no se ha afectado al debido proceso, ya porque no cabe amparo respecto de actos que tienen efecto *erga omnes*.

En el caso 861-2001, niega el amparo por cuanto no se han violado derechos al negar la devolución de los derechos de salvaguardia.

11. Rafael Oyarte Martínez, "La regulación actual de los procesos constitucionales y su necesidad de reforma", en Pablo Pérez Tremps, coord., *Derecho Procesal Constitucional*, Quito, Universidad Carlos III / Comisión Europea / Tribunal Constitucional del Ecuador / Corporación Editora Nacional, pp. 25 y ss. El autor reflexiona sobre variadas cuestiones referentes al derecho procesal constitucional en el Ecuador, particularmente sobre las acciones de inconstitucionalidad de los actos normativos y administrativos, sobre el control previo de constitucionalidad de los tratados internacionales, sobre el control ex ante de la constitucionalidad de las leyes.
12. José Vicente Troya Jaramillo, "La fiscalidad Internacional en la Comunidad Andina", en *Diritto Tributario Internazionale*, coordinato da Victor Uckmar, Padova, Italia, III Edizione, CEDAM, 2005, pp. 1433 y ss.

Los convenios sujetos a la aprobación del Congreso son los de mayor trascendencia. Previamente a la aprobación o improbación, el Tribunal Constitucional deberá dictaminar respecto de la conformidad del tratado con la Carta Política. Por cuanto en el Ecuador, el Congreso es el máximo árbitro en materia constitucional, se entiende que el dictamen no es vinculante, condición que se desprende de su facultad de interpretar de un modo generalmente obligatorio las dudas que se presenten sobre el alcance de las normas constitucionales. Actualmente los tratados internacionales no constan aludidos en forma expresa entre las normas sujetas a control por el Tribunal Constitucional. Así mismo, en la disposición que prevé la supremacía de la Constitución sobre cualquier otra norma legal, no se encuentran consignados los tratados internacionales. Anteriormente sí constaba la prevalencia de la Constitución sobre los tratados. Ello ha llevado a sostener que el caso de los tratados es peculiar y que al igual que ocurre con las providencias judiciales, no están sujetos a control constitucional.¹³

La ley es el principal instrumento de la tributación. Es de reciente data en el derecho constitucional ecuatoriano, la diferenciación entre leyes orgánicas y ordinarias. En el orden tributario, hasta la presente, salvo el caso de la Ley Orgánica de Aduanas, todas las demás leyes son ordinarias y en esa condición cumplen con su función de normas de creación, modificación y supresión de tributos y de regulación de sus principales elementos. Corresponde al Congreso declarar que el Código Tributario es ley orgánica y que las demás de ese ámbito, tienen la calidad de ordinarias. De este modo se sustentaría la prevalencia del Código y para su modificación se requeriría no únicamente de la mayoría de los asistentes a las sesiones del Congreso, sino de la mayoría absoluta de sus integrantes.

El control constitucional concentrado se extiende a otras normas, que sin ser leyes propiamente dichas, tienen su fuerza o desempeñan su función, cuestión de importancia en el ámbito tributario, pues, mediante ellas ha de actuar el principio de reserva de ley y en general instrumentar todo el acervo constitucional tributario.

El Presidente de la República puede presentar al Congreso proyectos de ley calificados de urgencia económica. Entre ellos destacan los de carácter tributario. Si el Congreso no se pronuncia en treinta días, el Presidente de la República los promulgará como decretos leyes. La urgencia económica es calificada por el Presidente.

13. Rafael Oyarte Martínez, "La regulación actual de los procesos constitucionales y su necesidad de reforma", en *Derecho Procesal Constitucional*, p. 31. Este estudioso señala que de modo general los sistemas comparados no prevén el control *ex post facto* de la constitucionalidad de los tratados. Sustenta que por los principios *pacta sunt servanda* y *bona fide* los instrumentos internacionales deben cumplirse sin que sea posible oponer normas de derecho interno. Habría que contrastar esta tesis con el principio que permite considerar el cambio fundamental de circunstancias, *rebus sic stantibus*, incluido en el Tratado de Viena.

Los consejos provinciales y las municipalidades ostentan facultad legislativa particular que se vierte en la expedición de ordenanzas. Mediante ellas pueden crear, modificar y suprimir tasas o derechos y contribuciones especiales.

El Presidente de la República puede expedir normas generales y obligatorias para fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana. En general las entidades públicas, como aquellas referidas en la nota de pie de página 3, han de expedir normas generales y obligatorias, diferentes de los actos administrativos, para crear, modificar o suprimir tasas o derechos y contribuciones especiales, en ejercicio de leyes que les faculten al intento.

El Tribunal Constitucional del Ecuador fue creado en 1996, vale decir en fecha relativamente reciente. En estos diez años ha expedido numerosas resoluciones de control de constitucionalidad de leyes o normas con fuerza o función de ley. De entre ellas, pocas de carácter tributario. Es de anotar que la temática afrontada no ha sido muy amplia. En algunos casos el control se ha contraído a normas de menor jerarquía, especialmente de carácter reglamentario.

El Tribunal Constitucional de Bolivia comenzó a funcionar en 1999. Entre sus atribuciones consta la *de conocer y resolver los recursos contra tributos, impuestos, tasas, patentes, derechos o contribuciones creados, modificados o suprimidos en contravención a los dispuesto en esta Constitución* (art. 119 VII 4a. de la Constitución). La Ley del Tribunal Constitucional aclara que se trata de recursos de inconstitucionalidad (art. 7 num. 3 de la Ley).

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Venezuela comenzó a funcionar en enero de 2000. Está facultada para conocer la acción de control directo y abstracto de constitucionalidad de normas y actos con fuerza de ley, abierta a cualquier persona sin necesidad de invocar un interés especial y sin que operen plazos de caducidad (arts. 335 y 336 de la Constitución).

El Tribunal Constitucional del Perú comenzó a funcionar en junio de 1996. Está facultado para conocer la acción de inconstitucionalidad contra las leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso y ordenanzas municipales que vulneren la Constitución.

En relación al principio de reserva de ley, el Tribunal Constitucional del Ecuador, en el caso 39-2002, contrariando pronunciamientos anteriores, por mayoría de votos, sustenta que la expresión *las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley*, no significa que pueda expedirse una ley autorizante, a fin de que una determinada autoridad pueda crear tasas o derechos y contribuciones especiales. Desatinadamente se sostendría que para la creación de cada uno de estos tributos se requeriría de ley expresa. Hay que diferenciar entre ley autorizante y ley de creación. Este pronunciamiento tiene relación con el que aparece en el caso 017-2002

que bajo el supuesto contrario, es decir, que es constitucional la existencia de una ley autorizante para la creación de los mencionados tributos menores, se ejerza esa facultad vía reglamentaria. En el supuesto, la Superintendencia de Telecomunicaciones, facultada por ley, creó tasas o derechos de control a base de la expedición de reglamento. En el caso 045-2001, igualmente, se acepta que, facultado por ley habilitante, el Ministro de Energía y Minas, pueda establecer tasas por los servicios de regulación y control de la actividad hidrocarburífera.

En el caso 020-2002, se declara la inconstitucionalidad de las tasas judiciales, creadas mediante reglamento, en cuanto se refiere a las acciones de amparo y otras que sirven de garantía a los derechos proclamados por la Constitución. Expresamente se resuelve que las tasas judiciales se han de aplicar únicamente a las causas que ordinariamente conoce la Función Judicial. Es de advertir que en Ecuador no existen jueces especiales para las acciones de amparo y otras similares. Las mismas se proponen antes los jueces que integran la Función Judicial, los cuales conocen esas causas y otras que naturalmente les corresponde, de acuerdo a su competencia ordinaria. El Consejo Nacional de la Judicatura tiene facultad constitucional para fijar tasas. Para el efecto debe expedir resoluciones generales y obligatorias, sin que sea necesario ley especial o reglamento. Aquí la reserva de ley se cumple a base de tales resoluciones generales y obligatorias.

El caso 126-2001 reconoce la inconstitucionalidad del incremento del IVA del 12 al 15%. Para lograr ese incremento el Presidente de la República remitió al Congreso un decreto urgente, el cual fue negado en esta parte. Posteriormente, el Presidente objetó el pronunciamiento del Legislativo y al hacerlo redujo el incremento del IVA del 12 al 14%, modificación que en su criterio, no fue rechazada en tiempo oportuno. La inconstitucionalidad se refiere al oficio enviado por el Presidente, aduciendo tal falta de rechazo, con el cual no se remedia la violación del principio de reserva de ley. Es de advertir que se conoce como decreto ley, que tiene valor de ley, aquél decreto urgente remitido por el Ejecutivo al Congreso que comienza a regir cuando no existe pronunciamiento dentro de treinta días.

La Resolución conjunta de los Superintendentes de Bancos y de Compañías y de la Directora General del Servicio de Rentas Internas, caso 13-2001,¹⁴ mediante el cual, para los casos de reexpresión monetaria, se explicitan los casos en los cuales tal procedimiento es gasto, y en los que es ingreso que genera obligaciones tributarias,

14. José Vicente Troya Jaramillo, "Finanzas públicas y Constitución en el Ecuador", en Juan Zornoza Pérez, coord., *Finanzas públicas y Constitución*, Quito, Universidad Carlos III / Comisión Europea / Tribunal Constitucional del Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2004, pp. 76 y ss. Se hace constar en el estudio, que los casos son tomados del trabajo presentado por los alumnos Wladimir Salazar González y Diego Andrés Parra, en la asignatura Derecho material tributario, año académico 2003-2004, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

no cabe que se declare inconstitucional, pues, se basa en expresas disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno. Es bien sabido que el principio de legalidad y más precisamente el de reserva de ley, se desenvuelve en dos ámbitos, en el uno se considera de modo general y absoluto que los tributos, salvos casos puntualmente previstos en la Constitución, deben crearse, suprimirse y modificarse mediante ley; en el otro, se consideran que han de obrar de ley los elementos esenciales de los tributos. Es evidente que uno de esos elementos debe encontrarse consignado en una norma legal, lo que ocurre en este caso.

En el caso 033-2001, hay que diferenciar dos cuestiones: la una relativa al cobro de derechos por los registradores de la propiedad, que si bien corresponde fijarlos por el Consejo Nacional de la Judicatura, no es asunto tributario, pues, tales emolumentos no son ingresos públicos, ni tienen las características propias del instituto tributo; y la otra el gravamen, sea impuesto o tasa, que se establece por el uso de la información de los libros que tienen a su cargo los registradores de la propiedad, información que es pública y que reposa en los libros y archivos a su cargo. Respecto de ese gravamen o tributo, el Tribunal Constitucional, en forma certera, considera que no se lo puede tener como tasa judicial y por ello no es de competencia del Consejo Nacional de la Judicatura.

En el caso 012-2003 se reconoce que la falta de absolucón de una consulta tributaria, por no haberse provisto a la administraci3n de elementos de juicio suficientes, no contraría el derecho de petici3n. Sustenta además que la absoluc3n a la consulta no es en estricto sentido acto administrativo, por lo cual no cabe impugnaci3n en contra de ella. Lo que procede es, a juicio del Tribunal, proponer la impugnaci3n en contra de los actos administrativos de determinaci3n de obligaci3n tributaria. La conclusi3n que fluye es que frente a la consulta no procede recurso alguno, ni siquiera de carácter constitucional.

En el caso 094-2004 el Tribunal resuelve que el reconocimiento de la condici3n de contribuyentes especiales no es inconstitucional, como no son las obligaciones derivadas de dicha situaci3n jurídica. Para llegar a esta conclusi3n discierne sobre los principios de igualdad y capacidad contributiva, así como de proporcionalidad, de los cuales se infiere que no cabe dar a todos los contribuyentes el mismo tratamiento. La dificultad de interpretar estos principios, salvo los de legalidad y capacidad contributiva, no tan claramente reconocido por la Constitución, es la de que según el texto constitucional los mismos son aplicables al sistema tributario, no necesariamente a los tributos en particular, varios de los cuales, principalmente los indirectos, riñen claramente con tales principios y sin embargo, en los hechos es imposible derogarlos. Los principios tienen un valor meta jurídico, es decir, son tomados en cuenta antes de expedir las normas y luego pueden servir de base para su interpretaci3n. En re-

sumen, es muy riesgoso y difícil reconocer que un tributo es inconstitucional porque no cumple los principios de generalidad e igualdad.

El caso 016-2002 *concluye que la atribución presidencial para establecer, reformar o suprimir aranceles tiene como condición sujetarse a los convenios internacionales, para el caso, el Convenio Complementario en el Sector Automotor que, publicado en el Registro Oficial forma parte de la legislación a la que debe someterse toda la norma interna y en el que el Ecuador se comprometió a establecer los aranceles allí fijados.* Tal razonamiento no es objetable si se considera que el Presidente de la República hizo uso de las atribuciones contempladas en el art. 15 de la Ley Orgánica de Aduanas, tanto más, que en el Ecuador, vía constitucional, se ha reconocido la preeminencia de los tratados internacionales sobre las leyes, sean éstas orgánicas u ordinarias, mas, si se considera que la atribución del Presidente no solo surge de la ley, sino también, y principalmente, de la Constitución (art. 257 inciso tercero), puede haber cambiado el sentido de la resolución, o al menos, debe habérsela complementado, con la incorporación de este punto constitucional.

En el caso 8-2000 el Tribunal Constitucional no acepta el recurso de inconstitucionalidad propuesto en contra del Reglamento de Facturación y del literal d) de la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas que establece las guías de remisión para el transporte de mercaderías so pena de decomiso, normas que a juicio de los demandantes violan el principio de buena fe, el derecho a ser sancionado solo mediante ley previa, el derecho a transitar libremente por territorio nacional, la libertad de empresa, el derecho a la propiedad privada, la libertad de trabajo, la seguridad jurídica y la prohibición de confiscar bienes privados. La Resolución sustenta que se trata del cumplimiento de obligaciones formales por los contribuyentes, los cuales no afectan los derechos y garantías mencionados y que la incautación no es confiscación. Exhorta a la Administración para que promueva la difusión del Reglamento de Facturación.

En el caso 181-2000, respecto de la exoneración, deja en claro *que la excepción de no pagar impuestos, es decir la exoneración, no puede constituir un derecho humano que pueda ser alegado por ninguna persona, mucho menos puede tener las calidades de derecho irrenunciable e intangible.* Sustenta, además, que las exoneraciones se basan en motivaciones económicas, sociales, políticas o de equidad; en todo caso en razones de interés público. Añade que también obedecen a finalidades de política fiscal.

En los casos 019, 048, y 037-2000, el Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad por la forma de las Resoluciones 0151 y 0255 expedidas por la Directora General del Servicio de Rentas Internas por haberse producido previamente la derogatoria del art. 115 del Reglamento General de Aplicación de la Ley de Régimen

Tributario Interno. El art. 8 c) de la Ley que crea el Servicio General de Rentas Internas faculta a la Entidad expedir resoluciones de carácter general y obligatorio que no deben contrariar las normas legales y reglamentarias. Éste no es el caso presente. La base última para disponer y regular las retenciones por parte de la administración se encuentra en el art. 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno. La tesis del Tribunal de que para que se aplique la ley es indispensable la existencia de reglamento no es atendible, como no lo es que el Presidente de la República es la autoridad que ostenta en forma exclusiva la facultad reglamentaria.

El Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela, constituido en Sala Constitucional, el 21 de noviembre de 2000, declara sin lugar la acción de nulidad parcial por razones de inconstitucionalidad en contra de lo dispuesto en el encabezamiento de la norma prevista en el art. 28 del Decreto-Ley No. 3145 de 16 de septiembre de 1993, mediante la cual se promulgó la Ley de Impuesto al Valor Agregado publicada en la Gaceta Judicial No. 35.304 de 24 de septiembre de 1993. La Sala manifiesta que el hecho de que el consumidor final sea quien soporte el gravamen no atenta contra el principio de reserva de ley estatuido en la Constitución.

EFFECTOS

La admisión del amparo o la inaplicación que haga un juez, frente a un caso concreto, por considerar que una norma, podría ser una ley, riñe con la Constitución, producen efectos respecto del asunto particular de que se trate. La declaratoria de inconstitucionalidad de un acto administrativo conlleva su anulación. La declaratoria de inconstitucionalidad de una norma, que de suyo produce efectos generales y obligatorios, la deja sin efecto, mas no produce efectos retroactivos. La que interesa es esta última.

El Tribunal Constitucional del Ecuador es un organismo autónomo e independiente de la Función Judicial. Administra justicia constitucional, de tal manera que no cabe duda que, dentro de su ámbito, expide resoluciones que tienen el valor de sentencias; de ninguna manera puede conceptuárselas como actos administrativos. Al punto se refiere Luis Ávila, quien asevera que la sentencia constitucional es un acto jurisdiccional con contenido político, sumando a esto la cualidad integradora e interpretativa del derecho que tienen las sentencias constitucionales.¹⁵ El contenido político es de mayor recibo en la interpretación que efectúan tribunales constitucionales

15. Luis F. Ávila, *Efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad en el Ecuador*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2004, p. 24. El autor glosa los conceptos de Fernández Segado.

independientes de las funciones judiciales; lo es menor cuando el control constitucional está atribuido a ellas.

Según dispone el art. 256 de la Constitución, los tributos son medios para acopiar recursos públicos e instrumentos de política económica general. Esta norma es de particular importancia en el país, singularmente porque desde que se abandonó la moneda nacional, el sucre, y se adoptó como tal el dólar norteamericano, virtualmente Ecuador quedó sin la posibilidad de actuar políticas monetarias y cambiarias. Hoy la política económica, en parte más que significativa, se vierte en los tributos y en el gasto público. La mencionada disposición precisa aún más y prevé que: *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.* Estos propósitos de política tributaria con resonancia económica, pueden considerarse excluyentes, pues, el estímulo a la inversión no siempre va en la misma dirección que la distribución de la riqueza. Al menos puede ocurrir una discrepancia en cuanto a su priorización y énfasis, los cuales vienen resueltos con criterios ideológicos adoptados, en determinado momento, por la clase en el poder. En caso de proponerse acciones de inconstitucionalidad contra leyes tributarias puede aflorar el cariz político, que el tribunal que administra justicia constitucional no puede ignorar.

Caben tres posibles proyecciones de la declaratoria de inconstitucionalidad de las leyes: la suspensión, la derogación o la anulación.¹⁶ En la suspensión queda pendiente la acción del Congreso que puede proceder a la derogación de las normas. En la derogación producida gracias a la declaratoria de inconstitucionalidad emitida por el Tribunal Constitucional, debe entenderse que el Congreso ya nada puede hacer. En el Ecuador no ocurre, al menos en tratándose de normas, que *de la sentencia estimatoria de inconstitucionalidad surja efectos abrogativos y erga omnes hacia el futuro, pues la norma o el acto declarados inconstitucionales desaparecen del ordenamiento, tal y como si hubieran sido derogados.*¹⁷ La anulación, a menos que se la entienda como abrogación, es propia de los actos administrativos; no es compatible con la naturaleza de los actos normativos. En el Ecuador ocurre la suspensión de efectos. Según el numeral 1 del art. 276 de la Constitución, en caso de inconstitucionalidad de leyes, por la forma o por el fondo, compete al Tribunal Constitucional *suspender total o parcialmente sus efectos.* Coadyuva a sostener esta tesis el hecho de que,

16. *Ibidem*, pp. 29 y ss. El autor se refiere a esta temática in extenso. Da cuenta del sistema ecuatoriano y del que se observa en otros países.

17. Rubén Hernández Valle, "Los efectos de las sentencias en los procesos de inconstitucionalidad", en Pablo Pérez Tremps, coord., *Derecho Procesal Constitucional*, Quito, Universidad Carlos III / Comisión Europea / Tribunal Constitucional del Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2005, pp. 192 y ss.

cuando se trata de la inconstitucionalidad de actos administrativos, según el num. 2 del propio artículo, *la declaratoria de inconstitucionalidad conlleva la revocatoria del acto*. Además, al Congreso corresponde reformar la Constitución e interpretarla con carácter generalmente obligatorio. (arts. 130 num. 4 y 284 de la Constitución) Esta última norma prevé que: *En caso de duda sobre el alcance de las normas contenidas en la Constitución, el Congreso Nacional podrá interpretarlas de un modo generalmente obligatorio*. De todo este acervo normativo fluye que el alcance de la declaratoria por parte del Tribunal Constitucional alcanza la suspensión de efectos y de que en el orden constitucional prevalece la acción del Congreso, árbitro último de la constitucionalidad.

Estas reflexiones son aplicables de modo cabal a las leyes tributarias y a las normas con fuerza o función de ley. Dicho de otro modo, la declaratoria de inconstitucionalidad de tales normas tiene efectos generales y obligatorios suspensivos y no se retrotrae a situaciones anteriores.

Respecto de los efectos secundarios de la declaratoria de inconstitucionalidad, Rubén Hernández Valle, propone cuestiones de interés. Así sustenta que *si la sentencia que declara inconstitucional un principio tributario contenido en una ley del impuesto sobre los bienes inmuebles, las leyes en materia de rentas o de ventas que contengan el mismo principio serán también inconstitucionales*. Semejante cuestión no se ha planteado en el Ecuador. Igualmente el autor asevera que *un reglamento fundado sobre una ley declarada inconstitucional deviene también inconstitucional por carecer de fundamento jurídico válido*. Tampoco se ha presentado en el país esta cuestión.¹⁸

18. Rubén Hernández Valle, "Los efectos de las sentencias en los procesos de inconstitucionalidad", pp. 193-194.