

SERIE 
Magíster
VOLUMEN 141

*El principio
constitucional
de legalidad
y la facultad
normativa
del SRI*

Pamela Aguirre



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador



CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL

El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI

SERIE 
Magíster
VOLUMEN 141

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR, SEDE ECUADOR
Toledo N22-80 • Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador
Teléfonos: (593 2) 322 8085, 299 3600 • Fax: (593 2) 322 8426
www.uasb.edu.ec • uasb@uasb.edu.ec

CORPORACIÓN EDITORA NACIONAL
Roca E9-59 y Tamayo • Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador
Teléfonos: (593 2) 255 4358, 255 4558 • Fax: ext. 12
www.cenlibrosecuador.org • cen@cenlibrosecuador.org

Pamela Aguirre

El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador



CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL

Quito, 2013

El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI

Pamela Aguirre



Primera edición:

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador

Corporación Editora Nacional

Quito, julio de 2013

Coordinación editorial:

Quinche Ortiz Crespo

Armado:

Juan A. Manangón

Impresión:

Taller Gráfico La Huella

La Isla N27-96 y Cuba, Quito

ISBN Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador:

978-9978-19-593-2

ISBN Corporación Editora Nacional:

978-9978-84-681-0

Derechos de autor:

Inscripción: 041874

Depósito legal: 004954

Título original: *El principio constitucional de legalidad tributario y la facultad normativa del Servicio de Rentas Internas del Ecuador*

Tesis para la obtención del título de Magíster en Derecho,
con mención en Derecho Tributario

Programa de Maestría en Derecho, 2010

Autora: *Pamela Aguirre Castro* (correo e.: *pame_aguirre@hotmail.com*)

Tutor: *Pablo Egas*

Código bibliográfico del Centro de Información: T-0838

Índice

Introducción / 11

Capítulo I

El principio de legalidad / 15

Evolución del principio / 15

Fundamento y concepto / 18

La legalidad tributaria como principio constitucional / 21

Implicaciones de la legalidad tributaria / 24

Capítulo II

La administración tributaria central del Ecuador y el principio de legalidad / 37

Antecedentes / 37

Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI) / 39

Actividades de gestión tributaria. Facultades / 42

Capítulo III

Análisis de los actos normativos emitidos por el SRI a la luz de la nueva Constitución / 75

Resoluciones que transgreden el principio constitucional de legalidad / 76

Resoluciones que no transgreden el principio constitucional de legalidad / 84

Conclusiones / 89

Bibliografía / 95

Anexos / 102

*A quienes lo han dado todo por mí:
Edwin Aguirre e Irene Castro.*

A Dios por guiarme y darme fortaleza para alcanzar mis metas.

Quiero dejar constancia de mi agradecimiento a los docentes y personal del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, quienes supieron compartir todos sus conocimientos y experiencias, en especial, al Dr. César Montaña Galarza, quien a más de impartir sus experticias ha sido guía y amigo verdadero, y al Dr. Pablo Egas Reyes catedrático, que con su acertada y paciente dirección colaboró en gran medida con este trabajo de investigación.

Introducción

La «legalidad» no solo es un principio, sino también y antes que eso un «valor» del Estado de Derecho, que busca asegurar la participación democrática en el proceso de imposición o en el establecimiento de las vías de reparto de la carga que comportan los gravámenes [...]. Se trata de una institución al servicio del interés común y no solo del individual.¹

El principio constitucional de legalidad es uno de los principios fundamentales sobre los cuales descansa el derecho tributario; puesto que representa lo que los ingleses llamaron *without representation no taxation*, es decir, los representantes democráticos del pueblo son los únicos capaces de establecer los tributos, son a los órganos parlamentarios los que las constituciones de los distintos países les otorgan la potestad tributaria –creación de tributos–, mientras que a la administración le corresponde la potestad de imposición –aplicación de los tributos–, así la importancia del principio radica que tanto en la creación como aplicación de los impuestos, tasas y contribuciones especiales debe observarse respeto irrestricto al principio de legalidad.

Uno de los pilares fundamentales del Estado moderno es la existencia del elemento básico de la legalidad y, precisamente, es sobre esta base que se desarrollan los procedimientos democráticos y sociales de los gobiernos, los que tienen estrecha conexión con la gestión de la administración tributaria, puesto que estos al ser los organismos que aplican la legislación fiscal, gozan de ciertas facultades,² entre ellas la potestad reglamentaria, de ahí la pertinencia de este estudio.

1. 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 Aimée Figueroa Neri, *Tópicos fiscales contemporáneos*, Guadalajara, CUCEA, 2004, p. 219.
2. Determinadora, recaudadora, resolutive, sancionatoria, aplicación de la ley, Codificación del Código Tributario, Registro Oficial (RO), Suplemento No. 38, 14 de junio de 2005, art. 67 y 72.

La legalidad tributaria no puede ser concebida como lo fue en épocas anteriores, puesto que la realidad actual impone el cambio de estructuras, que de una u otra manera mudan el esquema en el que este principio se desarrolla. Por ello, establecer su nueva función dentro de la modernización de las administraciones, averiguar los motivos para este cambio, establecer el límite de tolerancia de dicha transformación dentro del Estado democrático, y, sobre todo, dilucidar cómo debe ser entendido el principio de legalidad y la actividad reglamentaria de la administración, son las cuestiones relevantes dentro del ordenamiento jurídico, que intentaremos resolver a lo largo de esta investigación.

Indagar cuándo se vuelve necesaria e imprescindible la actividad reglamentaria de la administración, sin desconocer, obviamente, al principio de legalidad y los límites que este impone, son el mayor aporte que este estudio busca ofrecer a la doctrina ecuatoriana. A pesar de que mucho se ha controvertido acerca del tema, no se ha tomado en consideración que el ejercicio de la potestad reglamentaria resulta en algunos casos vital dentro del sistema tributario, toda vez que gracias a la aplicación de algunos actos normativos se concretan en los tributos otros principios constitucionales: capacidad contributiva, generalidad, equidad, progresividad.

Los motivos que nos impulsaron a realizar el estudio del principio de legalidad tributario en relación con la facultad reglamentaria del Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI), fueron en primer lugar académicos, pues la legalidad –al imponer los límites a la gestión que realiza la administración tributaria en el ejercicio de su actividad– no debe sobrepasar sus facultades a los mandamientos constitucionales como legales. Luego, al ser el estudio de la legalidad un tema clásico dentro del derecho tributario, cobra especial atención en la práctica laboral, puesto que con las nuevas estructuras, que han creado sistemas innovadores, quebrantando los antiguos, se establece una distinta gestión en la administración. Así, conocer las justificaciones de estos cambios nos permitirá ejercer de una manera eficiente tanto la defensa de los derechos de los contribuyentes como de la propia administración.

El procedimiento metodológico del cual nos hemos servido es el método general denominado ecléctico, el que se justifica precisamente por el alcance y objetivos establecidos en la investigación. Así, utilizamos el método hermenéutico clásico para el análisis del principio constitucional de legalidad y la facultad reglamentaria, así como para el empate entre estas instituciones; en el caso del análisis de las resoluciones realizamos razonamientos en sus particularidades –inductivo-deductivo–, métodos cualitativos pertinentes que nos otorgan mayor alcance y profundidad en la investigación académica.

Para un correcto análisis y con el afán de abordar la problemática por todas las direcciones, hemos dividido el presente trabajo en tres capítulos. Al primer capítulo corresponde el estudio integral del principio de legalidad, den-

tro del cual hemos desarrollado de una manera sucinta los orígenes del postulado, su evolución y fundamentos doctrinarios; los conceptos esbozados; la característica de constitucional del principio; las implicaciones de la legalidad tributaria, es decir, los alcances de la reserva de ley; los elementos mínimos que no debe obviar el legislador en la creación del tributo, sin los cuales no se cumpliría el mandato constitucional de la reserva de ley; la seguridad jurídica que implica el principio, tanto en su certeza como en la interdicción de la arbitrariedad; y el principio de legalidad administrativa.

En el segundo capítulo abordamos la problemática relacionada con la actividad de la administración tributaria y el principio de legalidad, para lo cual referimos las facultades de gestión de la administración, aterrizando en el tema de interés del estudio, la facultad reglamentaria, analizamos su existencia mediante fundamentos doctrinarios como legales, lo cual nos condujo a la descripción del ejercicio de la potestad reglamentaria por parte del SRI por medio de la emanación de actos normativos de carácter general; logramos distinguir muy claramente el alcance de estos actos dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano diferenciándolos de la ley y los reglamentos del poder ejecutivo.

Concluimos el segundo capítulo con el análisis central del principio constitucional de legalidad tributario y la facultad reglamentaria, para lo cual aportamos los mecanismos que prevén las constituciones para la flexibilización del postulado de legalidad, mediante el estudio de las instituciones de la legislación delegada, los reglamentos autónomos y la existencia de los conceptos jurídicos indeterminados.

Terminamos esta investigación centrándonos en la aplicación del principio constitucional de legalidad en Ecuador sobre normas de carácter administrativo emitidas por la autoridad tributaria competente, bajo la figura de resoluciones, circulares o disposiciones generales –actos normativos–; analizamos varias resoluciones emitidas por el director general con lo cual apreciamos la observancia al principio de legalidad y la existencia fehaciente de conceptos jurídicos indeterminados en la ley que los actos normativos desarrollan *a posteriori*.

CAPÍTULO I

El principio de legalidad

Nullum Tributum Sine Lege.

Actualmente, la obligación de contribuir de los ciudadanos a las arcas fiscales mediante la cancelación de tributos reconoce como única fuente a la ley. He ahí la importancia de este capítulo, pues, desarrollaremos la inteligencia del principio constitucional de legalidad tributario, principio que informa a todo el derecho tributario, ya sea, material, procesal, formal, internacional;³ de ahí que desplegar su contenido, constituye una herramienta indispensable que nos permitirá analizar de una manera adecuada la facultad reglamentaria del SRI, así como para examinar a la luz del principio de legalidad algunas de las resoluciones dictadas por este órgano en el contexto de la nueva Constitución.

EVOLUCIÓN DEL PRINCIPIO

No es desconocido que en la Antigüedad los tributos eran creados de manera arbitraria y por la fuerza como una expresión del simple ejercicio de poder, pues estos eran establecidos a los pueblos conquistados, a las clases trabajadoras y proletarias sometidas al poder omnipotente del monarca o del señor feudal. Sin embargo, ya en el imperio romano aparecieron por primera vez nuevos conceptos que serían en el futuro la base principal para las finanzas públicas de todos los Estados. Así se concibió al fisco, como concepto ideado sobre la base de una ficción jurídica, que no se encontraba bien definida, en-

3. En el ámbito del derecho internacional tributario, en nuestro criterio, el principio de legalidad se traduce en la necesaria ratificación de los tratados por parte de la Asamblea Nacional con el previo dictamen favorable de constitucional, toda vez que los tratados en esta materia pueden ser de aquellos que «contienen el compromiso de expedir, modificar o derogar una ley», «se refieran a derechos y garantías establecidas en la Constitución» o «atribuyan competencias propias del orden jurídico interno a un organismo internacional o supranacional», Constitución de la República del Ecuador, RO No. 449, 20 de octubre de 2008, art. 120, num. 8; art. 419, num. 3, 4 y 7, y art. 438; véase también César Montaña Galarza, *Manual de derecho tributario internacional*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador (UASB-E) / Corporación Editora Nacional, 2006.

cargado de la gestión económica romana mediante el cobro de los impuestos y todo tipo de cargas económicas de la plebe.⁴

Es así que a través de la historia, este principio no surgió abruptamente en el sistema tributario, sino que fue generándose paulatinamente. Varios tratadistas⁵ señalan acontecimientos acaecidos en Inglaterra y Francia en los siglos XI y XII como indicios de su origen. Exactamente con la firma de la Carta Magna, por parte del rey Juan en Inglaterra, hay incipientes señas de cuándo se estableció este principio, ya que al imponer tributos el monarca necesitaba el consentimiento del Gran Consejo, conformado por barones y prelados ingleses.⁶

El móvil que impulsó al establecimiento de ese requisito fue limitar la arbitrariedad del monarca, es decir, nació por conveniencia de una clase social, de ahí que la representación para la imposición de los tributos no es propiamente del pueblo, sino de los denominados nobles, por lo que no se puede hablar del principio de legalidad en su expresión actual, toda vez que de ninguna manera se puede llegar a la conclusión de que esta intervención fuese democrática, sin dejar de reconocer por ello que este era efectivamente un límite para el ejercicio del poder.

Sin embargo, compartiendo el criterio de Valdés Costa,⁷ Pérez de Ayala,⁸ entre otros, consideramos más apropiado que el punto de partida del principio de legalidad arranque con la *Declaration des droits*, que fue inspirada en la doctrina de Locke, para quien «sin lugar a dudas los impuestos son necesarios, pero no pueden ser impuestos sin el consentimiento de la mayor parte de los sectores de la sociedad, o por aquellos que los representan o que fueron elegidos por estos»,⁹ es decir, la legalidad tributaria actual empieza con la clásica del parlamentarismo inglés *no taxation without representation*, de ahí que acertadamente sostenga Berliri, que este principio «nace el momento que el

4. Para ahondar sobre el tema, véase Guillermo Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, t. I, «Perspectivas financieras y desenvolvimiento histórico del pensamiento financiero», Buenos Aires, Plus Ultra, 1968, p. 45-66.
5. Confróntese criterios de Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1975, p. 38, con el de Víctor Uckmar, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Temis, 2002, p. 15.
6. Confróntese Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México DF, Porrúa, 2001, p. 45.
7. Ramón Valdés Costa, *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996, p. 125.
8. José Luis Pérez de Ayala, «Las fuentes del derecho tributario y el principio de legalidad», en *Conferencia Técnica del CIAT*, Madrid, CIAT, 1974, p. 270.
9. John Locke, *Gouvernement civil*, París, 1902, citado por V. Uckmar, *op. cit.*, p. 16.

Rey ya no es sinónimo de Parlamento, sino que este es equivalente a la suma de los representantes del pueblo».¹⁰

Con la Declaración Universal de los Derechos del Hombre se obtiene un efectivo límite al poder del monarca y por ende el de la potestad tributaria, que estableció, en el art. 14, los primeros bosquejos de lo que constituye en la actualidad el principio de legalidad: «Los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración».¹¹

De lo dicho, deducimos que el principio de legalidad atravesó dos momentos históricos: el primero cuando surgió como un medio de presión política de pequeñas células de poder y, el segundo, a partir de las revoluciones liberales en que la premisa no era buscar beneficios aislados sino promover el cambio del statu quo, así las ideas como «la voluntad general» y «no hay tributo sin representación» dieron origen al constitucionalismo moderno, sustituyendo el poder monárquico del rey por el Estado democrático.¹²

En el caso de nuestro país, el principio constitucional de la legalidad fue recogido desde su primera Constitución, la quiteña de 1812, sentando los pilares de lo que en el futuro sería la incorporación clara y efectiva del principio de legalidad como una norma de carácter constitucional y, por lo mismo, con jerarquía superior dentro de nuestro ordenamiento jurídico. Se reguló en esta Carta, en el art. 35, como atribución exclusiva del poder legislativo el «arreglar toda especie de tasas, contribuciones y derechos que deban exigirse, tanto en la cantidad como en el monto de la recaudación».¹³

Este criterio fue recogido por Ecuador como república independiente en su primera Constitución en 1830, en el art. 26, numeral segundo,¹⁴ manteniendo la facultad exclusiva del Congreso de establecer derechos e impuestos y consagrando, de igual forma en el art. 73, la supremacía constitucional y

10. Berliri, «Apunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della costituzione», citado por Sitlaly Torruco Salcedo, «Los principios constitucionales tributarios», en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, coord., *Manual de derecho tributario*, México DF, Porrúa, 2005, p. 21.
11. Declaración Universal de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, en *FMM Educación*, <<http://www.fmmeducacion.com.ar/Historia/Documentoshist/1789derechos.htm>>.
12. Véase Alexandra Naranjo, «El principio de reserva de ley y la capacidad normativa de la administración tributaria», en *III Jornadas Jurídico-Tributarias. Un enfoque constitucional al Derecho Tributario*, Quito, Centro de Estudios Fiscales-Servicio de Rentas Internas, 2009, p. 105.
13. «Constitución del 15 de febrero de 1812 dada en la ciudad de San Francisco de Quito», en Federico Trabucco, *Constituciones de la República del Ecuador*, Quito, Ed. Universitaria, 1975, p. 32.
14. «Art. 26.- Las atribuciones del Congreso son: 2. Establecer derechos e impuestos; y contraer deudas sobre el crédito público», *ibid.*, p. 37.

legal sobre las normas jerárquicamente inferiores, principio que ha sufrido las variaciones a través de las veintiún constituciones, en estos tres siglos,¹⁵ para llegar al actual art. 301 de la Carta Política:

Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.¹⁶

FUNDAMENTO Y CONCEPTO

El principio de legalidad presupone la sujeción del Estado al ordenamiento jurídico vigente como producto de su evolución y maduración política de la propia población, que ha logrado imponer a este postulado como un derecho fundamental de todos los ciudadanos y residentes en un país. En este sentido, Juan Jacobo Rousseau en su obra *El contrato social* anota que «las leyes no son propiamente más que las condiciones de la asociación civil. El pueblo sometido a las leyes debe ser su autor; corresponde únicamente a los que se asocian arreglar las condiciones de la realidad».¹⁷

De ahí que concurra como uno de los principios fundamentales del Estado moderno la legalidad en la tributación, también conocida como reserva de ley o *Ex-Legem*, que sin ser exclusiva del derecho tributario, es esencial en esta materia, pues significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca –*Nullum Tributum Sine Lege*– aforismo adoptado por analogía del derecho penal.

El principio de legalidad significa en su sentido más amplio y general que todos los actos gubernamentales y administrativos están subordinados a la Constitución, tratados internacionales y leyes vigentes, esto se constituye en reflejo de la soberanía popular, pues la ley es la «declaración de voluntad soberana, manifestada en la forma prescrita por la Constitución»;¹⁸ la superioridad de la ley arranca del hecho de ser «la expresión de la voluntad general», manifestada en forma de ley; la cual debe ser sometida a los límites y principios que la Constitución señala.

15. Para constatar las variaciones del principio constitucional de legalidad en Ecuador, obsérvese el anexo uno.

16. Constitución de la República del Ecuador.

17. Juan Jacobo Rosseau, *El contrato social*, México DF, Porrúa, 1977, p. 21.

18. Codificación del Código Civil, art. 1, en RO No. 46, de 24 de junio de 2005.

Los tributos no escapan a esta realidad, es decir, tienen que ser incorporados mediante el órgano al que el constituyente ha otorgado la potestad tributaria, que recae en el caso particular de nuestro país, en la Asamblea Nacional,¹⁹ previa iniciativa del Presidente de la República, mediante una ley que debe ser promulgada, en la forma prescrita en la Constitución, es decir, siempre sujeta al trámite constitucional, sea que se trate de un proyecto de ley que sigue el procedimiento normal, o sea un proyecto enviado a la Asamblea con el carácter de urgente.²⁰

Al respecto, cabe acotar que la Constitución vigente en el art. 148²¹ prevé el caso excepcional en el que habiendo el Presidente disuelto la Asamblea podrá expedir decretos leyes de urgencia económica con la aprobación de constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional. Consideramos, sin embargo, que pese a este camino franqueado por la Carta Suprema, el Ejecutivo no podría dictar normas que impongan tributos, ya que precisamente en el mismo cuerpo legal (art. 132) se señala que se requerirá de ley: «3. Crear, modificar o suprimir tributos [...]», expresando taxativamente las materias que no pueden ser reguladas sino solo en base de [sic] ley; igual sentido le da el art. 301 que manda expresamente: «Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos [...]». Es decir, a pesar de que los decretos-leyes posean la misma jerarquía de una ley dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, no son leyes en estricto sentido, toda vez que los procedimientos de formación de los cuerpos mencionados difieren sustancialmente en cuanto a forma y fondo.

La facultad privativa para presentar los proyectos de ley en materia tributaria corresponde al Presidente de la República; lo que se traduce por un lado, en limitar la posibilidad a otros entes estatales para presentar proyec-

19. Para los impuestos, pues la Constitución reconoce el poder tributario de los entes seccionales y para algunas administraciones tributarias de excepción en la creación, modificación y extinción de tasas y contribuciones especiales, pero para fines del presente estudio no ocuparemos solo de los impuestos internos por ser estos los administrados por el SRI.
20. Tanto en el ordinario como en el de carácter económico urgente difiere los períodos en los cuales los proyectos deben ser tratados por la Asamblea, como también los casos en los cuales pueden utilizarse uno u otro procedimiento, Constitución de la República del Ecuador, art. 132-140.
21. Constitución de la República del Ecuador, «La Presidenta o Presidente de la República podrá disolver la Asamblea Nacional cuando, a su juicio, esta se hubiera arrogado funciones que no le competan constitucionalmente, previo dictamen favorable de la Corte Constitucional; o si de forma reiterada e injustificada obstruye la ejecución del Plan Nacional de Desarrollo, o por grave crisis política y conmoción interna. [...] Hasta la instalación de la Asamblea Nacional, la Presidenta o Presidente de la República podrá, previo dictamen favorable de la Corte Constitucional, expedir decretos-leyes de urgencia económica, que podrán ser aprobados o derogados por el órgano legislativo».

tos, inclusive, restringiendo la participación ciudadana en este campo; y por el otro, demuestra que el manejo de la política tributaria es competencia del Ejecutivo, proponiendo mediante los proyectos de ley la dirección del sistema tributario, el cual debe ajustarse al Plan Nacional de Desarrollo.²²

Pero el tributo no solo necesita de la observación de este procedimiento para incorporarse formalmente al ordenamiento jurídico, sino que la ley que lo contemple, debe contar con los elementos básicos que permitan su configuración para poder ser considerado como tal, elementos que se esbozarán detalladamente en los siguientes apartados.

Así a la legalidad se la concibe como la sumisión del Estado al Derecho, la actuación de todos los poderes del Estado deben propender a «conseguir la efectividad del ámbito subjetivo de las leyes fiscales».²³ El postulado de la legalidad encuentra así su fundamento en «la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho»,²⁴ en el sentido de que toda erogación con carácter fiscal que se haga en beneficio del Estado debe ser impuesta en la ley. Se concluye, entonces, que el principio de legalidad comporta una de las garantías constitucionales que debe ser observado en el ejercicio estatal de la potestad tributaria y potestad de imposición. Es decir, solo la ley puede afectar a la esfera de propiedad y libertad de los individuos, por lo que la soberanía popular encuentra su expresión en la ley tributaria, que es la fuente de la relación jurídico-tributaria,²⁵ confluye pues en este aspecto tanto el pensamiento económico liberal que considera al tributo como una restricción del derecho de propiedad; y el político, en el que se exige que sean los representantes del pueblo los que consientan la validez de este.

De todo lo anotado, podemos colegir que el principio de legalidad informa tanto a la esfera normativa como también a la administrativa, en lo que coincidimos con Giannini, pues, el principio de legalidad tributario en el «plano de producción jurídica opera como una norma sobre la normación»,²⁶

22. «Art. 280.- El Plan Nacional de Desarrollo es el instrumento al que se sujetarán las políticas, programas y proyectos públicos; la programación y ejecución del presupuesto del Estado; y la inversión y la asignación de los recursos públicos; y coordinar las competencias exclusivas entre el Estado central y los gobiernos autónomos descentralizados. Su observancia será de carácter obligatorio para el sector público e indicativo para los demás sectores», Constitución de la República del Ecuador.
23. Alejandro Álvarez, «Aspectos del principio de legalidad tributaria», en *Revista XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1972, p. 449.
24. Horacio A. García Belsunce, *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, p. 79.
25. C. Montaña, «La obligación...», p. 218.
26. Massimo Severo Giannini, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge*, citado por José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Ed. Derecho Reunidas, 1975, p. 34.

es decir, «antes que limitación, es un modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria»²⁷ en el más extenso de los sentidos, pues, como ya hemos mencionado informa al sistema tributario sobre cómo deben ser incorporadas las normas y los límites que este postulado impone a la administración en su gestión.

LA LEGALIDAD TRIBUTARIA COMO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL

Todas las ramas del derecho encuentran su fundamento en la Norma Suprema, el Derecho Tributario no escapa a esta realidad, de ahí que la Constitución cobra mayor vigor en el ordenamiento jurídico supremo del Estado, ya que es en donde confluye y converge toda la realidad jurídica del sistema; determina a más de la organización de las funciones estatales, los principios fundamentales de todos los individuos y las garantías que les asisten.

Consideramos como principio a todos aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales, es decir, los principios son las directrices que las leyes deben seguir para alcanzarlos. Con relación a la adopción de tributos, estos se deben ajustar a los denominados principios constitucionales tributarios, tanto en su configuración como en su gestión, toda vez que estos constituyen normas que reportan gran importancia dentro del sistema tributario estableciendo la herramienta idónea que permite la conformación de un régimen justo.

Hoy en día entendemos al principio de legalidad como una expresión de la democracia en el mecanismo de establecimiento de los tributos, cuyo fin es, entre otros, alcanzar un sistema tributario justo; postulado que además vincula a la administración en los límites de la ley; como también obliga al contribuyente a no abusar del planeamiento fiscal y de no practicar evasión, elusión y fraude fiscal.

De la importancia que alcanza este principio, se explica por qué las constituciones escritas lo incluyen en sus textos. En la organización democrática, el concepto de que solo el Parlamento, como representante del pueblo, puede crear tributos, se encuentra incorporado constitucionalmente, como bien lo señala Fonrouge²⁸ la mayoría de estos cuerpos normativos lo consagran es-

27. José V. Troya Jaramillo, «El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano», en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación Cultura Universitaria, 1999, p. 45.

28. Los art. constitucionales: 34, Francia, 1958; 23 Italia, 1947; 31, fracción VI de la mexicana de 1917, 86 inc. 4 de la uruguaya de 1967; 5 inciso 2 de la brasileña de 1998, véase Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, vol. I, Buenos Aires, Depalma, 1984. p. 301.

pecíficamente, corroborando el concepto de la universalización del principio de legalidad, convirtiéndose en un elemento constante en las constituciones escritas por lo que se deriva el poder tributario al Parlamento o, en nuestro caso, a la Asamblea Nacional, pues

Se trata de un principio que ha acumulado a través de siglos las mayores adhesiones de la doctrina y los derechos positivos, y que ha sido calificado como el principio común del derecho constitucional tributario en virtud de su recepción expresa o implícita en las constituciones del estado de derecho constitucional, si bien algún autor considera que el establecimiento de tal postulado no constituye ya una necesidad para los modernos países occidentales desarrollados, y ello porque el Principio de Legalidad se ha convertido en algo totalmente natural en una democracia interna.²⁹

Como señala Alberto Xavier «el principio de legalidad es uno de los principios fundamentales del Estado de Derecho; y es con base en este modelo que el aludido principio ha sido estudiado y desenvuelto»,³⁰ de ahí que surja la interrogante si a la luz del nuevo modelo de Estado, «constitucional de derechos y justicia»,³¹ esta concepción cambia, permanece o se modifica; pues, si bien es cierto «la legalidad se destaca en forma absoluta desde el momento que el tributo no puede imponerse en forma discrecional sino de acuerdo a los preceptos constitucionales que establecen la igualdad, el respeto a la propiedad y la libertad»;³² sin embargo, las diferencias entre estos dos modelos de Estado son sustanciales.

En el Estado constitucional la característica principal se encuentra en la supremacía de la Constitución, lo que acarrea una extensión de los principios, en virtud de lo cual una ley no puede vulnerar a los principios constitucionales que la Norma Suprema consagra, así como tampoco modificarlos; sin embargo, la ley sigue ocupando la posición suprema con relación a las demás normas del ordenamiento jurídico.³³

El constitucionalismo contemporáneo –base del Estado constitucional de derechos y justicia– legitima al sistema político y al económico en función de los derechos fundamentales plasmados en las normas supremas, incluso

29. Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1997, 6a. ed., p. 191.

30. Alberto Xavier, «Tipicidad y legalidad en el derecho tributario», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. XXV, No. 120, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1975, p. 1265.

31. Constitución de la República del Ecuador, art. 1.

32. Carlos Mersan, *Derecho tributario*, Asunción, Talleres Gráficos de la Escuela Técnica Salesiana, 1969, p. 51.

33. M. Paredes Montiel y R. Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 42.

cuando el pueblo se encuentre en contra de las medidas adoptadas, pues encuentran su razón de ser en la Constitución constituyéndose esta en plataforma de la dinámica económica, política, social y jurídica, pues la exigencia del sistema reside en el respeto a la supremacía constitucional, haciendo énfasis en el contenido mínimo al que debe sujetarse el ordenamiento jurídico.³⁴

De lo anotado, establecer el cambio de paradigma constitucional no es tarea fácil, como tampoco delimitar la actividad permisiva de la administración tributaria en dicha transformación, ya que en el nuevo modelo constitucional no son suficientes los métodos de interpretación clásicos del derecho, propuestos por Savigny,³⁵ incorporándose así métodos como la proporcionalidad y ponderación para aplicar los preceptos de la Carta Fundamental.³⁶

Vale mencionar que en el Estado de derecho son las reglas las que regulan el ordenamiento jurídico y conforme a ellas se aplican e interpretan las normas. En el actual modelo constitucional cambia el paradigma de las reglas por los principios; así, en términos de Ramiro Ávila, en el actual contexto constitucional los principios no proporcionan soluciones determinantes, como las reglas, sino dan parámetros de comprensión, es decir, otorgan varias posibilidades a las personas que interpretan o aplican el derecho.³⁷ De ahí que la legalidad sufra una significativa modificación, pues más que un precepto de obligatoria observancia, se convierte al principio constitucional de legalidad en una de las razones fundamentales sobre el cual se procede en todos los ámbitos del Derecho Tributario.

No se puede desconocer que la legalidad constituye una garantía constitucional de los valores que inspiran el modelo de Estado, por lo que no debe tomársele como un catálogo rígido, invariable y restringido de uno de los derechos concedidos a los contribuyentes como consecuencia de la limitación a la actividad estatal; puesto que, esto desvirtúa la esencia misma del principio constitucional, toda vez que estos deben actualmente ser considerados como lineamientos dinámicos, en constante evolución de acuerdo con las necesida-

34. Luigi Ferrajoli, «La democracia constitucional», en Christina Courtis, comp., *Desde otra mirada. Textos de teoría crítica del derecho*, Buenos Aires, Universidad de Buenos Aires / Eudeba, 2001, p. 145.

35. Interpretación literal o gramatical, histórica, lógica o teleológica y sistemática, en Karl Savigny, *Metodología jurídica*, Buenos Aires, Valletta, 2004.

36. Código Orgánico de la Función Judicial, art. 6, en RO No. 544, de 9 de marzo de 2009; también, Corte Constitucional del Ecuador, Sentencia Interpretativa 001-08-SI-CC, Quito, RO No. 479, de 28 de noviembre de 2008.

37. Para profundizar sobre el tema, véase a Ramiro Ávila Santamaría, «Los principios de aplicación de los derechos» y «Ecuador: Estado Constitucional de derechos y justicia», en Ramiro Ávila Santamaría, edit., *Constitución del 2008 en el contexto andino: análisis de la doctrina y el derecho comparado*, Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, 2008.

des sociales, pues, caso contrario, sería imposible aplicar los principios en la complejidad política, económica y social del medioambiente.³⁸

Por último, cabe resaltar que todos los conceptos y apreciaciones doctrinarias coinciden en otorgar al principio de legalidad un carácter constitucional, en razón de su importancia, pero, sobre todo, para garantizar su cumplimiento obligatorio y la legitimidad necesaria dentro de un ordenamiento jurídico.

IMPLICACIONES DE LA LEGALIDAD TRIBUTARIA

La legalidad implica reserva de ley, seguridad jurídica, certeza, interdicción de la arbitrariedad, que deben ser valoradas con el cumplimiento de los fines del Derecho, de ellos el más importante: la justicia. La legalidad tributaria no se encuentra solitaria entre los principios constitucionales, ni siquiera vive en permanente colisión con otros principios, sino se coloca en un juego de ponderación con la equidad, capacidad contributiva, simplicidad, eficiencia del sistema tributario y con otros principios vinculados a la justicia como el costo y beneficio, la solidaridad de grupo, entre otros.

El análisis de cada uno de estos principios debe ser examinado, de tal manera que la legalidad no sacrifique principios que tengan mayor relevancia para el caso en cuestión. Por la importancia que estos efectos reportan pasaremos a estudiarlos a continuación.

Reserva de ley

El principio de legalidad y el de reserva legal son con frecuencia utilizados de manera indistinta, lo cual a nuestro parecer es un equívoco, pues, el término legalidad refiere en sentido amplio, a la preeminencia o imperio de derecho en el Estado, como ejercicio de las potestades públicas, mientras que la reserva de ley es en rigor un principio de producción normativa, que opera como criterio de atribución de competencia, garantizando al mismo tiempo la protección de algunos derechos individuales. Es decir, la legalidad está íntimamente relacionada con las fuentes de creación del Derecho, pero que no solo se refiere a este ámbito de la actuación estatal.

«La reserva de ley constituye el eje de las relaciones entre el legislador y el ejecutivo en lo referente a la producción de las normas. Lo que persigue

38. Gustavo Zagrebelsky, *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*, Madrid, Trotta, 2005, 6a. ed., p. 123-125.

[...] es precisamente, excluir, para ciertas materias, la posibilidad de normación por vía distinta a la legislativa». ³⁹

La función primordial de la reserva de ley consiste en poner un límite a la potestad tributaria del Estado, al delimitar una parte normativa del ámbito tributario en exclusiva a la ley; así esta se manifiesta en dos ámbitos: en primer lugar, la reserva de la ley formal, al ser reconocida que solo mediante ley se pueden crear, modificar o suprimir impuestos, una ley tributaria que regule estos aspectos puede solo ser anulada por una ley posterior; y en segundo lugar, la reserva de ley material, que viene establecida por el ordenamiento constitucional, el cual marca los límites del poder legislativo, ya que no se puede degradar el rango normativo de la materia tributaria reservada, sino mediante la modificación del texto constitucional, lo que se ha denominado en Latinoamérica como la indelegabilidad de la potestad tributaria. ⁴⁰

En virtud de la reserva de ley, se obliga a los parlamentos a hacer uso de las competencias, que según cada Constitución le son propias y a no «transmitirlas al Gobierno a través de remisión o delegación, en huida ante su propia responsabilidad o por razones electorales o por táctica política», ⁴¹ es decir, se le impide declinar de su obligación de legislar sobre ciertas materias reservadas a la ley. ⁴²

«La reserva es un mandato que la Constitución impone al legislador democrático limitando su poder para atribuir a la administración la tarea de regular por sí misma materias determinadas». ⁴³

Reserva de ley absoluta y relativa

La reserva absoluta consiste en que la ley debe abarcar todos los elementos necesarios de una materia determinada, sin dejar espacio para su integración posterior mediante una norma de distinto carácter o jerarquía; por lo que esta, no deja ningún paso para que una ley ulterior o norma de inferior rango, a pretexto de falta de algún elemento pueda completarlo, surgiendo así la reserva de ley absoluta para emplear el pleno cierre de los conceptos jurídicos y para restringir la competencia de la administración en el ejercicio del poder reglamentario.

39. Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Madrid, Civitas, 1998, p. 45.

40. Confróntese Rubey Asorey, «La determinación sobre base presunta en Latinoamérica», ponencia en las X Jornadas de Derecho Tributario Ecuatoriano, CD interactivo, Guayaquil, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009.

41. M. Paredes Montiel y R. Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 60.

42. Constitución de la República del Ecuador, art. 132, num. 3.

43. Ignacio de Otto, *Derecho constitucional: sistema de fuentes*, Barcelona, Ariel, 1988, p. 59.

En cuanto a la reserva de ley relativa, esta consiste en que una ley puede establecer un tributo indicando solamente los elementos esenciales y no todos los presupuestos necesarios para el perfeccionamiento del mismo, el que puede ser completado mediante otro tipo de norma sin importar su jerarquía dentro de la legislación; de lo que surgen varios interrogantes: primero, en establecer cuáles son los elementos esenciales reservados al campo de la ley; segundo, qué elementos pueden ser incorporados mediante normas de inferior jerarquía; y tercero, bajo qué premisas podrían ser regulados elementos esenciales del tributo vía normas de inferior jerarquía.

En el plano de la distribución de la competencia tributaria, se habla de una reserva absoluta en los casos de incumbencia privativa de la ley, pero conforme al criterio generalizado de la flexibilización, lo que existe en los ordenamientos jurídicos es la reserva relativa de la ley, ya que debe permitirse la posibilidad de la participación de entes públicos (administración tributaria) en el poder impositivo, criterio que es corroborado con lo que Giannini denominó *riserva di atto normativo primario*,⁴⁴ es decir, la necesaria presencia de una ley o disposición con rango legal solamente para determinar los elementos fundamentales del tributo, dejando al Ejecutivo válidamente el desarrollo o la complementación de los elementos no sujetos a la mencionada reserva de ley.

A nuestro parecer, lo importante y esencial en la reserva de la ley, es que esta se verifica solo cuando el legislador define los elementos esenciales del tributo, lo cual no impide que basada en las mismas leyes se atribuya a los órganos competentes, por ejemplo, fijar la cuantía de las prestaciones impuestas, siempre que se establezca en la ley o norma primigenia los criterios, límites y controles idóneos para delimitar la discrecionalidad de dichos órganos en el ejercicio de la facultad que se le confiere.

Se habla, por tanto, de flexibilidad o relativa reserva de ley para aludir el carácter variable de la regulación en relación con los elementos del tributo, pues la presencia normadora de la ley es necesaria en lo esencial, mientras que el contenido y la amplitud de la regulación pueden variar, lo cual es oportuno y eficaz dentro del sistema tributario dado las realidades de cada legislación y la técnica que requieren los tributos.

Los parlamentos, en algunas ocasiones por la tecnicidad que requieren los tributos, no tienen el juicio para regular todos y cada uno de estos elementos, sin embargo, tienen que regular aquellos elementos que dan origen al impuesto y sin los cuales su naturaleza se desvirtúa. En este mismo sentido, César García señala que los tribunales constitucionales insisten en el carácter

44. M. S. Giannini, *I proventiva degli enti pubblici minori e la riserva della legge*, citado en S. Torruco Salcedo, *op. cit.*, p. 17.

relativo de la reserva de ley, toda vez que por razones predominantemente técnicas hay espacios del tributo que pueden ser regulados por normas reglamentarias, siempre que los aspectos básicos del mismo vengan dados por ley formal.⁴⁵

Inclusive, según Valdés Costa, la atenuación o flexibilización del principio de reserva de ley no es aplicable a las constituciones como las latinoamericanas que establecen el concepto clásico, basado en el principio de separación de funciones –legislativas y administrativas–; no obstante de reconocer aquello, sostiene que es aconsejable establecer ciertas excepciones al principio de legalidad, como consecuencia de la realidad nacional, para lo cual aconseja el instrumento de la delegación, el que debe estar expresamente reconocido a nivel constitucional –inexistente en nuestra legislación–, en las situaciones en las cuales la experiencia de cada país ha demostrado la necesidad de aumentar las funciones colegiadoras del Ejecutivo.⁴⁶

En la Constitución ecuatoriana de 2008 se prevé la posibilidad de instaurar por parte del Ejecutivo el «Estado de Excepción»,⁴⁷ dentro del cual podrá «decretar la recaudación anticipada de tributos».⁴⁸ Somos del criterio que esto no constituye una delegación legislativa del poder tributario por cuanto no significa que el Legislativo otorga al Ejecutivo la posibilidad de crear tributos en estricto sentido, sino más bien posibilita la flexibilización de los elementos: nacimiento del hecho generador y plazo para ser exigible, que viene dado por materia constitucional. Es de acotar que esta posibilidad se encuentra sujeta a control constitucional por parte de la Corte Constitucional,⁴⁹ en la que incluso en el Estado de Emergencia no se puede desconocer los postulados básicos del Estado como es el principio de legalidad.⁵⁰

La reserva de Ley tributaria, al igual que otros temas, es el centro de atracción de la doctrina tributaria, sin embargo, no existe uniformidad en cuanto a su contenido material pues, insistimos, este no puede ser tomado en forma absoluta en nuestros días por los cambios económicos, sociales, administrativos, tecnológicos, entre otros. De ahí que, sumándonos al criterio de Eusebio González, podemos decir que la reserva de ley, actualmente, viene recogida en forma flexible, pues no es necesario que el legislador primario configure todos los elementos que originan las exacciones, sino que basta con que la ley

45. César García Novoa, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Ed., 2009, p. 217.

46. Ramón Valdés Costa, *Curso de derecho tributario*, Bogotá, Depalma / Temis / Marcial Pons, 1996, 2a. ed., p. 46.

47. Constitución de la República del Ecuador, art. 164.

48. *Ibid.*, art. 165.

49. *Ibid.*, art. 166.

50. *Ibid.*, art. 164.

u acto normativo primigenio, en su caso, determine los elementos esenciales del tributo.⁵¹

En nuestra legislación se reconoce que el tributo se integre con arreglo de ley e inclusive por una fuente normativa distinta,⁵² de acuerdo con la distribución de la potestad tributaria establecida en la Constitución, pero con la condición de que la norma con rango de ley para la cual se habilita a tal proceder, señale los lineamientos mínimos para determinar los elementos básicos del tributo.⁵³

Elementos necesarios que deben constar en la reserva de ley

Antes de iniciar el análisis de los elementos necesarios que deben constar en la Ley tributaria para que la reserva de ley se cumpla, es pertinente definir qué es un tributo, puesto que este es la institución base para desarrollar el tema. Al tributo se lo considera como la obligación impuesta unilateralmente por el Estado a sus ciudadanos para cumplir con una prestación pecuniaria; una vez que se haya verificado el hecho descrito por la ley, con el fin de satisfacer el gasto público.⁵⁴

Del concepto dado podemos colegir que el tributo, para ser considerado como tal, necesita de varios elementos que lo configuren: el hecho generador, los sujetos, la base imponible y la tarifa de gravación; otros elementos adicionales tales como la exoneraciones o dispensas, los períodos y modo de pago, etc., son considerados elementos adicionales, no básicos para su existencia. Sin embargo, cabe anotar que respecto de los beneficios tributarios no existe uniformidad de criterios, toda vez que algunos de estos imponen la política fiscal que el gobierno se encuentra sujeto a cumplir inclusive por mandato constitucional.⁵⁵

51. Eusebio González García *et al.*, *Principios constitucionales tributarios*, s.c., coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México) / Universidad de Salamanca (España) / Instituto Cultural Domezq (México), 1992, p. 40-44.
52. En nuestro caso por «acto normativo» conforme lo manda el art. 301 de la actual Carta Política. Criterio que ha mantenido el antiguo Tribunal Constitucional, hoy Corte Constitucional, en los procesos 045-2001 y 017-2002 en los cuales se determinó que es constitucional la existencia de una ley autorizante para la creación de los tributos contraprestacionales, y que se ejerza vía facultad reglamentaria la integración de los mismos», en *Tribunal Constitucional*, <http://tribunalconstitucional.gov.ec/c_gacetas.asp>. Consultado el 22 de julio de 2009.
53. «El principio general es, por tanto, que en las materias sujetas a reserva de ley es posible la remisión al reglamento, en tanto en cuanto esto no suponga una alteración de la reserva misma establecida en favor del legislador», I. de Otto, *op. cit.*, p. 229.
54. Existen distintas definiciones, que coinciden en la idea fundamental del concepto esbozado; así tenemos: «Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines», H. Villegas, *op. cit.*, p. 67.
55. Ejemplo de beneficios tributarios como mandato constitucional tenemos en el art. 37, allí se establece que el Estado deberá promover las exenciones en el régimen tributario a las

El hecho generador del impuesto consiste en el hecho, acto, relación o transacción que, mediante la ley, es considerado para que dé nacimiento o generación al tributo.⁵⁶ Los sujetos son las partes que actúan en una relación jurídica tributaria y se dividen en sujeto activo, a favor del cual se debe la prestación; y en sujeto pasivo, contribuyente o responsable. El sujeto activo actúa en ejercicio de su poder impositivo y está representado por la administración tributaria, central, seccional o de excepción; por otra parte, el sujeto pasivo es quien tiene la obligación de cumplir con la erogación pecuniaria impuesta, o el deber formal establecido en la ley. Por último, tenemos la base imponible, que es el valor monetario sobre la cual se debe aplicar la tarifa prevista, lo que termina de configurar el impuesto para su respectiva exigibilidad.

Estos elementos son considerados como mínimos e indispensables para la configuración de un tributo, pues no existe la relación jurídicotributaria que se establezca sin la determinación clara y precisa de los sujetos involucrados. En cuanto al hecho generador, tenemos que resaltar que es de la naturaleza de los tributos que sean expresados en ley, pues, constituyen obligaciones legales, que se configuran en tanto se verifica la realización del hecho que se describe en la ley como acaecedor del tributo; es decir, si no hay hecho generador no se puede hablar de tributo.

La cuantía y forma de calcularlo también son elementos básicos del tributo, toda vez que con su establecimiento legal es la manera directa y probablemente más eficiente en que se limita la arbitrariedad de quien aplica los tributos; proporciona además estos elementos equidad y generalidad a los contribuyentes en tanto que se cumple con el mandato constitucional: «Son deberes y responsabilidades de los ecuatorianos y ecuatorianas [...] 15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley».⁵⁷

Por las consideraciones expuestas, concordamos con la doctrina autorizada,⁵⁸ en el sentido que para que se cumpla eficazmente la reserva de la ley, la normativa primaria debe contener los elementos básicos del tributo, esto es hecho imponible, forma de calcularlo, así como a los sujetos de la obligación tributaria; ya que establecerlos no significa solo crear una prestación, sino también determinar los elementos esenciales del tributo; los que siempre deben pertenecer al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación

personas adultas mayores; los art. 47 y 48 regulan el mismo beneficio para las personas con discapacidad; también el art. 300 orienta como uno de los fines extrafiscales promover las conductas ecológicas, Constitución de la República del Ecuador.

56. Codificación del Código Tributario, art. 15 al 17.

57. Constitución de la República del Ecuador.

58. Entre otros podemos citar a E. González García, *op. cit.*; R. Valdés Costa, *Instituciones...*; J. V. Troya Jaramillo, «El nuevo derecho...»; C. Montaña Galarza, «La obligación...».

delegada al Ejecutivo y menos todavía a la potestad reglamentaria para su regulación posterior.

En nuestra materia, la reserva de la ley no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo; sin embargo, para hacerlo exigible es indispensable que el mismo haya sido creado por una ley, y, adicionalmente, que en este se haya definido el hecho imponible, la forma de calcularlo y los sujetos activo y pasivo. En nuestro texto constitucional no se incluye cuáles son los elementos esenciales, como sí lo señalaba la Constitución de 1967,⁵⁹ mas si lo realiza a nivel legal en el art. 4 del Código Tributario que prevé: «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». A esto se debe sumar que tratándose de ilícitos tributarios conforme a las garantías del debido proceso también las infracciones y sanciones han de obrar de ley.

Como podemos constatar, nuestro Código Tributario amplía los elementos esenciales que considera la doctrina, agregando las exenciones, deducciones, reclamos y recursos. Con respecto a las exenciones creemos que es adecuado que estas vengan definidas igualmente por ley, puesto que si el Legislativo tiene la obligación de definir las relaciones jurídicas en su aspecto positivo, también tiene que hacerlo en el negativo, es decir, las exclusiones que se establecen en dicha relación. Así lo regula en concordancia con el art. 4, el art. 32 del mismo cuerpo legal, al establecer: «Solo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal».

Los beneficios tributarios en general categóricamente deben estar regulados por ley, toda vez que ellos inciden directamente en la existencia o inexistencia de las obligaciones tributarias; no cabe admitir que el principio de legalidad se verifica únicamente con el tributo establecido mediante ley o norma con rango de ley, dependiendo de la clase que se trate, si puede ocurrir que una norma de inferior jerarquía lo modifique, disminuya o desvanezca vía beneficio tributario. De lo que resulta que la cobertura de reserva de ley para los beneficios tributarios, se convierte en una cuestión fundamental para que el principio de legalidad tenga una aplicación integral en su faz material.

Nuestra ley exige el máximo grado de concreción cuando se regula los elementos antes mencionados, pues estos afectan a la esencia misma del tribu-

59. «Art. 99.- 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. Asimismo, la ley determinará y reprimirá severamente la infracción a las disposiciones tributarias», F. Trabucco, *op. cit.*

to, sin embargo, no podemos dejar de reconocer que seguimos la concepción de una reserva de ley relativa con lo cual la facultad reglamentaria de otros órganos estatales ha ganado en los elementos que no son reservados a la ley –facultad reglamentaria del Presidente de la República, la de emitir ordenanzas por parte de los Consejos Distritales y Municipales, la de promulgar resoluciones de carácter general por parte del Director Nacional del SRI y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana–⁶⁰ Esta innegable realidad puede rozar peligrosamente con varios principios del moderno Estado constitucional, así como vulnerar derechos fundamentales de los contribuyentes, verbigracia, el derecho a la propiedad.

Ahora bien, surge la duda con respecto a la interpretación del varias veces mencionado art. 4 del Código Tributario, en inteligenciar si el cuerpo normativo creador del tributo debe contener todos y cada uno de los elementos constantes en la norma; o si caso contrario, pueden ser incorporados en una norma posterior del mismo rango o inclusive en norma inferior cuando la superior se remita a ella estableciendo los lineamientos fundamentales que eviten la discrecionalidad. Consideramos que por técnica legislativa, vigencia del principio de simplicidad del sistema tributario y para la plena eficacia del tributo, sus elementos configuradores deben constar en el mismo cuerpo normativo, lo cual no obsta para que algunos elementos se regulen mediante otros cuerpos legales de la misma jerarquía y, en el caso de normas de grado inferior, con la expresa remisión y pautas delimitadas de la superior para establecer el elemento de la exacción. Casos de estos tenemos varios en nuestra legislación así por ejemplo la regulación de los reclamos y recursos, constantes en el Código Tributario y no en cada ley creadora de los tributos; tenemos también la forma de establecer la tarifa del impuesto a la propiedad urbana, en la cual las municipalidades pueden determinarla por vía ordenanza municipal.⁶¹

El respeto y la importancia que debe observar el creador de normas tributarias a la estructura básica ha sido también recalcado por el Modelo de Código Tributario para América Latina al regular en el art. 4⁶² las materias que

60. Tanto el art. 7 de la *Codificación del Código Tributario* como el art. 8 de la Ley 041 de Creación del Servicio de Rentas Internas, RO No. 206, de 2 de diciembre de 1997, y el art. 111, No. I, lit. ñ) de la *Codificación de la Ley Orgánica de Aduanas*. Suplemento del RO No. 219, de 26 de noviembre de 2003, establecen la facultad normativa, la cual será ampliamente analizada en el próximo capítulo.

61. «Art. 315.- Al valor de la propiedad urbana se aplicará un porcentaje que oscilará entre un mínimo de cero punto veinticinco por mil (0,25 0/00) y un máximo del cinco por mil (5 0/00) que será fijado mediante ordenanza por cada concejo municipal», Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, RO No. 159, Suplemento de 5 de diciembre de 2005.

62. «Materia Privativa de la Ley.- Sola la ley puede: 1o. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el Hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo; 2o. Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; 3o.

deben ser producidas exclusivamente por la ley, sin dejar de reconocer cierto grado de flexibilización del principio –en consonancia con las tendencias observadas en las legislaciones latinoamericanas– al posibilitar que otros elementos puedan establecerse mediante facultad reglamentaria, exigiendo que los componentes básicos continúen siendo privativos de la ley formal.

La norma citada del Modelo de Código Tributario para América Latina concuerda con el criterio antes esbozado en el sentido de que no es requisito indispensable que el cuerpo normativo creador del tributo contenga todos sus elementos esenciales, pues la referencia «solo la ley puede», trasluce que es basada en una ley que se deben crear dichos elementos, lo que no se proyecta como una camisa de fuerza para que en un solo cuerpo normativo tributario se incorporen todos y cada uno de los elementos constantes en los numerales de referido artículo.

En resumen, podemos decir que la importancia de la reserva de ley consiste en establecer las relaciones entre las funciones ejecutiva y legislativa en lo concerniente a la elaboración de normas, por lo que no basta que la ley establezca un tributo, sino que además tiene que explicar sus señas de identidad, porque la función legislativa no puede dimitir sus funciones cuyo ejercicio no es facultativo, esto es crear los tributos por medio de ley, ya que esta es una obligación asignada constitucionalmente.⁶³

De todo lo anotado podemos sostener que, a pesar de que una ley tributaria haya observado el trámite para su aprobación, no necesariamente habría incorporado un tributo, pues necesita que en la norma primaria hayan establecido los elementos básicos del tributo que se ha pretendido implantar, toda vez que en ausencia de ellos no se puede sostener que se haya concretado la creación de un tributo exigible. De ahí que, con base en el principio de reserva de ley, «no puede significar que la ley se limite a proporcionar ‘directivas generales’ de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos, los elementos

Establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, en cuanto estos signifiquen una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales; 4o. Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones; 5o. Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; 6o. Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago», Modelo de Código Tributario para América Latina, art. 4, en *Universidad de Navarra*, <<http://www.unav.es>>. Consultado el 1 de julio de 2009.

63. «Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: [...] 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. [...] Art. 132.- La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos: [...] 3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados», Constitución de la República del Ecuador.

básicos y estructurantes del tributo. Este principio debe ser observado por igual a todos los tributos, es decir, impuestos, tasas y contribuciones especiales». ⁶⁴

Seguridad jurídica

El principio de legalidad tiene efectos de protección, como es lógico, pues entre una de sus funciones está la de otorgar seguridad jurídica, conquista consagrada a partir de la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, ⁶⁵ toda vez que gracias al papel que cumple la Ley, se consigue el propósito de que la sociedad no sea sometida a la arbitrariedad del Estado. La importancia que esta alcanza es constitucional, pues en nuestro caso, el art. 82 establece: «El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes». ⁶⁶

La ley se coloca por encima de cualquier otra fuente del Derecho Tributario, con excepción obviamente de la Constitución y de los tratados internacionales, entre otras razones por la certidumbre que esta ofrece, además de constituir la mejor garantía contra cualquier designio de reforma social o económica que se intente llevar a cabo en la vía fiscal, ⁶⁷ pues la certeza que ofrece precisamente está en saber con precisión las reglas a las cuales se somete a los contribuyentes.

Y justamente este es el objetivo central de la seguridad jurídica: asegurar a los ciudadanos una precisión en el establecimiento de sus derechos y deberes ante la ley; dado que nadie está obligado a hacer o no hacer en virtud de una ley, la seguridad jurídica cruza directamente por la tesis de la «protección de confianza», ⁶⁸ es decir, la no sorpresa del contribuyente hacia las normas tributarias y la especificación de su contenido. En otras palabras, debido al papel que cumple la ley se consigue proporcionar, por un lado, certeza a los ciudadanos –en su acción positiva– esto es la seguridad de estabilidad del ordenamiento jurídico, ya que en caso de ser reformado se requiere un procedimiento público y preestablecido. Dentro del Derecho Tributario, este primer papel de la ley adquiere relevante trascendencia debido a la complejidad que presentan las relaciones económicas en el mundo moderno, obligando a la ma-

64. H. Villegas, *op. cit.*; p. 186 y 187.

65. Declaración Universal..., art. 2.

66. Constitución de la República del Ecuador.

67. Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2003, 14a. ed., p. 119.

68. Tesis esbozada en la monografía de Alberto Xavier denominada «Os principios da legalidade e da tipicidade da tributacao», véase Sacha Calmon Navarro Coelho, «El principio de legalidad. El objeto de la tutela», en Pasquale Pistolve *et al.*, coord., *Estudios de derecho constitucional e internacional*, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, p. 345-346.

yor participación de la sociedad en las reformas tributarias en lo que respecta a su socialización.

La certeza solo puede ser alcanzada mediante el procedimiento legislativo de creación de leyes, toda vez que el proceso se encuentra consagrado constitucionalmente, constituyéndose por obvias razones más complejo que el requerido para la aprobación de los reglamentos u otras normas de inferior jerarquía.

Por otro lado, la seguridad jurídica evita la arbitrariedad de las autoridades, lo que se refiere a impedir que las administraciones tributarias realicen conductas contrarias al derecho en la aplicación de los tributos, prohibiendo la ejecución e interpretación de disposiciones jurídicas tributarias de inferior jerarquía –léase reglamentos, resoluciones y demás actos normativos– que contravengan a lo regulado en normas jurídicas superiores. Así, el orden normativo jerárquico es una exigencia constitucional del principio de legalidad al constituirse como mecanismo generador de seguridad y limitante de la arbitrariedad de los órganos del Estado.

Las autoridades solo pueden hacer lo que la Constitución, los tratados internacionales y la ley les permiten. En esta línea mencionaremos que el principio de legalidad nació como una lucha por limitar el poder del Estado y su discrecionalidad, es decir, para eliminar la arbitrariedad de cualquiera de las funciones del Estado ya sea legislativa, administrativa o judicial, lo que se traduce en el espíritu profundamente defensivo del principio de legalidad que se hace presente al evitar la arbitrariedad.

La seguridad jurídica requiere el mantenimiento del principio de legalidad, por lo que la ley debe respetar las condiciones establecidas por la Constitución; los actos normativos, de igual manera, deben hacer lo propio con la ley y la Carta Suprema. Lo que fija el postulado de legalidad son los parámetros a los que deben ceñirse los funcionarios del Estado en el ejercicio de las facultades asignadas a ellos. La importancia radica en entender a la seguridad jurídica como uno de los principales fundamentos de la legalidad, lo que nos lleva irremediablemente a reconocer que estos principios se encuentran estrechamente relacionados, de ahí que en varias ocasiones la transgresión de uno de ellos conlleva a la violación del otro, de igual manera el cumplimiento de uno depende del respeto del otro.

Legalidad administrativa

Término utilizado por la doctrina administrativa alemana y tomado por García de Enterría y Ramón Fernández⁶⁹ en España, trasladado al dere-

69. Eduardo García de Enterría y Ramón Fernández, *Curso de derecho administrativo*, t. II, Madrid, Civitas, 1998, 8a. ed., p. 174.

cho formal tributario por Eusebio González, Marat Paredes y Raúl Rodríguez Lobato,⁷⁰ denominado como Primacía de Ley⁷¹ por Ricardo Lobo Torres. Este subprincipio indica la superioridad de la ley respecto de las demás fuentes del derecho con excepción, obviamente, de la Constitución y de los tratados internacionales como su único sustento para el ejercicio de la competencia de los funcionarios estatales, es decir, estos deben ceñir su actuación a lo que disponga la ley, lo que coloca a estas normas en un lugar superior en el ordenamiento infraconstitucional, limitado y vinculado a los actos de la administración pública y función judicial.

La legalidad administrativa es corolario del principio constitucional de legalidad, que merece en el presente análisis especial interés, pues vincula el ejercicio de las facultades consagradas a la administración tributaria con la ley, toda vez que esta al dictar un acto normativo o administrativo no puede contrariar la ley. Es más, solo puede actuar cuando la ley así lo permita; y si fácticamente ocurriere lo contrario, existen los mecanismos legales que franquean la posibilidad de impugnarlo, constituyéndose en deber de la función judicial resguardar la integridad del principio, no solo en vía contenciosa tributaria sino también en la constitucional.⁷²

La legalidad administrativa exige que toda actuación administrativa esté justificada y cobijada bajo la potestad de una ley previa, limitando el campo de acción de las posibilidades a lo estrictamente señalado en la ley. De lo mencionado, nuestro Código Tributario en el Capítulo IV del Libro Segundo establece como uno de los deberes sustanciales de la administración tributaria: «Ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones de este Código y a las normas tributarias aplicables»,⁷³ norma que encuentra concordancia con el art. 10 del mismo cuerpo legal que manda «el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión [...] constituyen actividad reglada». Ahora bien, el concepto de legalidad administrativa, esbozado por la legislación tributaria ecuatoriana parece a primera luz, claro y sin mayor aporte que deba ser dado, sin embargo, no es esa la realidad al analizar los conceptos indeterminados o imprecisiones en los que incurre muchas veces la ley, posibilidades que franquean la actuación de la administración, que merece una limitación en el momento en que procede a aplicar la norma.

70. E. González, *op. cit.*, p. 408-410; también M. Paredes Montiel y R. Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 24.

71. Véase Ricardo Lobo Torres, «La legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado», en P. Pistolve, *op. cit.*, p. 255.

72. Véase R. Lobo Torres, *op. cit.*, p. 260-261.

73. Codificación del Código Tributario, art. 103.

Precisamente ese es el estudio al que nos dedicaremos en el capítulo siguiente, cuando se desarrollen las facultades de la administración tributaria, en especial la reglamentaria del SRI y su relación con el principio de legalidad.

CAPÍTULO II

La administración tributaria central del Ecuador y el principio de legalidad

Pienso que el instituto –Servicio Público– como medio adecuado para lograr el bienestar general, a medida que se le dé la aplicación debida, adquirirá más afianzamiento y amplitud, confirmando así su idoneidad para obtener sus fines.⁷⁴

ANTECEDENTES

El Derecho Tributario es parte del Derecho Público toda vez que es el Estado el administrador y destinatario de los tributos, de ahí su naturaleza pública. Como consecuencia lógica resulta que la administración de esta área estratégica forma parte de la Administración Pública Nacional, la cual a más de ser considerada un servicio público se encuentra sometida a principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación.⁷⁵

Los tributos por su propia naturaleza, bien definida en nuestro país desde la promulgación del Código Fiscal,⁷⁶ se rigen por sus propias normas, que requieren además para hacerlos efectivos una organización y actividad administrativa, la cual crea –en términos de Héctor Villegas– «interferencias intersubjetivas»,⁷⁷ es decir, relaciones sociales en las que el Estado asume el papel de sujeto activo, pretendiendo de los particulares las obligaciones tributarias⁷⁸ a las que todos los residentes del país nos encontramos sujetos sobre la base de los principios de generalidad y equidad por ser los destinatarios de la actividad estatal.

74. Miguel Marienhoff, *Tratado de derecho administrativo*, t. I, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, 3a. ed., p. 472.

75. Constitución de la República del Ecuador, art. 227.

76. Publicado en el RO No. 490, de 25 de junio de 1963.

77. H. Villegas, *op. cit.*, p. 120.

78. Constitución de la República del Ecuador, art. 83, num. 15.

No se puede perder de vista que la base para la gestión de los tributos son los derechos y obligaciones de las partes intervinientes en la relación jurídico-tributaria, los que deben encontrarse determinados previamente por la ley, en observancia del principio de legalidad. Es decir, «la obligación tributaria explica y justifica todo este despliegue de actividad administrativa»,⁷⁹ actividad que supone un tratamiento equitativo de los contribuyentes, el respeto de sus derechos y consecuentemente ausencia total de arbitrariedad en su gestión.

La administración tributaria se encuentra íntimamente relacionada con la actividad administradora del Estado, pues, esto se enmarca dentro de los organismos creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de su potestad. Aunque algunos estudios, entre los que podemos citar los del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT),⁸⁰ sostienen que algunas de las funciones de la administración tributaria pueden ser privatizadas, existen otras –por ejemplo, el ejercicio de la facultad sancionatoria–, que por su ejercicio de imperio, el Estado no puede delegar a particulares.

«La administración tributaria es el órgano del Estado que tiene por finalidad la aplicación, percepción y fiscalización de los impuestos, a través de una serie de normas que regulan las relaciones entre el fisco y el contribuyente».⁸¹ La administración conforme a nuestro Código Tributario, es central, seccional o de excepción; la central es aquella que administra los denominados tributos nacionales, tanto internos –a cargo del SRI– como a los del comercio exterior, a cargo de la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE), cuyas prestaciones son una de las fuentes de financiamiento del Presupuesto General del Estado.

El SRI y la CAE forman parte del orgánico de la función ejecutiva, ya que aunque conserven la característica de autonomía de acuerdo con sus leyes de creación, están subordinadas al Presidente de la República; le corresponde por mandato constitucional la definición de las políticas económica y fiscal, y la dirección de la administración pública,⁸² lo que se encuentra en consonancia con parte de la norma contenida en el art. 64 del Código Tributario, la cual regula. «La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca».⁸³

79. R. Valdés Costa, *Curso...*, p. 14.

80. Claudino Pita, «Evaluación de las atribuciones legales de la administración tributaria», ponencia en Conferencia Técnica del CIAT, Viterbo, CIAT, 1996, p. 210.

81. Alfredo Lamagrande, «Distintas funciones de la administración tributaria», en Vicente O. Díaz, dir., *Tratado de tributación*, t. II, *Política y economía tributaria*, Buenos Aires, Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2004, p. 382.

82. Constitución de la República del Ecuador, art. 147, num. 3 y 5.

83. Codificación del Código Tributario, art. 64.

A continuación estudiaremos detalladamente la actividad administradora del SRI, toda vez que es la entidad estatal tributaria que más ha desarrollado y tecnificado su gestión dentro del país, además de la importancia que constituye para el Estado, en vista de que la recaudación tributaria que realiza este organismo tiene una significativa importancia en los ingresos estatales.

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL ECUADOR (SRI)

El antecedente más remoto de esta institución, lo encontramos en el siglo pasado, con la creación de la Dirección General de Rentas en 1928, mediante la promulgación de la Ley Orgánica de Hacienda, publicada en el RO No. 448, 16 de noviembre de 1927, como consecuencia del asesoramiento prestado al país por la Misión Kemmerer,⁸⁴ organismo que formaba parte del Ministerio de Finanzas. A la Dirección General de Rentas se le asignó el control, determinación, recaudación de los tributos internos, así como de todas aquellas actividades que surgen de la relación jurídica entre el Estado y el contribuyente, estructura que se mantuvo vigente hasta el mes de diciembre de 1997.

Con el fin de modernizar el sistema tributario ecuatoriano y para garantizar una mejor recaudación de los ingresos tributarios, se publicó en el RO No. 206, 2 de diciembre de 1997, la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas,⁸⁵ cuerpo normativo que como su denominación lo indica tuvo como propósito la instauración de una nueva entidad técnica, autónoma y especializada que sustituyó a la Dirección General de Rentas en el manejo de la gestión tributaria interna nacional.

Como ya se mencionó, los objetivos de la creación de este organismo fue mejorar la gestión de los tributos internos para incrementar las recaudaciones que garanticen el financiamiento del Presupuesto General del Estado, precisamente con el fin de minimizar la evasión, elusión, fraude fiscal e incrementar los niveles de cumplimiento tributario en el país. Para alcanzar dichos

84. Misión que emitió un informe con las propuestas para modernizar el Estado y reestructurar el manejo de las finanzas públicas y el sistema bancario del país, una de las metas propuestas por el entonces presidente Isidro Ayora.

85. «Art. 22.- Deróganse las disposiciones contenidas en leyes generales o especiales y todas las normas en cuanto se opongan a las de la presente Ley. Expresamente se derogan:

1. El último inciso del art. 32 de la Ley de Régimen Tributario Interno;

2. Los art. 114, 115, 116, 117 y 125 de la Ley de Régimen Tributario Interno;

3. El art. 154 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera y Control;

4. El art. 23 del Decreto Ley No. 05, publicado en el RO No. 396, de 10 de marzo de 1994;

5. La Disposición Transitoria Cuarta del Decreto Ley No. 05, publicado en el RO No. 396, de 10 de marzo de 1994», Ley de Creación del Servicio...

finés el SRI se proyectó como un organismo distinto a su antecesor, es decir, con mayor desarrollo técnico, con personería jurídica propia, de derecho público, patrimonio y autonomía financiera, para así poder reforzar la recaudación a favor de las arcas fiscales y garantizar a la administración tributaria el marco legal y necesario para la aplicación de la normativa tributaria.

La creación de un nuevo ente administrador de los impuestos internos obedeció a la necesidad de dotar a la administración tributaria de independencia administrativa y financiera, erradicar la injerencia política y descentralizarlo, lo que permitió una acelerada tecnificación y modernización⁸⁶ durante estos once años de vida institucional, lo que la Dirección General de Rentas, organismo que fue reemplazado, no lo había logrado.

Las facultades⁸⁷ que la nueva ley otorgó al SRI son amplias, como consecuencia de los nuevos desafíos a afrontar, para así poder cubrir cabalmente con sus responsabilidades en la determinación, recaudación y control tributario dentro del país.

La autoridad máxima del SRI corresponde al directorio,⁸⁸ el que se encuentra conformado por siete representantes, de los cuales solo uno pertenece

86. Véase Elsa Romo-Leroux Chávez de Mena, «La modernización de la administración tributaria en el Ecuador», en V Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Santo Domingo, 24-27 de octubre de 2000, p. 2.
87. «Art. 2.- Facultades.- El Servicio de Rentas Internas (SRI) tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones:
1. Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República;
 2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad;
 3. Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria;
 4. Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley;
 5. Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro;
 6. Imponer sanciones de conformidad con la Ley;
 7. Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional;
 8. Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial, previa autorización del Directorio y con sujeción a la Ley;
 9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; y, 10. Las demás que le asignen las leyes», Ley de Creación del Servicio...

88. «Art. 3.- (Reformado por el art. 35 de la Ley 99-41, RO No. 321-S, 18 de noviembre de 1999).- Conformación.- El Directorio es la autoridad máxima del Servicio de Rentas Internas para los fines determinados en el art. 4 de esta Ley, y estará conformado por:

 1. El Ministro de Finanzas y Crédito Público, que lo presidirá; Nota: Por la estructura ministerial establecida en el art. 16 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, el Ministerio de Finanzas y Crédito Público es actualmente el Ministerio de Economía y Finanzas.
 2. El Superintendente de Compañías o su delegado;

al sector privado. Este cuerpo colegiado tiene la función de dirección de las políticas de la institución, como la aprobación de planes, directrices e informes periódicos, conocer los proyectos de reforma legal que preparen, presentar el informe anual de labores a la Asamblea Nacional y recibir los planteamientos e inquietudes de los contribuyentes en general. En suma, el Directorio imprime las políticas institucionales, mas no aplica los tributos.

La ejecución de las decisiones aprobadas por el Directorio, así como las facultades asignadas por la ley al SRI corresponde al Director o Directora General, nombrado por el Presidente de la República, por igual período de duración del mandato presidencial. Es un alto funcionario de libre nombramiento y remoción, pudiendo, incluso, ser ratificado en períodos sucesivos; le corresponde la representación legal del SRI. El Director o Directora debe reunir requisitos de nacionalidad y poseer título universitario, acreditar conocimiento en materias tributarias y alta honorabilidad.⁸⁹

El Director General del Servicio Rentas Internas cumple sus funciones mediante unidades descentralizadas de las Direcciones Regionales⁹⁰ a las que la Ley de Creación del SRI habilita la delegación de las atribuciones del Director General, con excepción de la absolucón de consultas, el conocimiento y resolución de los recursos de revisión y el ejercicio de la facultad reglamentaria;⁹¹ los directores provinciales ejercen en su ámbito territorial correspondiente las facultades que expresamente se les asignen.

Al SRI, como ya se mencionó le corresponde el control, determinación y recaudación de las obligaciones relativas a los tributos internos o también conocidos de carácter nacional, es decir, le compete la gestión de los impuestos: a la renta, valor agregado (IVA), consumos especiales (ICE), sobre la propiedad de vehículos motorizados de transporte terrestre, a la salida de divisas, a los ingresos extraordinarios, a las tierras rurales improductivas y cualquier

3. El Superintendente de Bancos o su delegado;

4. El Subsecretario de Presupuestos y Contabilidad;

5. (Suprimido por el art. 57 de la Ley 2001-41, RO No. 325-S, 14 de mayo de 2001);

6. Un representante de las Federaciones Nacionales de las Cámaras de la Producción; y [...] (Agregado por el art. 57 de la Ley 2001-41, RO No. 325-S, 14 de mayo de 2001).- El Ministerio de Comercio Exterior, Industrialización y Pesca o su delegado.

Notas: - Según el art. 16 lit. i del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva el Ministerio de Comercio Exterior, Industrialización y Pesca es actualmente el Ministerio de Comercio Exterior, Industrialización, Pesca y Competitividad.- La denominación actual del Superintendente de Bancos es Superintendente de Bancos y Seguros (RO No. 465-S, 30 de noviembre de 2001)», Ley de Creación del Servicio...

89. Ley de Creación del Servicio..., art. 6.

90. Norte, Litoral Sur, Austro, Manabí, Centro I, Centro II, El Oro, Sur, en *Servicio de Rentas Internas*, <<http://www.sri.gov.ec/sri/portal/main.do?code=265#anchor2>>. Consultado el 15 de septiembre de 2009.

91. Ley de Creación del Servicio..., art. 9 y 10.

otro tributo «cuya administración no esté expresamente asignada por ley a otra autoridad».⁹²

ACTIVIDADES DE GESTIÓN TRIBUTARIA. FACULTADES

«Gestión tributaria. Las funciones de la administración tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas: La determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten»;⁹³ concepto del que podemos desprender que la gestión tributaria busca hacer efectivas las exacciones tributarias, para lo cual la administración utiliza las facultades que la ley le franquea, atribuciones que son indispensables para el cumplimiento de sus cometidos.

La facultad es concebida como el conjunto de atribuciones y potestades legales tendientes a buscar el cumplimiento de obligaciones o al ejercicio de derechos, así sumándonos al criterio de Dromi coincidimos en que «existe una íntima vinculación entre las funciones del poder (funciones formales-medios) con las funciones del estado (funciones materiales-fines) pues la nota finalista es informante de la realidad política en todos sus niveles, ya que no se concibe función sin actividad, ni actividad sin fin».⁹⁴ La organización persigue un fin, en nuestro caso de estudio, administrar los tributos, lo cual se obtiene mediante una actividad reiterada de gestión del ente legal para conseguir dicho cometido.

La administración tributaria es una rama especializada de la administración pública que requiere de una organización competente, dotada de facultades que permitan la realización inmediata y práctica de las leyes tributarias, mediante una gestión eficaz y eficiente. La vinculación del Derecho Tributario con el Derecho Administrativo, en el denominado Derecho Tributario Formal se presenta en conceptos y figuras propias del Derecho Administrativo, lo que no conduce a desconocer las particularidades de los procedimientos y de los actos administrativos tributarios, precisamente, por la realidad particular que el tributo impone.

De conformidad con el art. 67 de la Codificación del Código Tributario, la administración tributaria: «Implica el ejercicio de las siguientes facultades: la aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sanciona-

92. *Ibid.*, art. 2, num. 2.

93. Codificación del Código Tributario, art. 72.

94. Roberto Dromi, *Derecho administrativo*, Buenos Aires, Ciudad de Argentina, 2001, 9a. ed., p. 169.

dora por infracciones de la Ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos».

Con acertado criterio, Benalcázar Guerrón señala que dicha norma:

Se refiere a la Administración Tributaria en un sentido objetivo y funcional, esto es, mira a aquello que comporta la actividad administrativa en materia tributaria, independientemente de cuál sea la naturaleza del órgano o entidad de que se trate. La importancia de este tratamiento radica en que los preceptos y garantías fundamentales del Código se aplicarán a toda actividad administrativa tributaria, uniformemente, en razón de la materia misma y del carácter tributario de la relación jurídica, sin que el carácter del órgano o entidad ni su régimen jurídico particular, puedan constituir excepción a la aplicación de dichos preceptos fundamentales.⁹⁵

El ejercicio de las facultades mencionadas en el art. 67 del Código Tributario se realizan mediante actos que son puestos en conocimiento de los afectados y gozan de las características asignadas a los actos administrativos en general, los que pueden dar lugar a acciones administrativas o contenciosas para atacarlos, ya que el ejercicio de la gestión en materia tributaria constituye actividad reglada, es decir, debe ceñirse irrestrictamente a la Constitución, tratados internacionales y la ley conforme al art. 10 de la Codificación del Código Tributario.

Aunque no es materia de este trabajo, nos remitiremos en forma sucinta a cada facultad para aterrizar en la facultad reglamentaria y ahondar en ella.

Facultad determinadora

Lo propio de la gestión de la administración está dado por la facultad determinadora de la obligación tributaria, que comprende «el acto o conjunto de actos emanados por la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer, en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación».⁹⁶ Los actos de determinación tienen efectos jurídicos variables dependiendo de la legislación que se trate, algunos le asignan efectos constitutivos de la obligación tributaria, mientras que otros le asignan efectos declarativos, como es el caso de nuestra legislación.

Esta facultad se encuentra regulada por el art. 68 del Código Tributario que norma:

95. Juan Carlos Benalcázar Guerrón, *El acto administrativo en materia tributaria*, Quito, Ed. Legales Corporación MYL, 2006, p. 58.

96. G. Fonrouge, *op. cit.*, p. 299.

La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

Artículo que se encuentra en concordancia con el art. 87 del mismo cuerpo legal que regula que los actos de determinación pueden provenir de los sujetos pasivos, de la administración tributaria, o de ambos. Cabe señalar además que la determinación constituye actividad administrativa y no jurisdiccional, la cual fija la pretensión del organismo administrador, no declara derechos, como consecuencia de ello puede ser revocable de oficio o a petición de parte, constituye actividad reglada, como ya se mencionó en el apartado anterior, de ahí que la administración no puede apartarse del principio de legalidad administrativa en el ejercicio de esta facultad.

Facultad recaudadora

Esta es otra de las facultades típicas de las administraciones tributarias, ya que, como consecuencia lógica de la determinación, la pretensión principal radica en hacer efectivas las obligaciones tributarias, de ahí que el monto que resulte de la determinación correspondiente, luego de la aplicación del tributo, se convierte en la denominada deuda tributaria, la cual puede ser satisfecha en dinero, especies o servicios cuando la ley faculte esta forma de extinción.⁹⁷

La deuda tributaria es el resultado de sumar todos los montos que el contribuyente se encuentra sujeto a cancelar por diversos conceptos, ya que a más de la obligación tributaria, al momento de realizar la liquidación, pueden existir sanciones pecuniarias –multas–, intereses de mora, costas por la ejecución del procedimiento coactivo.

«La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo. El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración».⁹⁸ En concordancia con dicha norma, se encuentra el art. 112

97. Codificación del Código Tributario, art. 15.

98. *Ibid.*, art. 71.

de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno⁹⁹ que faculta al Director del SRI a celebrar convenios con las instituciones del sistema financiero para facilitar la recepción de declaraciones y la recaudación de la deuda tributaria.

Cuando no se produce el pago voluntario en el término establecido para ello por parte del responsable de la obligación tributaria y los actos que la declaran son firmes y ejecutoriados, la administración tiene la facultad para hacerlo efectivo mediante el procedimiento coactivo regulado del art. 157¹⁰⁰ y siguientes del Código Tributario; el fundamento para tal privilegio como bien lo señala Fonrouge¹⁰¹ se encuentra en la especial naturaleza de la obligación que se tutela, pues es el interés público lo que se precautela al constituir estos ingresos estatales que financian la actividad del gobierno.

Facultad resolutive

La administración tributaria está obligada a atender mediante resolución motivada, dentro de los plazos señalados, las peticiones, reclamos, consultas y recursos que se propongan, tanto por parte de contribuyentes, responsables o particulares, obligación de la administración que nace como corolario del derecho constitucional de petición previsto en el numeral 23 del art. 66¹⁰² de la Carta Suprema, norma que se encuentra en concordancia con el art. 69¹⁰³ del Código Tributario.

99. «Art. 112.- Recaudación en instituciones financieras.- Autorízase a la administración tributaria para que pueda celebrar convenios especiales con las instituciones financieras establecidas en el país, tendentes a recibir la declaración y la recaudación de los impuestos, intereses y multas por obligaciones tributarias. En aquellas localidades en las que exista una sola agencia o sucursal bancaria, ésta estará obligada a recibir las declaraciones y recaudar los impuestos, intereses y multas de los contribuyentes en la forma que lo determine la administración tributaria, aun cuando tal institución bancaria no haya celebrado convenio con el Servicio de Rentas Internas», Ley de Régimen Tributario Interno, RO No. 463, Suplemento, de 17 de noviembre de 2004.

100. «Art. 157.- Acción coactiva.- Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los art. 64 y 65, y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el art. 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente, conforme a los art. 149 y 150 o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria. Para la ejecución coactiva son hábiles todos los días, excepto los feriados señalados en la ley», Codificación del Código Tributario.

101. G. Fonrouge, *op. cit.*, p. 579.

102. «Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: 23. El derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas. No se podrá dirigir peticiones a nombre del pueblo», Constitución de la República del Ecuador.

103. «Art. 69.- Facultad resolutive.- Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda

Las resoluciones, al ser actos administrativos, deben cumplir con las formalidades exigidas para que estos surtan efecto, es decir, deben ser emitidos por escrito, por la autoridad competente, motivadas, referirse a todas las cuestiones planteadas y ser notificadas a las partes interesadas. En el SRI las autoridades competentes para resolver peticiones y reclamos son los Directores Regionales del Servicio de Rentas Internas, del domicilio del peticionario o reclamante y privativamente para atender el recurso extraordinario de revisión y la absolución de consultas el Director General del Servicio de Rentas Internas.

Facultad sancionadora

Esta facultad complementa la función recaudatoria, toda vez que mediante el ejercicio de esta se coacciona al cumplimiento de las obligaciones tributarias, en vista de que la administración tiene la facultad de sancionar las infracciones configuradas como tales en la legislación tributaria. Esta facultad constituye un «factor disuasivo del incumplimiento, al hacer más gravoso el cumplimiento forzado de las obligaciones tributarias que el cumplimiento voluntario, íntegro y oportuno de las mismas».¹⁰⁴

Esta facultad se ejerce cuando la administración tributaria verifica la existencia de infracciones a la ley, obligándose a imponer sanciones administrativas cuando estas sean contravenciones o faltas reglamentarias, así lo dispone el art. 70 del Código Tributario que reza: «En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley»; facultad que no se extiende a los delitos, pues cuando una autoridad administrativa tiene conocimiento o indicio del cometimiento de ilícitos tributarios, tiene la obligación de denunciar ante el ministerio público la presunta infracción para que, en caso de que la investigación que se realice para tal efecto arroje indicios graves y concordantes de la transgresión a la ley, se dé inicio a la acción penal correspondiente.

Facultad reglamentaria

Esta facultad consiste en la potestad consagrada a favor de la administración para dictar normas generales –reglamentos o actos normativos–.

consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria», Codificación del Código Tributario.

104. Jaime Ross Bravo, «Las facultades legales para la administración del sistema tributario y la condicionante de la cultura tributaria del medio en que actúa», ponencia en Asamblea General del CIAT, Asamblea No. 28, Quito, CIAT, 1994, p. 20.

Acerca de esta potestad, siguiendo a García de Enterría, podemos decir que es una de las «más intensas y graves [de las facultades], puesto que implica la formación del ordenamiento [...] de este modo la administración no es solo un sujeto de Derecho sometido como los demás a un ordenamiento que le viene impuesto, sino que tiene la capacidad de formar en cierta medida su propio ordenamiento y aun el de los demás».¹⁰⁵

La administración está habilitada para emitir actos unilaterales creadores de normas jurídicas generales y obligatorias, que regulan situaciones objetivas e impersonales, constituyéndose estas en fuente de derecho tanto para la administración pública –aun cuando proceden de ella misma, pues hacen posible y viable la aplicación de la ley– como también obligan a los contribuyentes.

El reglamento o acto normativo consiste en una «declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales en forma directa»,¹⁰⁶ concepto del que podemos destacar sus elementos; primero es una declaración de voluntad, es decir, requiere de un proceso de exteriorización intelectual que puede producirse de diversas maneras, ya sea como reglamento, decreto, orden ministerial, resolución, circulares, instrucciones, etc.¹⁰⁷

Como segundo elemento tenemos a la unilateralidad con la que nacen y se perfeccionan, es decir, no requiere la administración para la expedición de estas normas del asentimiento de las personas a las cuales alcanza la normativa. Como tercer elemento encontramos que son normas dictadas en ejercicio de la función administrativa, de lo que se colige que la competencia radica por el ejercicio de la naturaleza misma de la función administrativa, toda vez que esta al tener varios cometidos necesita realizar operaciones materiales –entre ellas dictar normas–, por lo que se constituye en una competencia que es propia de la naturaleza de la administración, sin que se refiera exclusivamente a que el Presidente de la República es el único capaz de dictar actos normativos o reglamentos.

Como último elemento tenemos que produce efectos jurídicos generales directos, es decir, los efectos jurídicos son generales e indeterminados «generan derechos y obligaciones sin consideración a las singularidades o subjetividades. Sus efectos normativos se imponen como acto-regla, tanto a la administración como a los administrados»,¹⁰⁸ crean normas jurídicas –que por su propia naturaleza son generales–, sin embargo la facultad de reglamen-

105. E. García de Enterría y T. Ramón Fernández, *op. cit.*, p. 168.

106. R. Dromi, *op. cit.*, p. 323.

107. *Ibid.*, p. 323-324.

108. *Ibid.*, p. 325.

tar no tiene como «finalidad perfeccionar los actos legislativos ni corregir sus deficiencias –salvo las gramaticales o terminológicas–, ni colmar lagunas de la ley».¹⁰⁹

Sobre la base de la exacta observancia del principio de legalidad, el reglamento tiene como función desarrollar y complementar las normas contenidas en las leyes, sin que de ninguna manera en ejercicio de esta facultad se derogue o modifique el contenido de la ley. Además, se prohíbe al reglamento abordar las materias que estén reservadas a ella, pues las normas reglamentarias encuentran su justa medida en la ley y no fuera.

Fundamento para el ejercicio de la facultad reglamentaria

La justificación de la facultad reglamentaria debe ser estudiada desde un doble punto de vista, siguiendo el aceptado criterio de García de Enterría y Ramón Fernández, toda vez que por un lado, se trata de encontrar las causas políticas y sociales capaces de explicar la atribución de la administración de la potestad de dictar normas jurídicas, lo que se denomina justificación material; y por la otra, de indagar los fundamentos jurídicos de la mencionada potestad, lo que se denomina la justificación formal.

Para comenzar con la justificación material es pertinente mencionar que la potestad reglamentaria del Ejecutivo en el Estado de derecho surge en Francia, posterior a la Revolución, en vista de que los principios «democrático, en el que los representantes del pueblo establecen las reglas a las que se somete la sociedad –ley–» y el «monárquico, en las que el gobernante impone las reglas a la sociedad –normas reglamentarias–» se encontraron en franco enfrentamiento, llegando como resultado de tal disputa, a la armonización de las dos posibilidades de creación normativa, con su reconocimiento constitucional, cada uno además con su valor y jerarquía dentro del ordenamiento jurídico y sobre todo el reconocimiento de la primacía de la ley sobre el reglamento, que como ya mencionamos en el capítulo anterior encuentra su fundamento principal, por ser considerada la ley una obra de voluntad general.¹¹⁰

Y precisamente el enfrentamiento de estos dos principios, democrático y monárquico, surge con la puesta en tela de duda de la transgresión del dogma de la división de poderes por parte del principio monárquico; violación que tendría ocasión –por parte de la producción normativa con base en el principio monárquico– aparentemente por la concentración de poder que se le asigna al Ejecutivo, pues como bien es conocido la división de poderes nace como mecanismo institucional dirigido a brindar tutela a los derechos individuales,

109. *Ibid.*, p. 326.

110. E. García de Enterría y T. Ramón Fernández, *op. cit.*, p. 158.

a fin de «evitar la concentración y el consiguiente abuso en el ejercicio de las potestades públicas, particularmente, en materia financiera, en la que parece que los ciudadanos han querido robustecer, aún más, los intereses del pueblo y no solo sus derechos subjetivos».¹¹¹

Sin embargo, luego de un estudio más detenido, técnico y jurídico, se pudo observar que el principio monárquico no transgrede a la división de poderes, precisamente porque el monopolio de funciones que propugna este dogma no es absoluto como lo plasmaba Montesquieu en su famoso libro «Del espíritu de las leyes», toda vez que el Ejecutivo formalmente debería dedicarse solo a administrar, el Legislativo únicamente a dictar normas generales y obligatorias, y, el Judicial, exclusivamente a resolver las controversias que se susciten a partir de las normas que dicta el Legislativo, sin intervenir en otras funciones que no le sean propias.

En la práctica, el Legislativo realiza actos de administración (para organizarse) y funciones jurisdiccionales (juicio político); el Ejecutivo puede realizar funciones jurisdiccionales (por medio de los procesos administrativos y el ejercicio de la facultad resolutoria) y funciones legislativas (dictar reglamentos); y el judicial realiza funciones administrativas (nombramiento y adscripción de jueces y demás funcionarios), así como funciones materialmente legislativas (reglamentación interior para su funcionamiento).

Al mismo tiempo, la división de poderes actualmente no puede significar el monopolio absoluto de una función del Estado –ejecutivo, legislativo o judicial–, sino que las competencias dentro de las funciones estatales estén distribuidas en una forma predeterminada en el ordenamiento jurídico, ya sea en la Constitución y las leyes, de tal forma que no se pueda cometer arbitrariedades, es decir, crean un sistema de pesos y contrapesos en el control del ejercicio de las potestades que permite evitar la concentración del poder.

Al no existir monopolio sobre las facultades principales de cada función estatal, el Ejecutivo para gobernar la sociedad como la actual, cuyas relaciones son cada vez más complejas y sutiles, posee una gama de potestades como la reglamentaria, que precisamente asegura el eficaz desempeño de su actividad. Esta facultad encuentra su justificación material en la complejidad y en la fugacidad de las situaciones que se originan en la sociedad, frente a la solemnidad y lentitud del funcionamiento de los parlamentos se encuentra así la habitualidad, rapidez y continuidad de la producción normativa, por lo que «la potestad reglamentaria de la administración es absolutamente imprescindible».¹¹²

111. Oswaldo Casás, «Principios jurídicos de la tributación», en Horacio García Belsunce, dir., *Tratado de tributación*, t. I, vol. I, Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 273.

112. E. García de Enterría y T. Ramón Fernández, *op. cit.*, p. 171.

Además, no se puede desconocer que en el ámbito financiero, especialmente con la globalización de la economía, así como sus constantes avances, se ha producido un notable incremento de la apertura de las economías, el comercio de importación y exportación, circulación e inversiones de capitales empresariales, nuevas figuras societarias, asociaciones de empresas tanto nacionales como internacionales para emprender actividades comerciales específicas, fenómenos que requieren un conocimiento real y técnico que el administrador, por su relación directa con el desarrollo de estas actividades, se encuentra más apto para viabilizar y por tanto regular, pues evita que la legislación se convierta en un obstáculo para el ejercicio de dichas actividades.

Cabe establecer a continuación los criterios jurídicos que justifican formalmente esta facultad dentro del sistema legal. La familia del sistema administrativo continental, de inspiración francesa, a la que pertenece nuestro ordenamiento jurídico, reconoce un poder reglamentario propio y general, distinto a la institución de la delegación del poder legislativo al ejecutivo, propia de los países anglosajones,¹¹³ sin que ello signifique que no haya sido incorporado en varias legislaciones latinoamericanas, el caso que podemos citar de ello tenemos en la Constitución venezolana.¹¹⁴

Como es conocido en un Estado moderno, la administración no puede ejercitar más potestades que aquellas establecidas en la Constitución, los tratados internacionales y la ley. De ahí que al estar reconocida en la Carta Suprema, la potestad reglamentaria se ejerce dentro del marco legal. Así, el art. 147 del cuerpo legal antes citado determina dentro de uno los deberes y atribuciones del Presidente de la República: «Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración», es decir, esta facultad compete al máximo representante de la administración pública, por ser su responsable.

Esta norma se encuentra en concordancia, en materia tributaria, con el art. 7 del Código Tributario, de carácter orgánico dentro de la jerarquía constitucional,¹¹⁵ que regula:

Art. 7.- Facultad reglamentaria.- Solo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la

113. *Ibid.*, p. 170-173.

114. Potestad introducida en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 en la norma contenida en el art. 203, en *Analítica.com*, <<http://www.analitica.com/BITBLIO/anc/constitucion1999.asp>>. Consultado el 20 septiembre de 2009; también la podemos encontrar en las legislaciones española y peruana.

115. Constitución de la República del Ecuador, art. 425.

Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella. En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

De la lectura de los citados artículos podemos observar que la facultad reglamentaria asignada al Presidente de la República es para expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes tributarias, que además convengan a la buena marcha de la administración, con la expresa limitación que estos no pueden alterar, contravenir, peor aún prescribir cargas u obligaciones que por su naturaleza solo pueden ser dispuestas por ley.

Dentro de este análisis es interesante prestar atención al texto del art. 10 del Código Tributario que regula acerca de «el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria», de lo cual llegamos a colegir que la facultad reglamentaria no es una de aquellas funciones de gestión tributaria, pues como lo señalan las facultades de gestión, son las enumeradas en el art. 9 del prenombrado cuerpo legal,¹¹⁶ toda vez que la potestad reglamentaria se constituye como una de aquellas funciones instrumentales de la gestión, esto es, para viabilizar la efectiva aplicación de los tributos.

La Ley de Creación del Servicio de Rentas regula también esta facultad concediéndole la facultad de expedir resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general que le permitan el mejor cumplimiento de sus objetivos.

Resoluciones de Aplicación General.- El Director del Servicio de Rentas Internas, expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad es indelegable.¹¹⁷

Sobre la base de esta norma, el Director General del SRI posee la facultad indelegable de dictar –mediante resoluciones, circulares o disposiciones

116. «La gestión tributaria [...] comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de reclamaciones y absolución de las consultas tributarias», Codificación del Código Tributario.

117. Ley de Creación del Servicio..., art. 8.

de carácter general y obligatorio— las reglas necesarias para la aplicación de normas legales y reglamentarias, pero bajo la consideración de que para su vigencia deben publicarse en el Registro Oficial, y, lo más importante, que no podrán contrariar la Constitución, tratados internacionales, ni la ley. Conforme el mandato legal de aplicación de las leyes y reglamentos, el Director General del SRI necesariamente tiene que realizar la operación lógica de interpretar las normas legales y reglamentarias; es decir, desentrañar, descubrir su alcance y contenido, criterios que serán plasmados en actos normativos, los cuales a su vez viabilizarán la aplicación de la ley para obtener el cumplimiento de sus objetivos.

Para empatar tanto la justificación material como la formal, coincidimos con el criterio de Pérez de Ayala¹¹⁸ en el sentido de que el sistema tributario no es un sistema monista, sino por el contrario pluralista, es decir, el que se manifiesta en distintas fuentes del Derecho Tributario, toda vez que existen junto a la ley otras normas para configurar y dar contenido y vida al ordenamiento jurídico-impositivo. Esto ocurre precisamente porque la experiencia en algunas ocasiones ha demostrado que una vez establecido el tributo y definidos sus elementos esenciales mediante ley, esta no ofrece la seguridad requerida por la vaguedad de conceptos en los que se puede incurrir; otras veces puede acaecer que la ley se quede anacrónica frente a las realidades siempre cambiantes.

En el mismo orden de ideas, somos del criterio que aunque exista reserva de ley en materia tributaria no significa que esta afecte a todas las normas tributarias, pues, como ya lo hemos establecido en el capítulo anterior, existen los elementos del tributo sujetos a ella —activo y pasivo, base imponible, forma de calcularlo, exenciones, deducciones, reclamos y recursos—, de tal modo que no debe extenderse la reserva de ley a los demás campos, por consiguiente, lo que no es materia de reserva de ley bien puede ser competencia del reglamento.¹¹⁹

Se constituye por lo tanto en obligación de la administración ir configurando el sistema jurídico-impositivo, en el ámbito de su competencia, dentro de la realidad social del país, por ejemplo, podemos mencionar la Resolución No. NAC-DGERCGC09-00672, publicada en el RO No. 37, 30 de septiembre de 2009, que establece el procedimiento de devolución de IVA por internet para los exportadores de bienes. Como podemos observar en este caso particular, la ley¹²⁰ franquea el beneficio tributario, sin embargo, es la administración que va configurando cómo hacer eficaz su ejercicio.

118. J. L. Pérez de Ayala, «Las fuentes...», p. 283-288.

119. En este mismo sentido, de Otto sostiene que «la posibilidad de reglamentos en materias sujetas a reserva, se ha venido justificando tradicionalmente con una distinción entre reservas absolutas y relativas», I. de Otto, *op. cit.*, p. 232.

120. «Art. 57.- Crédito tributario por exportación de bienes.- Las personas naturales y jurídicas exportadoras que hayan pagado el IVA en la adquisición de bienes que exporten, tienen dere-

Por último, tenemos que mencionar que la habilitación de las leyes para dictar actos normativos por parte de la administración tributaria refuerza el principio de la división de poderes, pues, justamente establece la preeminencia de la ley al limitar el marco de actuaciones trazadas para la administración en los cuerpos legales antes indicados. No podemos desconocer que la sumisión del acto normativo al reglamento comporta un respeto en la producción de las normas administrativas al orden escalonado exigido por la jerarquía de las fuentes del derecho.

Facultad reglamentaria del Servicio de Rentas Internas

Como ya se pudo observar esta facultad se encuentra consagrada por el Código Orgánico Tributario y en la propia Ley de Creación del SRI. En términos de José Vicente Troya Jaramillo, la facultad reglamentaria estaría mejor denominada para el ámbito tributario como *facultad reglamentaria o normativa*,¹²¹ sin embargo, en el país se ha cuestionado la expedición normativa del SRI acusándola de inconstitucional,¹²² argumentando que esta competencia atenta contra el principio de legalidad, toda vez que aparentemente su expedición contraría con la facultad reglamentaria exclusiva del Presidente de la República, contemplada en la Constitución.

El argumento base de esta última tesis es que el legislador no puede otorgar en la administración tributaria la potestad reglamentaria, para que esta última dicte reglas por vía de actos normativos –resoluciones, circulares, disposiciones de carácter general–, pues, la titularidad de la facultad compete al Presidente de la República y mal puede el legislador disponer mediante ley de una potestad que se ha asignado constitucionalmente en la Constitución al máximo representante de la función ejecutiva.

cho a crédito tributario por dichos pagos. Igual derecho tendrán por el impuesto pagado en la adquisición de materias primas, insumos y servicios utilizados en los productos elaborados y exportados por el fabricante. Una vez realizada la exportación, el contribuyente solicitará al Servicio de Rentas Internas la devolución correspondiente acompañando copia de los respectivos documentos de exportación. Este derecho puede trasladarse únicamente a los proveedores directos de los exportadores. También tienen derecho al crédito tributario los fabricantes, por el IVA pagado en la adquisición local de materias primas, insumos y servicios destinados a la producción de bienes para la exportación, que se agregan a las materias primas internadas en el país bajo regímenes aduaneros especiales, aunque dichos contribuyentes no exporten directamente el producto terminado, siempre que estos bienes sean adquiridos efectivamente por los exportadores y la transferencia al exportador de los bienes producidos por estos contribuyentes que no hayan sido objeto de nacionalización, están gravados con tarifa cero. La actividad petrolera se regirá por sus leyes específicas», Ley de Régimen Tributario Interno.

121. José Vicente Troya Jaramillo, *El derecho formal o administrativo tributario*, Quito, inéd., 2009, p. 6.

122. Luis Toscano Soria, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, Quito, Pudeleco, 2006, p. 21-25.

No participamos de este respetable criterio, toda vez que consideramos una interpretación literal y apartada del contexto de la Carta Suprema, por varias razones. Primero, tenemos que mencionar que el art. 132 establece que se requerirá ley para: «Otorgar a los organismos públicos de control y regulación la facultad de expedir normas de carácter general en las materias propias de su competencia, sin que puedan alterar o innovar las disposiciones legales»,¹²³ lo que franquea la posibilidad de la promulgación de normas generales en las materias que sean de su competencia, en el caso puntual del SRI, normas que respondan a la administración tributaria central.

La actividad reglamentaria del SRI se encuentra cobijada y habilitada por la norma constitucional antes transcrita, en vista de que este es un organismo público que controla el cumplimiento de las obligaciones tributarias por medio de la fiscalización que debe ejecutar en el cumplimiento del ejercicio de la facultad determinadora. Es decir, la obligación constitucional de contribuir al gasto público¹²⁴ se materializa mediante el cumplimiento de las obligaciones tributarias y los deberes formales, radicados en la cabeza no solo de los sujetos pasivos, sino también de otros obligados tributarios; de lo que la verificación del cumplimiento de unos y otros se encauza la actividad administrativa, la que dentro del procedimiento tributario de gestión se estructura a partir de la concatenación de otros subprocedimientos o etapas, el primero de ellos: la fiscalización tributaria, actividad de control.¹²⁵

Y, precisamente, la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas regula esta competencia, toda vez que en el art. 2, al asignarle varias facultades, expresamente consta: «2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad» sobre la cual también se ha pronunciado la Sala Fiscal de la anterior Corte Nacional de Justicia, especificando que: «Cuarto.- El art. 68 del Código Tributario se refiere a la facultad determinadora de la Administración Tributaria mediante la cual, en cada caso particular, se establece la cuantía del tributo. Esta facultad, además, comprende otras atinentes al control, cual se desprende del inciso segundo del propio artículo».¹²⁶ De ahí que no se pueda desconocer que el SRI es uno de los organismos estatales de control.

123. Constitución de la República del Ecuador.

124. *Ibid.*, art. 83, num. 15.

125. Es decir, la administración tributaria se concentra en la búsqueda y hallazgo de los datos relativos a la relación jurídico tributaria, en José Manuel Tejerizo López, «El procedimiento de gestión tributaria», en César Albiñana García-Quintana, coord., *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Madrid, Dykinson, 2007, p. 421-447.

126. Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, Recurso de Casación 72-2004, RO No. 155, de 29 de noviembre de 2005.

En segundo lugar, la Carta Suprema debe ser interpretada de una manera teleológica y sistemática,¹²⁷ en la que el proceso hermenéutico de un determinado artículo resulte compatible con la integralidad de la propia Constitución. Así, este cuerpo normativo impone como principios de la administración pública –de la innegablemente forma parte la administración tributaria– a la eficacia y eficiencia,¹²⁸ es decir, en el ejercicio de la gestión tributaria se debe propender a organizar la administración de tal manera que se efectivice el sistema tributario, para lo cual se recurre a la facultad reglamentaria, que como ya mencionamos es una potestad instrumental a la de gestión. Estos principios son orientadores del ordenamiento jurídico, que las leyes deben desarrollar –por medio de la actividad legislativa en la promulgación de las mismas– como competencias que se asignen a la administración, de ahí que la lectura literal puede llegar a desconocer un mecanismo de ejecución de principios constitucionales.

En tercer lugar, tenemos que el propio constituyente ha reconocido que existen entes con facultad reglamentaria para cual estableció la garantía constitucional normativa para el ejercicio de esta potestad, pues en el art. 84 establece:

La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades. En ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentarán contra los derechos que reconoce la Constitución.

En este mismo sentido, el art. 425 de la Carta Suprema regula: «El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y *las resoluciones*; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos»¹²⁹ (la cursiva es nuestra), de lo que se puede colegir que la Constitución prevé su existencia, al recoger a las resoluciones como fuente del ordenamiento jurídico; y lo que es más importante, se encuentra explicitada la jerarquía que poseen dentro del sistema, especificando

127. Interpretación que surge como consecuencia del valor normativo que se le ha asignado a la Constitución, en Pedro Serna y Fernando Tóller, «Una propuesta metodológica alternativa», en *La interpretación constitucional de los derechos fundamentales*, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2000, p. 37-50.

128. Constitución de la República del Ecuador, art. 227.

129. *Ibid.*

que las resoluciones y los demás actos y decisiones de los poderes públicos poseen carácter inferior al reglamento.

Lo que a nuestro parecer el legislador otorga, mediante el art. 7 del Código Tributario y el art. 8 de la Ley de Creación del SRI, es la facultad para dictar actos normativos, de inferior jerarquía a los reglamentos, normas reconocidas constitucionalmente, lo que no transgrede la potestad de dictar reglamentos del Presidente de la República, sino más bien coordina la eficiencia y armonía de la administración tributaria, con lo cual se cumple otros de los principios constitucionales de la administración: «jerarquía, descentralización y coordinación».¹³⁰

En cuarto lugar, como ya se mencionó en apartados anteriores de este capítulo, la titularidad de la Administración Tributaria Nacional la posee el Presidente de la República, de ahí que las circulares, resoluciones o disposiciones de carácter general, que emita el Director General del SRI necesariamente siguen las políticas que el Presidente imparte para el gobierno y dirección de la administración tributaria, es decir, aunque el rol del reglamento y el de los actos normativos sea aplicar la ley, lo hacen en su ámbito de competencia y respetando su jerarquía constitucional.

Encontramos también acertada y hacemos nuestra la reflexión que el Director General del SRI tiene de la facultad reglamentaria, en vista de que el «poder de mando e instrucción» –del que están dotados los superiores jerárquicos, con relación a sus subordinados– es uno de los fundamentos del poder reglamentario»;¹³¹ criterio que ha sido sustentado también por el antiguo Tribunal Constitucional, pues señaló expresamente:

La Directora General del Servicio de Rentas Internas no ha infringido el artículo 119 de la Constitución de la República [¹³²] al dictar la Resolución 004, sino por el contrario, ha actuado dentro del ámbito propio de su competencia, ya que el artículo 67 del Código Tributario [¹³³] le faculta para dictar circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.¹³⁴

130. *Ibid.*

131. Gerardo Ataliba, «Facultades legales mínimas de la administración tributaria: expectativa tributaria», ponencia en Décimo Tercera Asamblea General del CIAT, Quito, 1979, p. 4.

132. «Art. 119.- Las instituciones del Estado, sus organismos y dependencias y los funcionarios públicos no podrán ejercer otras atribuciones que las consignadas en la Constitución y en la ley, y tendrán el deber de coordinar sus acciones para la consecución del bien común. Aquellas instituciones que la Constitución y la ley determinen, gozarán de autonomía para su organización y funcionamiento», Constitución Política de la República del Ecuador, RO No. 1, de 11 de agosto de 1998.

133. Actual art. 7 de la Codificación del Código Tributario.

134. Tribunal Constitucional, Resolución No. 176-2001-TP, en RO No. 419, de 25 septiembre de 2001.

Es de resaltar, que por la necesidad instrumental que comporta esta competencia, los redactores del Modelo de Código Tributario para América Latina, la incluyeron en el art. 126 al referirse a la administración tributaria, en los siguientes términos: «El órgano que tenga a su cargo la percepción y fiscalización de los tributos podrá dictar normas generales a los efectos de la aplicación de las leyes tributarias»,¹³⁵ señalando en su parte explicativa los redactores del prenombrado proyecto que es: «El órgano que tenga a su cargo la aplicación de los tributos, es decir la dependencia o repartición del Estado a quien corresponda esa tarea».¹³⁶

Gerardo Ataliba también apoya esta tesis pues sostiene «ejercen también facultades administrativas reglamentarias los diversos escalones administrativos, como [...] Director General, etc., cada cual dentro de la esfera de su competencia»,¹³⁷ la doctrina administrativa reconoce ampliamente este criterio, ya que, «el reglamento de ejecución [...] también puede corresponder al jefe de gabinete, ya sea en el ejercicio de competencias propias o por delegación del presidente, o a las entidades descentralizadas, por norma legislativa expresa que autorice la reglamentación por diversos órganos».¹³⁸

Criterios que han sido recogidos ampliamente en nuestra legislación, ya que existen varias instituciones estatales que gozan de esta prerrogativa concedida por la ley, así tenemos, por ejemplo, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS),¹³⁹ Instituto de Propiedad Intelectual (IEPI),¹⁴⁰ etc. Las resoluciones con efectos generales –*erga omnes*– son actos normativos consagrados por la legislación y, por tanto, su legalidad está dada por la facultad que les ha concedido la ley, sobre la base de la habilitación constitucional; y por las consideraciones que hemos expuesto creemos que la facultad reglamentaria del Presidente de la República y del SRI son necesarias para una mejor gestión y administración tributaria, que se encuentran válidamente habilitadas dentro del ordenamiento jurídico; y que, esta última no desconoce a la primera, sino que la complementa.

Surge ahora la inquietud de si es necesario de una norma habilitante para que en cada caso concreto permita el desarrollo de las leyes vía reglamento u actos normativos, o solo basta la norma general habilitante. Participamos del razonamiento de la última tesis, puesto que la facultad reglamentaria está

135. Modelo de Código...

136. *Ibid.*, párrafo siguiente al art. 126.

137. G. Ataliba, *op. cit.*, p. 5.

138. R. Dromi, *op. cit.*, p. 332.

139. Innumerado siguiente al título II: «Del Organismo de aplicación», Ley de Seguridad Social, en RO No. 559, Suplemento, de 30 de marzo de 2009.

140. Art. 352, literal f, Ley de Propiedad Intelectual, en RO No. 426, Suplemento, de 28 de diciembre de 2006, en *Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual*, <<http://www.iepi.gov.ec/Files/Leyes/LeydePropiedadIntelectual.pdf>>. Consultado el 22 de julio de 2009.

consagrada en el Código Orgánico Tributario (art. 7) que subordina a las leyes ordinarias, además que por el carácter de generalidad de la ley, es aplicable para todos los supuestos a los que corresponda, de ahí que las remisiones legales a normas de inferior jerarquía tienen como fin encauzar el ejercicio de la potestad, toda vez que resultaría inconstitucional la habilitación en materias reservadas a la ley.

Sin embargo lo mencionado, no obsta para que en algunas ocasiones, el legislador quiera regular expresamente esta posibilidad, como es el caso de la declaración patrimonial, cuando regula: «Las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. *En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración*»¹⁴¹ (La cursiva es nuestra). El reglamento respectivo también autoriza expresamente cuándo debe ejercerse esta facultad en la regulación de la declaración patrimonial: «Las personas naturales, incluyendo las que no desarrollen actividad económica, cuyo total de activos supere el monto de US \$ 100.000, *presentarán anualmente en la forma y plazos establecidos por el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución de carácter general, la información patrimonial de los saldos iniciales existentes al 1 de enero del ejercicio*»¹⁴² (La cursiva es nuestra).

No podemos negar que brinda mayor certeza en el derecho, cuando la norma expresamente habilita al Director General del SRI para ejercer esta facultad en determinados casos específicos.¹⁴³ Sin embargo, hay situaciones en que este supuesto no ocurre, lo que no obsta a desconocer la facultad re-

141. El resaltado es nuestro. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en RO No. 223, de 30 de noviembre de 2007.

142. Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Suplemento del RO No. 337, de 15 de mayo de 2008.

143. Podemos citar como ejemplos que la ley otorga expresa facultad reglamentaria para determinadas actuaciones:

En el Código Tributario cuyo art. 54 norma: «Las deudas tributarias solo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. Los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca».

En la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno tenemos:

«Art. 25.- Determinación presuntiva por coeficientes.- (Reformado por el art. 83 de la Ley s/n, RO No. 242-3S, 29-XII-2007).- Cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva utilizando los elementos señalados en el artículo precedente, se aplicarán coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, que serán fijados anualmente por el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución...».

«Art. 63.- Sujetos pasivos.- (Reformado por el art. 118, num. 4 y 5 de la Ley s/n, RO No. 242-3S, 29 de diciembre de 2007).- [...] Los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA), retendrán el impuesto en los porcentajes que, mediante resolución establezca el Servicio de Rentas Internas...».

glamentaria consagrada legalmente; de ahí que cuando la ley establece el tributo en su integridad, la administración tributaria debe realizar la función de complementación normativa de las leyes tributarias para dar oportunamente su interpretación a nivel administrativo y ejecutivo, e impartir las instrucciones para su cumplimiento sin descuidar el fiel cumplimiento de la ley.

Lo que se vuelve imprescindible para la vigencia de la seguridad jurídica y por ende la certeza en el derecho, que en la promulgación de estas normas se exprese la norma legal o reglamentaria en la que se justifica su expedición.

Naturaleza jurídica de las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general del SRI en el ordenamiento jurídico

Tanto las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general como normas jurídicas, se encuentran enmarcadas dentro del derecho administrativo y es a partir de esta rama del derecho que han sido estudiadas, lo cual no es ajeno al derecho tributario –como ya mencionamos en apartados anteriores– por encontrarse ligadas en cuanto a contenidos, toda vez que estas dos materias jurídicas se ocupan de la administración pública con sus singularidades y especificaciones propias cada una, de ahí la pertinencia de este análisis.

Las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general son actos normativos regulados por el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE)¹⁴⁴ en los términos de:

Acto Normativo. Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales, objetivos de forma directa. De conformidad con la Constitución corresponde al Presidente de la República el ejercicio de la potestad reglamentaria. Un acto normativo no deja de ser tal por el hecho de que sus destinatarios puedan ser individualizados, siempre que la decisión involucre a la generalidad de los diversos sectores.¹⁴⁵

Los actos normativos son actos jurídicos unilaterales que nacen de la administración pública; son generales, aun cuando las resoluciones o circu-

«Art. 76. La base imponible de los productos sujetos al ICE [...] se determinará [...] con base a los precios referenciales que mediante Resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas».

144. El Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, en RO No. 536, de 18 marzo de 2002, es el cuerpo legal que suple en la legislación ecuatoriana la falta de un Código Administrativo, sus disposiciones no corresponden a la jerarquía que el sistema exige, normas con carácter de ley, especialmente cuando se regula temas que conciernen a la competencia administrativa y a los recursos. Sin embargo, es innegable que el Estatuto ha servido para ordenar preceptos y reglas en el campo administrativo.

145. Estatuto del Régimen..., art. 80.

lares expedidas por la Dirección General del SRI tengan como destinatarios a un conjunto de contribuyentes indeterminados; constituyen además normativa que la administración tiene la facultad de expedir, pues no se puede desconocer que constituyen una expresión del poder jerárquico, fundamentado en la necesidad de instruir a los administrados y autolimitar su actuación. Por último, estos actos normativos conforme al art. 8 de la Ley de Creación del SRI, para que produzcan efectos jurídicos deben ser publicados en el Registro Oficial, lo que proporciona a más de seguridad jurídica, publicidad para sus destinatarios; vale mencionar a este respecto, que la falta de publicación o publicación incompleta no se subsana con la notificación individual del reglamento a todos o a parte de los interesados. La publicación en el Registro incorpora las reglas –introducidas en actos normativos– en el ordenamiento jurídico, de ahí su capital importancia.

DISTINCIÓN DE LOS ACTOS NORMATIVOS CON LA LEY Y CON LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Una vez que hemos encontrado la naturaleza jurídica de estas normas, cabe proceder a la distinción de estas con la ley y de los actos administrativos, lo cual nos permite clarificar la esencia misma de los actos normativos.

Si bien la ley y el acto normativo son normas escritas, este último nunca suplirá, modificará, derogará o llenará el vacío legal, precisamente porque los actos normativos:

fijan las formas procesales, mediante las cuales se establecerán las relaciones fisco-contribuyente (en las materias que no han sido establecidas por ley), y también se posibilitan las medidas consistentes con la disciplina establecida para el ejercicio de los actos previstos en la ley, actos que, de cualquier manera interfieran con la libertad y propiedad privada, los cuales dependen esencialmente del principio de legalidad.¹⁴⁶

Lo que convierte a los actos normativos en normas secundarias, subalternas, inferiores, que complementan a la ley y los reglamentos, por lo que encuentran su justificación en las normas superiores. Desde la normativa constitucional vigente y desde la doctrina kelseniana,¹⁴⁷ las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general, jerárquicamente se ubican luego de las reglamentos y ordenanzas, lo que explica que nunca podrán alterar a la Constitución, ley, reglamentos u ordenanzas, bajo pena de inconstitucionalidad o

146. G. Ataliba, *op. cit.*, p. 4.

147. Hans Kelsen, *Teoría pura del derecho: introducción a la génesis del derecho*, Buenos Aires, Ed. Universitaria Buenos Aires, 1963, p. 37-70.

ilegalidad, lo que confirma una vez más la particularidad de estos actos normativos frente a la ley.

La ley y los actos normativos se diferencian además por cuestiones formales, es decir, el procedimiento para su elaboración, pues mientras la ley requiere el proceso legislativo para la producción de normas previsto constitucionalmente, el acto normativo no requiere tal proceso de formación. Ya dentro de las distinciones de fondo tenemos que la ley es una expresión de la voluntad soberana del pueblo –representada en la función legislativa–, mientras que el acto normativo es expresión de la competencia reglamentaria de la administración. La diferencia de estas dos figuras es la cualidad y el grado: el acto normativo es dictado por la administración como aparato instrumental servicial para la ejecución de los fines estatales, que debe necesariamente ajustarse a la ley.¹⁴⁸

Dentro de la materia fiscal esta distinción resalta precisamente por la vigencia del principio constitucional de legalidad tributario, pues los tributos se justifican en tanto que solo la sociedad mediante sus representantes –órgano legislativo– puede imponer las exacciones mediante leyes, *no taxation without representation*.

Al tener una clara distinción entre la ley y el acto normativo procederemos a realizar la diferencia entre acto normativo y acto administrativo. Si bien los actos normativos y administrativos son formas de manifestación de la voluntad de la administración, conforme al art. 64 del ERJAFE, los actos normativos poseen el carácter fundamental de la generalidad, lo que no ocurre con el acto administrativo que produce efectos jurídicos particulares.

A pesar de que existen actos administrativos tributarios para un conjunto de contribuyentes, ello no le quita su particularidad ha determinado conjunto singularizado de ciudadanos; en cambio la generalidad de los actos normativos se vislumbra en que a los mismos supuestos de hecho que establece la norma, la regla se aplica. Esto obviamente no ocurre con el acto administrativo, pues si bien mediante el acto administrativo se aplica el derecho a un supuesto dado, no se extiende a situaciones similares. Es importante recalcar además que los actos normativos, constituyen normas que innovan el sistema jurídico, por tanto forman parte de las fuentes de derecho y el acto administrativo por sus destinatarios particulares no.

El acto normativo es permanente, precisamente por ser fuente del derecho: «No se agota con su cumplimiento a diferencia de un acto administrativo, ni declina en su vigencia por su no cumplimiento, pues, como lo señala Kelsen, en ese evento se aplicarán las sanciones correspondientes». Por último, los actos normativos carecen de la ejecutoriedad que poseen los actos administrativos toda vez que «si se cumplen los presupuestos de hecho previstos en las

148. R. Dromi, *op. cit.*, p. 325.

normas [de los actos normativos], las consecuencias jurídicas solo se harán efectivas si existen actos de ejecución que la apliquen». ¹⁴⁹

Por todo lo anotado, no compartimos el criterio de que las resoluciones, circulares o resoluciones de carácter general son actos administrativos de carácter general, ¹⁵⁰ en virtud que esta tesis desconoce una categoría jurídica que, como ya se ha mencionado reiteradamente, es reconocida constitucionalmente. Negar la categoría jurídica asignada es otorgarle otras consecuencias diferentes a aquéllas que le son propias y que son las requeridas en casos determinados.

Necesidad de la facultad reglamentaria de la administración tributaria

Ya hemos mencionado que el objetivo fundamental de la administración tributaria es obtener la recaudación de los ingresos tributarios presupuestados, mediante el ejercicio de las funciones que le corresponden y en uso de las facultades que la ley le confieren, compeliendo paulatinamente a los administrados a un mejor cumplimiento de las normas tributarias. El ejercicio de la facultad reglamentaria no escapa a este propósito, facultad que al ser ejecutada por parte de la administración debe ajustarse al mandato de la ley basada en el cumplimiento del principio de legalidad.

En anteriores apartados se señaló las justificaciones por las cuales se hace necesario el ejercicio de esta facultad. Ahora, cabe mencionar los argumentos específicos para otorgarle a la administración tributaria la facultad de dictar normas generales, para lo cual nos valdremos de dos criterios contra-

149. Rafael Oyarte Martínez, *Procesos constitucionales en el Ecuador*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2005, p. 20-21.

150. Jorge Zavala Egas en el Recurso en el Amparo Constitucional propuesto por representantes de las Cámaras de la Producción de la Costa, signado con el No. 237-2001-RA, en contra de la Resolución de Aplicación General No. 0921 expedida por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas, señaló en lo referente a las características de las resoluciones dictadas por el SRI que: «Debe afinarse en la diferencia de grado: el Reglamento crea o innova derecho objetivo, el acto lo aplica. Podemos afirmar, sobre lo antes expresado, que el acto administrativo normativo es un Reglamento, mientras que el que carece de la cualidad de ser fuente de Derecho es simple acto administrativo concreto. Es decir, siempre este último tiene como supuesto una norma de rango de Ley o de Reglamento, que tienen efectos generales e impersonales; pero que por medio del acto administrativo se individualiza, esto es, adquiere eficacia subjetiva. Así, por ejemplo, un contribuyente por acto normativo (Ley y Reglamento) está, subjetivamente, obligado a presentar su declaración, pero el cómo presentarla, vale decir, su contenido es objeto de regulación variable por la Administración Tributaria mediante simple acto administrativo, sin necesidad de Ley o Reglamento. O, lo que es lo mismo, su cualidad jurídica subjetiva de contribuyente solo puede ser modificada por Ley y Reglamento, pero la forma y contenido de cumplir su obligación como tal es objeto de acto administrativo concreto», Resolución No. 237-2001-RA, en *Tribunal Constitucional*, <http://tribunalconstitucional.gov.ec/c_gacetas.asp>. Consultado el 22 de julio de 2009.

puestos, por una parte tenemos al grupo de teóricos¹⁵¹ que aceptan esta facultad, pues:

- a) Los órganos administrativos se encuentran mejor asesorados para dictar normas de carácter general que requieren preparación técnica y jurídica;
- b) Los reglamentos administrativos demandan rapidez en su aprobación y deben ser permanentemente actualizados, para lo cual los órganos administrativos son los más aptos, por el principio de inmediatez que rige la actividad administrativa, y
- c) La complejidad de las situaciones jurídicas por disciplinar y el carácter variable de la realidad.¹⁵²

Es decir, coinciden en justificar la potestad reglamentaria sobre la especialidad del emisor, su conocimiento técnico y sobre la rapidez para intervenir.

Criterio al que se contraponen el de Dino Jarach, quien asegura que inclusive las finanzas en su faz moderna y a pesar de que fue la tutela del interés individual el que inspiró históricamente el principio *no taxation without representation*, no es menos cierto que:

son precisamente los intereses sociales a los que sirve la política fiscal igualmente dignos de la sanción legal, como requisito de voluntad mayoritaria en la estructuración de dicha política. La propia planificación económica que comprende la política fiscal, debe seguir de una ley y sus correcciones también deben ser el fruto del consenso general. La pretendida necesidad de rapidez en las decisiones para adecuar los instrumentos a las contingencias de la economía, es un argumento falaz que solo puede llevar a la exigencia de lograr mecanismos más acelerados de acción legislativa. La urgencia no juega ningún rol en la planificación, especialmente en la de mediano y largo plazo.¹⁵³

Compartimos el criterio que la facultad reglamentaria debe estar consagrada en el ordenamiento jurídico por la necesidad de la administración de complementar y facilitar la aplicación de la ley. De ahí que el instituir esta potestad legalmente –como nuestro sistema jurídico lo hace– facilita la gestión tributaria de la administración, pero también no es menos cierto que junto con la incorporación de la facultad reglamentaria es imprescindible que se establezcan los límites para el ejercicio de ella, a fin de que se encuentre en plena concordancia con la legislación vigente.

151. R. Valdés Costa, *Curso...*; G. Ataliba, *op. cit.*; J. Ross Bravo, *op. cit.*; V. Uckmar, *op. cit.*; M. Paredes Montiel y R. Rodríguez Lobato, *op. cit.*; entre otros.

152. Roberto Mario Mordegliá, «Fuentes del derecho tributario», en Horacio García Belsunce, dir., *Tratado de tributación*, t. I, vol. I, Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 129.

153. Dino Jarach, *Finanzas públicas: esbozo de una teoría general*, Buenos Aires, Cangallo, 1978, p. 311.

Para concluir este apartado no podemos dejar de mencionar el valor que cobran los actos normativos en la praxis tributaria, no solo porque contienen interpretaciones de los preceptos legales, sino porque muchas veces son normas de ejecución de las leyes y reglamentos, pues contienen formas instrumentales fruto de la experiencia de la administración para buscar mayor eficiencia en el sistema tributario que beneficia, tanto a la propia administración como a los contribuyentes cuando ejercitan sus derechos y obligaciones.

Alcances y límites de la facultad reglamentaria del SRI

El art. 7 del Código Tributario y el art. 8 de la Ley de Creación del SRI, ya citados, establecen dos conceptos, que permiten determinar el alcance de la facultad reglamentaria del Director General del Servicio de Rentas Internas; estos son *armonía* y *eficiencia*. Recurriendo al Diccionario de la Academia Española para comprender su noción tenemos que: «Armonía.- (Del latín *harmonia* [...] ajustamiento, combinación) [...] Conveniente proporción y correspondencia de una cosas con otras. [Y] Eficiencia.- (Del latín *efficientia*) Capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado».¹⁵⁴

Para cotejar los conceptos usuales, tenemos que, en términos jurídicos, se asimilan como: «Armonía.- Amistad, buenas relaciones, pacífica convivencia. [Y] Eficiencia.- Capacidad y aptitud para obtener determinado efecto. Obtención expeditiva o económica de una finalidad».¹⁵⁵

Realizadas estas precisiones, llegamos a establecer que la pretensión del legislador, mediante el franqueo de la facultad reglamentaria a la administración tributaria es con la finalidad que el Director General del SRI promulgue actos normativos –léase resoluciones, circulares o disposiciones generales– para mantener una actuación equilibrada entre los fines que persigue, los medios que utiliza y la normativa vigente. Como ya hemos reiterado el fin básico de la administración es recaudar los tributos, los fines que se utilicen serán las facultades consagradas en la Constitución, los tratados internacionales, la ley y la normativa vigente, que hace referencia a los derechos y obligaciones tanto de la administración como de los contribuyentes.

Es decir, los actos normativos encuentran su condicionante en lograr la eficiencia del ejercicio de las funciones y la gestión de la administración tributaria, mediante los postulados que propugna nuestro régimen tributario, consagrados en el art. 300 de la Carta Suprema: «generalidad, progresividad,

154. Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22a. ed, en *Real Academia Española*, <<http://www.rae.es/rae.html>>. Consultado el 20 agosto de 2009.

155. Guillermo Cabanellas, *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, Buenos Aires, Heliasta, 2001, 21a. ed., p. 55 y 189.

eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria». Entonces, la normativa que dicte el SRI debe propender al cumplimiento de dichos preceptos, para que de esta forma cumplan con el mandato legal del Código Tributario, así como de la Ley de Creación del SRI, de armonizar y hacer eficaz la administración tributaria.

Por otra parte, la facultad reglamentaria encuentra sus límites en su finalidad de convertirse en el complemento indispensable de la ley y los reglamentos tributarios que se pretenden desarrollar, esto por el doble sentido: por un lado debe incluir todo lo indispensable que asegure la correcta aplicación y la plena efectividad de la ley o reglamento que se desarrolla; y por otro lado, no puede incluir más que lo que sea estrictamente indispensable para garantizar esos fines. Es decir, estos actos normativos no pueden –en ningún caso– limitar derechos, facultades, ni las posibilidades de actuación contenidas en la ley misma, caso contrario el acto normativo que se exceda será ilegal y tendrá que ser declarado como tal por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.¹⁵⁶

Dino Jarach con acierto menciona que «el principio de legalidad implica la obligación para el legislador de no reconocer o conceder a la administración o a la justicia facultades discrecionales en materia de impuesto. Toda violación de este precepto debe considerarse como inconstitucional»,¹⁵⁷ es así que todas las facultades de la administración tributaria y los órganos que lo componen deben establecerse en la Constitución o la ley, así lo expresa claramente el art. 226 de la Carta Suprema que manda:

Art. 226.- Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones

156. «Art. 185.- [...] la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá: 2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el RO», Código Orgánico...

Nos adherimos al criterio de José Troya Jaramillo en el sentido de que: «El haber atribuido esta facultad a la Corte Nacional a través de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario tiene lógica, pues, en los tribunales distritales de lo fiscal, en adelante salas de lo contencioso tributario, se corre el peligro de que frente a una misma impugnación se den cuestiones disímiles, lo que conspira en contra de la unidad que ha de prevalecer en estas cuestiones», en J. V. Troya Jaramillo, «El derecho formal...», p. 8.

157. Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996, p. 316.

para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución.

Norma que es desarrollada específicamente en nuestra materia en el ya citado art. 9 del Código Tributario, lo que denota una regulación armónica con el principio constitucional de legalidad, impidiendo la discrecionalidad en el ejercicio de funciones, que han sido fuente de arbitrariedad y corrupción.

El ejercicio de la facultad reglamentaria por parte del SRI, no puede ir más allá de los límites establecidos en las leyes, de ahí que el desarrollo normativo por parte de la administración no sería viable si la ley contuviese una redacción vaga y genérica, de manera tal que deje prácticamente librada toda la materia a una reglamentación posterior. Es así que, basada en la vigencia del principio de legalidad, la administración debe exigir al legislador que no decline de su obligación de legislar en materia tributaria, estableciendo los lineamientos básicos dentro de los cuales la administración actuará.

Si una ley que crea un impuesto –en las tasas y contribuciones especiales, mediante norma primigenia por la distribución constitucional de la potestad tributaria– no regula con precisión alguno de los elementos esenciales –analizados en el capítulo anterior–, necesariamente tiene que ser declarado inconstitucional por la Corte Constitucional toda vez que transgrediría la reserva de ley. De ahí que la administración está imposibilitada para normar un tributo inexigible y, si de hecho lo hiciese, el acto normativo sería inconstitucional por violar el principio constitucional de legalidad.

Llama la atención, dentro del régimen tributario consagrado en la actual Constitución, el principio de suficiencia recaudatoria, todavía no desarrollado dentro del sistema, que puede ser analizado desde dos ópticas: la primera entendería al principio como la capacidad de la administración de hacer efectivos los tributos siempre que los contribuyentes incurran en las hipótesis de incidencia, es decir, entender al principio como la plena efectividad de la administración para determinar y recaudar las deudas tributarias; o puede ser entendida como la capacidad de los tributos para satisfacer el gasto público presupuestado dentro del marco del Plan Nacional de Desarrollo. Si la administración concibe al principio basada en el segundo criterio, puede caer en la tentación de utilizar la facultad reglamentaria en forma arbitraria, lo que causaría muchas veces confusión y entorpecería su correcto proceder, así como el de los contribuyentes.

Cuando la Dirección General del SRI haga uso de esta facultad debe tener presente que las infracciones constitucionales, fruto del desconocimiento del principio de legalidad, en la producción de normas de carácter tributario, causa un grave agravio al sistema jurídico en su integridad, pues quiebra con la seguridad jurídica y atenta contra los valores democráticos que sustentan el Estado.

Si los reglamentos u actos normativos crean nuevas hipótesis de incidencia o limitan beneficios contemplados en las leyes tributarias, violan claramente el principio de legalidad y, por ende, el de la seguridad jurídica; de ahí que es obligación tanto del contribuyente como de la función judicial –vía control de constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional y control incidental de constitucionalidad y de legalidad por parte de la justicia ordinaria– velar por la falta de armonía entre la Constitución y las demás normas del sistema jurídico.

La violación al principio de legalidad tributaria genera responsabilidad estatal, noción desarrollada en algunos apartados de nuestra Constitución cuando regula: «El Estado, sus delegatarios, concesionarios y toda persona que actúe en ejercicio de una potestad pública, estarán obligados a reparar las violaciones a los derechos de los particulares por la falta o deficiencia en la prestación de los servicios públicos, o por las acciones u omisiones de sus funcionarias y funcionarios, y empleadas y empleados públicos en el desempeño de sus cargos».¹⁵⁸ Específicamente con relación a la administración pública, que incluye a la tributaria, el mismo cuerpo legal manda:

Art. 233.- Ninguna servidora ni servidor público estará exento de responsabilidades por los actos realizados en el ejercicio de sus funciones, o por sus omisiones, y serán responsables administrativa, civil y penalmente por el manejo y administración de fondos, bienes o recursos públicos.

Las servidoras o servidores públicos y los delegados o representantes a los cuerpos colegiados de las instituciones del Estado, estarán sujetos a las sanciones establecidas por delitos de peculado, cohecho, concusión y enriquecimiento ilícito. La acción para perseguirlos y las penas correspondientes serán imprescriptibles y, en estos casos, los juicios se iniciarán y continuarán incluso en ausencia de las personas acusadas. Estas normas también se aplicarán a quienes participen en estos delitos, aun cuando no tengan las calidades antes señaladas.

El principio constitucional de legalidad y la facultad reglamentaria

La flexibilización del principio constitucional de legalidad se ha dado básicamente con el desplazamiento que, por mandato del ordenamiento jurídico, se produce desde la función legislativa a la función ejecutiva en ciertos ámbitos, lo que quiebra la teoría clásica de separación de poderes como se la ha concebido tradicionalmente. La introducción en los sistemas tributarios de instituciones que precisamente otorguen potestad tributaria a otros entes que no sean el Legislativo en lo que se refiere a la configuración de los impuestos, demuestra la transformación del principio de legalidad. Y son las figuras de

158. Constitución de la República del Ecuador, art. 11, num. 9, inciso segundo.

legislación delegada, reglamentos autónomos y la existencia de conceptos jurídicos indeterminados, las que han facilitado la flexibilización del principio, por lo que a continuación pasaremos a estudiarlas.

Legislación delegada

En algunas legislaciones¹⁵⁹ se ha consagrado constitucionalmente la posibilidad de que el Legislativo delegue la potestad de dictar normas de carácter tributario al Ejecutivo. Ahora bien, para que exista la delegación es necesaria la existencia de un precepto constitucional que permita la delegación legislativa, en aquellas materias reservadas a la ley –caso de la creación de tributos–, pues la excepción debe al igual que la regla estar consagradas en la norma de la misma jerarquía, de ahí que si la reserva de ley consta en una norma constitucional, también debe existir la norma constitucional que posibilite la delegación legislativa al Ejecutivo en casos expresamente determinados.

En nuestro ordenamiento jurídico no existe norma que franquee esta posibilidad, criterio que es respaldado por la resolución No. 001-2007-DI del anterior Pleno del Tribunal Constitucional hoy Corte Constitucional ecuatoriana en la que expresamente se resolvió:

El Presidente de la República no puede establecer, modificar o extinguir tributos mediante un decreto ejecutivo, aún cuando una ley se lo permita, pues resulta abiertamente inconstitucional, tanto el contenido del decreto ejecutivo como el de la permisiva ley. Cabe aclarar en este punto que no ocurre lo mismo con las tarifas arancelarias, puesto que el propio art. 257 de la norma ut supra, en su último inciso, de manera expresa autoriza al Presidente de la República a fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana. [...] el Presidente de la República actuó de manera inconstitucional pero no ilegal, lo cual es una aberración jurídica que tiene que encontrar una solución en el derecho, y que se produce precisamente porque el contenido de la ley que le permitió actuar de la manera que lo hizo también es inconstitucional, y por lo tanto, se torna indispensable declarar inaplicable tal ley para poder preservar la supremacía constitucional.¹⁶⁰

Resolución que deja claro los lineamientos que deben ser ámbito exclusivo de la ley, considerando que la simple remisión de una ley a una norma

159. «Art. 203 [...] Son leyes habilitantes las sancionadas por la Asamblea Nacional por las tres quintas partes de sus integrantes, a fin de establecer las directrices, propósitos y el marco de las materias que se delegan al Presidente o Presidenta de la República, con rango y valor de ley. Las leyes de base deben fijar el plazo de su ejercicio», en Constitución de la República Bolivariana de Venezuela...

160. Véase resolución completa en el anexo dos.

secundaria atenta contra el principio de legalidad previsto en la norma constitucional. En esta resolución del Tribunal Constitucional, se manifiesta categóricamente que el Presidente de la República al emitir el Decreto Ejecutivo No. 1514, desconoció la Constitución, no así la ley que le posibilitaba tal proceder, reconociendo la aberración jurídica de este supuesto, toda vez que no existe delegación en nuestro ordenamiento jurídico, menos aún en materias reservadas a ley, además porque una norma legal no puede contrariar a la Carta Suprema. De ahí que la anterior Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, hoy Sala Especializada de la Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, hizo lo correcto al inaplicar el decreto por contravenir expresamente los artículos referentes a la distribución de la potestad tributaria.

Cabe hacer una distinción entre lo que es la delegación y la deslegalización, en vista de que pueden ser tratadas como similares cuando no lo son, toda vez que la deslegalización es la degradación de rango de ley de ciertas materias que estuvieron sujetas al principio de reserva de ley. En nuestro caso tenemos el caso de la potestad tributaria constitucional¹⁶¹ imbuida al Presidente de la República para modificar las tarifas arancelarias desde la promulgación de la Constitución de 1998, es decir, no se requiere una ley que modifique dichos elementos en los impuestos al comercio exterior, ya que solo se requiere para su modificación efectiva el decreto presidencial.

Para terminar este apartado, cabe determinar que lo que distingue categóricamente a la institución de la delegación es la existencia de una ley delegante emitida por el Legislativo —en los casos expresamente consagrados en la Carta Suprema—, la que deberá definir con precisión los límites y el contenido de la habilitación que otorga el Legislativo al Ejecutivo con lo cual se consigue fijar un plazo temporal para el ejercicio por parte del delegatario. Comprendemos además que la legislación delegada tiene rango de ley únicamente en el caso de que se ajuste a los límites de contenido y temporal que expresa la ley delegante.

Reglamentos autónomos

Por reglamentos autónomos se ha entendido a los que la administración dicta sobre la base de la potestad consagrada constitucionalmente con privación de la existencia de la ley, generalmente son los que competen a materias propias de la administración como la de Policía del orden y seguridad.¹⁶²

161. «Art. 305.- La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva»; véase también el art. 257, Constitución de la República del Ecuador.

162. Enrique Sayagués Laso, *Tratado de derecho administrativo*, Montevideo, Martín Bianchi Altuna, 1986, p. 124.

En nuestro ordenamiento jurídico por los mandatos de los art. 7 del Código Tributario: «Solo al Presidente de la República corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director del SRI [...] dictara[n] resoluciones, circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias para la armonía y eficiencia de su administración»; el art. 10 del mismo cuerpo legal «la facultad reglamentaria [...] constituye[n] actividad reglada»; y el art. 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas: «El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, *necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración*», no se prevé la existencia de los reglamentos autónomos en materia fiscal (La cursiva es nuestra).

Cabe acotar sobre este tema, que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano la potestad reglamentaria originaria en la Constitución, en forma expresa, reconoce y atribuye la facultad para expedir dos clases de reglamentos únicamente: los necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas; y los que convengan a la buena marcha de la administración; es decir, lo que la doctrina administrativa¹⁶³ conoce como reglamentos ejecutivos y reglamentos administrativos o de organización.

El principio de legalidad exige el apego irrestricto a la ley, de ahí la imposibilidad de la existencia de los reglamentos autónomos, toda vez que en el campo del Derecho Tributario se reclama para la promulgación de reglamentos o actos normativos una ley a la cual desarrollar, interpretar o aplicar, es decir, como consecuencia de los efectos positivos del principio de legalidad el Ejecutivo y la administración solo pueden hacer lo que la ley les atribuye. Como ya hemos expresado, la ley asigna la facultad reglamentaria siempre y cuando sirvan para la aplicación de las leyes tributarias y la armonía y eficiencia de su administración, por lo que no cabe la existencia de reglamentos autónomos.

*Conceptos jurídicos indeterminados*¹⁶⁴

Lo primero que hay que señalar es que los términos o conceptos utilizados por las leyes en general pueden ser determinados o indeterminados, tema que no ha sido tratado dentro de la doctrina ecuatoriana, aunque ejemplos de conceptos indeterminados tenemos innumerables en la legislación, de los que

163. M. Marienhoff, *op. cit.*; E. García de Enterría y R. Fernández, *op. cit.*; R. Dromi, *op. cit.*, entre otros.

164. La doctrina de los conceptos jurídicos indeterminados ha sido introducida en el campo jurídico tributario en España por J. L. Pérez de Ayala, «Las fuentes...»; C. García Novoa, *op. cit.*; en Brasil ha sido invocada por R. Lobo Torres, *op. cit.*, Araújo Falcão, Alberto Xavier y en el Uruguay por el maestro R. Valdés Costa; véase también R. Valdés Costa, *Instituciones...*

podemos mencionar entre ellos a valor real, precio similar, índice de precios al consumidor, costos de producción, precio exaduana, etc. Por conceptos determinados se entiende que la norma «delimita el ámbito de realidad al que se refieren de una manera precisa e inequívoca [...] sin que se suscite duda alguna en cuanto al ámbito material a que tales conceptos se refieren»,¹⁶⁵ mientras que en la utilización del concepto jurídico indeterminado:

la ley refiere una esfera de realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado, no obstante lo cual es claro que intenta delimitar un supuesto concreto [...] no se determina con exactitud una cuantificación o determinación rigurosas, pero en todo caso es manifiesto que se está refiriendo a un supuesto de realidad que, no obstante la indeterminación del concepto admite ser precisado el momento de la aplicación.¹⁶⁶

Es decir, los conceptos jurídicos indeterminados son zonas de imprecisiones de las leyes tributarias; es un espacio no ocupado por el propio legislador que da a la administración el poder de complementar la regla de imposición fiscal, de ahí el acertado criterio que «siempre que el hecho generador concreto sea compuesto por un tipo, será competencia de quien aplique la ley proceder a su ordenación o asociación para compatibilizarlo con el tipo previsto en la hipótesis de incidencia».¹⁶⁷

Es decir los términos jurídicos indeterminados «son producto de la imposibilidad de precisar con mayor exactitud términos o vocablos empleados por la ley, porque las realidades a los que los mismos se refieren, no admiten otro tipo de determinación»,¹⁶⁸ de ahí la necesidad que la administración proceda a interpretarlos encontrando la «única solución justa posible».

Lo que vale destacar para los fines de este estudio es que la aplicación de los conceptos indeterminados no admite más que una única solución, se produce o no el concepto y precisamente esto es lo esencial del concepto jurídico indeterminado, que el enunciado no se traduce en una indeterminación de la aplicación del mismo, a diferencia de lo que si ocurre con la discrecionalidad. El concepto jurídico indeterminado permite una sola solución justa en cada caso,¹⁶⁹ y generalmente la aplicación del concepto indeterminado corresponde a la administración porque el legislador en la ley lo ha querido así.

De lo anotado somos del criterio que la presencia de estas nociones calzan con perfecta concordancia dentro de la actividad reglamentaria del SRI,

165. E. García de Enterría y T. Ramón Fernández, *op. cit.*, p. 448.

166. *Ibid.*, p. 449.

167. R. Lobo Torres, *op. cit.*; p. 260.

168. C. García Novoa, *op. cit.*, p. 242.

169. E. García de Enterría y T. Ramón Fernández, *op. cit.*, p. 450.

pues la existencia de conceptos jurídicos indeterminados en la ley y su correspondiente desarrollo en actos normativos no contradice la actividad reglada de la facultad reglamentaria, toda vez que el concepto jurídico indeterminado es no delimitado en la ley tributaria, pero si en otras materias jurídicas o inclusive ajenas, lo que permite identificar la no existencia de discrecionalidad sino la remisión de la ley a otras materias o ciencias con las que se relaciona. En el caso fiscal la interacción con ciencias como la presupuestaria, economía, finanzas, contabilidad es evidente.

Este planteamiento pone de manifiesto que una buena parte de los supuestos tradicionalmente tenidos por atribuciones de poder discrecional, no son sino el enunciado de simples conceptos jurídicos indeterminados, la distinción con la discrecionalidad es clara, pues esta se caracteriza precisamente por la posibilidad jurídica que la administración pueda optar entre dos o más soluciones, todas ellas jurídicamente válidas; en tanto que, cuando la administración aplica una ley que establece un concepto indeterminado, carece de facultades discrecionales;¹⁷⁰ por lo que reiteramos se debe encontrar tras el concepto indeterminado la única solución justa.

La discrecionalidad es la libertad otorgada a la administración de elección entre alternativas igualmente justas, para que la decisión se fundamente en criterios –oportunidad, económicos, etc.– no incluidos en la ley; por el contrario, la aplicación del concepto jurídico indeterminado es la aplicación de la ley, ya que trata de subsumir en una categoría legal configurada en ella misma –a pesar de su imprecisión de límites, pero con la intención de demarcar un supuesto concreto– una circunstancia real determinada; justamente por ello es un proceso reglado porque se agota en el proceso intelectual de la administración de comprensión de una realidad en el sentido que el concepto indeterminado ha pretendido.¹⁷¹

Ahora bien, la existencia de las nociones jurídicas indeterminadas incorporan nociones de experiencia y apreciaciones de valor, estas últimas nociones no consideramos aceptables dentro de la ley tributaria, peor aún base para el ejercicio de la facultad reglamentaria, pues, involucran estimación que debe ser realizada por la administración que en una rama como la tributaria debe limitar al máximo la discrecionalidad basada en el principio de legalidad. En tanto que los primeros, es decir las nociones de experiencia, no constriñen el principio de legalidad pues su aplicación o desarrollo mediante actos normativos colabora con la cabal comprensión de la ley.

Debemos aceptar los conceptos jurídicos indeterminados sobre la base de la experiencia –por experiencia entendemos conceptos que son técnicos

170. R. Valdés Costa, *Curso...*, p. 145.

171. E. García de Enterría y T. Ramón Fernández, *op. cit.*, p. 450.

de otras materias ajenas a la jurídica— toda vez que son criterios objetivos proporcionados por sus respectivas experticias, ya sea contable, financiera, económica, lo que les convierte en conceptos ciertos y comprobables, de ahí la posibilidad de comprobación de la única solución justa. La remisión legal tributaria a dichas disciplinas convierte a los conceptos jurídicos indeterminados en conceptos jurídicos *técnicamente determinables*, lo que nos lleva a considerar que mientras más técnico sea el concepto jurídico indeterminado mayor será el espacio admitido por el reglamento u acto normativo, por la especificidad del mismo.

La existencia en el Derecho Tributario de estas nociones ocurre precisamente porque la capacidad contributiva conduce a que en los textos legales se empleen muy frecuentemente conceptos que hacen referencia a proporciones económicas tales como ingresos, gastos, patrimonio, costos, plusvalía, valor real, valor de mercado, es decir, la interpretación y valoración objetiva no puede ser realizada per se por el Derecho, sino mediante otros campos de cultura como la contable, económica, finanzas. Además ocurren también cuando los preceptos legales condicionan su incidencia —hechos generadores, beneficios entre otros— a que ocurran determinados supuestos de los que la ley no contiene un concepto expresivo, sino que recibe su significado por la ciencia técnica.¹⁷²

En conclusión, el Director General del SRI debe hacer uso de la facultad reglamentaria para emitir actos normativos cuando el legislador así lo estima, mediante la utilización en la ley de conceptos jurídicos indeterminados —siempre que no impliquen juicios de valor—; pues la recepción de nociones especializadas ajenas a las jurídicas facilitan la aplicación de las leyes tributarias y la armonizan con la economía y finanzas —ciencias relacionadas íntimamente con el Derecho Tributario—. Es decir, el principio de legalidad a nuestro entender no prohíbe la existencia de los conceptos jurídicos indeterminados con carácter técnico, pues proporciona por la especialización de la administración, la oportunidad de apreciación y valoración de los mencionados preceptos.

De las precisiones dadas acerca de la facultad reglamentaria y el principio constitucional de legalidad, poseemos ya las herramientas aptas, que nos permitirán realizar el análisis de algunos actos normativos emitidos por el Director General del SRI a la luz de la actual Carta Política en el siguiente capítulo.

172. J. L. Pérez de Ayala, *op. cit.*, p. 301-305.

CAPÍTULO III

Análisis de los actos normativos emitidos por el SRI a la luz de la nueva Constitución

La administración, sin embargo, y este es un hecho de elemental constatación, es un pésimo legislador [...] es una organización constituida para el tratamiento de lo inmediato, implicada además en mil gestiones concretas. Le falta esa seriedad de juicio, esa superioridad de posición que se requieren para poder acometer la definición abstracta de un orden justo.¹⁷³

Una vez que hemos establecido el alcance del principio de legalidad y los límites que este impone al ejercicio de la facultad reglamentaria del SRI del Ecuador, podemos sobre la base de dichos conocimientos indagar en la práctica cómo ejerce la administración tributaria la mencionada potestad, para lo cual hemos establecido dos parámetros: el primero relativo a los elementos esenciales del tributo y, el segundo, hace relación a los conceptos jurídicos indeterminados, que nos servirán para analizar los actos administrativos emitidos por dicha entidad.

La metodología a utilizar en este capítulo será la de asociación de las resoluciones, en dos grupos, el primero en el que se visualiza cómo el SRI transgrede el principio constitucional de legalidad y, el segundo grupo, que respeta dicho principio, para lo cual realizamos un cuadro explicativo¹⁷⁴ en el que consta el detalle de veinte y cuatro resoluciones emanadas por el Director General del Servicio de Rentas, tomadas como muestra durante el período 21 de octubre de 2008 —es decir, a partir de la vigencia de la nueva Carta Suprema— hasta el 30 de junio de 2009.

173. E. García de Enterría y T. Ramón Fernández, *op. cit.*, p. 150.

174. Véase anexo tres.

RESOLUCIONES QUE TRANSGREDEN EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD

Durante el período que se impuso para el análisis de los actos normativos emanados por el Director del Servicio de Rentas Internas, pudimos identificar dos resoluciones que a nuestro juicio claramente atentan contra el principio constitucional de legalidad, las que estudiaremos a continuación.

Resolución NAC-DGER2008-1463¹⁷⁵

Por medio de esta resolución se regula la aplicación del Impuesto a los Consumos Especiales¹⁷⁶ (ICE) de los perfumes y aguas de tocador, ya que el Director General del SRI consideró para emanar el acto normativo, que era necesario reformar el porcentaje que se deberá incrementar a los precios exaduanados y a los costos de producción, según corresponda a bienes importados o de fabricación nacional, para obtener precisamente la base imponible de cálculo de dicho impuesto, aduciendo –en los considerandos– tener presente los ajustes técnicos sobre el establecimiento de los valores referenciales,¹⁷⁷ así el art. 1 de la resolución manda:

Artículo 1.- La base imponible para el cálculo de Impuesto a los Consumos Especiales, ICE para perfumes y aguas de tocador, comercializados a través de la modalidad de venta directa, debe calcularse, considerando: a) Para los bienes importados, su precio ex Aduana; y, b) Para los bienes de fabricación nacional, los costos totales de producción por cada producto, incrementados de acuerdo a la siguiente tabla: Rango de precio ex Aduana o costos totales de producción por producto en USD % de incremento

175. Resolución No. NAC-DGER2008-1463, publicada en el RO No. 491, de 18 de diciembre de 2008. Véase resolución completa en el anexo cuatro.

176. El impuesto a los consumos especiales es, en nuestra legislación, lo que con buen acierto mencionan los españoles Martín Queralt, Lozada Serrano y Poveda «un tributo indirecto, real, objetivo, instantáneo y monofásico, ya que se somete a gravamen solamente la fase de producción, aunque por el objeto de gravamen, el consumo, se exige la translación de estos impuestos hacia delante, en busca del consumidor final que es el destinatario, elegido por el legislador, para soportar el peso material del consumo [...] el hecho imponible es la fabricación, importación o introducción en el ámbito territorial interno procedente de otro país de tales productos [...], siendo necesario que los productos que se encuentran sujetos se incorporen al tráfico mercantil, puesto que mientras así no sea se entiende que los productos estarán en régimen suspensivo», Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda, *Derecho tributario*, Madrid, Aranzadi, 2001, 6a. ed., p. 505-506.

177. Resolución NAC-DGER2008-1463, considerandos del párr. 7o.

<i>Desde</i>	<i>Hasta</i>	
0,00	3,00	150%
3,01	6,00	200%
6,01	en adelante	250%

En los costos totales de producción de los bienes de fabricación nacional se incluyen materias primas, mano de obra directa, y los costos y gastos indirectos de fabricación.

Norma que podemos apreciar claramente modifica la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) para el caso de los perfumes y aguas de tocador que se comercialicen solo por medio de la modalidad de venta directa, entendiéndose por tal como «el régimen [...] que consiste en que la empresa fabricante o importadora venda sus productos y servicios a consumidores finales mediante contacto directo a través de vendedores independiente cualquier sea su denominación».¹⁷⁸

Consideramos existe una transgresión al principio constitucional de legalidad, pues, modifica la forma de cálculo de la base imponible establecida en la ley, toda vez que la norma del art. 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno determina claramente que «la base imponible para los bienes sujetos al ICE, de producción nacional o importados se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas...» Así, llama la atención que el mandato legal faculta al Director General del SRI a establecer precios referenciales, los cuales no pueden ser arbitrarios sino que deben basarse en los precios exaduana o exfábrica en cada caso, para lo cual el importador o fabricante debe informar al SRI periódicamente dichos valores o en el tiempo que estos sufran modificaciones.

El referido artículo de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno no abre la posibilidad de incrementar un porcentaje sobre el valor exaduana en los bienes importados, o en costos totales de producción en los bienes de fabricación nacional, mediante una resolución, ya que en dicho supuesto nos encontraríamos en la remisión legal a otra norma de inferior jerarquía prevista desde un comienzo en la ley, que puede llegar a ser discutida su legalidad si la supuesta remisión es de aquellas consideradas generales, es decir, sin parámetros claros para la determinación. Lo que ocurre es que nos encontramos analizando una resolución que atenta contra el principio constitucional de legalidad

178. *Ibid.*, considerandos del párr. 5o.

porque la transgresión ocurre al modificar, sin autorización legal para el efecto, un elemento considerado esencial del tributo, esto es la base imponible.

En el primer capítulo, cuando tratamos la reserva de ley relativa resaltamos la necesidad de que la regulación creadora *ex novo* del tributo, o primaria en términos de Eusebio González, sea mediante ley; igual suerte deben seguir las modificaciones que este pueda llegar a requerir. Con respecto específicamente a la base imponible, el tributo debe ser determinado de tal manera que sea inequívoca su manera de obtenerla. Lo cual no contradice la tesis planteada en el capítulo precedente en la existencia de conceptos jurídicos indeterminados técnicos en la ley, es decir, aquellos conceptos que nos permiten la remisión a otras ciencias ya sea económica, contable, financiera, ya que estos no significan –como ya hemos reiterado pero que vale la pena hacer hincapié– varias opciones de interpretación, sino solo una opción válida y, por tanto, legal.

No puede una norma de carácter inferior –acto normativo, resolución en este caso– modificar un elemento esencial del impuesto a los consumos especiales, precisamente porque la legalidad se estatuyó para limitar las arbitrariedades en las que pueda incurrir el Ejecutivo, mediante el mecanismo de la aprobación del pueblo –representada en la función legislativa– de la exacción y sus posibles modificaciones. Especial referencia nos merece la base imponible, en cuanto esta es el elemento que nos permite valorar la magnitud del bien o servicio en el impuesto a los consumos especiales a ser gravado, es decir, tiene directa incidencia con un derecho constitucional de los contribuyentes a la propiedad.

Continúa el mandato del art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno en los términos siguientes: «Para los productos importados sujetos al ICE, incluyendo los casos especiales a que se refiere el art. 60 de esta Ley, la base imponible se determinará incrementando al valor ex aduana un 25%, por concepto de costos y márgenes presuntivos de comercialización», lo que consolida el criterio sostenido de ilegalidad de la Resolución, ya que es la propia ley la que regula el porcentaje que debe ser incrementado de los valores exaduana para la obtención de la base imponible del impuesto, esto es en un 25%, contrario a los exorbitantes porcentajes establecidos en la resolución del 150%, 200% y 250%, mandato que afirma el criterio de la transgresión del principio constitucional de legalidad.

Al ser la base imponible la cuantificación y valoración del hecho imponible, determina la obligación tributaria en tanto que prevé que parte del patrimonio en los impuestos directos –impuesto a la renta– o del consumo –IVA e ICE– va a ser afectado por la exacción, de ahí que lo que protege en última instancia el principio constitucional de legalidad, con relación a este elemento básico es precisamente la propiedad porque la restricción a este derecho –pro-

iedad— solo puede ser establecida mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional y no una resolución emanada por la administración tributaria.

Si bien los bienes y servicios gravados con el ICE son de aquellos considerados suntuarios por la sociedad ecuatoriana, no es menos cierto también que, con base en el principio de neutralidad en la imposición,¹⁷⁹ a la que debe propender el sistema tributario, el impuesto no debe desalentar a las actividades comerciales lícitas, lo que puede llegar a ocurrir con el incremento drástico del bien al precio del consumir final.

Aún más, consideramos aunque no es materia de análisis principal de esta investigación, pero vale la pena mencionar, que la Resolución NAC-DGER2008-1463, transgrede además el principio constitucional de igualdad, porque si bien las actividades de venta directa, como de venta en locales comerciales difieren por su modalidad, no por ello dejan de ser venta de productos al público y, la regla debatida, deja en clara desventaja el costo de los productos expendidos mediante venta directa, por cuanto el valor al consumidor final sufre un incremento con relación a los productos expendidos en locales comerciales.

De todo lo anterior anotado podemos concluir que el Director del SRI excedió en sus facultades al dictar la Resolución NAC-DGER2008-1463, publicada en el RO de 18 de diciembre, pues contraviene el art. 226 de la Constitución que manda «las servidoras y servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán, *solamente las competencia y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley*» (la cursiva es nuestra), la potestad reglamentaria del Director del SRI, como pudimos apreciar en el capítulo anterior, sirve para armonizar y hacer eficaz la administración tributaria, no para modificar la ley como se pretende en esta resolución.

Por otra parte, la misma Carta Suprema regula que se requerirá de ley por parte de la Asamblea para: «Crear *modificar* o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados»¹⁸⁰ (la cursiva es nuestra), norma que se encuentra en concordancia con el mandato del art. 301 cuando regula: «Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, *modificar*, exonerar o extinguir impuestos» (la cursiva es nuestra). No resiste a examen el argumento que pretenda sostener que la resolución rebatida no modifica un tributo, pues es consecuencia lógica que siempre que se establezca un cambio sustancial en cualquier elemento, se modifica el tributo.

179. Véase Jorge Cosulich Ayala, «Una visión de los principios generales de los sistemas tributarios modernos (SSTT)», ensayo, Panamá, s.e., 2008, p. 6-7.

180. Constitución de la República del Ecuador, art. 132, num. 3.

Viola también mandatos legales, entre los cuales podemos citar el art. 4 del Código Tributario cuando manda que «las leyes tributarias determinarán el objeto imponible» por establecer una forma de calcular a este elemento de una manera distinta a la que establece el art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por desconocer los límites de la facultad reglamentaria que en este se imponen. Y para terminar con este apartado, cabe advertir que si bien el objetivo principal de la administración tributaria es la recaudación de los tributos, no es menos cierto que para cumplir con dicho fin el SRI debe proceder en el ámbito que la Constitución y la ley le confieren, es decir, sin sobrepasar sus facultades, lo que se traduce claramente en la imposibilidad de la modificación de elementos esenciales del tributo en ejercicio de la potestad reglamentaria.

Resolución NAC-DGER2008-1511¹⁸¹

Esta es una reglamentación publicada en el RO No. 498, segundo suplemento, 31 de diciembre de 2008, que completó a la Resolución NAC-DGER2008-1040,¹⁸² publicada en el RO No. 400, 11 de agosto de 2008, en la que se estableció un proceso simplificado para la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a exportadores, resolución que tenía como fin cumplir con los mandatos de los art. 57 y 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.¹⁸³

181. Resolución NAC-DGER2008-1511, en RO No. 498, Segundo Suplemento, de 31 de diciembre de 2008. Véase resolución completa del anexo cinco.

182. Resolución NAC-DGER2008-1040, en RO No. 498, Segundo Suplemento, de 31 de diciembre de 2008. Véase resolución completa en el anexo seis.

183. «Art. 57.- Crédito tributario por exportación de bienes.- Las personas naturales y jurídicas exportadoras que hayan pagado el IVA en la adquisición de bienes que exporten, tienen derecho a crédito tributario por dichos pagos. Igual derecho tendrán por el impuesto pagado en la adquisición de materias primas, insumos y servicios utilizados en los productos elaborados y exportados por el fabricante. Una vez realizada la exportación, el contribuyente solicitará al Servicio de Rentas Internas la devolución correspondiente acompañando copia de los respectivos documentos de exportación. Este derecho puede trasladarse únicamente a los proveedores directos de los exportadores. También tienen derecho al crédito tributario los fabricantes, por el IVA pagado en la adquisición local de materias primas, insumos y servicios destinados a la producción de bienes para la exportación, que se agregan a las materias primas internadas en el país bajo regímenes aduaneros especiales, aunque dichos contribuyentes no exporten directamente el producto terminado, siempre que estos bienes sean adquiridos efectivamente por los exportadores y la transferencia al exportador de los bienes producidos por estos contribuyentes que no hayan sido objeto de nacionalización, están gravados con tarifa cero. La actividad petrolera se regirá por sus leyes específicas».

«Art. 72.- IVA pagado en actividades de exportación.- Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90)

Esta norma desarrolla el concepto jurídico indeterminado del «factor de proporcionalidad que representa el total de las exportaciones frente al total de las ventas declaradas», establecido en el artículo innumerado agregado después del art. 166 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno,¹⁸⁴ con respecto a la devolución del IVA en la adquisición de activos fijos, para lo cual estatuyó una serie de reglas para calcular el factor de proporcionalidad de las exportaciones con base, precisamente, en la propia contabilidad del contribuyente. Somos del criterio que esta clase de resoluciones crean certeza en el contribuyente con respecto del ejercicio de uno de los beneficios tributarios establecidos en la ley, el cual puede llegar a ser confuso sino se regula con precisión los criterios en los cuales dicho factor opera, toda vez que este tipo de reglamentación instrumental precisamente cumple el fin de aplicar el contenido de las leyes tributarias y volverlas eficaces.

días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo que deberá acompañar las copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado. De detectarse falsedad en la información, el responsable será sancionado con una multa equivalente al doble del valor con el que se pretendió perjudicar al fisco», Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

184. «Devolución de Impuesto al Valor Agregado en la Adquisición de activos fijos: los sujetos pasivos de Impuesto al Valor Agregado, que de conformidad con la ley, tienen derecho a la devolución del IVA, podrán solicitar la devolución del impuesto pagado en la compra local o importación de activos fijos. En estos casos el IVA a devolver se calculará de la siguiente manera:

1. Para el caso de exportadores, se aplicará el factor de proporcionalidad que represente el total de exportaciones frente al total de las ventas declaradas, de la suma de los valores registrados en las declaraciones de IVA de los seis meses precedentes.

2. Para el caso de proveedores directos de exportaciones, se aplicará el factor de proporcionalidad que represente el total de ventas directas a exportadores frente al total de las ventas declaradas de la suma de los valores registrados en las declaraciones de IVA de los seis meses precedentes.

3. Para el caso de proveedores directos de instituciones del Estado y empresas públicas que perciban ingresos exentos de Impuesto a la Renta, se aplicará el factor de proporcionalidad que represente el total de ventas directas realizadas a instituciones del Estado y empresas públicas con ingresos exentos de impuesto a la Renta frente al total de las ventas declaradas, de la suma de los valores registrados en las declaraciones de IVA de los seis meses precedentes.

4. Para los casos de las entidades mencionadas en el art. 73 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se devolverá el 100% del valor de los activos fijos adquiridos, siempre que cumplan con las condiciones establecidas en la Ley y en este reglamento para acceder al derecho a la devolución del IVA.

El activo por el cual se solicite la devolución deberá permanecer en propiedad del beneficiario de la devolución por un tiempo igual al de la vida útil del bien, caso contrario la administración tributaria reliquidará los valores devueltos en función de la depreciación del activo», Ley de Régimen Tributario Interno.

Sin embargo, se introduce en esta resolución vía reforma a la Resolución NAC-DGER2008-1040 un límite al beneficio tributario concretado en el art. 57 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) solo para el período 2008, con relación a los gastos que por servicios se realicen para efectuar la exportación cuando manda que:

Art. 1.- Reformar el art. 1 de la Resolución NAC-DGER2008-1040 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 400 de 11 de agosto de 2008, en el siguiente sentido: En el segundo inciso del literal a del numeral 4, agréguese lo siguiente: «En estos períodos, *no se devolverá el IVA pagado en la prestación de servicios, por lo que el listado respectivo no deberá contener comprobantes de venta relacionados con servicios*»¹⁸⁵ (la cursiva es nuestra).

Es decir, a pesar de que los actos normativos tienen naturaleza de normas subordinadas o de ejecución frente a la ley, esta resolución está ilegalmente limitando beneficios contemplados en las leyes tributarias, lo que afecta a los principios de legalidad y de seguridad jurídica. Vale la pena hacer mención que cuando el legislador no distingue en la ley, circunscribiendo el beneficio a determinados casos expresos, la administración no puede hacerlo, so pretexto de realizar una interpretación restrictiva, pues los argumentos que se esbochen no resisten a análisis, primero porque la hermenéutica de todas las normas tributarias se la realiza basada en los mismos métodos, es decir, los procedimientos de interpretación proceden de igual manera en todas las leyes fiscales sin que pueda argumentarse un método específico para las exoneraciones y, en segundo lugar, porque la restricción o ampliación de la norma es el resultado de la interpretación, mas no la técnica.¹⁸⁶

Ya hemos manifestado en el primer capítulo la existencia de la obligación, con base en el principio constitucional de legalidad, que la administración debe apegar su actividad y gestión irrestrictamente a los mandatos de la Constitución y Ley. Si la norma del art. 57 de la LORTI establece que existe la posibilidad de devolución a las personas naturales y jurídicas exportadoras de bienes y/o servicios que hayan pagado el IVA en la adquisición de materias primas, insumos y servicios utilizados en los productos elaborados y exportados por el fabricante, no puede restringir el Director General del SRI este derecho de los contribuyentes mediante la expedición de un acto normativo, modificando una resolución preexistente.

Para limitar un beneficio tributario establecido de la manera que lo hace el artículo en mención de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se

185. Resolución NAC-DGER2008-1511...

186. Véase Pablo Egas Reyes, «La interpretación en materia tributaria», en *Foro*, revista de derecho No. 3, II semestre, Quito, UASB-E / Corporación Editora Nacional, 2004, p. 138.

requiere imprescindiblemente una ley que lo realice expresamente y, es más, por el carácter de orgánico de este cuerpo legal, se requiere norma de igual grado dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano,¹⁸⁷ es una exigencia que comporta tanto la legalidad material de las normas que imponen tributos, como la jerarquía constitucional establecida para las leyes orgánicas.

Es el legislador el que tiene facultades discrecionales enmarcadas en los principios constitucionales tributarios como en el contexto de toda la Carta Suprema para establecer según los criterios políticos que juzgue preferibles la potestad tributaria y, precisamente, esa es la distinción fundamental con las facultades de la administración, toda vez que como hemos reiterado innumerables veces durante este trabajo, el ejercicio de la potestad de imposición es una actividad reglada y la facultad reglamentaria prevista en la legislación sirve para viabilizar la aplicación de la ley, no de modificarla introduciendo restricciones que las leyes no han impuesto.

También hemos hecho mención en los capítulos precedentes que la creación de beneficios tributarios es uno de los elementos reservados a la ley, ya que en primer lugar, trata de normas que directamente inciden en la existencia o inexistencia de la obligación tributaria; además, porque el beneficio tributario posee estrecha vinculación con el principio constitucional de igualdad, toda vez que estos implican un trato diferenciado a la generalidad para la cual se regula el nacimiento del hecho generador, por lo que es una cuestión de política tributaria –que debe ser debatida precisamente en el órgano democrático por excelencia, el Legislativo– establecerlo o no.

Ramón Valdés Costa es del criterio al que nos adherimos, por ser acertado y pertinente con respecto a este asunto:

La técnica legislativa primaria es la de enumeración de las especies en la propia ley [compra de insumos, servicios, activos fijos en el caso analizado] pero indudablemente que el legislador se refiera al género de la exoneración que crea, indicando sus fundamentos [no exportación de impuestos al exterior], requisitos y condiciones [que se incorporen o satisfagan para los bienes a exportar además de cumplir con deberes formales] para que luego la reglamentación confeccione listas respectivas, las cuales necesariamente deberán ceñirse al concepto indeterminado establecido en la ley, sin inclusiones ni exclusiones decididas discrecionalmente por el Poder Ejecutivo.¹⁸⁸

187. «Art. 133.- Las leyes serán orgánicas y ordinarias [...] La expedición, reforma, derogación e interpretación con carácter generalmente obligatorio de las leyes orgánicas requerirán mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional...», Constitución de la República del Ecuador.

188. R. Valdés Costa, *Instituciones...* p. 156.

La restricción ilegal que realiza la administración interfiere directamente en el comercio internacional, pues la existencia del art. 57 de la LORTI responde a la finalidad de no exportación de tributos, es decir que los bienes comercializados sean competitivos con los internacionales, para lo cual se les eximen del pago de un impuesto que incide en su precio final; de ahí que en este caso, la reforma incorporada en la resolución no cumple con la finalidad de armonizar y hacer eficiente el régimen tributario, sino más bien lo entorpece y lo aparta de sus objetivos.

La administración tributaria a todas luces sobrepasa sus facultades con el art. 1 de esta resolución, ya que carece completamente de competencia con lo cual transgrede el valor democrático que representa la división de poderes, postulado que persigue la incorporación de la legalidad en el sistema jurídico. Lo beneficioso u odioso de las normas no puede ser desconocido por los ejecutores de ellas a pretexto de interpretación por parte de las autoridades administrativas, menos aún por razones de conveniencia presupuestaria o económica no se puede modificar las normas legales. Por todo lo dicho, consideramos que esta resolución transgrede el principio constitucional de legalidad, a más de las razones expuestas en la resolución anterior considerada.

RESOLUCIONES QUE NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD

El respeto al principio de legalidad ocurre en la mayoría de actos normativos del SRI del Ecuador, en su calidad de administración tributaria central, lo que beneficia al «Estado constitucional de derechos y justicia». Gran parte de las resoluciones se han dictado con el fin de viabilizar la ley, así por ejemplo, tenemos la Resolución NAC-DGERCGC09-00398, publicada en el Suplemento del RO No. 613, 16 de junio de 2009, que instaura un instructivo para el ejercicio de la exoneración y rebaja del anticipo del Impuesto a la Renta, lo que ofrece simplicidad al sistema tributario; en el mismo sentido también tenemos la Resolución NAC-DEGERCGC09-00173 publicada en el RO No. 555, suplemento, 24 de marzo de 2009, la cual establece los requisitos para hacer efectivo el pago de patentes y regalías de conservación y concesión establecida por la Ley Minera, mediante una reglamentación de ejecución, reglas que sin lugar a dudas brindan agilidad y simplicidad al régimen impositivo.

Normas que reglamentan procedimiento para el ejecución de derechos o deberes formales encontramos en la Resolución NAC-DGERCGC09-00168, publicada en el RO No. 554, 23 de marzo de 2009, que regula el procedimiento para hacer efectiva la devolución del IVA a proveedores directos de bienes o servicios de las instituciones del Estado y de empresas públicas que perciben

ingresos exentos del Impuesto a la Renta, para evitar engorrosos procesos administrativos de solicitud de pago indebido; también tenemos la Resolución NAC-DGERCG009-00012, publicada en el RO No. 511, 21 de enero de 2009, que establece el procedimiento para consignar la garantía que se debe proveer a la administración para llevar a cabo espectáculos públicos.

Otros actos normativos son resultado de un mandato expreso de la norma legal que activa el ejercicio de la facultad reglamentaria en casos expresamente establecidos en la ley. Pudimos observar que es reiterada la facultad en el establecimiento de precios referenciales ya sea para bebidas alcohólicas, cigarrillos, actividades de casino y demás juegos de azar para la determinación y liquidación de los impuestos de IVA e ICE cuando se recurra a los procedimientos de determinación presuntiva, así tenemos el caso de la Resolución NAC-DGER2008-1464, publicada en el RO No. 491, 18 de diciembre de 2008; Resolución NAC-DEGERCG09-00379, publicada en el RO No. 599, 27 de mayo de 2009, y Resolución NAC-DEGERCG09-00174, publicada en el RO No. 555, suplemento, 24 de marzo de 2009.

Cabe señalar a este respecto, que los valores que se establecen mediante las resoluciones para la determinación son referenciales a los precios que los contribuyentes reportan periódicamente, no son valores antojadizos que fija la administración como en la resolución analizada en el acápite anterior.

Para terminar este apartado analizaremos la importancia que reporta para este trabajo una de las resoluciones que desarrolla un concepto jurídico indeterminado previsto en la ley.

Resolución NAC-DGER2008-1467¹⁸⁹

En este acto normativo se establece la tabla de aplicación del Impuesto a la Renta para el período fiscal 2009, que estatuye la administración basada en la variación anual de *índices de precios al consumidor del área urbana*, es decir, en esta resolución se procede a desarrollar por parte del Director General del SRI las tarifas que deben ser aplicadas para la determinación del impuesto para el año 2009.

Esta es una solución jurídicamente admisible, precisamente porque la norma franquea esta posibilidad en el art. 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno,¹⁹⁰ estableciendo las condiciones específicas en las cuales se

189. Resolución NAC-DGER2008-1467, publicada en el Suplemento del RO No. 491, 18 de diciembre de 2008. Véase resolución completa en el anexo siete.

190. «Art. 36.- Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas: a) Para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales y de las sucesiones indivisas, se aplicarán a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla de ingresos:

fijan las alícuotas, lo que se traduce en el ejercicio de la facultad reglamentaria de una manera reglada.

Para comprender el alcance de la norma es preciso hacer varias puntualizaciones. Primero, nos referiremos al *índice de precios al consumidor del área urbana* que conforme el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC) «es un indicador económico que mide la evolución del nivel general de precios, correspondiente al conjunto de artículos (bienes y servicios) de consumo adquirido por los hogares del área urbana del país»,¹⁹¹ concepto que encaja perfectamente con la denominación de concepto jurídico indeterminado estudiado en el capítulo anterior, en tanto que este es una prescripción eminentemente técnica.

Para obtener el *índice de precios al consumidor del área urbana* se conjugan varias metodologías, entre las cuales podemos citar: representatividad del porcentaje de la población encuestada, área geográfica en donde se ejecutan dichas muestras, selección de los bienes y servicios básicos, ponderación de gasto, modalidades de recolección de precios, calidad y precisión de la

BASE IMPONIBLE TARIFA

<i>Fracción básica</i>	<i>Exceso hasta</i>	<i>Impuesto Fracción básica</i>	<i>% Impuesto Fracción excedente</i>
0	5.000	0	0%
5.000	10.000	0	5%
10.000	20.000	250	10%
20.000	30.000	1.250	15%
30.000	40.000	2.750	20%
40.000	en adelante	4.750	25%

Los valores de la tabla precedente, serán corregidos anualmente por el índice de Precios al Consumidor en el área urbana, dictada por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos -INEC-, en el mes de noviembre de cada año, con vigencia para el año siguiente.

b) Ingresos de extranjeros no residentes.- Los ingresos obtenidos por personas naturales extranjeras que no tengan residencia en el país, por servicios ocasionalmente prestados en el Ecuador, satisfarán la tarifa única del veinte y cinco por ciento (25%) sobre la totalidad del ingreso percibido.

c) Los organizadores de loterías, rifas, apuestas y similares con excepción de los organizados por parte de la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Fe y Alegría y el Consejo de la Lotería del Fútbol, deberán pagar la tarifa única del 25% sobre sus utilidades, los beneficiarios pagarán el impuesto único del 15%, sobre el valor de cada premio en dinero o en especie entregado a los ganadores que sobrepasen a los dos mil seiscientos dólares (US \$ 2.600) y los organizadores serán agentes de retención de este impuesto.

d) Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias, legados o donaciones, satisfarán la tarifa única del cinco por ciento (5%) sobre el exceso de la fracción básica no gravada del impuesto a la renta de personas naturales o sucesiones indivisas, de conformidad con el reglamento», Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

191. En *Sistema de la Integración Centroamericana*, <<http://www.sica.gov.ec/agro/precios/Consumidor/doc/Notas%20Metodologicas.pdf>>, p. 1. Consultado el 20 de octubre de 2009.

medición estadística, algoritmo de cálculo, enlace de series, entre otras.¹⁹² De lo que resulta que el *índice de precios al consumidor del área urbana* es una medición estadística matemática que refleja una de las caras de la economía ecuatoriana, medición que no la realiza la administración tributaria sino otra entidad estatal: el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos.

La variación del *índice de precios al consumidor del área urbana* es periódica, como no puede ser de otra manera, permite tomarlo como elemento ideal para optimizar el mandato constitucional de priorizar los impuestos progresivos.¹⁹³ De lo que surge la imposición legal de corregir las tarifas anualmente, justamente porque el legislador ha considerado que el *índice* es el mejor parámetro de medición de la realidad económica nacional y, en consecuencia, de los contribuyentes, de lo que resulta la adaptación anual llena de lógica y de sólido fundamento.

El legislador impone a la administración la obligación a realizar los ajustes anuales que correspondan a la tarifa –elemento esencial del tributo ya que incide directamente en la proporción del valor final a ser erogado– sobre la base de un concepto jurídico indeterminado, que se remite a un estudio técnico. La administración ejerce su facultad reglamentaria en un ámbito completamente reglado, no cabe discrecionalidad de la aplicación de la tabla para establecer las tarifas del impuesto. Sin embargo, por ello no dejamos de reconocer que este al ser un concepto eminentemente técnico, el espacio admitido para el acto normativo es importante en la configuración final del tributo.

Para finalizar, acotaremos que del resultado del análisis de las resoluciones, constantes en el Anexo tres, apreciamos que el SRI en un gran porcentaje –91,66%, veinte y dos de veinte y cuatro resoluciones– cumple con el principio constitucional de legalidad al ejercer su facultad reglamentaria. Sin embargo de este buen pronóstico, existe en el ámbito de violación al principio que a pesar de su bajo porcentaje (8,33%) –representado en dos resoluciones– no deja de ser transgresión a la Carta Suprema, que debe ser erradicada para beneficio tanto del contribuyente, en la protección de sus derechos, como de la propia administración, ya que las transgresiones a la Constitución deslegitiman su buena y correcta gestión.

192. *Ibid.*

193. Constitución de la República del Ecuador, art. 300.

Conclusiones

El principio de legalidad abarca varios postulados, los cuales inspiran al modelo del Estado constitucional de derechos y justicia, tales como jerarquía constitucional, representación democrática, separación de poderes, limitación de las competencias a funcionarios públicos y organismos estatales, seguridad jurídica, entre otros. El principio representa para la sociedad *without representation no taxation*, es decir, los tributos deben ser aprobados por la función legislativa, que precisamente es la que le representa. La legalidad al establecerse como un elemento esencial que configura la doctrina de división de poderes –cuyo objetivo reside precisamente en evitar la concentración del poder– se constituye así en una garantía de efectivización de los derechos y obligaciones constitucionales.

El origen del principio constitucional de legalidad como valor democrático de representación nace con la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, promulgada en 1789. En nuestro país, desde 1812 todas las constituciones han recogido como facultad exclusiva de la ley el establecer, modificar o extinguir tributos, ahora específicamente en los impuestos, esto en vista del reparto del poder tributario en los distintos órganos estatales para la creación de tasas y contribuciones especiales.

El principio de legalidad, al ser una institución propia del derecho constitucional, no puede concebirse fuera de ella, es decir, la legalidad es un principio vivo que depende del contexto jurídico, social, espacial de un momento histórico dado, de ahí que este principio se haya adaptado al sistema sociopolítico en el que se desarrolla –sin que por ello haya mutado su concepción–. La legalidad se originó como límite de arbitrariedades, para actualmente convertirse en garantía de derechos y mecanismos para fijar potestades y, precisamente, por esta capacidad de adaptación, es incorrecto advertir a la legalidad como postulado absoluto, toda vez que en el derecho tributario la ley no puede tener el cierre total de sus conceptos y tipos, lo que conlleva a requerir del poder complementario de reglamentación por parte de la administración.

En el aspecto formal el impuesto debe ser creado, modificado o extinguido por ley debatida en la función legislativa, en el caso de nuestro país en particular la Asamblea Nacional, pero que requiere además el tributo para ser

exigible en el ámbito material, elementos básicos, sin los cuales la exacción se convierte en inconstitucional y, justamente por la integralidad del principio de legalidad, –formal como material– el arbitrio de la potestad de la autoridad pública en cualquiera de sus manifestaciones queda limitado.

La configuración total de un tributo –legalidad material– significa que mediante ley se establezca a los sujetos pasivo y activo, el hecho generador, la base imponible, las exenciones, deducciones y los recursos; lo que nos conduce a otra conclusión lógica: no es correcto someter al principio de legalidad a todos los elementos del instituto tributo.

El principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, comprende distintas funciones, es fruto en primer lugar de la exigencia de representación popular, corresponde también a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones –a contribuir con el gasto público– y, por último, representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal del Estado.

La legalidad dentro de un régimen impositivo resulta vital porque protege a las libertades individuales de los posibles abusos de la administración tributaria, toda vez que esta le impone la obligación a las instituciones del Estado, así como a sus funcionarios, a actuar dentro del marco legal asignado para ello en vista de que su gestión es reglada. Así, el respeto al principio de legalidad por parte de la administración tributaria, resulta una prioridad lógica para desarrollar una actividad acorde con un Estado constitucional de derechos y justicia y, evitar costos tanto a dichos órganos como a los contribuyentes por faltas que se llegare a cometer.

La Constitución asigna la facultad al Presidente de la República para expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, con la condición lógica que no las contravenga ni altere, además de aquellos reglamentos necesarios que convengan a la buena marcha de la administración, le compete también, entre otros asuntos, dirigir la administración pública en forma des-concentrada.

Por otra parte, dentro del título de la supremacía constitucional, la Carta Suprema prevé la existencia de resoluciones y decisiones de los poderes públicos dentro del orden jerárquico de aplicación de las normas en el ordenamiento jurídico, lo que nos lleva a concluir que la facultad reglamentaria asignada a la administración en varios cuerpos legales –Código Tributario, Ley Orgánica de Aduanas, Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas–, no transgrede la potestad reglamentaria del Presidente, ya que son normas que la propia Constitución franquea su existencia; además por constituirse en normas de inferior jerarquía que los reglamentos, estos no podrán contravenirlos, sin contar también que los actos normativos tienen la finalidad de armonizar y hacer eficaz la administración tributaria.

En el ámbito tributario ecuatoriano, tanto el reglamento como el acto normativo –resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general– constituyen normas hábiles para aplicar la ley, sin embargo, cuando se trate de elementos sustanciales estas normas únicamente podrán ejecutar los mandatos legales. Así, tanto reglamentos como actos normativos podrán actuar como reglas de complementación en aquellos aspectos que sean necesarios para la eficaz actuación de la administración, pero les queda imposibilitado, a estos cuerpos legales, modificar la intención del legislador plasmada en la ley.

La facultad reglamentaria de la administración tributaria es instrumental de la actividad de gestión –que se realiza con el fin de obtener la recaudación presupuestada de los tributos–. La potestad reglamentaria encuentra su fundamento en la necesidad de la administración de complementar y facilitar la aplicación de la ley, de ahí que al instituir la legalmente –como nuestro sistema jurídico lo hace– facilita la actividad administrativa tributaria. Pero también no es menos cierto que junto con la incorporación de la facultad se vuelve imprescindible establecer los límites para el ejercicio de ella, para que la potestad se encuentre en plena concordancia con la legislación vigente.

Los actos normativos promulgados por el SRI tienen en la praxis tributaria gran importancia, no solo porque contienen interpretaciones de los preceptos legales, sino porque muchas veces son normas de ejecución de las leyes y reglamentos, pues contienen formas instrumentales fruto de la experiencia de la administración para buscar mayor eficiencia en el sistema tributario, el que ampara tanto a la propia administración como a los contribuyentes cuando ejercitan sus derechos y obligaciones.

Dentro de la legislación, las leyes prevén conceptos jurídicos determinados o indeterminados, estos últimos son nociones que se refieren a una esfera de realidad no delimitada claramente por la ley, no obstante remitirse a supuestos concretos desconocidos por la norma van a ser precisados en su momento de aplicación. Los conceptos jurídicos indeterminados se refieren generalmente en el ámbito tributario a nociones de carácter técnico, es decir, la norma fiscal se remite a criterios de carácter económico, financiero, presupuestario, contable.

Los conceptos jurídicos indeterminados dentro de la legislación fiscal calzan perfectamente con el principio de legalidad tributario, pues precisamente por los contenidos técnicos de esta rama del derecho surge la necesidad de atribuir a la administración pública la facultad de desarrollarlos, por la experiencia que el administrador por su actividad ha generado, mediante el ejercicio de la potestad reglamentaria.

La existencia de conceptos jurídicos indeterminados de carácter técnico en las leyes tributarias no contradice el mandato legal que el ejercicio de la facultad reglamentaria es limitado, toda vez que estos no constituyen discre-

cionalidad, pues en su correcta hermenéutica la administración debe buscar la única solución posible, con la remisión a otras ciencias ajenas a la jurídica como son la presupuestaria, económica, financiera, contable, de lo que se concluye que el concepto jurídico es indeterminado en la ley, pero determinable gracias a la aplicación de estas experticias. En otras palabras, el principio constitucional de legalidad no prohíbe la existencia de conceptos legales indeterminados de contenido técnico, ni la existencia de normas de derecho formal que atribuyen a la administración las oportunas facultades de apreciación y valoración técnica.

La potestad otorgada al SRI para emitir resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio es para facilitar el alcance de sus fines y para ayudar a los contribuyentes en el mejor cumplimiento sus obligaciones; le queda entonces prohibido, basada en el respeto del principio de legalidad, utilizar esta herramienta para atribuirse facultades cuasi legislativas, ya sea modificando elementos esenciales, vía limitación de beneficios, estableciendo mecanismos distintos de los establecidos en la ley para la exigibilidad de ellos o cualquier otra forma de innovación de los elementos básicos. En caso de que se produzca una contravención, se convierte en necesidad urgente la declaratoria de inconstitucionalidad o ilegalidad según sea el caso para expulsar a dichas normas del sistema jurídico; no cabe en virtud de generalidad y obligatoriedad que se interpongan acciones de protección toda vez que estas no constituyen actos administrativos de efectos particulares.

Las resoluciones objeto del análisis de esta tesis –veinticuatro expedidas a la luz de la nueva Constitución– encuentran como fundamento en el poder jerárquico que tiene la administración tributaria, algunas de ellas tienen como propósito reglamentar procedimientos de ejecución de derechos de los contribuyentes; otras establecer medios para el efectivo cumplimiento de deberes formales y, por último, existen las que corroboran la existencia de los conceptos jurídicos indeterminados consagrados en la ley, para lo cual el acto normativo los desarrolla. Encontramos dos resoluciones que a nuestra consideración transgreden el principio constitucional de legalidad, porque modifican elementos esenciales de los tributos.

Si bien la gran mayoría de las resoluciones analizadas que han sido expedidas por el Director General del SRI cumplen con los propósitos que la ley ha establecido para estas normas, existe el reducto de violación al principio, lo que no puede ocurrir en el Estado que pretenda considerarse como constitucional de derechos y justicia, ya que quiebra con los valores que inspiran el principio de legalidad.

La vigencia del principio de legalidad en materia tributaria no puede considerarse alcanzado con su simple consagración en el plano legislativo y precisamente ese es el gran avance del Estado Constitucional de derechos y

justicia, toda vez que se impone una legalidad tanto formal y material, es decir disciplina al creador de las normas en los contenidos mínimos que debe observar en la producción normativa y el respeto de todos y cada uno de los derechos y obligaciones consagrados en la Constitución.

Para terminar acotaremos que ninguna sociedad que pretenda convivir sobre la base de los principios del Estado moderno, podrá considerarse satisfecha con la sola existencia de un sistema tributario basado en normas sustantivas que observen el principio de legalidad, sin considerar que sucede en el plano de la aplicación de ese sistema o, en otras palabras, en la eficacia de las normas tributarias que a él lo sustentan. De ahí que para la realización de este postulado, es necesario que también coexistan aquellos instrumentos imprescindibles para hacerlo efectivo, entre otros, normas que regulen la relación fisco-contribuyente de manera satisfactoria, es decir que garanticen los derechos del contribuyente pero que, al mismo tiempo, hagan asequible el cometido de la administración tributaria de aplicar el sistema tributario efectivamente.

Bibliografía

- Ahumada, Guillermo, *Tratado de finanzas públicas*, t. I, Buenos Aires, Plus Ultra, 1968.
- Aroca Lara, Carlos Felipe, *Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2005.
- Asorey, Rubey, «La determinación sobre base presunta en Latinoamérica», ponencia de las X Jornadas de Derecho Tributario Ecuatoriano, CD interactivo, Guayaquil, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009.
- Ávila Santamaría, Ramiro, edit., *Constitución del 2008 en el contexto andino: análisis de la doctrina y el derecho comparado*, Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, 2008.
- Ayuso, Miguel, *De la ley a la ley: cinco lecciones sobre legalidad y legitimidad*, Madrid, Marcial Pons / Ed. Jurídicas y Sociales, 2001.
- Banco Interamericano de Desarrollo, *Reforma de la administración tributaria en América Latina*, Washington DC, Banco Interamericano de Desarrollo, 1993.
- Benalcázar Guerrón, Juan Carlos, *El acto administrativo en materia tributaria*, Quito, Ed. Legales Corporación MYL, 2006.
- Borja y Borja, Ramiro, *Derecho constitucional ecuatoriano*, t. I-V, Quito, Cultura Hispánica, 1980.
- Cabanellas, Guillermo, *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, Buenos Aires, Heliasta, 21a. ed., 2001.
- *Diccionario jurídico elemental*, Buenos Aires, Heliasta, 1997.
- Cárdenas Rojas, Manuel José y Cárdenas Zorro Fabio, *Manual de administración pública*, Bogotá, Temis, 1984.
- Casás, Oswaldo, «Principios jurídicos de la tributación», en Horacio García Belsunce, dir., *Tratado de tributación*, t. I, vol. I, Buenos Aires, Astrea, p. 219-409, 2003.
- Cosulich Ayala, Jorge, Una visión de los principios generales de los sistemas tributarios modernos (SSTT), ensayo, Panamá, s.e., 2008.
- De Otto, Ignacio, *Derecho constitucional: sistema de fuentes*, Barcelona, Ariel, 1988.
- Dromi, Roberto, *Derecho administrativo*, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 9a. ed., 2001.
- Enciclopedia Jurídica Omeba*, Buenos Aires, Ed. Bibliográfica Argentina, 1967.
- Ferrajoli, Luigi, «La democracia constitucional», en Christina Courtis, comp., *Desde otra mirada: textos de teoría crítica del derecho*, Buenos Aires, Universidad de Buenos Aires / Eudeba, p. 255-271, 2001.
- Fonrouge, Giuliani, *Derecho financiero*, vol. I, Buenos Aires, Depalma, 1984.

- García Belsunce, Horacio A., *Temas de derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.
- García de Enterría, Eduardo, y Tomás Ramón Fernández, *Curso de derecho administrativo*, t. II, Madrid, Civitas, 8a. ed., 1998.
- García Novoa, César, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Ed., 2009.
- González García, Eusebio, et al., *Principios constitucionales tributarios*, s.c., coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México) / Universidad de Salamanca (España) / Instituto Cultural Domezq (México), 1992.
- González Sánchez, Manuel, «El Estado, los entes locales y otros sujetos», en Andrea Amatucci, dir., *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, p. 135-157, 2001.
- Granja Galindo, Nicolás, *Fundamentos de derecho administrativo*, Quito, Ed. Jurídica del Ecuador, 4a. ed., 2002.
- Jarach, Dino, *Finanzas públicas: esbozo de una teoría general*, Buenos Aires, Canga-llo, 1978.
- *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996.
- Jaramillo Ordoñez, Hernán, *La actividad jurídica de la administración*, Loja, Universidad Nacional de Loja, 1995.
- Kelsen, Hans, *Teoría pura del derecho: introducción a la génesis del derecho*, Buenos Aires, Ed. Universitaria Buenos Aires, 1963.
- Lamagrande, Alfredo, «Distintas funciones de la administración tributaria», en Vicente Díaz, dir., *Tratado de tributación*, t. II, *Política y economía tributaria*, Buenos Aires, Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, p. 375-440, 2004.
- Lewin Figueroa, Alfredo, *Principios constitucionales del derecho tributario*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002.
- Lobo Torres, Ricardo, «Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado», en Pasquale Pistolve, coord., *Estudios de derecho constitucional e internacional*, Buenos Aires, Ábaco, p. 243-264, 2005.
- Marienhoff, Miguel, *Tratado de derecho administrativo*, t. I, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 3a. ed., 1982.
- Martín Queralt, Juan, Carmelo Lozano, y Francisco Poveda, *Derecho tributario*, Madrid, Aranzadi, 6a. ed., 2001.
- *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 14a. ed., 2003.
- Mersan, Carlos, *Derecho tributario*, Asunción, Talleres Gráficos de la Escuela Técnica Salesiana, 1969.
- Moles, Caubet, *El principio de legalidad y sus implicaciones*, Caracas, Facultad de Derecho-Universidad Central de Venezuela, 1974.
- Montaño Galarza, César, *Manual de derecho tributario internacional*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador (UASB-E) / Corporación Editora Nacional / 2006.
- «La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina», en Aimée Figueroa Neri, coord., *Tópicos fiscales contemporáneos*, Guadalajara, CUCEA, p. 207-257, 2004.
- *Programa de derecho tributario*, vol. I, Loja, Universidad Técnica Particular de Loja, 1999.

- Mordeglia, Roberto Mario, «Fuentes del derecho tributario», en Horacio García Bel-sunce, dir., *Tratado de tributación*, t. I, vol. I, Buenos Aires, Astrea, p. 81-171, 2003.
- Naranjo, Alexandra, «El principio de reserva de ley y la capacidad normativa de la administración tributaria», en *III Jornadas Jurídico-Tributarias. Un enfoque constitucional al Derecho Tributario*, Quito, Centro de Estudios Fiscales del Servicio de Rentas Internas, p. 103-129, 2009.
- Naranjo Mesa, Vladimiro, *Teoría constitucional e instituciones políticas*, 4a. ed., Bogotá, Temis, 1991.
- Navarro Coelho, Sacha Calmon, «El principio de legalidad. El objeto de la tutela», en Pasquale Pistolve, coord., *Estudios de derecho constitucional e internacional*, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, p. 345-346, 2005.
- Oyarte Martínez, Rafael, *Procesos constitucionales en el Ecuador*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2005.
- Paredes Montiel, Marat, y Raúl Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México DF, Porrúa, 2001.
- Patiño Ledesma, Rodrigo, *Sistema tributario ecuatoriano*, t. I y II, Loja, Universidad Técnica Particular de Loja, 2004.
- Pérez de Ayala, José Luis, «Las fuentes del derecho tributario y el principio de legalidad», en *Conferencia Técnica del CIAT*, Madrid, CIAT, p. 283-288, 1974.
- Pérez de Ayala, José Luis, y Eusebio González, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Reunidas, 1975.
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Madrid, Civitas, 1998.
- Pérez Royo, Javier, *Curso de derecho constitucional*, Madrid, Marcial Pons / Ed. Jurídicas y Sociales, 8a. ed., 2002.
- Pita, Claudino, «Evaluación de las atribuciones legales de la administración tributaria», ponencia en Conferencia Técnica del CIAT, Viterbo, CIAT, 1996.
- Plazas Vega, Mauricio, «Los principios constitucionales del sistema tributario», en Cristina Pardo Schlesinger, edit., *Teoría constitucional*, Bogotá, Universidad del Rosario, p. 113-154, 2006.
- Romo-Leroux Chávez de Mena, Elsa, «La modernización de la administración tributaria en el Ecuador», ponencia en el V Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Santo Domingo, 24-27 de octubre de 2000.
- Ross Bravo, Jaime, «Las facultades legales para la administración del sistema tributario y la condicionante de la cultura tributaria del medio en que actúa», ponencia en Asamblea General del CIAT, Asamblea Vigésima Octava, Quito, CIAT, 1994.
- Rousseau, Juan Jacobo, *El contrato social*, México DF, Porrúa, 1977.
- Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1975.
- Sala Febres Cordero, María Alejandra, et al., *Temas actuales de derecho tributario*, Madrid, J. M. Bosch, 2005.
- Savigny, Karl, *Metodología jurídica*, Buenos Aires, Valletta, 2004.
- Sayagués Laso, Enrique, *Tratado de derecho administrativo*, Montevideo, Martín Blánchi Altuna, 1986.

- Serna, Pedro, y Fernando Toller, «Una propuesta metodológica alternativa», en *La interpretación constitucional de los derechos fundamentales*, Buenos Aires, Ed. La Ley, 37-50, 2000.
- Spisso, Rodolfo, *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Depalma Buenos Aires, 1991.
- Tejerizo López, José Manuel, «El procedimiento de gestión tributaria», en César Albiñana García-Quintana, coord., *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Madrid, Dykinson, p. 421-448, 2007.
- Telerman de Wurcel, Graciela, «Principios y garantías constitucionales», en Horacio García Belsunce, *Tratado de tributación*, t. I, Derecho tributario, vol. 2, Buenos Aires, Astrea, p. 75-121, 2003.
- Torruco Salcedo, Sitlaly, «Los principios constitucionales tributarios», en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, coord., *Manual de derecho tributario*, México DF, Porrúa, p. 15-28, 2005.
- Toscano Soria, Luis, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, Quito, Pudeleco, 2006.
- Trabucco, Federico, *Constituciones de la República del Ecuador*, Quito, Ed. Universitaria, 1975.
- Troya Jaramillo, José Vicente, «El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano», en *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación Cultura Universitaria, p. 92-103, 1999.
- *El derecho formal o administrativo tributario*, Quito, inéd., 2009.
- Uckmar, Víctor, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Temis, 2002.
- Valdés Costa, Ramón, *Curso de derecho tributario*, Bogotá, Depalma / Temis / Marcial Pons, 2a. ed., 1996.
- *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1996.
- Villalobos Ortiz, María Consuelo, et al., *Principios constitucionales tributario*, s.c., Coedición del Tribunal Fiscal de la Federación (México) / Universidad de Salamanca (España) / Instituto Cultural Domecq (México), 1992.
- Villegas, Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 6a. ed., 1997.
- Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*, Madrid, Trotta, 6a. ed., 2005.

Revistas

- Alberto, Xavier, «Tipicidad y legalidad en el Derecho Tributario», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. XXV, No. 120, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, p. 1250-1278, 1975.
- Álvarez, Alejandro, «Aspectos del principio de legalidad tributaria», en *Revista XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, p. 440-459, 1972.
- Bravo Sheen, Devid, «Inobservancia de las normas constitucionales y reforma del sistema tributario nacional: una revisión a las transgresiones constitucionales en la legislación, jurisprudencia fiscal y actos de la administración tributaria», en

Cathedra: revista de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, noviembre, Lima, Palestra, p. 206-221, 2001.

Egas Reyes, Pablo, «La interpretación en materia tributaria», en *Foro*, revista de derecho, No. 3, II semestre, Quito, UASB-E / Corporación Editora Nacional, p. 127-173, 2004.

Pérez, Tatiana, «La institucionalización del Servicio de Rentas Internas: 5 proyectos y perspectivas», en *Fiscalidad: revista institucional del Servicio de Rentas Internas*, No. 1, II semestre, Quito, Servicio de Rentas Internas, p. 11-37, 2007.

Troya Jaramillo, José Vicente, «Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez», en *Foro*, revista de derecho, No. 6, II segundo semestre, Quito, UASB-E, p. 39-58, 2006.

Ponencias

Ataliba, Gerardo, «Facultades legales mínimas de la administración tributaria: Expectativa tributaria», ponencia en la Décima Tercera Asamblea General del CIAT, Quito, 1979.

Fuentes legales

Codificación del Código Civil, en Registro Oficial (RO), No. 46, 24 de junio de 2005.

Codificación del Código Tributario, en RO No. 38, suplemento, 14 de junio de 2005.

Codificación de la Ley Orgánica de Aduanas, en RO No. 219, suplemento, 26 de noviembre de 2003.

Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, en RO No. 159, suplemento, 5 de diciembre de 2005.

Código Fiscal, en RO No. 490, 25 de junio de 1963

Código Orgánico de la Función Judicial, en RO No. 544, 9 de marzo de 2009.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 1999, en Analítica.com, <<http://www.analitica.com/BITBLIO/anc/constitucion1999.asp>>. Consulta 20 de septiembre de 2009.

Constitución de la República del Ecuador, en RO No. 449, 20 de octubre de 2008.

Constitución Política de la República del Ecuador, en RO No. 1, 11 de agosto de 1998.

Corte Constitucional del Ecuador, *Sentencia interpretativa* 001-08-SI-CC, en RO No. 479, 28 de noviembre de 2008.

Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, en RO No. 536, 18 marzo de 2002.

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, en <<http://www.sri.gov.ec/sri/portal/searchForms/legalDocs.do>>. Consulta 22 enero 2009.

Ley de Propiedad Intelectual, Suplemento del RO No. 426, 28 de diciembre de 2006, en *Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual* <<http://www.iepi.gov.ec/Files/Leyes/LeydePropiedadIntelectual.pdf>>. Consulta el 22 enero de 2009.

Ley de Régimen Tributario Interno, RO No. 463, suplemento, 17 de noviembre de 2004.

Ley de Seguridad Social, en RO No. 559, suplemento, 30 de marzo de 2009.

- Ley General Tributaria de España, 2005, en <http://www.eurosocialfiscal.org/uploads/documentos/recauda/ley58_2003.pdf>, Consultado el 22 de enero de 2009.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en RO No. 223, 30 de noviembre de 2007.
- Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en RO No. 337, suplemento, 15 de mayo de 2008.
- Resolución No. 237-2001-RA, en *Tribunal Constitucional*, <http://tribunalconstitucional.gov.ec/c_gacetitas.asp>, consulta, 22 julio 2009.
- Resolución No. NAC-DGER2008-1463, publicada en el RO No. 491, 18 de diciembre de 2008.
- Resolución NAC-DGER2008-1040, en RO No. 498, segundo suplemento, 31 de diciembre de 2008.
- Resolución NAC-DGER2008-1511, en RO No. 498, segundo suplemento, 31 de diciembre de 2008.
- Resolución NAC-DEGERCGC09-00173, en RO No. 555, suplemento, 24 de marzo de 2009.
- Resolución NAC-DGERCGC09-00398, en RO No. 613, suplemento, 16 de junio de 2009.
- Resolución NAC-DGERCGC09-00168, en RO No. 554, 23 de marzo de 2009.
- Resolución NAC-DGERCGC09-00012, en RO No. 511, 21 de enero de 2009.
- Resolución NAC-DGER2008-1464, en RO No. 491, 18 de diciembre de 2008.
- Resolución NAC-DEGERCGC09-00379, en RO No. 599, 27 de mayo de 2009.
- Resolución NAC-DEGERCGC09-00174, en RO No. 555, suplemento, 24 de marzo de 2009.
- Resolución NAC-DGER2008-1467, en RO No. 491, suplemento, 18 de diciembre de 2008.
- Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, Recurso de Casación 72-2004, en RO No. 155, 29 de noviembre de 2005.
- Tribunal Constitucional, en <http://tribunalconstitucional.gov.ec/c_gacetitas.asp>. Consultado el 22 de julio de 2009.
- Tribunal Constitucional, Resolución No. 176-2001-TP, en RO No. 419, 25 septiembre de 2001.

Fuentes electrónicas

- Analítica.com*, <<http://www.analitica.com/BIBLIO/anc/constitucion1999.asp>>. Consultado el 20 septiembre de 2009.
- Colección de Tesis Digitales Universidad de las Américas Puebla*, <www.catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/leal_g_jg/capitulo2.pdf>. Consultado el 22 de enero de 2009.
- Corte Constitucional del Ecuador para el período de transición, en <www.tribunalconstitucional.gov.ec/c_gacetitas.asp>. Consultado el 5 de enero de 2009.
- Declaración Universal de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, en *FMM Educación*, <<http://www.fmmeducacion.com.ar/Historia/Documentoshist/1789derechos.htm>>. Consultado el 5 de enero de 2009.

- Diario *La Hora*, <<http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/PAGINAS/D.Tributario.1.htm>>. Consultado el 22 de enero de 2009.
- Gerencie.com*, <www.gerencie.com/principio-de-legalidad-tributaria.html>. Consultado el 22 enero de 2009.
- Instituto Ecuatoriano de Normalización, en <<http://www.sica.gov.ec/agro/precios/Consumidor/doc/Notas%20Metodologicas.pdf>>. Consultado el 20 de octubre de 2009.
- Instituto Ecuatoriano de Propiedad Intelectual, <<http://www.iepi.gov.ec/Files/Leyes/Ley dePropiedadIntelectual.pdf>>. Consultado el 22 de julio de 2009.
- Modelo de Código Tributario para América Latina, en *Universidad de Navarra* <<http://www.unav.es>>. Consultado el 1 de julio de 2009.
- Nora Ruoti, <<http://www.noraruoti.com.py/cd/juridica/protegido/Doctrinas/Vallory/introduccion3.htm>>. Consultado el 22 enero de 2009.
- Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22a. ed., en *Real Academia Española*, <<http://www.rae.es/rae.html>>. Consultado el 20 agosto de 2009.
- Servicio de Rentas Internas, en <<http://www.sri.gov.ec/sri/portal/searchForms/legalDocs.do>>. Consultado el 22 de enero de 2009.
- Sistema de la Integración Centroamericana, <<http://www.sica.gov.ec/agro/precios/Consumidor/doc/Notas%20Metodologicas.pdf>>. Consultado el 20 de octubre de 2009.
- Tribunal Constitucional, <http://tribunalconstitucional.gov.ec/c_gacetas.asp>. Consultado el 22 de julio de 2009.
- Universidad del Zulia, Sistema de Servicios Bibliotecarios y de Información, en <http://www.serbi.luz.edu.ve/pdf/cp/n31/art_03.pdf>. Consultado el 22 de enero de 2009.
- Universidad Católica Santa María La Antigua, <www.usma.ac.pa/web/DI/Profesores/JorgeKam/Temas%20pedagógicos/El%20principio%20de%20legalidad%20tributaria.pdf>. Consultado el 22 de enero de 2009.

ANEXOS

1. Variaciones del principio constitucional de legalidad tributario a través del constitucionalismo ecuatoriano¹⁹⁴

El principio de legalidad en las constituciones ecuatorianas se ha mantenido presente a lo largo de nuestra historia constitucional, lo que se constatará a lo largo de este resumen.

Para comenzar cabe señalar que en la Constitución quiteña de 1812, en la que todavía al Ecuador no se lo consideraba como un Estado independiente, sin embargo de ello se procede a desarrollar los lineamientos de lo que más adelante sería la República, en cuanto al principio de legalidad estableció, en el art. 35, como atribución exclusiva del poder legislativo «arreglar toda especie de tasas, contribuciones y derechos que deban exigirse, tanto en la cantidad como en el monto de su recaudación y ramos, o personas que deban exhibir con atención a las necesidades del Estado y a la posibilidad de los Contribuyentes. Sin el consentimiento y permiso de la Legislatura, ningún particular, ni corporación podrá en lo sucesivo imponer o exigir contribución alguna».

La Constitución gran colombiana de 1821, introdujo el sistema bicameral integrado por las cámaras del Senado y de Representantes, a las que se les otorgó, en el art. 41 por igual la facultad para crear leyes; no obstante, en lo relativo a leyes sobre contribuciones o impuestos la facultad quedó limitada exclusivamente a la Cámara de los Representantes, lo que se encontraba en concordancia con lo establecido en el art. 55 que se entregó como atribución exclusiva al Congreso: «3. Establecer toda suerte de impuestos, derechos o contribuciones; velar sobre su inversión; y tomar cuenta de ella al Poder Ejecutivo y demás empleados de la República».

En la primera Constitución de la República del Ecuador, de 1830, en el art. 26 numeral segundo, se mantuvo la facultad exclusiva del Congreso, órgano de una sola cámara para establecer derechos e impuestos y consagró de igual forma en el art. 73.¹⁹⁵ la supremacía constitucional y legal sobre las normas jerárquicamente inferiores.

En 1835 la Norma Suprema retornó al sistema bicameral y en el art. 32 numeral segundo otorgó a la Cámara de Representantes la iniciativa en las le-

194. Las constituciones ecuatorianas fueron revisadas en Ramiro Borja y Borja, *Derecho constitucional ecuatoriano*, t. I-V, Quito, Ed. Cultura Hispánica, 1980.

195. «Se conservarán en su fuerza y vigor las leyes civiles y orgánicas que rigen al presente en la parte que no se opongan a los principios aquí sancionados, y en cuanto contribuyan a facilitar el cumplimiento de esta Constitución».

yes sobre impuestos y contribuciones y como atribuciones del Congreso en el art. 43 numeral segundo: «Establecer derechos e impuestos». Y como garantía del sistema tributario reguló en el art. 101: «No puede exigirse especie alguna de contribución, sino en virtud de un decreto de la autoridad competente, deducido de la ley que autoriza aquella exacción; y en todo impuesto se guardará la debida proporción con los haberes e industria de cada ecuatoriano». En el art. 65 se estableció también la posibilidad del Ejecutivo de exigir «anticipadamente las contribuciones que el Consejo de Gobierno juzgase necesarias, o negociar en empréstito las sumas suficientes, siempre que no puedan cubrirse los gastos con las rentas naturales».

En la Carta Política de 1843, art. 26, mantuvo entre las atribuciones de la Cámara de Representantes y del Congreso, la creación de tributos; introduciéndose la figura de la Comisión Permanente, la cual, entre sus atribuciones, podía en caso que la Patria se encuentre en peligro, la posibilidad de otorgar al Presidente de la República la facultad de cobrar anticipadamente las contribuciones. También se introdujo en el art. 82 que: «Ningún decreto de los gobernadores de provincia en Concejo, sobre creación de nuevas rentas municipales, o medios y arbitrios para establecimientos de utilidad pública, podrá ejecutarse sin la aprobación de la Comisión permanente; y previo informe del Poder Ejecutivo».

En la Constitución de 1845, mediante los art. 29¹⁹⁶ y 42¹⁹⁷ conservó al principio de Reserva de Ley en los términos que se presentaron las anteriores Normas Supremas y se estableció en el art. 122 el principio de legalidad en términos muy claros: «No puede exigirse ningún impuesto, derecho, o contribución, sino por autoridad competente, en virtud de decreto deducido de la ley que autorice aquella exacción; en todo impuesto se guardará la proporción posible con los haberes e industria de cada ecuatoriano», no se regula acerca de la posibilidad de la recaudación anticipada de tributos.

En la Constitución de 1851, se denominó a la función legislativa, Asamblea Nacional, volvió al sistema unicameral. Entre sus atribuciones constó en el art. 31, numeral tercero «establecer los derechos, impuestos y contribuciones nacionales», manteniendo al principio de legalidad¹⁹⁸ consagrado en la anterior Constitución.

En 1852 se retomó el sistema bicameral, concedió a la Cámara de Representantes, en el art. 27, «la iniciativa en las leyes sobre impuestos y con-

196. Art. 29.- Son atribuciones especiales de la Cámara de Representantes: 3. Tener la iniciativa en las leyes sobre impuestos y contribuciones.

197. Art. 42.- Son atribuciones del Congreso: 2. Establecer impuestos, y contraer deudas sobre el crédito público.

198. «Art. 113.- No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución, sino por la autoridad competente, en virtud de decreto deducido de la ley que autorice aquella exacción; en todo impuesto se guardará la proporción posible con los haberes e industria de los contribuyentes».

tribuciones» y, entre las del Congreso, en el art. 39, numeral segundo, la de establecer impuestos. El principio de legalidad se mantuvo en igual término que en las constituciones precedentes en el art. 121.

En 1861 la anterior Cámara de Representantes cambió a la Cámara de Diputados, manteniendo la reserva de ley y el principio de legalidad en similares términos que las anteriores.

En las Cartas Supremas de 1869, 1870 y 1878 no existió cambios sustanciales en este tema.

En la Constitución de 1884 se regula nuevamente la recaudación anticipada de tributos:

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

En lo demás se mantiene el principio de legalidad y reserva de ley.

Las Cartas de 1897 y 1906 mantuvieron los mismos conceptos en cuanto a los principios analizados.

En la Constitución de 1929, en el art. 110, se reguló que el Congreso no podrá expedir leyes que deroguen o modifiquen los ingresos del Estado, sino bajo la condición de que, al mismo tiempo, establezca nuevas rentas o aumente las existentes. Se reconoció la posibilidad de exonerar de tributos a las actividades de beneficencia; por lo demás siguió el modelo de sus predecesoras.

En 1945 retomamos el sistema unicameral en la función legislativa, en el art. 53 se creó la Comisión Legislativa Permanente, la que, cuando no estaba reunido el Congreso y, en casos de urgencia de acuerdo con el Presidente de la República y, previo informe de la Comisión Nacional de Economía, podía dictar decretos-leyes de carácter económico, los cuales podrían ser revocados por simple resolución del Congreso, en lo referente al principio de legalidad y reserva de ley se mantuvieron normas similares a las que se presentaron en anteriores Cartas Fundamentales de la República. Es necesario acotar que por toda la institucionalidad recogida en esta Constitución, de las que se destaca la implantación del Tribunal de Garantías Constitucionales, encargado de velar por el cumplimiento de la Norma Suprema, la hacen de singular importancia dentro de la evolución constitucional ecuatoriana, lo que permitió a los ciudadanos, encontrar en los organismos de control una suerte de protección a sus intereses y en general a los intereses de toda la sociedad.

A pesar del significativo avance introducido en la Constitución de 1945, en el año siguiente se promulgó una nueva Constitución, que derogó a todo

texto legal anterior que no estuviere en concordancia con lo establecido en esta nueva Constitución. Se regresó al sistema bicameral, se conservó la legalidad en el art. 53 normando: «Corresponde al Congreso dividido en Cámaras: 5. Establecer o suprimir impuestos, tasas y otros ingresos públicos». El Consejo de Estado, reemplazó al Tribunal de Garantías Constitucionales, institución que tuvo atribuciones de velar por el control de los principios constitucionales, constante en el art. 182, «No se pueden crear impuestos u otros ingresos públicos sino en virtud de una ley y en proporción a la capacidad económica del contribuyente».

La Constitución de 1967 es la que sin lugar a dudas estableció con mayor claridad la reserva de ley en materia tributaria; pues, elevó a rango constitucional la norma que estableció: «Artículo 99.- 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. Asimismo, la ley determinará y reprimirá severamente la infracción a las disposiciones tributarias». Por primera vez en la historia constitucional ecuatoriana, se estableció un capítulo especial referente al régimen tributario. Se mantuvo en el art. 135 la facultad de establecer tributos por parte del Congreso. El Presidente de la República, en el caso de declaración de estado de sitio, podía, decretar la recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones hasta por un año.

Se elevó a norma constitucional la existencia de un Tribunal de lo Contencioso con sede en la capital y jurisdicción nacional, e, igual cosa ocurrió con el Tribunal Fiscal, que conocería y fallaría sobre las cuestiones contencioso-tributarias, incluso las aduaneras y las que nazcan de la violación de las leyes tributarias. Se retomó la figura del Tribunal de Garantías Constitucionales con la atribución principal de velar por la observancia de la Constitución, no excluyó además normas sobre la supremacía constitucional como había ocurrido en las anteriores.

En 1979, la antepenúltima Constitución ecuatoriana, en el título III en su sección IV estableció el Régimen Tributario, en el art. 53 expresó: «Solo se pueden establecer, modificar o extinguir tributos por acto legislativo de órgano competente. No se dictan leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas se crean y regulan de acuerdo con la ley». En cuanto al sistema legislativo se regresó al sistema unicameral, dentro de sus facultades del Congreso se encontraba: «Artículo 59 [...] d) expedir, modificar, reformar, derogar e interpretar las leyes; establecer o suprimir impuestos, tasas u otros ingresos públicos».

Dentro de las atribuciones del Presidente de la República, se encontraba la de dictar reglamentos para la aplicación de las leyes, los que no podían interpretarlas ni alterarlas; se mantuvo también la facultad del Presidente de la República para que en caso de emergencia nacional, por guerra internacional,

o grave conmoción interna, decretar la recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones. En lo que hace relación al régimen seccional autónomo, se estableció que la facultad legislativa de los consejos provinciales y de los municipios, se manifieste mediante ordenanzas.

Tanto en las reformas como codificaciones que sufrió esta Carta Política no existieron variaciones importantes sobre el principio constitucional de legalidad.

La penúltima Constitución, la de 1998, estableció dentro de una de las funciones del Congreso Nacional, en el art. 130 numeral 6, establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo; en el art. 141 se enumeraron las materias que requieren de una ley para su incorporación al sistema normativo entre ellas la «creación, modificación o supresión de tributos». Se otorgó la facultad privativa de la iniciativa al Presidente de la República para presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país; se mantuvo también la potestad reglamentaria consagrada en las anteriores constituciones.

Se mantuvo un título exclusivo para el «Sistema Económico» dentro del cual se encontraba el capítulo referente al Régimen Tributario, en el art. 257 reguló:

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. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.

Con esto se determinó por primera vez en rango constitucional la potestad tributaria arancelaria del Ejecutivo.

En 2008 los ecuatorianos nuevamente nos embarcamos en un proceso constituyente, aprobando una nueva Constitución, la que norma al principio de legalidad en los siguientes términos:

Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

Este artículo se encuentra en concordancia con los art. 120, 240, 246 y 266 del mismo cuerpo legal.



REGISTRO OFICIAL

ORGANO DEL GOBIERNO DEL ECUADOR

Administración del Sr. Ec. Rafael Correa Delgado
Presidente Constitucional de la República

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Año I -- Quito, Miércoles 22 de Agosto del 2007 -- N° 153

DR. RUBEN DARIO ESPINOZA DIAZ
DIRECTOR

Quito: Avenida 12 de Octubre N 16-114 y Pasaje Nicolás Jiménez
Dirección: Telf. 2901 - 629 -- Oficinas centrales y ventas: Telf. 2234 - 540
Distribución (Almacén): 2430 - 110 -- Mañosca N° 201 y Av. 10 de Agosto
Sucursal Guayaquil: Calle Chile N° 303 y Luque -- Telf. 2527 - 107
Suscripción anual: US\$ 300 -- Impreso en Editora Nacional
1.700 ejemplares -- 40 páginas -- Valor US\$ 1.25

SUPLEMENTO

SUMARIO:

LEXIS S.A.

	Págs.	Págs.
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL		
RESOLUCIONES:		
0001-2007-DI Acéptase la declaratoria de inaplicabilidad realizada por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia y declárase inconstitucional, con carácter general y obligatorio, la frase Tarifa Cero del IVA , contenida en el Art. 1 literal a) del Decreto Ejecutivo N° 1514, publicado en el Registro Oficial N° 328 de 29 de noviembre de 1999	2	
SEGUNDA SALA		
0064-2006-HD Confírmase la resolución adoptada por el Juez de instancia y declárase sin lugar el recurso interpuesto por Wilson Edmundo Frelre Castro	4	
0066-2006-RA Confírmase la resolución adoptada por el Juez de instancia y concédese el amparo solicitado por Lupe Delgado de Velásquez	6	
0071-2006-RA Confírmase la decisión del Juez Cuarto de lo Civil de Tungurahua y concédese el amparo solicitado por Rocio de los Angeles Acosta Jijón		9
0181-2006-RA Confírmase la decisión del Juez de instancia y négase la acción de amparo planteada por Oscar Roberto Palacios Montalvo		11
0197-2006-RA Confírmase la decisión del Juez de instancia y négase el amparo solicitado por Gina Esmeraldas Cervantes Suárez, Presidenta de la Compañía GOBSA		13
0215-2006-RA Confírmase la decisión del Juez de instancia y négase el amparo solicitado por Diómenes Verlaíne Rodas Romero		15
0222-2006-RA Confírmase la resolución venida en grado y négase la acción de amparo constitucional propuesta por Ana Paulina Ortiz Vihán y otra		16
1337-2006-RA Confírmase la resolución del Juez Octavo de lo Civil de Pichincha y concédese la acción de amparo constitucional propuesta por Juan Carlos Pazmaño Gómez		17

2 -- Suplemento -- Registro Oficial N° 153 -- Miércoles 22 de Agosto del 2007

	Págs.	Nro. 0001-2007-DI
1472-2006-RA Confírmase la resolución adoptada por el Juez Tercero de lo Civil de Pichincha y acéptase el amparo solicitado por Libia Janneth Gómez Carvajal, Secretaria General del Comité de Empresa de los Trabajadores de la Empresa Eléctrica Regional Sucumbios S. A. y otro	19	EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL En el caso signado con el Nro. 0001-2007-DI
0001-2007-HD Revócase la resolución adoptada por el Juez de instancia y declárase sin lugar el recurso interpuesto por Carlos Luis Real Neumann	23	Magistrado ponente: señor doctor Hernando Morales Vinuesa
0017-2007-RS Deséchase el recurso de apelación interpuesto por el arquitecto Xavier Durán Aguilar, Presidente del Colegio de Arquitectos del Ecuador - Capítulo Azuay	25	ANTECEDENTES: La Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia remite a este Tribunal el Informe sobre la Declaratoria de Inaplicabilidad de la disposición que indica "están sujetas a Tarifa Cero del IVA", contenida en el Art. 1 literal a) del Decreto Ejecutivo No. 1514 publicado en el Registro Oficial No. 328 de 29 de noviembre de 1999, por considerarlo contrario a los preceptos de los Arts. 141 numeral 3) y 257 de la Constitución Política de la República, en uso de su facultad contenida en el Art. 274 de la Carta Magna. Dicha declaratoria se emite mediante sentencia de 19 de enero de 2007, al resolver el Recurso de Casación No. 197-2006, interpuesto por el Procurador Fiscal del Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, CAE.
0088-2007-HC Confírmase la resolución adoptada por la Alcaldesa (E) del Distrito Metropolitano de Quito y niégase el hábeas corpus presentado por Luis Saavedra Sáenz, Presidente de la Fundación Regional de Asesoría de Derechos Humanos, INREDH y otro	26	En el Informe de Inaplicabilidad, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia argumenta que de conformidad con los artículos 141 numeral 3 y 257 de la Constitución Política de la República, que contemplan, en su orden, la reserva de ley y el principio de legalidad, se requiere de ley para establecer, modificar o extinguir tributos, por lo que la potestad tributaria o de creación de los tributos y sus elementos, y entre ellos, las exoneraciones, no puede ser delegada al Ejecutivo, ni aún en virtud de la expedición de una ley.
00114-2007-HC Confírmase la resolución emitida por la Alcaldía de la M. I. Municipalidad de Guayaquil y niégase el recurso interpuesto por José Manuel de los Mozos Vitores, por improcedente	27	Indica que, por disposición del propio Art. 257 de la Norma Suprema, el Presidente de la República puede fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduanas, estando también facultado para regular lo atinente a las exoneraciones, pero que no ocurre lo mismo con el Impuesto al Valor Agregado, tributo respecto del cual, por no existir disposición constitucional expresa, no tiene competencia para establecer las exoneraciones ni fijar sus elementos esenciales.
0125-2007-HC Confírmase la resolución emitida por la Alcaldía del Distrito Metropolitano de Quito y niégase el recurso de hábeas corpus propuesto por Irma María Armijos Salazar	29	A folio 26 del expediente consta el escrito presentado por el señor Secretario General Jurídico de la Presidencia de la República, que se limita a señalar el casillero constitucional en el que recibirá las futuras notificaciones; y, a folios 28 y 29 del expediente consta la exposición del señor Presidente del Congreso Nacional, que en lo principal señala que la Declaratoria de Inaplicabilidad se produce respecto a un decreto ejecutivo, por lo que el Congreso Nacional no es el órgano editor de aquel, y en consecuencia, se abstiene de emitir criterio sobre tal inaplicabilidad.
0152-2007-RA Revócase la resolución adoptada por el Juez de instancia y concédese el amparo constitucional interpuesto por Sergio Méndez Vintimilla, Gerente de la Compañía de Taxis El Calvario TRANSCALVARIO S. A.	30	CONSIDERANDO:
0407-2007-RA Confírmase la resolución del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Distrito de Quito, y acéptase la acción de amparo constitucional propuesta por el doctor José Urefia Camacho	33	PRIMERO.- El Tribunal Constitucional es competente para conocer y resolver con carácter general y obligatorio sobre las Declaratorias de Inaplicabilidad que realice cualquier juez o tribunal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 274 de la Constitución de la República;
0739-2007-RA Revócase la resolución adoptada por el Juez Vigésimo de lo Civil de Pichincha y concédese el amparo solicitado por José Guerrero Aguirre, Presidente de la Cooperativa de Transporte Turismo Oriental y otro	36	

SEGUNDO.- No se advierte omisión de solemnidad sustancial alguna que pueda incidir en la resolución de la causa, por lo que se declara su validez;

TERCERO.- La Declaratoria de Inaplicabilidad emitida por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia hace relación a la sujeción a tarifa cero del IVA sobre las importaciones de maquinaria, equipos y herramientas en la provincia de Loja, dispuesta por el entonces Presidente de la República, Dr. Jamil Mahuad, en el Art. 1 literal a) del Decreto Ejecutivo No. 1514, publicado en el Registro Oficial No. 328 de 29 de noviembre de 1999.

La mencionada norma textualmente dice: *Las importaciones de maquinaria, equipos y herramientas están sujetas a Tarifa Cero del IVA y a la exoneración del 100% de los derechos arancelarios, y adicionales en los primeros ocho años, en el setenta y cinco por ciento (75%) en los cuatro años siguientes y en el cincuenta por ciento (50%) en los tres restantes (las negritas son nuestras).*

La inaplicabilidad de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia hace relación exclusivamente a la frase "están sujetas a Tarifa Cero del IVA", por considerar que mediante decreto ejecutivo no se puede ejercer potestad tributaria, aún cuando exista una norma legal que lo permita, pero no una disposición constitucional expresa en tal sentido; mientras que no se inaplica el resto de la disposición transcrita por cuanto en relación a los derechos arancelarios el Presidente de la República sí puede crearlos, modificarlos o extinguirlos, por existir disposición constitucional expresa que lo faculta.

CUARTO.- El considerando cuarto del Decreto Ejecutivo No. 1514 al que se ha hecho referencia, dice: *Que la Tercera Disposición General de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, autoriza al Presidente de la República para que, mediante Decreto Ejecutivo conceda tratamientos tributarios especiales en las zonas menos desarrolladas, especialmente en las fronteras e insular .*

La Disposición General Tercera de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas específicamente dice: *Para dar cumplimiento a la disposición del segundo inciso del artículo 271 de la Constitución Política de la República, esta Ley autoriza al Presidente de la República para que mediante Decreto Ejecutivo conceda tratamientos tributarios especiales en las zonas menos desarrolladas, especialmente en las fronteras y Galápagos. Estos tratamientos especiales se concederán por una sola vez, por el tiempo que se estime necesario para fomentar las zonas con menor desarrollo relativo y podrán incluir exoneraciones de impuestos o deducciones especiales .*

El Art. 271 inciso segundo de la Constitución Política de la República dice: *La ley podrá conceder tratamientos especiales a la inversión pública y privada en las zonas menos desarrolladas o en actividades de interés nacional .*

De lo mencionado debe notarse que la disposición constitucional permite que en el contenido material de la ley puedan concederse tratamientos especiales, pero no que la Ley pueda autorizar a funcionario público alguno que disponga según su voluntad de tales tratamientos, aunque tal funcionario sea el Presidente de la República, porque de lo contrario lo mismo se debería aceptar que ocurriese con un Ministro de Estado, o con un número establecido de

diputados, etc., situación que generaría un desorden jurídico con claros visos de arbitrariedad.

El fundamento de lo expuesto viene dado por la seguridad jurídica que genera la promulgación de las leyes y su consecuente permanencia en el tiempo, según las variadas exigencias constitucionales que requiere su aprobación. En tal virtud, la propia Constitución ha previsto, de manera expresa, que la potestad tributaria únicamente se la ejerce por ley, es decir, que el contenido de la ley establezca o extinga impuestos, pero no que la ley autorice a funcionario alguno a hacerlo según su particular entender.

QUINTO.- Efectivamente, el Art. 141 numeral 3 de la Constitución Política de la República dice: *Se requerirá la expedición de una ley para las materias siguientes: 3) Crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los organismos del régimen seccional autónomo .*

En la misma línea, el Art. 257 inciso primero de la Constitución dice: *Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos .*

En consecuencia, el Presidente de la República no puede establecer, modificar o extinguir tributos mediante un decreto ejecutivo, aún cuando una ley se lo permita, pues resulta abiertamente inconstitucional, tanto el contenido del decreto ejecutivo como el de la permisiva ley. Cabe aclarar en este punto que no ocurre lo mismo con las tarifas arancelarias, puesto que el propio Art. 257 de la norma ut supra, en su último inciso, de manera expresa autoriza al Presidente de la República a fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.

SEXTO.- En la especie, la Declaratoria de Inconstitucionalidad realizada por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia es pertinente porque efectivamente se trata de una disposición inconstitucional, en tanto, como queda dicho, el Presidente de la República no tiene potestad para establecer o extinguir tributos; pero no se puede dejar de observar el hecho de que se ha fundamentado en el contenido de una ley que le permite proceder como lo ha hecho, ley que se encuentra vigente puesto que no ha sido expulsada del ordenamiento jurídico, por lo que este Tribunal tendría que concluir que el Presidente de la República actuó de manera inconstitucional pero no ilegal, lo cual es una aberración jurídica que tiene que encontrar una solución en el derecho, y que se produce precisamente porque el contenido de la ley que le permitió actuar de la manera que lo hizo también es inconstitucional, y por lo tanto, se torna indispensable declarar inaplicable tal ley para poder preservar la supremacía constitucional.

SÉPTIMO.- El Art. 274 de la Constitución Política de la República dice: *Cualquier juez o tribunal, en las causas 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 y convenios internacionales, sin perjuicio de fallar sobre el asunto controvertido ; y, en el segundo inciso añade: Esta declaración no tendrá fuerza obligatoria sino en las causas en que se pronuncie ; debiendo el Tribunal Constitucional, precisamente en su categoría de tribunal que detecta la inaplicabilidad de una norma por inconstitucional, acatar la disposición transcrita.*

4 -- Suplemento -- Registro Oficial N° 153 -- Miércoles 22 de Agosto del 2007

En uso de sus atribuciones constitucionales y legales,

RESUELVE:

- 1.- Aceptar la declaratoria de inaplicabilidad realizada por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, y en consecuencia, declarar inconstitucional, con carácter general y obligatorio, la frase "Tarifa Cero del IVA", contenida en el Art. 1 literal a) del Decreto Ejecutivo No. 1514 publicado en el Registro Oficial No. 328 de 29 de noviembre de 1999.-
 - 2.- Publicar la presente resolución en el Registro Oficial.-
Notifíquese .-
- f.) Dr. Patricio Pazmiño Freire, Presidente.

Razón: Siento por tal, que la resolución que antecede fue aprobada por el Tribunal Constitucional con nueve votos a favor (unanimidad) correspondientes a los doctores Roberto Bhrunis Lemarie, Patricio Herrera Betancourt, Alfonso Luz Yunes, Ezequiel Morales Vinuesa, Ruth Seni Pinoargote, Nina Pacari Vega, Manuel Viteri Olvera, Edgar Zárate Zárate y Patricio Pazmiño Freire, en sesión del día martes siete de agosto de dos mil siete. -Lo certifico.

f.) Dr. Arturo Larrea Jijón, Secretario General.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.- Es fiel copia del original.- Revisado por f.) Ilegible.- Quito, a 17 de agosto del 2007.- f.) El Secretario General.

No. 0064-2006-HD

Magistrado ponente: DR. EDGAR ZARATE ZARATE

**LA SEGUNDA SALA DEL
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

En el caso signado con el No. 0064-2006-HD

ANTECEDENTES:

Wilson Edmundo Freire Castro fundamentado en los artículos 94 de la Constitución Política y 34 y siguientes de la Ley del Control Constitucional, comparece ante el Juez Décimo de lo Civil de Pichincha e interpone acción de hábeas data en contra de Miguel Merino Jefe del Departamento de Ciencias Sociales de la Escuela Politécnica Nacional; Ing. Walter Brito Perugachi Coordinador de Ingeniería Electrónica; Ing. Miguel Hinojosa Coordinador de Electrónica y Control; Ing. Raúl Córdova Coordinador de Ingeniería de Sistemas; Ing. Washington Altuna Coordinador de Ingeniería Mecánica y al Director de Carreras de Ingeniería Ing. Jorge Molina Moya. En lo principal manifiesta el accionante que como

docente de la Escuela Politécnica Nacional desde hace más de veinte y cinco años y miembro de la comunidad política desarrolla sus actividades docentes en las Escuelas de Ingeniería y Escuela de Formación Tecnológica en el campus "Rubén Orellana" de la ciudad de Quito. Ha solicitado en diferentes ocasiones al Jefe del Departamento de Ciencias Sociales que le proporcione las copias del resultado de las calificaciones de sus propios informes semestrales académicos desde el año 2001, así como también todas las notas pasadas en secretaría del Instituto de Ciencias Sociales de sus cátedras en el año 1977 y 1978 de la materia de Psicología de la Personalidad, recibiendo negativas. De la misma manera se ha dirigido a los diferentes Coordinadores y Director de Ingenierías para que se le entregue las copias de los horarios asignados por el Departamento de Ciencias Sociales a su carga académica semestral en las materias de Teoría de Liderazgo Social, Relaciones Humanas y Empresa, y Psicología de la Personalidad y que se supone fueron publicados donde los demandados son los responsables de dar a conocer e inscribir a los estudiantes en sus materias. En defensa de su derecho ha solicitado que se le proporcione una copia de sus informes semestrales ya calificados, así como de los horarios que se hubieren publicado desde el año 2002 en las carreras mencionadas, pero no ha merecido respuesta ni dentro, ni fuera del término establecido en la Ley de Modernización del Estado, sin embargo pese a sus requerimientos tampoco se le ha comunicado sobre tales hechos. Por lo que solicita que los demandados expongan los siguientes documentos a): Copias certificadas de los informes semestrales académicos ya calificados presentados y entregados por el actor al Jefe del Departamento de Ciencias Sociales de la EPN de todos los semestres desde el inicio del año 2001, incluido el semestre octubre 2003 - febrero 2004. Copia de la carga académica y todas las notas de los alumnos que fueron pasadas y receptadas por el Instituto de Ciencias Sociales correspondientes a su cátedra en el mes de octubre de 1977 hasta octubre de 1978 de la materia Psicología de la Personalidad y con posterioridad la materia de Relaciones Humanas y Empresa. También deberá exponer copias certificadas de los horarios asignados por el Departamento de Teoría de Liderazgo Social; Relaciones Humanas y Empresa y Psicología de la Personalidad publicadas por las respectivas carreras correspondientes a los años 2000 hasta abril 2004-agosto 2004; b) Entregue el master Miguel Merino las copias certificadas o compulsas de los informes académicos semestrales ya calificados y presentados por el actor desde el inicio del año 2000 hasta el semestre octubre 2003-marzo 2004. Entregue la nota que obtuvieron sus alumnos en su cátedra en los semestres de septiembre 1977- marzo 1978 y abril 1978 - septiembre 1978 de la materia Psicología de la Personalidad y con posterioridad la materias de Relaciones Humanas y Empresa, en el Instituto de Ciencias Sociales e idiomas. c) Una copia certificada de la carga académica con horarios, aulas de clase, con la fecha y firma de recepción de la comunicación entregada con las materias asignadas por del Departamento de Ciencias Sociales a cada una de las escuelas de Ingeniería para que se publiquen e inscriban los estudiantes. Se le entregue por parte del Director de Carreras de Ingeniería la certificación de que sus materias fueron públicamente expuestas para conocimiento de los estudiantes. Entreguen copias certificadas de las notas que fueron pasadas y receptadas por la Escuela de Ingeniería de su competencia, de las materias que ha venido dictando semestralmente en sus carreras. d) Copias certificadas de todos los horarios con todas las materias ofertadas por las

3. Actos normativos relevantes emanados por el SRI del Ecuador a la luz de la nueva Constitución

Nombre	Descripción	Fecha de publicación en el registro oficial	Normas en las que se justifican	Elementos esenciales	Describe conceptos jurídicos indeterminados	Transgrede el principio de legalidad
Resolución NAC.- DGERCGC09-00391	Deber formal obligación para la presentación del anexo de gastos personales para las personas naturales que obtengan ingresos superiores a los US \$ 15.000 y sus gastos personales deducibles superen los US \$ 7.500.	RO No. 613, suplemento, 16 de junio de 2009	Art. 10 num. 16, LORTI; 9 num. 2 y 20 LCSRI	No transgrede	No interpreta ni desarrolla	No transgrede
Resolución NAC.- DGERCGC09-00398	Instructivo para la exoneración y rebaja del anticipo de Impuesto a la Renta.	RO No. 613, suplemento, 16 de junio de 2009	Art. 74 CT, 40, 41, LORTI, y 72, 74, RALORTI	No transgrede	No interpreta ni desarrolla	No transgrede
Circular NAC.- DGERCGC09-000051	Aclaración a los Agentes Navieros de los Sujetos pasivos del impuesto a la salida de divisas.	RO No. 613, suplemento, 16 de junio de 2009	Art. 159, LET	No transgrede	No interpreta ni desarrolla	No transgrede

Nombre	Descripción	Fecha de publicación en el registro oficial	Normas en las que se justifican	Elementos esenciales	Describe conceptos jurídicos indeterminados	Transgrede el principio de legalidad
Resolución NAC.- DEGERCGC09-00379.	ICE Servicio de Casinos, Salas de juegos bingo mecánicos y otros juegos de azar.	RO No. 599, 27 de mayo de 2009	Art. 180, num. 2 y 194, RALORTI	Determina cómo establecer la base imponible de forma presuntiva, derogando la resolución anterior	No interpreta ni desarrolla	No transgrede
Resolución NAC.- DGERCGC09-00312.	Establecimiento de plazo para el cumplimiento de deberes formales de los auditores externos.	RO No. 591, 15 de mayo de 2009	Art. 102, LORTI y, art. 259, RALORTI	No transgrede	No interpreta ni desarrolla	No transgrede
Resolución NAC.- DGERCGC09-00288.	Normas para la emisión de comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención como mensaje de datos (envío electrónico).	RO No. 585, 7 de mayo de 2009	Art. 41, Constitución; 20, LCSRL y, Disposición Novena, de la Ley de Comercio Electrónico	No transgrede	Desarrolla los requisitos para los comprobantes de ventas vía electrónica	No transgrede
Resolución NAC.- DGERCGC09-00286.	Se modifica la resolución de los precios de transacción a anexo de operaciones con partes relacionadas y se amplía el plazo para su presentación.	RO No. 585, 7 de mayo de 2009	Art. 22, LORTI y, 80, RALORTI	No transgrede	Desarrolla los requisitos que deben constar en el anexo de operaciones con partes relacionadas	No transgrede
Resolución NAC.- DEGERCGC09-00174.	ICE para cigarrillos rubios.	RO No. 555, suplemento, 24 de marzo de 2009	Art. 76 y 82, LORTI	No transgrede	No interpreta ni desarrolla	No transgrede

Nombre	Descripción	Fecha de publicación en el registro oficial	Normas en las que se justifican	Elementos esenciales	Describe conceptos jurídicos indeterminados	Transgrede el principio de legalidad
Resolución NAC.- DEGERCGC09-00173.	Instructivo para el pago de la «patente de conservación para concesión», establecida en el art. 34 de la Ley de Minería.	RO No. 555, suplemento, 24 de marzo de 2009	Art. 34 y Disposición General Tercera de la Ley de Minería	No transgrede	No interpreta ni desarrolla	No transgrede
Resolución NAC.- DGERC09-00372.	Delegación a las autoridades regionales para los procesos de control y justificación de la actividad de punto fijo, incautación y justificación de origen lícito de la mercadería.	RO No. 555, suplemento, 24 de marzo de 2009	Art. 7, num. 6 y art. 9, LCSRI	No transgrede	No interpreta ni desarrolla	No transgrede
Resolución NAC.- DGERC09-00380.	Normas para la determinación, liquidación y pago del IVA para casinos, casas de apuestas, bingos, juegos mecánicos y electrónicos.	RO No. 555, suplemento, 24 de marzo de 2009	Art. 158, RALORTI	Determina cómo establecer la base imponible de forma presuntiva, derogando la resolución anterior	No interpreta ni desarrolla	No transgrede
Resolución NAC.- DGERC09-00168.	Procedimiento para la solicitud de devolución del IVA a proveedores directos de bienes o servicios de instituciones del Estado y de empresas pública que perciben ingresos exentos de Impuesto a la Renta	RO No. 554, 23 de marzo de 2009	Art. 66, 73, LORTI; 141, lit. a), num. 4; art. 161, 165 y el innumerado agregado a continuación del art. 166, RALORTI	No transgrede	No interpreta ni desarrolla	No transgrede

Nombre	Descripción	Fecha de publicación en el registro oficial	Normas en las que se justifican	Elementos esenciales	Describe conceptos jurídicos indeterminados	Transgrede el principio de legalidad
Resolución NAC.- DGERCG09-00159	Reglamentación de la utilización del crédito tributario por retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta o por anticipo del mismo impuesto.	RO No. 552, 19 de marzo de 2009	Art. 73, 89, CT y, 47, LORTI	No transgrede	No interpreta ni desarrolla	No transgrede
Resolución NAC.- DGERCG09-00012	Reglamentación para la garantía establecida a los especuáculos públicos.	RO No. 511, 21 de enero de 2009	Art. 96, CT; 33, 36, LORTI; 20, LCSRI y 13, RALORTI	No transgrede	No interpreta ni desarrolla	No transgrede
Resolución NAC.- DGER2008-1511	Reforma la Resolución para el trámite a seguir para acceder a la devolución del IVA por parte de los exportadores.	RO No. 498, segundo suplemento, 31 de diciembre de 2008	Art. innumerado siguiente al 166, RALORTI	Limita el beneficio tributario establecido en la ley para la devolución en la prestación de servicios que se exporten	Desarrolla el término proporcionalidad de los activos fijos	Transgrede
Resolución NAC.- DGER2008-1520	Reformas a los siguientes formularios: 101, 102, 102A, 104, 104A y 107.	RO No. 498, segundo suplemento, 31 de diciembre de 2008	73 CT; 66, 94, 145, RALORTI	No transgrede	No interpreta ni desarrolla	No transgrede
Resolución NAC.- DGER2008-1466	Resolución que establece los coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica para el ejercicio fiscal 2009.	RO No. 492, 19 de diciembre de 2008	Art. 92, 96, CT; 12, 20, 24, LORTI	No transgrede	Establece los «coeficientes de estimación presuntiva» anuales establecidos en el art. 24, LORTI	No transgrede

Nombre	Descripción	Fecha de publicación en el registro oficial	Normas en las que se justifican	Elementos esenciales	Describe conceptos jurídicos indeterminados	Transgrede el principio de legalidad
Resolución NAC.- DGER2008-1464	Establece los montos mínimos para el pago del ICE respecto de los servicios de casinos y juegos de azar	RO No. 491, 18 de diciembre de 2008.	Art. 180, RALORTI	No transgrede. Determina cómo establecer la base imponible de forma presuntiva	Desarrolla que debe entenderse como mesa de juego	No transgrede existe expreso mandato de la ley que regula el ejercicio de la facultad normativa en este ámbito
Resolución NAC.- DGER2008-1465	Normas para la determinación, liquidación y pago del IVA para casinos, casas de apuestas, bingos, juegos mecánicos y electrónicos	RO No. 491, 18 de diciembre de 2008.	Art. 158, RALORTI	No transgrede. Determina cómo establecer la base imponible de forma presuntiva	Desarrolla qué debe entenderse como mesa de juego	No transgrede existe expreso mandato de la ley que regula el ejercicio de la facultad normativa en este ámbito
Resolución NAC.- DGER2008-1467	Tabla del Impuesto a la Renta para el año 2009 para personas naturales y sucesiones indivisas	RO No. 491, suplemento, 18 de diciembre de 2008.	Art. 36, lit. a) y d), LORTI	Establece la tabla para calcular la cantidad a cancelar por Impuesto a la Renta	Estatuye la «Tabla Actualizada de acuerdo a la variación anual de índice de precios al consumidor del área urbano»	No transgrede
Resolución NAC.- DGER2008-1463	ICE Perfumes y aguas de tocador comercializados mediante la modalidad de venta directa, publicada en el RO No. 491	RO No. 492, 18 de diciembre de 2008.	Art. 76, LORTI y 180. num. 6, RALORTI	Determina cómo establecer la base imponible de la venta de perfumes y aguas de tocador	Describe qué se debe entender por costos totales de bienes de fabricación nacional. Art. 1, último inciso	Transgrede

Nombre	Descripción	Fecha de publicación en el registro oficial	Normas en las que se justifican	Elementos esenciales	Describe conceptos jurídicos indeterminados	Transgrede el principio de legalidad
Resolución NAC.- DGER2008-1482	Precios referenciales de bebidas alcohólicas de fabricación nacional, excepto la cerveza	RO No. 491, suplemento, 18 de diciembre de 2008	Art. 76, num. 6 y 7, LORTI	No transgrede	No interpreta ni desarrolla	No transgrede
Resolución NAC.- DGER2008-1452	Reforma la Resolución que crea el Departamento de Promoción y Protección de los Derechos del Contribuyente por el Departamento de Derechos del Contribuyente y regula los procedimientos de denuncias y quejas	RO No. 488, 16 de diciembre de 2008	Art. 63, num. 23, Constitución de la República del Ecuador	No transgrede	Reglamenta las funciones de un departamento que tendrá a su cargo el viabilizar el derecho constitucional de petición y queja	No transgrede
Circular No. NAC.- DGEC2008-013	Procedimiento para reliquidar el Impuesto a la Renta por parte de agentes de retención de ingresos de trabajo en relación de dependencia	RO No. 454, 27 de octubre de 2008	Art. 10, num. 16, LORTI; 31, RALORTI; 3, Res. NAC.- DGER 2008-0621, publicada el 23 de mayo de 2008	No transgrede	No interpreta ni desarrolla	No transgrede

Abreviaturas utilizadas

- CT: Código Orgánico Tributario.
LORTI: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
LET: Ley para la Equidad Tributaria.
LCSRI: Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.
RALORTI: Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

REGISTRO OFICIALTM

Administración del Sr. Ec. Rafael Correa Delgado
Presidente Constitucional de la República

Año II -- Quito, Jueves 18 de Diciembre del 2008 -- N° 491

“Registro Oficial”
es marca registrada del
Tribunal Constitucional
de la República del Ecuador.

SUMARIO:

	Págs.		Págs.
ASAMBLEA NACIONAL	1472	Declárase en comisión de servicios y conformase la comitiva oficial que acompañará al señor Presidente Constitucional de la República en su visita a la ciudad de Teherán-República Islámica de Irán	12
COMISION LEGISLATIVA Y DE FISCALIZACIÓN CONSEJO DE ADMINISTRACION LEGISLATIVA		ACUERDOS:	
RESOLUCIONES:		MINISTERIO DE CULTURA:	
CAL-08-014 Expídese el Reglamento Interno, para el pago de viáticos, subsistencias, alimentación, transporte, movilización y subsidio terrestre, dentro y fuera del territorio nacional	3	118 Apruébase la inscripción de la directiva definitiva de la Asociación de Gastrónomos de Quito, con domicilio en la ciudad de Quito, provincia de Pichincha ...	12
CAL-08-015 Calificase el Proyecto de Ley Derogatoria del literal e) del artículo 139 de la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial	9	119 Apruébase la inscripción y registro de la directiva definitiva de la Fundación La Tolita, con domicilio en la ciudad de Quito, provincia de Pichincha	13
CAL-08-016 Calificase el Proyecto de Ley Reformatoria a la Ley Orgánica del Servicio Exterior	10	MINISTERIO DE TRABAJO:	
FUNCION EJECUTIVA		0206 Reasume el Ab. Antonio Gagliardo Valarezo el Despacho Ministerial, a partir del 1 de diciembre del 2008	14
DECRETOS:		0207 Declárase en comisión de servicios en el exterior a la licenciada Rosa Bolaños Yandún, de la Delegación de Empleo del Carchi	14
1466-A Acéptase el pedido de disponibilidad del Contralmirante Livio Espinosa Espinosa y designase al señor Xavier Aland Molestina Malta, Comandante General de la Fuerza Naval	10	MINISTERIO DE TRANSPORTE Y OBRAS PUBLICAS:	
1467 Acéptase la renuncia al doctor Raúl Carrión Fiallos y encárgase el Ministerio del Deporte, al licenciado Galo Mora, Ministro de Cultura	11	060 Emítense las normas o disposiciones para la adquisición de bienes y servicios no normalizados, así como la ejecución de obras, exceptuados de los procedimientos de cotización y menor cuantía previstos en la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública	14
1468 Nómbrase al CPFPG-EMS. Carlos Marcelo Ruales Granja, Agregado Naval Adjunto a la Embajada del Ecuador en Italia	11		

2 -- Registro Oficial N° 491 -- Jueves 18 de Diciembre del 2008

	Págs.		Págs.
RESOLUCIONES:			
MINISTERIO DE ELECTRICIDAD Y ENERGÍA RENOVABLE:			
059	17	304-07	24
Declárase de utilidad pública, con ocupación inmediata el inmueble de propiedad del señor Segundo Fidel Maldonado Estrella, ubicado en el cantón San Juan Bosco, provincia de Morona Santiago		Omar Gonzalo Jaramillo Requeme, por la infracción prevista y sancionada por el Art. 449, en relación con los Arts. 29 y 72 del Código Penal, en perjuicio de Angel Rodrigo Galeas Lombelida	
CONSEJO DE COMERCIO EXTERIOR E INVERSIONES:			
461	18	305-07	26
Emitése dictamen favorable para modificar el Anexo II del Decreto Ejecutivo 592, que contiene una nómina de subpartidas sujetas a diferimento arancelario del Arancel Nacional de Importaciones		Agustín Vicente Calva, por el delito de violación tipificado sancionado en su orden en el Art. 512, numeral 3 y 513 del Código Penal, en perjuicio de Gabriela Estefanía Ríos Cordero	
462	19	306-07	26
Establécese una prohibición temporal, por el plazo de un año para la exportación de cemento Portland (los demás), clasificado en la subpartida arancelaria 2523.29.00.00 Nandina 675		José María Quezada Sanmartín, por el delito de violación tipificado y reprimido por los Arts. 512, numerales 1 y 3; 513 y 514 del Código Penal	
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS:			
NAC-DGER2008-1463	20	310-07	27
Establécese que la base imponible para el cálculo del ICE, para perfumes y aguas de tocador, se incrementará en un 150%, 200% y 250% de acuerdo a los bienes importados y de fabricación nacional		María del Carmen Jaramillo Ortega, por el delito de peculado de conformidad a lo dispuesto en el Art. 257 del Código Penal en armonía con el Art. 72 regla 3ra. ibídem	
NAC-DGER2008-1464	21	311-07	29
Establécese un monto para el pago del impuesto mínimo mensual al ICE para los servicios de casinos y juegos de azar		Magdalena Patricia Ariza Ponce o Patricia Magdalena Ariza Ponce, por el delito de injuria grave no culposa tipificada en el Art. 489 y 490, numeral 3 y sancionado en el Art. 495 del Código Penal, en perjuicio de Amanda Consuelo Jácome Tapia	
NAC-DGER2008-1465	22	317-07	30
Expídense las normas para la determinación, liquidación y pago del IVA para casinos, casas de apuestas, bingos, juegos mecánicos y electrónicos		Jorge Patricio Moreno Shunaula por el delito de homicidio	
ORDENANZAS MUNICIPALES:			
SUPERINTENDENCIA DE BANCOS Y SEGUROS:			
Califican a varias personas para que puedan ejercer cargos de peritos evaluadores en las instituciones del sistema financiero:			
SBS-INJ-2008-660	23	Cantón Bolívar: Que regula la explotación de minas de piedra o canteras y movimientos de tierra, así como la explotación de materiales de construcción en las playas de ríos y quebradas y otros sitios de la jurisdicción	
Arquitecto Pablo Antonio Pérez García		Cantón Ibarra: Reformatoria a la Ordenanza de creación, organización y establecimiento del Sistema de Estacionamiento Regulado (SERIBARRA CEM)	
SBS-INJ-2008-661	24	33	
Firma auditora externa Baker Tilly Ecuador Cía. Ltda.		AVISOS JUDICIALES:	
- Juicio de rehabilitación de declaratoria de insolvencia, propuesto por el señor Segundo Francisco Avila Espinoza			
- Muerte presunta del señor Carlos Antonio Pillacla Ifamagua (1ra. publicación)			
- Juicio de expropiación seguido por el I. Municipio de Otavalo en contra del señor César Telmo Antamba Morales y otra (2da. publicación)			
- Juicio de expropiación seguido por el I. Municipio de Otavalo en contra del señor Segundo Leonardo Antamba Morales (2da. publicación)			
FUNCION JUDICIAL			
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA SEGUNDA SALA DE LO PENAL:			
Recursos de casación, revisión y apelación en los juicios penales seguidos en contra de las siguientes personas:			

con las disposiciones del Art. XX del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) y el artículo 73 del Acuerdo de Cartagena;

Que el artículo XI, numeral 2, literal a) del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), permite excepciones temporales a la eliminación gradual de restricciones cuantitativas, para los casos de "productos esenciales para la contraparte exportadora";

Que el Directorio en Pleno del Consejo de Comercio Exterior e Inversiones conoció y aprobó, el informe técnico No. SCI-66 del Ministerio de Industrias y Competitividad (MIC), mediante el cual se recomienda la prohibición temporal de la exportación de cemento clasificado en la subpartida arancelaria 2523.29.00.00 NANDINA 675 toda vez que, debido al desarrollo del sector de la construcción y la obra pública del Gobierno Nacional, en materia de infraestructura y vialidad, se ha verificado la existencia de un déficit en la producción nacional de dicho insumo;

Que el literal b) del artículo 11 de la Ley de Comercio Exterior e Inversiones, LEXI, faculta al Consejo de Comercio Exterior e Inversiones, COMEXI, expedir las normas que, dentro del marco que le fija esta ley, sean necesarias para la ejecución y desarrollo de dichas políticas; y,

En ejercicio de sus facultades,

Resuelve:

Artículo 1.- Establecer una prohibición temporal, por el plazo de un año, para la exportación de Cemento Portland (los demás), clasificado en la subpartida arancelaria 2523.29.00.00 NANDINA 675.

Se exceptúa de esta disposición a las exportaciones de cemento, necesarias para el desarrollo de obras de infraestructura en las zonas francas establecidas en el país. En ningún caso se autorizará la exportación de cemento desde dichas zonas francas.

Artículo 2.- Se encomienda el control del cumplimiento de la presente resolución a la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE) a través del Sistema Interconectado de Comercio Exterior (SICE).

Artículo 3.- Encomendar al Ministerio de Industrias y Competitividad (MIC), el seguimiento y evaluación de la aplicación de esta medida, debiendo presentar al COMEXI el correspondiente informe, una vez transcurridos seis meses de la vigencia de la misma.

Esta resolución fue adoptada por el Consejo de Comercio Exterior e Inversiones (COMEXI), en sesión del Directorio en Pleno del 2 de diciembre del 2008.

f.) Susana Cabeza de Vaca, Presidenta.

f.) Dumany Sánchez Neira, Secretario.

No. NAC-DGER2008-1463

**EL DIRECTOR GENERAL (E) DEL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

Considerando:

Que, según lo dispuesto en el inciso primero del artículo 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario, la base imponible de los bienes sujetos al ICE, de producción nacional o importados, se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas; a esta base imponible se aplicarán las tarifas advalorem que se establecen en esta ley;

Que, según lo dispuesto en el mismo artículo, al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, los fabricantes o importadores notificarán al Servicio de Rentas Internas la nueva base imponible y los precios de venta al público sugeridos para los productos elaborados o importados por ellos;

Que, en los incisos cuarto y quinto ibídem, se define al precio ex fábrica al aplicado por las empresas productoras de bienes gravados con ICE en la primera etapa de comercialización de los mismos, este precio se verá reflejado en las facturas de venta de los productores y se entenderán incluidos todos los costos de producción, los gastos de venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado que constituya parte de los costos y gastos totales, suma a la cual se deberá agregar la utilidad marginada de la empresa y al precio ex-aduana como el que se obtiene de la suma de las tasas arancelarias, fondos y tasas extraordinarias recaudadas por la Corporación Aduanera Ecuatoriana al momento de desaduanizar los productos importados, al valor CIF de los bienes;

Que, de conformidad con el numeral 6 del Art. 180 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la base imponible para el cálculo del ICE de perfumes y aguas de tocador, comercializados a través de venta directa, será calculada sobre los precios referenciales que para el efecto en uso de las facultades que le concede la ley, el Servicio de Rentas Internas establezca a través de resolución general. Esta resolución deberá ser publicada en el Registro Oficial como máximo hasta el 31 de diciembre para su vigencia a partir del 1 de enero del año siguiente;

Que, la naturaleza del régimen de comercialización mediante la modalidad de venta directa que consiste en que una empresa fabricante o importadora venda sus productos y servicios a consumidores finales mediante contacto directo, puerta a puerta, de manera general no en locales comerciales establecidos, sino a través de vendedores independientes cualquiera sea su denominación; requiere que la Administración Tributaria establezca precios referenciales para los perfumes y aguas de tocador comercializados a través de esta modalidad;

Que, mediante Resolución No. NAC-DGER2008-0184, publicada en el Registro Oficial No. 291 del 10 de marzo del 2008, reformada por la Resolución No. NAC-

Registro Oficial N° 491 -- Jueves 18 de Diciembre del 2008 -- 21

DGER2008-0269, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 297 de 18 de marzo del 2008, se establecieron los valores referenciales para el cálculo de la base imponible del impuesto a los consumos especiales de perfumes y aguas de tocador, comercializados a través de la modalidad de venta directa;

Que, es necesario reformar el porcentaje que se deberá incrementar a los precios ex Aduana y a los costos de producción totales por producto (mismos que incluyen materias primas, mano de obra directa, y los costos y gastos indirectos de fabricación) según corresponda, para obtener la base imponible para el cálculo del ICE, considerando ajustes técnicos sobre el establecimiento de los valores referenciales;

Que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, es competencia de esta Dirección, expedir resoluciones de carácter general, para la aplicación de las normas legales y reglamentarias, así como para la armonía y eficiencia de su administración; y,

En uso de sus facultades legales,

Resuelve:

Artículo 1.- La base imponible para el cálculo de impuesto a los Consumos Especiales, ICE para perfumes y aguas de tocador, comercializados a través de la modalidad de venta directa, debe calcularse, considerando: a) Para los bienes importados, su precio ex Aduana; y, b) Para los bienes de fabricación nacional, los costos totales de producción por cada producto, incrementados de acuerdo a la siguiente tabla:

Rango de precio ex - Aduana o costos totales de producción por producto en USD		% de incremento
Desde	Hasta	
0	3,00	150%
3,01	6,00	200%
6,01 en adelante		250%

En los costos totales de producción de los bienes de fabricación nacional se incluyen materias primas, mano de obra directa, y los costos y gastos indirectos de fabricación.

Artículo 2.- Los importadores o fabricantes nacionales de perfumes y aguas de tocador comercializados a través de la modalidad de venta directa, deberán presentar en los medios, forma, plazo y contenido que defina el Servicio de Rentas Internas, el detalle de los precios ex Aduana o costos totales de producción, por producto, al 31 de diciembre de cada año o cuando exista una modificación a tales valores.

Artículo 3.- Se derogan las resoluciones No. NAC-DGER2008-0184, publicada en el Registro Oficial No. 291 del 10 de marzo del 2008 y No. NAC-DGER2008-0269, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 297 del 18 de marzo del 2008.

Artículo Final.- La presente resolución entrará en vigencia a partir del 1 de enero del 2009.

Comuníquese y publíquese.

Quito, D. M., 9 de diciembre del 2008.

Dictó y firmó la resolución que antecede, Carlos León Acosta, Director General (E) del Servicio de Rentas Internas, en Quito, D. M., a 9 de diciembre del 2008.

Lo certifico.

f.) Dra. Alba Molina, Secretaria General del Servicio de Rentas Internas.

No. NAC-DGER2008-1464

**EL DIRECTOR GENERAL (E) DEL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

Considerando:

Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, es competencia de esta Dirección, expedir resoluciones de carácter general, para la aplicación de las normas legales y reglamentarias, así como para la armonía y eficiencia de su administración;

Que de conformidad con lo señalado en el numeral 2 del Art. 180 del Reglamento Para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto por los servicios de casinos y salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de azar, corresponderá al valor de las fichas u otros medios utilizados para las apuestas;

Que, de conformidad con el mismo numeral ibídem, el Servicio de Rentas Internas, en uso de las facultades que le concede la ley, cuando proceda la determinación presuntiva del ICE a este servicio, la realizará en función de los términos que para el efecto la Administración Tributaria establezca mediante resolución de carácter general, misma que deberá ser publicada en el Registro Oficial como máximo hasta el 31 de diciembre para su vigencia a partir del 1 de enero del año siguiente. Los valores establecidos a través de esta resolución constituirán los valores mínimos de pago por este concepto;

Que, para efectos de la presente resolución, el artículo 194 del mismo cuerpo reglamentario, describe el contenido del concepto "Servicios de casinos, salas de juego (bingo - mecánicos) y otros juegos de azar";

Que de acuerdo a lo dispuesto en el literal f) del artículo 5 de la Ley de Turismo, en concordancia con el literal f) del artículo 42 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Turismo, se consideran actividades turísticas los casinos y las salas de juego (bingo - mecánicos);

Que es necesario que los mecanismos para determinar y liquidar el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) correspondan a la realidad económica actual,

REGISTRO OFICIALTM

Administración del Sr. Ec. Rafael Correa Delgado
Presidente Constitucional de la República

Año II -- Quito, Martes 30 de Diciembre del 2008 -- N° 497

“Registro Oficial”
es marca registrada del
Tribunal Constitucional
de la República del Ecuador.

SUPLEMENTO

SUMARIO:

	Págs.		Págs.
ASAMBLEA NACIONAL			
EL PLENO DE LA COMISION LEGISLATIVA Y DE FISCALIZACION			
LEY:			
- Expídese la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador	2	429	5
ACUERDO:			
- Exprésase el más enérgico repudio a los crímenes perpetrados contra los ciudadanos ecuatorianos Marcelo Lucero y José Sucuzhanay en los Estados Unidos de Norteamérica, por atentatorios al derecho fundamental a la vida	4		
FUNCION EJECUTIVA			
ACUERDOS:			
MINISTERIO DE FINANZAS:			
		por USD 88.016.579,81, con recursos fiscales, para dar cumplimiento a las disposiciones del Gobierno Nacional, en base a los contratos de concesión con la Empresa MOVISTAR - OTECEL y la Secretaría Nacional de Telecomunicaciones; y por concepto de rendimientos generados de las inversiones de la cuenta corriente única	5
		Incorpórase al presupuesto de la entidad 990 recursos preasignados el valor de USD 23.446.279,46 en la partida de ingresos 110101 a la Renta Global y en las de gastos USD 11.759.969,56 ítem 880902 a entidades descentralizadas y autónomas y USD 11.686.309,90 ítem 880904 a entidades del Gobierno Seccional, a fin de legalizar las transferencias realizadas hasta la fecha a los beneficiarios correspondientes	5
RESOLUCIONES:			
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS:			
		NAC-DGER2008-1510 Dispónese que las per-	

2 -- Suplemento -- Registro Oficial N° 497 -- Martes 30 de Diciembre del 2008

	Págs.	
		finés productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional";
totales, al primero de enero de cada año, supere los 100.000 dólares estadounidenses, deberán declarar su patrimonio a través de internet	6	Que, para incentivar el ahorro, el crédito y la inversión es pertinente fortalecer el sistema financiero nacional y estimular el aparato productivo, enmarcándose en los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva;
NAC-DGER2008-1511 Refórmase el Art. 1 de la Resolución NAC-DGER2008-1040, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 400 de 11 de agosto del 2008	9	Que, la situación de la economía mundial, requiere de medidas que disminuyan los riesgos de afectación dentro del sistema financiero y aparato productivo ecuatoriano, y aseguren que su incidencia no afecte en mayor proporción a las finanzas públicas del Estado;
NAC-DGER2008-1512 Expídesse el Procedimiento y Normas para la Devolución de IVA por internet a los exportadores de bienes	12	Que, es necesario dotar de herramientas ágiles para otorgar los incentivos necesarios a quienes se constituyen en agentes de la producción nacional; y,
DSRI-028-2008 Refórmase el Reglamento Orgánico Funcional Codificado	17	En ejercicio de sus atribuciones, expide la siguiente,
ORDENANZAS MUNICIPALES:		LEY REFORMATORIA A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Y A LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR
- Cantón Cuenca: Que reforma a la Ordenanza de aprobación del plano del valor del suelo urbano, urbano parroquial y rural, de los valores de las tipologías de edificaciones, los factores de corrección del valor de la tierra y edificaciones y las tarifas que registrarán para el bienio 2008-2009	23	TITULO I REFORMAS A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO
- Cantón Paquisha: Que reglamenta la gestión integral de los desechos sólidos en la ciudad de Paquisha	28	Art. 1.- Sustitúyase el segundo inciso del artículo 37, por el siguiente:

**EL PLENO DE LA COMISION LEGISLATIVA
Y DE FISCALIZACION**

Considerando:

Que, el primer inciso del artículo 286 de la Constitución de la República señala que "Las finanzas públicas, en todos los niveles de gobierno, se conducirán de forma sostenible, responsable y transparente y procurarán la estabilidad económica. Los egresos permanentes se financiarán con ingresos permanentes.";

Que, a su vez, el segundo inciso del artículo 300 de la Constitución de la República dispone expresamente que "La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables";

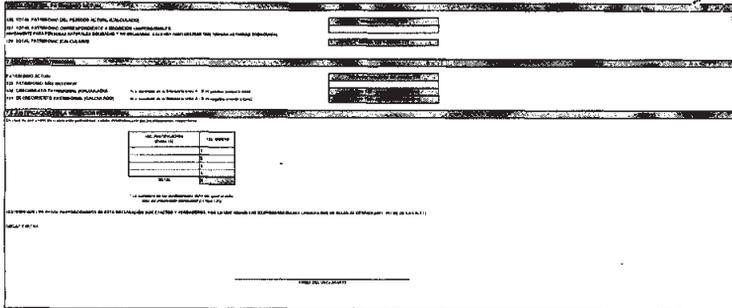
Que, en concordancia con el artículo 300 de la Constitución Política de la República del Ecuador, el artículo 6 del Código Tributario, dispone que: "Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los

"Las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país podrán obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido, siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos que se utilicen para su actividad productiva y efectúen el correspondiente aumento de capital. En el caso de instituciones financieras privadas, cooperativas de ahorro y crédito y similares, también podrán obtener dicha reducción, siempre y cuando lo destinen al otorgamiento de créditos para el sector productivo, incluidos los pequeños y medianos productores, en las condiciones que lo establezca el reglamento, y efectúen el correspondiente aumento de capital. El aumento de capital se perfeccionará con la inscripción en el respectivo Registro Mercantil hasta el 31 de diciembre del ejercicio impositivo posterior a aquel en que se generaron las utilidades materia de la reinversión, y en el caso de las cooperativas de ahorro y crédito y similares se perfeccionará de conformidad con las normas pertinentes."

Art. 2.- Sustitúyase el literal i) del numeral 2 del artículo 41, por el siguiente:

"El Servicio de Rentas Internas, previa solicitud del contribuyente, podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y las condiciones que se establezcan en el reglamento.

En casos excepcionales debidamente justificados en que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no



No. NAC-DGER2008-1511

En uso de las atribuciones que le otorga la ley,

EL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Resuelve:

Considerando:

Art. 1.- Reformar el Art. 1 de la Resolución NAC-DGER2008-1040 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 400 de 11 de agosto del 2008, en el siguiente sentido:

Que los artículos 7 del Código Orgánico Tributario y 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, facultan al Director General del Servicio de Rentas Internas, a expedir, mediante resoluciones, disposiciones generales y obligatorias necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias, así como para la armonía de su administración;

En el segundo inciso del literal a) del numeral 4, agréguese lo siguiente: "En estos periodos, no se devolverá el IVA pagado en la prestación de servicios, por lo que el listado respectivo no deberá contener comprobantes de venta relacionados con servicios.

Que mediante Resolución NAC-DGER2008-1040, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 400 de 11 de agosto de 2008, se estableció el proceso simplificado para devolución de IVA a exportadores;

Replácese el texto del literal b) del numeral 4 con el texto del literal c) y elimínese el literal c).

1. Afátase el siguiente numeral:

Que el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 166 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece la forma de devolución del Impuesto al Valor Agregado en la adquisición de activos fijos y en su numeral 1 indica que, para el caso de exportadores, se aplicará el factor de proporcionalidad que represente el total de exportaciones frente al total de las ventas declaradas, de la suma de los valores registrados en las declaraciones de IVA de los seis meses precedentes;

"5. La devolución de IVA de activos fijos se efectuará considerando lo siguiente:

Para los exportadores que se encuentren desarrollando sus actividades operativas de forma habitual, el factor de proporcionalidad para devolución de IVA de activos fijos se calculará considerando los siguientes valores de las declaraciones de IVA de los 6 meses precedentes al período solicitado:

- a. Sumatoria de exportaciones.
- b. Sumatoria del total de ventas y exportaciones.

Que, el artículo 73 del Código Orgánico Tributario señala que la actuación de la Administración Tributaria deberá desarrollarse con apego a los principios de simplificación, celeridad y eficacia;

Para el cálculo del factor se dividirá la sumatoria de exportaciones para el total de ventas y exportaciones. Este factor se aplicará al valor de IVA detallado en el respectivo comprobante de venta o declaración aduanera única.

Que, es obligación de la Administración Tributaria velar por el estricto cumplimiento de las normas tributarias, así como facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de las mismas; y,

10 -- Suplemento -- Registro Oficial N° 497 -- Martes 30 de Diciembre del 2008

Los exportadores a quienes se les venía devolviendo el IVA de activos fijos en función de su vida útil vía depreciación, podrán solicitar en su siguiente petición de devolución de IVA (de cualquier periodo), la devolución de la totalidad del saldo de IVA correspondiente a la adquisición de activos fijos (de los cuales ya se haya efectuado la devolución de una o más cuotas en función de la depreciación), al que se le aplicará el factor de proporcionalidad calculado de acuerdo a las exportaciones y ventas de los 6 meses precedentes al periodo solicitado. Para el efecto, adicionalmente deberán adjuntar a su petición lo siguiente:

- Copias de comprobantes de venta o declaraciones aduaneras únicas de adquisición de los activos fijos.
- Registros contables de la adquisición y depreciación hasta la fecha de solicitud.
- Cuadro de depreciación donde se incluyan los valores de IVA devueltos y se especifique claramente el saldo de IVA por el que se solicita la devolución.

En todos los casos, la devolución de IVA de activos fijos estará sujeta al límite establecido por el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, es decir al 12% del valor FOB de exportaciones del periodo por el que se solicite la devolución. El saldo al que se tenga derecho y que no haya sido objeto de devolución,

será recuperado por el exportador en base a exportaciones futuras."

El procedimiento de devolución de IVA de activos fijos en base al factor de proporcionalidad deberá aplicarse, independientemente del periodo solicitado, a todas las solicitudes que impliquen la devolución de IVA de activos fijos.

Art. 2.- Sustituir el "Anexo 1" de la Resolución NAC-DGER2008-1040 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 400 de 11 de agosto de 2008, por el que se publica conjuntamente en esta resolución.

Disposición Final.- La presente resolución entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Dada en la ciudad de San Francisco de Quito, Distrito Metropolitano, a 24 de diciembre del 2008.

Comuníquese y publíquese.

Proveyó y firmó la resolución que antecede el Econ. Carlos Marx Carrasco V., Director General del Servicio de Rentas Internas, en la ciudad de San Francisco de Quito D. M., a 24 de diciembre del 2008.

Lo certifico.

J. Dra. Alba Molina P., Secretaria General del Servicio de Rentas Internas.

ANEXO I: FORMATO DE SOLICITUD PARA LA DEVOLUCION DE IVA A EXPORTADORES

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

AREA DE DEVOLUCIONES DE IVA

SOLICITUD DE DEVOLUCION DEL IVA SECTOR EXPORTADOR

..... de del 20
(ciudad) (día) (mes) (año)

Señor
**DIRECTOR REGIONAL/ PROVINCIAL/ JEFE ZONAL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**
Presente.-

Yo, con cédula de ciudadanía, identidad o pasaporte No. en mi calidad de representante legal de con RUC No. domicilio tributario en la ciudad de, calle principal, No. intersección edificio..... piso oficina declaro que en el mes de o en el período de del año..... (que es ciclo productivo de la empresa desde las compras hasta la exportación), realicé compras e importaciones de bienes, necesarios para la producción de bienes exportables, que me conceden el derecho a la devolución de este impuesto, de conformidad con el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, los cuales no han sido ni serán utilizados como crédito tributario y están contenidos en la declaración de IVA y anexos siguientes:

¹ Para solicitudes de periodos a partir de enero del 2008 considerar que la LORTI permite incluir bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exportan.

- Adhesivo Declaración de IVA No.
- Talón de Anexo de IVA o Transaccional No.

Los valores sobre los cuales solicito se liquide el IVA a ser devuelto son los siguientes:

CONCEPTO	Valor Base Imponible USD	Valor IVA Pagado USD
Valor FOB Exportaciones		
VALOR SOLICITADO Documentos que sustentan costos de producción (y comercialización para periodos 2008)		

Las exportaciones de bienes que he efectuado en el periodo solicitado corresponden a los siguientes bienes / productos (enumerar los productos exportados por su tipo, por ejemplo: flores, banano, mariscos, etc.):

.....

"Con pleno conocimiento de las responsabilidades en que podría incurrir por simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño, declaro que todos los valores aquí detallados, así como la declaración de IVA, anexo transaccional y demás documentos que adjunto, están debidamente sustentados en libros contables".

Con estos antecedentes solicito se realice la devolución a través de

- 1) Nota de crédito
- 2) Acreditación en cuenta (únicamente si el solicitante es el titular)
- No. cuenta Ahorros Institución Financiera
 Corriente

Solicito que las notificaciones respecto de mi solicitud sean efectuadas en:

Oficinas del Servicio de Rentas Internas (principales en cada ciudad) ()

Dirección ()

Ciudad	Calle principal	No.	Intersección	Edificio	Piso	Oficina
Referencias de ubicación			Fax	Teléfono		E-mail

Atentamente,

.....
 (Firma del Representante)
 (sello)

Nota: Adjunto la documentación descrita en el Reporte de Prevalidación, formando parte integrante de la presente solicitud.

Nombre de la persona a quien se puede pedir aclaraciones de la información proporcionada:.....
 Teléfonos: fax: e-mail:

REGISTRO OFICIAL™

Administración del Sr. Ec. Rafael Correa Delgado
Presidente Constitucional de la República

Año II -- Quito, Lunes 11 de Agosto del 2008 -- N° 400

“Registro Oficial”
es marca registrada del
Tribunal Constitucional
de la República del Ecuador.

SUPLEMENTO

SUMARIO:

LEXIS S.A.

	Págs.		Págs.
FUNCION EJECUTIVA		NAC-DGER2008-1040	
RESOLUCIONES:		Instáurase el Proceso simplificado para devolución de IVA a exportadores	52
DIRECCION GENERAL DE REGISTRO CIVIL, IDENTIFICACION Y CEDULACION:		NAC-DGER2008-1041	
021 Dictase el Manual de Procesos y Procedimientos de Registro Civil en Nacimientos, Matrimonios y Defunciones, Matrimonios y Defunciones, para todos los funcionarios de la Dirección General de Registro Civil, Identificación y Cedulación así como para los usuarios que demanden los servicios establecidos en la ley	2	Señálase que los fabricantes e importadores de bienes, excepto los de vehículos de transporte terrestre sujetos al ICE, y los prestadores de servicios gravados con dicho impuesto, deben presentar por única ocasión, en las secretarías regionales, el detalle de los bienes por ellos fabricados e importados, así como el detalle de los servicios por ellos prestados, gravados con dicho impuesto de acuerdo al formato establecido por el SRI	55
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS -SRI-		SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS:	
NAC-DGER2008-1037 Deróganse las resoluciones Nos. NAC-DGER2008-0443, NAC-DGER2008-0444 y NAC-DGER2008-0445, publicadas en el Registro Oficial No. 327 de 30 de abril del 2008	52	08.DSC.001 Establécese como principal de esta Superintendencia y como lugar para el Despacho del Superintendente la ciudad de Guayaquil	56

52 -- Suplemento -- Registro Oficial N° 400 -- Lunes 11 de Agosto del 2008

N° NAC-DGER2008-1037

EL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**Considerando:**

Que mediante Ley N° 41, publicada en el Registro Oficial N° 206 de 2 de diciembre de 1997, se creó el Servicio de Rentas Internas como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito;

Que conforme lo determina el Reglamento Orgánico Funcional del Servicio de Rentas Internas, es facultad del Director General, disponer mediante resolución, el establecimiento de departamentos y áreas administrativas temporales;

Que en ejercicio de la facultad referida en el considerando anterior, el Director General del SRI mediante Resolución N° NAC-DGER2008-0443 de 9 de abril del 2008, creó -con el carácter de temporal- la estructura interna de la Dirección Nacional de Desarrollo Tecnológico, conformado por los siguientes Departamentos y Áreas: Departamento de Operaciones, conformado por el "Centro de Cómputo" y "Área de Soporte Usuarios"; Departamento de Planificación y Soporte, conformado por las áreas de "Diseño", "Arquitectura" y "Control de Calidad (QA)"; Departamento de "Seguridad Electrónica y Redes" y, Departamento de "Desarrollo e Implementación" conformado por el área de "Desarrollo" y área de "Bussines Intelligence y Soluciones Regionales", con el fin de que ejerzan funciones específicas necesarias para la Administración Tributaria;

Que en ejercicio de la facultad referida en el considerado segundo de la presente resolución, el Director General, mediante Resolución N° NAC-DGER2008-0444 de 9 de abril del 2008, creó -con el carácter de temporal- el Departamento de Seguridad Corporativa, conformado por las áreas de "Programación y Normativa" y, de "Evaluación de Seguridades Corporativas", con el fin de que ejerzan funciones específicas necesarias para la Administración Tributaria;

Que en ejercicio de la facultad referida en el considerado segundo de la presente resolución, el Director General, mediante Resolución N° NAC-DGER2008-0445 de 9 de abril del 2008, creó -con el carácter de temporal- el "Centro de Capacitación Tributaria y Fiscal", con el fin de que ejerzan funciones específicas necesarias para la Administración Tributaria;

Que con la última reforma al Texto Sustitutivo del Reglamento Orgánico Funcional del SRI, aprobada por el Directorio del Servicio de Rentas Internas mediante Resolución N° DSRI-011-2008 de 2 de julio del 2008 se crearon unidades administrativas y se redefinieron funciones, generando la necesidad de dar de baja los departamentos y unidades temporales señalados en los considerandos anteriores;

Que el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas establece que el Director General expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración;

Que para el cumplimiento de sus funciones es necesario que la Administración Tributaria mantenga una normativa clara y acorde con el resto de disposiciones legales que regulan su accionar; y,

En uso de las atribuciones establecidas en la ley,

Resuelve:

Art. 1.- Derogar las Resoluciones N° NAC-DGER2008-0443, NAC-DGER2008-0444 y NAC-DGER2008-0445, publicadas en el Registro Oficial N° 327 de 30 de abril del 2008.

Art. 2.- La presente resolución, entrará en vigencia a partir de la presente fecha, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial.

Comuníquese y publíquese.-

Dictó, y firmó la resolución que antecede, Carlos Marx Carrasco V., Director General del Servicio de Rentas Internas, en Quito D. M., a 29 de julio del 2008.- Lo certifico.-

f.) Dra. Alba Molina, Secretaria General del Servicio de Rentas Internas.

N° NAC-DGER2008-1040

EL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**Considerando:**

Que el artículo 7 del Código Tributario y el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas facultan al Director General del Servicio de Rentas Internas expedir, mediante resoluciones, disposiciones generales y obligatorias necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias, así como para la armonía de su administración;

Que el cuarto numeral del literal b) del artículo 63 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno constituye en agentes de retención del impuesto al valor agregado a los exportadores por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como de bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos, empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten;

Que el artículo 136 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que "...No se realizarán retenciones de IVA a las entidades del sector público, a las compañías de aviación, agencias de viaje en la venta de pasajes aéreos, a contribuyentes especiales ni a distribuidores de combustible derivados de petróleo...";

Que la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en su artículo 57 señala que "Las personas naturales y sociedades exportadoras que hayan pagado y retenido el

IVA en la adquisición de bienes que exporten, tienen derecho a crédito tributario por dichos pagos. Igual derecho tendrán por el impuesto pagado en la adquisición de materias primas, insumos y servicios utilizados en los productos elaborados y exportados por el fabricante. Una vez realizada la exportación, el contribuyente solicitará al Servicio de Rentas Internas la devolución correspondiente acompañando copia de los respectivos documentos de exportación...";

Que el artículo 72 del referido cuerpo legal dispone que *"Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días..."* estableciendo además que *"...El exportador deberá registrarse, previa a su solicitud de devolución, en el Servicio de Rentas Internas y éste deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo que deberá acompañar las copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado...";*

Que, mediante Resolución N° 00032, publicada en el Registro Oficial N° 27 de 29 de febrero del año 2000, se establecieron ciertas normas para la devolución de IVA a los exportadores;

Que, el numeral 14 del Art. 344 del Código Tributario considera como defraudación tributaria a la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos;

Que, el artículo 73 del Código Tributario señala que la actuación de la Administración Tributaria deberá desarrollarse con apego a los principios de simplificación, celeridad y eficacia; y,

En uso de las atribuciones que le otorga la ley,

Resuelve:

Instaurar **EL PROCESO SIMPLIFICADO PARA DEVOLUCION DE IVA A EXPORTADORES**

Art. 1.- Para efectos de la obtención de la devolución de IVA, el exportador deberá cumplir el siguiente trámite:

1. Estar registrado en el Servicio de Rentas Internas, para lo cual en forma automática se verificará la información respecto de exportaciones.
2. Debe haber presentado la declaración de IVA y el anexo correspondiente del periodo solicitado.
3. Previo al ingreso de la solicitud de devolución de IVA, que deberá presentarse por escrito en el formato adjunto a la presente resolución (Anexo 1), se deberá pasar por el proceso de prevalidación, el mismo que será ejecutado en las ventanillas del Servicio de Rentas Internas donde se presenta la solicitud de devolución.
4. Una vez ejecutado el proceso de prevalidación, se podrá ingresar la solicitud firmada a la que se adjuntarán los siguientes documentos:
 - a. Listado impreso y en medio magnético de los comprobantes de venta que sustenten crédito tributario, de conformidad a las siguientes condiciones:
 - Para solicitudes de periodos anteriores a enero del 2008, dichos comprobantes deben corresponder a adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten, es decir a los costos de producción (Art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo vigente hasta el 31 de diciembre del 2007).

• Para solicitudes de periodos a partir de enero del 2008, los comprobantes deben corresponder a compras locales o importaciones de bienes que se exporten así como bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten (Art. 72 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, reformado por el Art. 127 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador -R.O. 242-3S, 29-XII-2007-).

Este listado deberá elaborarse en formato Excel de acuerdo al siguiente detalle:

RUC del proveedor	Apellidos y nombres completos, denominación o razón social del proveedor	Fecha de emisión del comprobante de venta	N° de comprobante de venta	Base Imponible.	IVA	Especificar si se trata de activo fijo.

Al pie del cuadro que contiene la información detallada se debe incluir la siguiente leyenda: *"Certifico que la información detallada en este listado corresponde a los datos registrados en los comprobantes de venta originales y los valores objeto de la presente petición no han sido ni serán utilizados como crédito tributario ni incluidos en el precio de venta del bien exportado."*

Firma Representante Legal Firma Contador

b. En el caso de solicitar devolución de IVA de activos fijos se debe adjuntar:

- Certificado firmado por el representante legal y contador en el que se indique el método de

depreciación aplicado y la cuenta en que se activaron los activos fijos adquiridos en el mes solicitado.

- Copias certificadas de los asientos de diario donde se contabilizó la compra del activo fijo cuyo IVA se solicita.
- Copias certificadas del libro mayor donde se registran las depreciaciones aplicadas a los activos fijos adquiridos en el mes solicitado.
- Copias certificadas de las facturas y documentos de importación que sustenten los comprobantes detallados en el listado (sello y firma original del contador o representante legal).

54 -- Suplemento -- Registro Oficial N° 400 -- Lunes 11 de Agosto del 2008

Art. 2.- Los datos consignados por el solicitante en la respectiva solicitud de devolución de IVA serán vinculantes a efectos de la responsabilidad civil o penal en que pueda incurrir el solicitante en el caso de información inexacta o falsa que induzca a error o engaño a la Administración Tributaria.

Art. 3.- Derogar la Resolución N° 00032, publicada en el Registro Oficial N° 27 de 29 de febrero del 2000.

Disposición Final.- La presente resolución entrará en vigencia a partir del día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial.

Dada en la ciudad de San Francisco de Quito, Distrito Metropolitano, a 30 de julio del 2008.

Comuníquese y publíquese.

Proveyó y firmó la resolución que antecede el Econ. Carlos Marx Carrasco V., Director General del Servicio de Rentas Internas, en la ciudad de San Francisco de Quito D. M., a 30 de julio del 2008.- Lo certifico.

f.) Dra. Alba Molina P., Secretaria General del Servicio de Rentas Internas.

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS AREA DE DEVOLUCIONES DE IVA
SOLICITUD DE DEVOLUCION DEL IVA SECTOR EXPORTADOR

..... de del 20.....
(ciudad) (día) (mes) (año)

Señor
DIRECTOR REGIONAL/ PROVINCIAL/JEFE ZONAL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
Presente.

Yo, con cédula de ciudadanía, identidad o pasaporte No en mi calidad de representante legal de con RUC N° domicilio tributario en la ciudad de calle principal N° edificio piso oficina intersección o en el período de a del año (que es ciclo productivo de la empresa desde las compras hasta la exportación), realicé compras e importaciones de bienes necesarios para la producción de bienes exportables, que me conceden el derecho a la devolución de este impuesto, de conformidad con el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, los cuales no han sido ni serán utilizados como crédito tributario y están contenidos en la declaración de IVA y anexos siguientes:

Adhesivo Declaración de IVA N°:

Talón de Anexo de IVA o Transaccional N°:

Los valores sobre los cuales solicito se liquide el IVA a ser devuelto son los siguientes:

CONCEPTO	Valor Base Imponible USD	Valor IVA Pagado USD
Valor FOB Exportaciones.		
VALOR SOLICITADO Documentos que sustentan costos de producción (y comercialización para periodos 2008).		

Con pleno conocimiento de las responsabilidades en que podría incurrir por simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño, declaro que todos los valores aquí detallados, así como la declaración de IVA, anexo transaccional y demás documentos que adjunto, están debidamente sustentados en libros contables.

Con estos antecedentes solicito se realice la devolución a través de:

- 1) Nota de crédito.
- 2) Acreditación en cuenta (únicamente si está a nombre de la empresa o si es persona natural y es titular)
- N° cuenta ahorros
 corriente Institución Financiera

Solicito que las notificaciones respecto de mi solicitud sean efectuadas en:

- Oficinas del Servicio de Rentas Internas (principales en cada ciudad) ()
- Dirección ()

¹ Para periodos 2008 considerar que la LORTI permite incluir bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes que se exporten.

Ciudad	Calle principal	Nº.	Intersección	Edificio	Piso	Oficina
Referencias de ubicación			Fax	Teléfono		E-mail

Atentamente,

.....
(firma del Representante)
(sello)

Nota: Adjunto la documentación descrita en el Reporte de Prevalidación, formando parte integrante de la presente solicitud.

Nombre de la persona a quien se puede pedir aclaraciones de la información proporcionada:.....
Teléfonos:..... fax:..... e-mail:.....

N° NAC-DGER2008-1041

EL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Considerando:

Que el Art. 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, reformada por el Art. 132 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial N° 242 de 29 de diciembre del 2007, establece que los fabricantes e importadores de bienes gravados con ICE notificarán al Servicio de Rentas Internas los precios de venta al público sugeridos para los productos elaborados o importados por ellos;

Que el artículo 187 del Reglamento para Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno señala que los fabricantes e importadores de bienes y quienes presten servicios, sujetos al Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) remitirán en forma mensual, un informe acerca de sus ventas en los medios, forma, plazo y contenido que defina el Servicio de Rentas Internas;

Que de conformidad con la Disposición Transitoria Séptima del mencionado reglamento, los fabricantes e importadores de bienes y quienes presten servicios sujetos al ICE, excepto los de vehículos de transporte terrestre sujetos al impuesto, deberán presentar el informe mensual correspondiente de los productos y servicios sujetos al ICE al que hace referencia este reglamento, a partir del 2008, en las condiciones y plazos de presentación que establezca el SRI y que para el caso de vehículos de transporte terrestre sujetos al impuesto, se entenderá como presentada esta información, cuando se presente la relacionada a matriculación vehicular;

Que para una adecuada aplicación del Art. 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y para definir los medios, forma y plazo señalados en el Art. 187 del Reglamento para la Aplicación de la mencionada ley, la Administración Tributaria requiere que los fabricantes e importadores de bienes y los prestadores de servicios gravados con ICE presenten la información detallada en la presente resolución;

Que el numeral 3 del Art. 96 del Código Orgánico Tributario señala que son deberes formales de los contribuyentes o responsables el exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias;

Que el artículo 20 de la Ley N° 041 de Creación del Servicio de Rentas Internas establece que las entidades del sector público, las sociedades, las organizaciones privadas y las personas naturales estarán obligadas a proporcionar al Servicio de Rentas Internas toda la información que requiere para el cumplimiento de sus labores de determinación, recaudación y control tributario;

Que el artículo 7 del Código Orgánico Tributario, establece que el Director General del Servicio de Rentas Internas dictará circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración; y,

En uso de sus facultades legales,

Resuelve:

Artículo 1.- Los fabricantes e importadores de bienes, excepto los de vehículos de transporte terrestre sujetos al Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), y los prestadores de servicios gravados con dicho impuesto, deben presentar por única ocasión, en las secretarías regionales del Servicio de Rentas Internas (SRI) a nivel nacional, el detalle de los bienes por ellos fabricados e importados, así como el detalle de los servicios por ellos prestados -según corresponda- gravados con dicho impuesto, de acuerdo al formato que se describe en la ficha técnica que se encuentra disponible en la página Web del SRI (<http://www.sri.gov.ec/>).

Artículo 2.- Los plazos máximos para la presentación de esta información son los siguientes, de acuerdo al noveno dígito del Registro Unico de Contribuyentes (RUC) de los fabricantes nacionales, importadores o prestadores de servicios, según corresponda:

REGISTRO OFICIAL™

Administración del Sr. Ec. Rafael Correa Delgado
Presidente Constitucional de la República

Año II -- Quito, Jueves 18 de Diciembre del 2008 -- Nº 491

"Registro Oficial"
es marca registrada del
Tribunal Constitucional
de la República del Ecuador.

SUPLEMENTO

SUMARIO:

LEXIS S.A.

Págs.

Págs.

FUNCION EJECUTIVA

ACUERDOS:

MINISTERIO DE INCLUSION ECONOMICA Y SOCIAL:

- 32 Apruébase el estatuto y concédese personería jurídica a la "Fundación Minadores de Sueños", con domicilio en la ciudad de Quito, provincia de Pichincha 2

MINISTERIO DE FINANZAS:

- 410 Expídense las directrices que constan en los anexos 1 y 2, que servirán como guía para que las entidades que conforman el Gobierno Central, descentralizadas y autónomas del ámbito del sector público (Art. 2 Ley de Presupuestos), ejecuten la clausura del Presupuesto de conformidad a la norma 2.6.1 y el cierre contable del ejercicio fiscal 2008 según lo dispuesto con la Norma Técnica de Contabilidad Gubernamental No. 3.2.17 Cierre de Cuentas, para generar el asiento de apertura para el siguiente ejercicio fiscal 3

RESOLUCIONES:

MINISTERIO DE INDUSTRIAS Y COMPETITIVIDAD

CONSEJO NACIONAL DE LA CALIDAD:

- 003-2008 Inclúyense varios productos en el Anexo 1 ("Lista de productos sujetos a control") de la Resolución 001-2008 del CONCAL 11

MINISTERIO DE JUSTICIA Y DERECHOS HUMANOS

UNIDAD DE COORDINACION PARA LA REFORMA DE LA ADMINISTRACION DE JUSTICIA EN EL ECUADOR "PROJUSTICIA":

- PJ-DE-013-08 Expídense el Estatuto Orgánico de Gestión Organizacional por Procesos 15

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS:

- NAC-DGER2008-1467 Modifícanse los valores de la tabla vigente para el ejercicio económico 2008, conforme el Art. 36 de la

2 - Suplemento - Registro Oficial N° 491 - Jueves 18 de Diciembre del 2008

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en base a la variación anual del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana, para la liquidación del Impuesto a la Renta de las personas naturales y sucesiones indivisas correspondiente al ejercicio económico 2009	22
NAC-DGER2008-1482 Expídese la Tabla de Valores Unitarios Referenciales para el cálculo de la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE, de bebidas alcohólicas de elaboración nacional excepto la cerveza, vigentes de enero a diciembre del año 2009	23
ORDENANZAS MUNICIPALES:	
- Cantón Ríoverde: Que regula el proceso de adjudicación y venta de terrenos municipales ubicados en la zona urbana y zonas de expansión urbana del cantón ...	24
- Gobierno Municipal de Gonzalo Pizarro: Que reglamenta la gestión integral de los residuos sólidos	28

del Título XXIX, Libro I del Código Civil, que entre sus objetivos o fines tengan acciones a favor de niñas y adolescentes;

Que, mediante informes técnico y jurídico No. 0032 del 3 de junio del 2004, la Trabajadora Social y el abogado del Subproceso de Atención a la Niñez y Adolescencia en su orden, emitieron informes favorables para que se conceda personería jurídica;

Que, la "FUNDACION MINADORES DE SUEÑOS", con domicilio en la ciudad de Quito, provincia de Pichincha, ha presentado la documentación para que se apruebe el Estatuto, la misma que cumple con los requisitos establecidos en el Acuerdo No. 3054 de 30 de agosto del 2002, publicado en el Registro Oficial No. 660 de 11 de septiembre del 2002; y,

En ejercicio de las facultades legales concedidas en el Art. 55 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo,

Acuerda:

Art. 1.- Aprobar el estatuto y conceder personería jurídica a "FUNDACION MINADORES DE SUEÑOS", con domicilio en la ciudad de Quito, provincia de Pichincha.

Art. 2.- Registrar en calidad de socios fundadores a las siguientes personas:

NOMBRES			
CISNEROS	SANCHEZ	ALBA	
MARGARITA			171176792-9
CISNEROS	SANCHEZ	CONSTANSA	
SOLEDAD			171041799-7
RUALES	CHUQUIMARCA		
LOURDES	DEL PILAR		170904511-4
NYFFELER	MARCO		172101104-5

Art. 3.- Disponer que la "FUNDACION MINADORES DE SUEÑOS", ponga en conocimiento del Ministerio de Bienestar Social, la nómina de la directiva designada una vez adquirida la personería jurídica y las que se sucedan, en el plazo de quince días posteriores a la fecha de elección, para el registro respectivo de la documentación presentada.

Art. 4.- Reconocer a la asamblea general de socios como la máxima autoridad y organismo competente para resolver los problemas internos de la "FUNDACION MINADORES DE SUEÑOS", con domicilio en la ciudad de Quito, provincia de Pichincha.

Art. 5.- La solución de los conflictos que se presentaren al interior de la "FUNDACION MINADORES DE SUEÑOS", con domicilio en la ciudad de Quito, provincia de Pichincha y de esta con otras, se someterá a las disposiciones de la Ley de Arbitraje y Mediación, publicada en el Registro Oficial No. 145 de septiembre 4 de 1997, o a la justicia ordinaria.

Dado en Quito, a 3 de junio del 2004.

f.) Dr. Carlos Iglesias Delgado, Director Técnico de Gestión y Atención a la Población Vulnerable y Menos Protegida.

No. 32

Carlos Iglesias Delgado
DIRECTOR TECNICO DE
GESTION Y ATENCION A LA POBLACION
VULNERABLE Y MENOS PROTEGIDA

Considerando:

Que, de conformidad con lo prescrito en el numeral 19 de la Constitución Política de la República, el Estado Ecuatoriano reconoce y garantiza a los ciudadanos el derecho a la libre asociación con fines pacíficos;

Que, según el Art. 584 del Código Civil corresponde al Presidente de la República aprobar a las personas jurídicas que se constituyen de conformidad con las normas del Título XXIX, Libro I del citado cuerpo legal;

Que, de conformidad con el literal I) del Art. 16 del Decreto Ejecutivo 2428, de marzo 18 del 2002, el Presidente Constitucional de la República, organizó la Función Ejecutiva, subsistiendo el Ministerio de Bienestar Social;

Que, mediante Acuerdo Ministerial No. 2545 del 17 de mayo del 2004, el señor Ministro de Bienestar Social delega al señor Director Técnico de Atención a la Población Vulnerable y Menos Protegida, entre otras atribuciones, la de otorgar personería jurídica a las organizaciones de derecho privado sin fines de lucro sujetas a las disposiciones

22 -- Suplemento -- Registro Oficial N° 491 -- Jueves 18 de Diciembre del 2008

- | | |
|---|--|
| 2. Reformas presupuestarias. | 10. Registros contables de los ingresos. |
| 3. POA institucional consolidado. | 11. Informes de liquidaciones de cuentas por cobrar. |
| 4. Informe de ejecución presupuestaria. | 12. Plan periódico de caja. |
| 5. Certificaciones presupuestarias. | 13. Retenciones y aportaciones al IESS. |
| 6. Cédulas presupuestarias. | 14. Administración y custodia de documentos financieros. |
| 7. Programa Anual de Caja. | 15. Declaración, liquidación, pago de impuestos y demás obligaciones al SRI. |
| 8. Programa Periódico de Caja. | 16. Registro y custodia de garantías y valores. |
| 9. Informe de Control Previo al compromiso. | 17. Plan periódico anual de caja. |
| 10. Distributivo de las Remuneración Mensual Unificada. | 18. Traslucencias. |
| 11. Liquidaciones presupuestarias. | |

Contabilidad

1. Registros contables.
2. Informes financieros.
3. Informes de análisis financiero.
4. Estados financieros y notas aclaratorias.
5. Conciliaciones bancarias.
6. Inventario de bienes muebles e inmuebles valorados.
7. Inventarios de bienes sujetos a control administrativo, valorados.
8. Inventarios de existencias de consumo, valorados.
9. Roles de pago.
10. Informe de Control Previo al devengado.
11. Informe de Control Previo al compromiso, referente a contratación pública y consultoría.
12. Liquidaciones de haberes por cesación de funciones y jubilaciones patronales.
13. Liquidación de viáticos y movilización.
14. Informes de liquidaciones de cuentas por pagar.
15. Informe de baja de bienes muebles.

Administración de Caja

1. Informes de garantías y valores.
2. Informe del flujo de caja.
3. Informes de pagos a terceros.
4. Informes de transferencias realizadas.
5. Informes de recaudaciones.
6. Informes de administración de especies valoradas.
7. Registro del Libro Bancos y saldos bancarios.
8. Informe de Control Previo al pago.
9. Informe de declaración y recuperación del IVA e impuesto a la renta.

Disposición General

Primera: Projusticia, conforme lo establecido en su misión y objetivos, en su planificación estratégica y los dispuesto en el Decreto Ejecutivo N° 883, podrá ajustar, incorporar o eliminar productos o servicios de acuerdo a los requerimientos institucionales.

La presente resolución entrará en vigencia desde la fecha de su aprobación, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial.

Dado en Quito, Distrito Metropolitano, a los cinco días del mes de diciembre del 2008.

f) Abg. Ana Karina Peralta Velásquez, Directora Ejecutiva de la Unidad de Coordinación para la Reforma de la Administración de Justicia en el Ecuador "Projusticia".

No. NAC-DGER2008-1467

**EL DIRECTOR GENERAL (E)
DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

Considerando:

Que, de conformidad con el literal a) del Art. 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, los rangos de la tabla establecida -en el mismo literal- para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales y de las sucesiones indivisas serán actualizados conforme la variación anual del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana dictado por el INEC al 30 de Noviembre de cada año, ajuste que incluirá la modificación del impuesto sobre la fracción básica de cada rango. La tabla así actualizada tendrá vigencia para el año siguiente;

Que, de conformidad con el literal d) del Art. 36 ibídem, los rangos de la tabla establecida -en el mismo literal- para liquidar el impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, serán actualizados conforme la variación anual del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana dictado por el INEC al 30 de

Suplemento -- Registro Oficial N° 491 -- Jueves 18 de Diciembre del 2008 -- 23

noviembre de cada año, ajuste que incluirá la modificación del impuesto sobre la fracción básica de cada rango. La tabla así actualizada tendrá vigencia para el año siguiente;

Que, el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC) es el organismo técnico que tiene a su cargo la preparación y difusión del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana;

Que, de conformidad con el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, el Director General del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias; y,

En uso de las facultades legales,

Resuelve:

Art. 1.- Para la liquidación del impuesto a la renta de las personas naturales y sucesiones indivisas correspondiente al ejercicio económico 2009, modifícanse los valores de la tabla vigente para el ejercicio económico 2008, conforme el Art. 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en base a la variación anual del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana dictado por el INEC al 30 de noviembre del 2008.

Art. 2.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior, los rangos de la tabla prevista en el literal a) del Art. 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno serán los siguientes, mismos que registrarán para los ingresos percibidos por personas naturales y sucesiones indivisas, a partir del 1 de enero del 2009:

Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Imp. Fracción Excedente
-	8,570	-	0%
8,570	10,910	0	5%
10,910	13,640	117	10%
13,640	16,370	390	12%
16,370	32,740	718	15%
32,740	49,110	3,173	20%
49,110	65,480	6,447	25%
65,480	87,300	10,540	30%
87,300	En adelante	17,086	35%

Art. 3.- Para la liquidación del impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones correspondiente al ejercicio económico 2009, modifícanse los valores de la tabla vigente para el ejercicio económico 2008, conforme el Art. 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en base a la variación anual del Índice de Precios al Consumidor de Área Urbana dictado por el INEC al 30 de noviembre del 2008.

Art. 4.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior, los rangos de la tabla prevista en el literal d) del Art. 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno serán los siguientes, mismos que registrarán para los ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, a partir del 1 de enero del 2009:

Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto Fracción Básica	% Imp. Fracción Excedente
-	54,570	-	0%
54,570	109,140	0	5%
109,140	218,280	2,729	10%
218,280	327,420	13,643	15%
327,420	436,560	30,014	20%
436,560	545,700	51,842	25%
545,700	654,840	79,127	30%
654,840	En adelante	111,869	35%

Art. 5.- La presente resolución entrará en vigencia a partir del 1 de enero del 2009, sin perjuicio de su publicación en el Registro Oficial.

Comuníquese y publíquese.

Dictó y firmó la resolución que antecede, el Dr. Carlos León Acosta, Director General (E) del Servicio de Rentas Internas, en la ciudad de Quito, a 9 de diciembre del 2008.

Lo certifico.

f) Dra. Alba Molina P., Secretaria General, Servicio de Rentas Internas.

No. NAC-DGER2008-1482

**EL DIRECTOR GENERAL DEL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

Considerando:

Que, según lo dispuesto en el inciso primero del artículo 76 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario, la base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados, se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas. A esta base imponible se aplicarán las tarifas advalórem que se establecen en dicha ley;

Que de acuerdo a lo establecido en el sexto inciso ibídem, para las bebidas alcohólicas de elaboración nacional excepto la cerveza, la base imponible por unidad de expendio y únicamente para el cálculo del ICE, constituirá el "valor unitario referencial", que se determinará multiplicando el valor referencial en dólares de los Estados Unidos de América por litro de alcohol absoluto que corresponda a la categoría del producto, establecido mediante resolución de carácter general emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas, por el volumen real expresado en litros y multiplicado por el grado alcohólico expresado en la escala Gay Lussac, que conste en el registro sanitario otorgado al producto, dividido para cien;

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

La Universidad Andina Simón Bolívar es una institución académica de nuevo tipo, creada para afrontar los desafíos del siglo XXI. Como centro de excelencia, se dedica a la investigación, la enseñanza y la prestación de servicios para la transmisión de conocimientos científicos y tecnológicos.

La Universidad es un centro académico abierto a la cooperación internacional, tiene como eje fundamental de trabajo la reflexión sobre América Andina, su historia, su cultura, su desarrollo científico y tecnológico, su proceso de integración, y el papel de la Subregión en Sudamérica, América Latina y el mundo.

La Universidad Andina Simón Bolívar es una institución de la Comunidad Andina (CAN). Como tal forma parte del Sistema Andino de Integración. Fue creada en 1985 por el Parlamento Andino. Además de su carácter de institución académica autónoma, goza del estatus de organismo de derecho público internacional. Tiene sedes académicas en Sucre (Bolivia), Quito (Ecuador), sedes locales en La Paz y Santa Cruz (Bolivia), y oficinas en Bogotá (Colombia) y Lima (Perú). La Universidad tiene especial relación con los países de la UNASUR.

La Universidad Andina Simón Bolívar se estableció en Ecuador en 1992. En ese año la Universidad suscribió un convenio de sede con el gobierno del Ecuador, representado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, que ratifica su carácter de organismo académico internacional. En 1997, el Congreso de la República del Ecuador, mediante ley, la incorporó al sistema de educación superior del Ecuador, y la Constitución de 1998 reconoció su estatus jurídico, ratificado posteriormente por la legislación ecuatoriana vigente. Es la primera universidad del Ecuador en recibir un certificado internacional de calidad y excelencia.

La Sede Ecuador realiza actividades, con alcance nacional e internacional, dirigidas a la Comunidad Andina, América Latina y otros ámbitos del mundo, en el marco de áreas y programas de Letras, Estudios Culturales, Comunicación, Derecho, Relaciones Internacionales, Integración y Comercio, Estudios Latinoamericanos, Historia, Estudios sobre Democracia, Educación, Adolescencia, Salud y Medicinas Tradicionales, Medio Ambiente, Derechos Humanos, Migraciones, Gestión Pública, Dirección de Empresas, Economía y Finanzas, Estudios Agrarios, Estudios Interculturales, Indígenas y Afroecuatorianos.

Últimos títulos de la Serie Magíster

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador

- 127** Juan Francisco Terán Sunca, LA TRANSMISIÓN DEL RIESGO EN LA COMPRAVENTA INTERNACIONAL DE MERCADERÍAS
- 128** Gabriela Michelena, FRANCISCO GRANIZO, POETA DE LOS DESCUENTROS
- 129** Denisse Rodríguez, LA BANCA DE DESARROLLO EN AMÉRICA LATINA: ¿es posible su reformulación?
- 130** Andrés Luna Montalvo, ÍDOLOS DEPORTIVOS Y FANS EN INTERNET
- 131** Daniel Gudiño Pérez, LA CONSTRUCCIÓN DE UN TANGRAM POLÍTICO: Ecuador y la lista negra del GAFI
- 132** Melissa Núñez Pacheco, LOS CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS: LA MERCADERÍA. Controversias y soluciones
- 133** Guillermo Cordero, LA NOVELA POLICIAL EN ECUADOR
- 134** Gustavo Medinaceli, LA APLICACIÓN DIRECTA DE LA CONSTITUCIÓN
- 135** Gonzalo Ordóñez, LA NARRATIVA DEL AMOR Y LA INTIMIDAD EN UNA SERIE DE TELEVISIÓN
- 136** Rodrigo Silva Tapia, EL MODELO NEOLIBERAL Y EL SERVICIO DE TELEFONÍA MÓVIL EN ECUADOR
- 137** Rocío Nasimba Loachamín, LA POLÍTICA DE INMIGRACIÓN EN EL GOBIERNO DE RAFAEL CORREA: entre el deber ser y el ser
- 138** Alonso Llanos, GESTIÓN DEL ESPECTRO RADIOELÉCTRICO EN ECUADOR: nueva modalidad para radiodifusión y televisión abierta
- 139** Gustavo Prieto, EL TRATO JUSTO Y EQUITATIVO EN EL DERECHO INTERNACIONAL DE INVERSIONES
- 140** Luisa Paola Sanabria Torres, REPARAR A LA INFANCIA Y ADOLESCENCIA: desafíos del enfoque diferencial de edad en la política pública
- 141** Pamela Aguirre, EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LEGALIDAD Y LA FACULTAD NORMATIVA DEL SRI

Esta investigación busca determinar cuál es el límite que el principio constitucional tributario de legalidad impone a la administración tributaria en el ejercicio de la facultad normativa. Interrogante que se resuelve mediante el análisis de las implicaciones del principio constitucional de legalidad enmarcadas en el contexto constitucional actual y de las transformaciones que este sufre a raíz de la vigencia del «Estado constitucional de derechos y justicia» en Ecuador.

Estudia el contenido del principio de legalidad –pilar básico del derecho tributario– en sus concepciones formal y material, e indaga cómo opera este en las correspondientes esferas de la democracia. Recurre a un análisis crítico de la función que despliega el Servicio de Rentas Internas (SRI) en el ejercicio de la facultad normativa consagrada en la ley, para buscar el equilibrio entre los derechos constitucionales de los contribuyentes y los intereses estatales de recaudación. Así, se establece la naturaleza de los actos emitidos por la administración tributaria, la necesidad de la facultad normativa y, sobre todo, la existencia de ciertos conceptos y situaciones que hacen imprescindible el ejercicio de dicha potestad.

Como análisis práctico, la autora realiza el examen de legalidad a ciertos actos normativos emitidos por el SRI bajo la vigencia de la Constitución de 2008, con lo cual se justifica la necesidad de esta facultad; pero, también, se ponen de manifiesto los excesos en los que incurre esta institución bajo pretexto del ejercicio de dicha competencia.



Pamela Aguirre (Cuenca, 1985) es Abogada por la Universidad del Azuay, en donde obtuvo el Premio Honorato Vásquez como mejor egresada de su promoción, en 2007. Tiene un Diploma Superior en Derecho, con mención en Derecho Constitucional (2010), es Magíster en Derecho, con mención en Derecho Tributario (2010), y candidata doctoral en Derecho, por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito (UASB-E). Es Máster en Argumentación Jurídica (2013) por la Universidad de Alicante. Actualmente, se desempeña como secretaria técnica jurisdiccional de la Corte Constitucional del Ecuador, y profesora del Área de Derecho de la UASB-E, y de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

ISBN: 978-9978-84-681-0



9789978846810