

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede – Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría Internacional en Derecho

Mención Derecho Tributario

Evolución de los principios de legalidad y reserva de ley tributarios en el
constitucionalismo ecuatoriano

Tatiana Genoveva Peña Toledo

2009

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

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

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

.....

Tatiana Peña Toledo

Quito, 31 de octubre del 2009

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede – Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría Internacional en Derecho

Mención Derecho Tributario

Evolución de los principios de legalidad y de reserva de ley tributarios en el
constitucionalismo ecuatoriano

Tatiana Genoveva Peña Toledo

Tutor: César Montaña Galarza

Tesis realizada en Quito

2009

RESUMEN

El presente trabajo investigativo, está orientado al estudio de la evolución del principio de legalidad y el principio de reserva de ley tributario, dentro del constitucionalismo ecuatoriano, para lo cual me he apoyado en las diecinueve Constituciones del Ecuador, que van desde el año de 1830 hasta la vigente, 2008.

Antes de iniciar el estudio sobre la evolución de estos dos principios de legalidad y de reserva de ley, se ha creído conveniente definirlos para determinar diferencias y similitudes entre ellos, tomando en cuenta que muchos doctrinarios han establecido que al hablar sobre el principio de legalidad y de reserva de ley no existe diferencia alguna.

También se ha realizado el estudio concerniente a la evolución del principio de legalidad tributario y el de reserva de ley (1830-1979), no se ha visto la necesidad de hacerlo de Constitución en Constitución, porque sus disposiciones eran exactamente iguales, sino se ha elaborado en base a los cambios significativos que tuvieron las constituciones sobre el contenido de los principios.

Además, se ha efectuado un cuadro de todas las constituciones del Ecuador con los puntos que a mi criterio son los más importantes sobre el régimen tributario; y particularmente sobre los referidos principios.

Para terminar, se ha resaltado las diferencias existentes entre la Constitución de 1998 con la de 2008, en cuanto a los principios de legalidad y de reserva de ley.

AGRADECIMIENTO

A la Universidad Andina Simón Bolívar, Área de Derecho, a sus Autoridades, Docentes y Administrativos. Especialmente al Dr. César Montaña Galarza, por sus valiosos conocimientos y aporte generoso para la culminación de la Maestría Internacional de Derecho.

A todos mis familiares y amigos, por su apoyo incondicional para la consecución de mis objetivos.

DEDICATORIA

Para mi madre Albita Lucía, mi hermana Carola,
mis abuelitos José María y Mélida María,
artífices de mi superación.

Tatiana Genoveva

ÍNDICE

| | Pág. |
|---|-----------|
| Introducción..... | 09 |
| CAPÍTULO I..... | 11 |
| PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA | |
| 1.1. Principio de Legalidad Tributario en el Derecho Constitucional | |
| 1.2. Principio de Legalidad y Principio de Reserva de Ley | |
| 1.2.1 Principio de Legalidad Tributario | |
| 1.2.2 Principio de Reserva de Ley Tributario | |
| 1.3. Diferencias entre el Principio de Legalidad y el Principio de Reserva de Ley Tributario | |
| 1.4. Similitud sobre el Principio de Legalidad y el Principio de Reserva de Ley Tributario | |
| CAPÍTULO II..... | 30 |
| EVOLUCIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY TRIBUTARIOS EN EL CONSTITUCIONALISMO ECUATORIANO | |
| 2.1. Evolución de los principios de legalidad y de reserva de ley tributarios en el constitucionalismo ecuatoriano | |
| 2.2. Cuadro de las constituciones del Ecuador respecto del ámbito tributario | |
| 2.3. Análisis de los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria, según las constituciones de 1998 y 2008. | |

| | |
|----------------------------------|-----------|
| CONCLUSIONES FINALES..... | 63 |
| BIBLIOGRAFÍA | 67 |

“A veces sentimos que lo que hacemos es tan solo una gota en el mar, pero el mar sería menos si le faltara una gota”.

Madre Teresa de Calcuta

INTRODUCCIÓN

Los principios constitucionales son garantías que tienen los ciudadanos dentro de un Estado, con la finalidad de que se haga cumplir sus derechos y obligaciones. A lo largo de la historia del constitucionalismo ecuatoriano, los principios tributarios se han ido incrementando y evolucionando; así mismo algunos principios han permanecido, prevaleciendo y distinguiéndose cada uno de ellos, a pesar de que la sociedad se va desarrollando y por ende las normas que la rigen, son los principios constitucionales de legalidad tributaria y reserva de ley, los cuales han sido la pieza fundamental, el soporte de los demás principios constitucionales tributarios.

Para realizar esta investigación me he apoyado en todas las constituciones que ha tenido el Ecuador, basadas en sus artículos, no solo del principio de legalidad, sino todo lo que enmarca el ámbito tributario, lo que en la actualidad se conoce como régimen tributario; haciendo un estudio descriptivo de los dos principios constitucionales tributarios.

Para lograr este objetivo, lo he estructurado en dos capítulos. En el primero se abordó las diversas posiciones de los doctrinarios para la definición de estos principios, empezando por el principio de legalidad, luego el de reserva de ley, para tener una visión más clara e individualizada determinamos diferencias y similitudes entre ellos. Y en el segundo capítulo, se centra en la evolución de los principios tributarios constitucionales, para lo cual se ha remitido a las constituciones desde 1830 hasta 1979,

haciendo comparaciones entre ellas, luego se realizó un resumen de todas las constituciones del Ecuador, para que sirvan como guía a los lectores del presente trabajo, en el que van a encontrar desde los derechos que tenían y tienen los ecuatorianos para contribuir con los gastos públicos por medio del pago de tributos hasta los fines fiscales y extra fiscales de la tributación. Finalmente, se ha investigado todos los cambios del régimen tributario de las constituciones de 1998 y 2008.

Para terminar este trabajo investigativo se ha realizado un análisis profundo de todos los escenarios posibles, el mismo que se detalla en las conclusiones.

CAPÍTULO I

*Los principios indican sólo la dirección en la que
está situada la regla que hay que encontrar.
Karl Larenz*

PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

1.1 Principio de Legalidad Tributario en el Derecho Constitucional.

El principio de legalidad es considerado uno de los logros más importantes del Estado de Derecho¹, exige que los tributos sólo puedan ser impuestos por el Estado, por medio de una ley, garantizando al ciudadano la confianza en el marco jurídico que se insertan; respetando el principio de reserva de ley en materia tributaria. La legalidad nace con el objetivo de fijar límites a los que tenían el poder, en este caso los monarcas, porque de un inicio ellos disponían a su total conveniencia sobre las finanzas de todos. Este principio tiene como finalidad la seguridad jurídica y la justicia, apoyados de las normas jurídicas para que la Administración se acoja a la normativa existente; y, de esa manera impedir que exista la discrecionalidad por parte de los gobiernos autónomos descentralizados.

El Principio de legalidad constitucional en el ámbito tributario es uno de los más significativos y necesarios que existen, son la base para el desarrollo de todo lo que enmarca el sistema tributario; tiene como característica principal el establecimiento de los tributos con sus elementos esenciales. Demandando que estos sólo puedan ser

¹ Cfr. Sitlaly Torruco Salcedo, “Los Principios Constitucionales Tributarios”, en Miguel de Jesús Alvarado (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005, p. 15.

exigidos por el Estado, lo cual requiere de sacrificios patrimoniales de las personas obligadas a contribuir con la carga pública establecida en la Ley.

Como bien lo menciona el profesor José Vicente Troya, “*El principio de la legalidad no es una limitación del Estado, sino un modo de cómo ejercer la potestad tributaria*”.² En el mismo sentido se pronuncia Spisso al decir que “*el principio de legalidad descansa en la exigencia, propia de la concepción democrática del Estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado*”.³

Es evidente que el principio de legalidad como lo manifiestan los mencionados autores, no se lo puede ver como una limitación del Estado, sino como la potestad que tienen los mismos, y quienes son encargados de hacerlos -Poder Legislativo-, son los verdaderos representantes del pueblo, legitimando sus actuaciones, frente a la creación de los tributos y la imposición hacia los individuos, con el objeto que los tributos que se impongan emerjan del pueblo, y sean basados en la ley.

Así mismo, se puede decir que el principio de legalidad tributario se encuentra introducido en la mayoría de constituciones, por no decirlo en todas, de esta forma se garantiza la legalidad de la aplicación de las normas jurídicas tributarias. “*El principio de legalidad se ubica dentro de los límites del poder impositivo y como condición esencial del Estado constitucional*”.⁴ Es decir, que con el Estado Constitucional lo que se pretende es garantizar la aplicación de todos los principios que se encuentran en la

² José Vicente Troya, “Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez”, Quito, inédito, 2006, pp. 1 - 26.

³ Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1991, p. 192.

⁴ José Osvaldo Casás, *Principios jurídicos de la tributación*, Buenos Aires, ASTREA Y RICARDO DEPALMA, 2003, p. 260.

Carta Magna, para procurar la equidad e igualdad de los derechos y garantías que le pertenecen a cada individuo y a la Administración Tributaria.

Dentro del ámbito tributario el principio de legalidad tiene inmerso la actividad administrativa, por lo que se ha basado en la doctrina del derecho administrativo, el principio de legalidad es considerado como la columna vertebral de la actuación administrativa y por ello puede concebirse como externo al procedimiento, constituyendo simultáneamente la condición esencial para su existencia.⁵ Para garantizar la seguridad jurídica dentro de la Administración Tributaria tiene que regirse obligatoriamente por la legalidad, porque de no hacerlo todos sus actos serían inválidos y se dispondría su anulación.

Para ello el principio de legalidad debe apoyarse en principios como los de certeza e irretroactividad de las normas jurídicas, de razonabilidad, de seguridad jurídica; todos ellos cumplen el rol de apoyo al principio para la obtención de su finalidad. El de certeza impone un orden racional, impidiendo la irretroactividad de las normas con el de razonabilidad; porque no todos los derechos individuales se encuentran dentro de una ley formal, por la finalidad que persigue que es la de preservar el valor de la Justicia.

No se puede entender que el principio de legalidad sea igual o semejante al de reserva de ley, porque son distintos; la legalidad coadyuva a la creación de seguridad jurídica y al respeto de los derechos individuales como colectivos de las personas; en cambio la reserva de ley se encarga únicamente de materias específicas, en este caso de que exista una norma para la aplicación de una obligación tributaria, por ejemplo, los municipios en el Ecuador están facultados actualmente para la creación de

⁵ Roberto Dromi, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Editorial de Ciencia y Cultura Ciudad Argentina, 1998, p. 895.

contribuciones especiales de mejoras, por medio de una ordenanza, es ahí cuando la reserva de ley actúa. Los dos principios poseen finalidades equivalentes, como son las de crear normas jurídicas tributarias para generar ingresos económicos y así cubrir las necesidades públicas.

Así mismo el principio de legalidad es considerado como regla de derecho público, también conocido como el principio “*no taxation without representation*”.⁶ Significa que no puede existir un tributo sin la debida ley originaria del poder legislativo, se convierte en una garantía para el contribuyente, que impide que se le imponga arbitrariamente una carga pública.

El principio de legalidad en nuestro país tiene su debut en la Constitución de 1835, que en el artículo 101 decía: “*Principio de legalidad de los tributos. 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*”.⁷ En esta Constitución uno de los deberes de los ecuatorianos era el de contribuir a los gastos públicos, de no hacerlo quedaban suspendidos los derechos de ciudadanía. La Cámara de Representantes era quien tenía la iniciativa para la creación de las leyes sobre impuestos y contribuciones; y, el Congreso tenía la autoridad competente para establecerlos.

Para Rodrigo Patiño -tributarista nacional- dentro de las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, se refiere que el principio de legalidad “*implica*

⁶ (Rodolfo, Spisso, *Derecho Constitucional Tributario...* 189). La misma frase de acuerdo a lo que señala Osvaldo Soler, “no hay tributo sin representación” la que constituye la chispa inicial de la lucha por la independencia de las colonias inglesas que habría de desembocar en la creación de los Estados Unidos de América, Osvaldo Soler, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2002, p. 103.

⁷ Art. 101, Constitución Política de 1835, Registro Auténtico 1835; 13-AGO-1835.

que todos los elementos esenciales, tanto objetivos como subjetivos, de la relación tributaria, exenciones, exoneraciones, deducciones, sanciones, reclamos y recursos, es decir, los derechos y obligaciones del contribuyente como de la administración tributaria, estarán sometidos imprescindiblemente a normas legales".⁸ De tal consideración se desprende que la ley tributaria actúa como fuente directa de la relación jurídica impositiva, en cambio el principio de legalidad funciona como un principio de doble mano como expone Ricardo Lobo⁹, porque vincula tanto a la Administración Tributaria dentro de recaudación como a los deberes y obligaciones de los contribuyentes en el marco de la ley.

La evolución del principio de legalidad es innegable, con la nueva reestructuración del Estado y eso se debe a que la sociedad va cambiando, "*es una sociedad de riesgo*", debiendo propender a una armonía entre los poderes del Estado. Los intereses sociales por medio de sus derechos se van haciendo realidad, considerando que se debe respetar los derechos de los contribuyentes y el Estado; el deber de contribuir con el gasto público hace que existan mayores responsabilidades hacia ambas partes, así propende a su desarrollo. Es por ello que en la actualidad como bien lo expresa Sebastián Espinosa, en las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario desarrolladas en la ciudad de Cuenca en el 2009, "*nuestro ordenamiento jurídico se circunscribe a la posición flexible del principio de legalidad pues no exige la condición de contar con una norma de rango legal para determinar la existencia de un tributo*"; concluye diciendo, *que el principio de legalidad en materia tributaria*

⁸ Rodrigo Patiño L., *El Nuevo Régimen Constitucional Ecuatoriano, la seguridad jurídica y los derechos de los contribuyentes en sus relaciones con el fisco*, IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Ecuador, Cuenca, Memoria electrónica, 2009, p. 12.

⁹ Ricardo Lobo Torres, "Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado" en Pasquale Pistone, coord., *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar*, Bueno Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998, p. 245.

*atiende predominantemente a la definición clara de los órganos investidos de potestad tributaria y su competencia para crear normas, y no a la determinación de los elementos que componen el tributo.*¹⁰

Como resumen del primer punto abordado, se puede decir que ya no es más cierto que se siga el aforismo “*no hay tributo sin ley que lo establezca*”, sino como ya se ha mencionado, que no todos los tributos requieren de una ley para su creación, modificación extinción o exoneración, que la autoridad competente encargada de hacerlo lo haga en base a la Constitución y a la ley; es ahí donde el principio de legalidad ha sufrido un cambio y una flexibilización al dejar este aspecto a la reserva de ley; como por ejemplo, el caso de las tasas y contribuciones especiales, que nacen de ordenanzas dictadas antes por los gobiernos seccionales autónomos, ahora llamados gobiernos autónomos descentralizados, según lo preveía la misma Constitución de 1998¹¹ y la actual¹², respectivamente; de la misma manera, la actuación de la Administración Tributaria, se ejecutará respetando las normas jurídicas establecidas.

1.2. Principio de Legalidad y Principio de Reserva de Ley.

Antes de indicar cuáles son las diferencias y similitudes entre el principio de legalidad y el de reserva de ley tributarios, debemos hacer referencia de cada uno de

¹⁰ Sebastián Espinoza, *La revisión constitucional y jurisdiccional de los actos normativos a la luz de la potestad tributaria conferida por la Carta Política a distintos órganos estatales*, IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Ecuador, Cuenca, Memoria electrónica, 2009

¹¹ Art. 256. El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país. Constitución de 1998.

¹² Art. 301. Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. Constitución del 2008.

ellos, en primer lugar vamos a hablar sobre el principio de legalidad, para luego describir al principio de reserva de ley.

Tanto el principio de legalidad como el de reserva de ley son “*una piedra angular que condiciona la producción normativa en la materia, su inobservancia podría ocasionar la declaración de inconstitucionalidad o inexecutable de la disposición violatoria*”.¹³ El principio de legalidad se caracteriza porque todos sus actos sean legales, de no hacerlo se estaría contradiciendo, en cambio, por medio del principio de reserva de ley al crear una norma jurídica puede ser legal y a la vez inconstitucional, debido a que si una Autoridad crea una norma para la aplicación de un tributo y no se respetan los principios constitucionales tributarios; serían inconstitucionales las normas jurídicas establecidas y no surtirán efecto alguno.

Los principios de legalidad y de reserva de ley cubren ámbitos muy diferentes, pues la legalidad es una de las garantías que tiene la Constitución para asegurar el desarrollo del régimen tributario, lo que no sucede con la reserva de ley, porque es la *garantía para la aceptación del tributo por parte de los ciudadanos*.¹⁴

1.2.1 Principio de Legalidad Tributario

El principio de legalidad tributario es uno de los principios fundamentales del Estado de Derecho, se encuentra plasmado en la Constitución, siendo una forma de expresión de la ley formal, por medio de la cual produce el nacimiento de un tributo, garantizando a los individuos su patrimonio y derechos individuales. Es necesario

¹³ César Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de las Comunidad Andina”, en Aimée Figueroa, coord., *Tópicos fiscales contemporáneos*, Guadalajara, CUCEA, 2004, p. 217 y 218.

¹⁴ Roberto Insignares Gómez, “La reserva de ley tributaria vista desde la óptica del Tribunal Constitucional español”, en *Universidad Externado de Colombia, Departamento de Derecho Fiscal Centro de Estudios Fiscales*, Colombia, UEC, 2006, p. 7.

establecer límites a los operadores jurídicos de manera que no actúen discrecionalmente en la recaudación de los impuestos, tasas o contribuciones especiales. El principio de legalidad es una de las garantías que tiene el contribuyente, para que no sea obligado a pagar por un tributo que no esté legamente establecido en una ley, así mismo garantiza a la Administración Tributaria para la ejecución de las normas si no lo cumple el contribuyente, o para determinar los requisitos para la exoneración del tributo.

Una de las posiciones de los doctrinarios sobre el principio de legalidad es:

“El principio de la legalidad en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla... El sentido de la existencia de una ley formal implica que el impuesto ha de crearse por un acto emanado por el Poder Legislativo”.¹⁵

En cambio otra de las posiciones es la que sostiene Spisso al decir que: *“la complejidad de la vida moderna exige aceptar cierto grado de delegación, que posibilite adaptar el principio consagrado en la ley a los hechos cambiantes de la realidad económica, de forma tal que el legislador, sin resignar sus atribuciones, puede encargarle al Poder Ejecutivo la determinación, dentro de ciertos límites.”*¹⁶ De acuerdo a los criterios que anteceden, se tiene dos observaciones; la primera, demuestra la evolución que el principio de legalidad ha presentado en el ámbito tributario, debido a que en un inicio el poder legislativo era quien tenía la facultad para la creación de los tributos, actualmente se ha delegado esta atribución al Ejecutivo; y, la segunda, nuestra realidad local se asemejan al criterio de Spisso.

¹⁵ (Oswaldo Soler, *Derecho Tributario...* 103).

¹⁶ (Rodolfo, Spisso, *Derecho Constitucional Tributario...* 208).

En las VI y VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de los años 1970 y 1975, realizadas en Punta del Este y Caracas, respectivamente, se aprobaron recomendaciones referentes al principio de legalidad en relación con la política de incentivos tributarios:

1. “El establecimiento de incentivos tributarios debe dejar a salvo el principio de legalidad. Tales incentivos solo pueden ser creados por el legislador, pero en casos excepcionales, cuando la Constitución respectiva lo permite, ellos pueden ser establecidos por el Poder Administrador. En este último caso, la ley deberá señalar con toda precisión los límites estrictos dentro de los cuales habrán de otorgarse, sin conceder competencias discrecionales.
2. Que los incentivos tributarios deben aplicarse con carácter temporal. Los beneficios previstos por los incentivos por tiempo determinado deben mantenerse, a pesar de la modificación y derogación de la ley, por el lapso por el cual fueron establecidos, sólo respecto de quienes han cumplido los requisitos de la norma legal que los estableció; de lo contrario, el contribuyente debe ser indemnizado por los perjuicios que eventualmente sufriera”.¹⁷

De igual forma es conveniente citar las conclusiones a las que llegaron luego de las presentaciones de trabajos efectuados por reconocidos profesores del Derecho Tributario, entre ellos: Geraldo Ataliba, Sergio de la Garza, Ramón Valdés, Alberto Xavier entre otros, dentro del Simposio sobre “El Principio de Legalidad en el Derecho Tributario”, organizado por la Universidad de Montevideo y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios realizado en el año 1986:

- 1) El principio de legalidad, recogido en las constituciones latinoamericanas como principio fundamental del Derecho Público, tiene especial gravitación en materia tributaria, en la cual asume tenor de estricta legalidad.
- 2) La función legislativa debe ejercer dentro de los límites establecidos por las normas constitucionales.
- 3) La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, así como los relativos a la responsabilidad

¹⁷ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Albeledo-Perrot, tercera edición, 1996, p. 316.

tributaria, a la tipificación de infracciones a los derechos y garantías individuales.

- 4) Las excepciones a este principio deben limitarse al mínimo, estar consagradas explícitamente en los textos constitucionales y en tales casos deben ser temporarias, condicionadas y detalladamente circunstanciadas, exigiéndose en todos los casos la ratificación parlamentaria.
- 5) La función administrativa en las materias referidas en el numeral 3 es una actividad reglada que excluye la posibilidad de aplicación analógica y de actuación discrecional.

En fin han existido una diversidad de eventos de tributaristas a nivel mundial en donde se han llegado a conclusiones relacionados con el principio de legalidad y el de reserva de ley, así como el principio de reserva que se refiere estrictamente al ámbito penal, a través del cual se puede sancionar las infracciones tributarias.

De la misma forma, es necesario estudiar el principio de legalidad dentro del contexto ecuatoriano, con el fin de determinar cuál fue su evolución al pasar los años, plasmado en las constituciones que hasta la fecha han presidido nuestro país. Como bien dice el profesor Troya, “el principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley”¹⁸, debido a que en nuestro país desde la Constitución de 1998 los gobiernos seccionales tenían la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras, mediante la emisión de ordenanzas, basados en las normas preexistentes, respetando la legalidad del procedimiento para emitir las normas correspondientes; para

¹⁸ José Vicente Troya, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina” citado por César Montaña G., en Aimée Figueroa, coord., *Tópicos fiscales contemporáneos*, Guadalajara, CUCEA, 2004, p. 222.

que de esta manera en la práctica no se produzca una transgresión a los derechos y garantías de los contribuyentes.

Como conclusión, apoyados en el criterio del profesor César Montaña¹⁹, sobre el principio de legalidad, menciona que este principio no se encuentra en crisis, sino que se ha adecuando a las exigencias actuales de la organización del Estado y de su proyección hacia los ámbitos nacional e internacional. Advierte que es un límite a la expresión de la soberanía transformado por las circunstancias del tiempo y del espacio, claro está que el principio de legalidad ha sufrido una evolución en la esfera constitucional, debido a los cambios que ha tenido la sociedad en la actualidad, y las conquistas que han ganado las personas para que se respeten sus derechos tanto individuales como colectivos.

1.2.2 Principio de Reserva de Ley Tributario

El principio de reserva de ley tributaria tiene su origen en uno de los artículos de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 27 de agosto del año 1789, artículo V: “*La ley no tiene derecho a prohibir más que las acciones nocivas a la sociedad. Nadie podrá impedir lo que la ley no prohíba y nadie puede ser obligado a hacer lo que ella ordene*”. Lo que afirman varios doctrinarios²⁰ es que la reserva de ley es un principio tradicional, teniendo su inicio en el nacimiento del tributo, ya que sirve como un instrumento de financiamiento para las cargas públicas.

En el Estado moderno la reserva de ley²¹ tiene dos aspectos fundamentales, el primero, exige que las prestaciones tributarias sean establecidas mediante una ley, el segundo, que las normas de rango inferior no puedan ser contradictorias con ésta. La

¹⁹ (Cfr. César, Montaña Galarza, *La obligación de contribuir....* 222–223)

²⁰ Violeta Ruiz y Juan Zornoza, “Sistema Tributario y Constitución”, en Juan Zornoza (coord.), *Finanzas Públicas y Constitución*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004, p. 126.

²¹ (Violeta, Ruiz y Juan, Zornoza, *Sistema Tributario y Constitución...* 127).

reserva de ley es aceptada en la mayoría de países dentro de sus legislaciones, puesto que algunos doctrinarios insisten que este principio es igual al principio de legalidad, o si no, poseen semejanzas ya en la práctica, por lo que el presente estudio va a despejar las dudas que existen sobre él.

Es importante destacar que la reserva de ley ha originado un sinnúmero de investigaciones, debido a su complejidad; una de las tesis esgrimidas dice: que dentro de la configuración de un impuesto la reserva de ley disminuye las atribuciones del poder del legislativo, ya que el ejecutivo y en si la Administración Pública pasa a suplir los vacíos o establecer los demás elementos que se necesita para recaudar un tributo; de ahí que se puede pensar que existiría autonomía para los entes ya mencionados, por lo que cada uno tiene diferentes objetivos pero con el único fin, de que se generen ingresos públicos para el desarrollo del Estado.

El principio de reserva de ley también tiene varios criterios sobre su conceptualización, uno de ellos es el de Andrea Fedele al decir que *“se lo concibe como un instrumento de control y de garantía de una relación equilibrada entre los distintos poderes del Estado, donde los intereses que tienen tanto el ejecutivo como el legislativo solo son objeto de tutela en la medida en que sirven a un correcto funcionamiento del mecanismo institucional, hallándose, por tanto, subordinados al interés general”*.²² Para la doctrina existen dos tipos de reserva²³, la absoluta y la relativa; la reserva absoluta, es aquella donde la materia reservada puede ser disciplinada solamente por normas primarias; en cambio la relativa, es la que se utiliza con mayor frecuencia en las

²² Andrea Fedele, “La Reserva de Ley”, en Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá-Colombia, Temis S.A., 2001, p. 159.

²³ Máximo Severo Gianninni, “I proventi degli enti pubblici minori e la riserva della legge”, citado por Sitlaly Torruco, en Miguel de Jesús Alvarado, *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005, pp. 17-18.

constituciones modernas, exigiendo la presencia de una ley o disposición con rango de ley, para determinar los elementos esenciales y dejándose potestad al ejecutivo para el complemento de los elementos no sujetos a la mencionada reserva de ley.

En el caso ecuatoriano el profesor César Montaña manifiesta que la reserva de ley ha sufrido transformaciones importantes, y conceptualmente define como “*una exigencia derivada de la Constitución o de la Ley, sobre el medio –como instrumento– que incorporará las principales normas jurídicas tributarias así como los elementos sustanciales de los tributos*”.²⁴

Son muchas las definiciones existentes sobre el principio de reserva de ley, coincidiendo todos al decir que es un complemento del principio de legalidad constitucional, siendo esta reserva relativa, al poder legislativo, porque se requiere que los tributos se encuentren plasmados dentro de una ley.

En nuestro país la potestad al Ejecutivo, representada por la Administración Tributaria para la creación de tasas y contribuciones especiales, (tributos de menor rango), siempre ha teniendo como base obligatoria a la ley ya que es la única norma que pueda disponer sobre el patrimonio de las personas y no debe existir contrariedad con ella. Es preciso respaldarnos en las conclusiones que han llegado los autores mexicanos Matar Paredes y Raúl Rodríguez dentro de su grandioso estudio sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria:

“La reserva de ley es, por un lado, la delimitación a un determinado procedimiento (el legislativo) que tienen como características la contradicción, la libre deliberación y la publicidad, sin embargo, constituye también una reserva de contenido. Por otro lado, la teoría de la reserva de ley también pretende delimitar de un modo cierto las relaciones entre ley y reglamento, por lo que en virtud de su regulación constitucional el legislador no puede

²⁴ Arturo Andrés Roig, “Pensar la mundialización desde el sur”, en *Procesos: revista ecuatoriana de historia*, No. 18, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, 2002, p. 128. Cesar Montaña Galarza, “Los Principios Constitucionales Tributarios de Legalidad y de Reserva de Ley en el Ecuador” en *Fiscalidad: revista institucional del Servicio de Rentas Internas*, Quito, Edición Nro. 2, Cuarto trimestre. 2008, p. 78.

delegar esta materia sino en los casos y condiciones que señale la misma Constitución, so pena de caer en una situación inconstitucional; la materia que el constituyente entrega al legislador es indisponible para el mismo, es decir, no queda a su arbitrio su delegación ni su deslegalización”.²⁵

Este principio no solamente vincula a la Administración sino que también al legislador, debido a que debe tener un seguimiento de los márgenes establecidos por la ley; en razón de que este principio nace de la Constitución, siendo esta norma suprema, la que se debe impedir la inconstitucionalidad de las normas jurídicas porque sería ilegal.

En la legislación ecuatoriana el Código Tributario, contempla la reserva de ley, en la que se dispone el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo, las exenciones, deducciones; reclamos, recursos y demás materias deberán estar determinados por la ley. Lo que a la presente fecha basta con emitir un acto normativo para establecer los elementos esenciales mencionados y hasta los mismos tributos en el caso de las tasas y contribuciones especiales.

A mi criterio, al hablar sobre la reserva de ley no es igual que el principio de legalidad, sino que, se puede afirmar que es una parte de él, que garantiza la propiedad y los derechos individuales que le atribuyen a los contribuyentes como lo dispone la Constitución, respetando los principios del régimen tributario, con la finalidad de contribuir con las cargas públicas que van en beneficio de todo el Estado.

²⁵ Marat Paredes M. y Raúl Rodríguez L., “El Principio de Reserva de Ley en materia tributaria”, México, Porrúa, 2001, pp. 67-68.

1.3 Diferencias entre el Principio de Legalidad y el Principio de Reserva de Ley Tributario.

Al haber descrito indistintamente los dos principios en los puntos anteriores, se puede confirmar que si existen diferencias, el principio de legalidad es base esencial para la creación de los tributos, por el Poder Legislativo, y la normativa a seguir en el proceso de recaudación de la Administración Tributaria. Por su parte, el principio de reserva de ley se apoya en la ley para la creación de normas jurídicas necesarias para su desarrollo, como -reglamentos, ordenanzas, circulares- que se encuentran subordinadas a la Constitución y la Ley.

Una posición sobre la distinción entre los dos principios es la de Casás²⁶, quien señala *que la legalidad es una vinculación positiva, y la Administración sólo se debe a ella; en cambio, la reserva de ley es una relación entre la ley y su competencia privativa en determinadas materias y las demás normas jurídicas que no tienen rango de ley*". Otro criterio similar aunque más delimitado es el del profesor César Montaña²⁷ al respecto menciona que: "El principio de legalidad quiere decir que los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes, conforme lo determina la Constitución. En cambio la reserva de Ley significa que sólo la ley puede afectar la esfera de la propiedad y de la libertad de cada individuo".

Teniendo como resultado que las diferencias entre los principios es la jerarquía que tiene la legalidad sobre la reserva de ley, el campo de acción para el que cada uno es designado es la principal divergencia, ya que los dos tienen la misma finalidad que es

²⁶ José Osvaldo Casás, *Derechos y Garantías Constitucionales del contribuyente a partir del Principio de Reserva de Ley Tributaria*, Buenos Aires, AR: Ad-Hoc, 2005, p. 233.

²⁷ (César Montaña Galarza, *La obligación de contribuir y los principios de la tributación...* 218).

la creación de la normativa para la instauración, modificación, recaudación de los tributos y todo lo que ello implica.

Otra posición contraria a la presentada es la que adopta Carlos Aroca, que no la comparto, debido a que de inicio expresa que los principios en análisis son diferentes pero que también se podría decir que son complementarios²⁸, porque el principio de legalidad está subordinado al mandato legal, en cambio la reserva de ley implica mandatos constitucionales expuestos. Al decir ello se estaría negando que el principio de reserva de ley se encuentre amparado por la Constitución.

De la misma forma una tercera diferencia es la que plantea Amorós²⁹ creyendo *que el principio de legalidad es la sumisión de la actividad administrativa a la ley, en cambio la reserva de ley impone que la regulación de determinadas materias (los tributos) se los hace por medio de la ley formal*. Es una postura aceptable, en el sentido que la Administración debe basarse en la ley para su gestión tributaria, y la reserva de ley como se decía desde un inicio permite la creación de normas de determinada materia, una de ellas puede ser la regulación de los elementos esenciales del tributo.

Pocos son los tributaristas nacionales que hacen la diferencia entre el principio de legalidad y el de reserva de ley, ya que consideran que al hablar de los dos principios *son la misma cosa*³⁰, hacen referencia que al hablar del principio de legalidad se lo puede llamar de reserva de ley porque consideran que el principio de legalidad se lo

²⁸ “Sobre el principio de legalidad [...], está subordinada al mandato legal o a la permisión expresa del legislador”; en cambio entiende por reserva de ley: “son mandatos constitucionales expuestos por medio de los cuales se establece que la regulación de cierto ámbito de la vida en comunidad, o de la realidad social, está en cabeza exclusiva del órgano colegiado encargado de producir leyes, entiéndase leyes de carácter formal...” Carlos Aroca, *Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2005, pp. 16-19.

²⁹ Narciso Amorós R., *Derecho Tributario (Explicaciones)*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1963, pp. 92 y ss., citado por José Vicente Troya, “Finanzas Públicas y Constitución”, en *Estudios sobre la Constitución Ecuatoriana de 1998*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, p. 351.

³⁰ Luis Toscano S., *Nuevos Estudios sobre Derecho Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional y UASB, 2006, p. 24. Felipe Iturralde, *Manual de Tributación Municipal*, Quito, Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, 1998, p. 19.

conoce también como principio de reserva de ley, el mismo que constituye la principal garantía de seguridad jurídica en la vigencia y aplicación de las disposiciones de carácter tributario.

De los criterios sobre las diferencias entre los dos principios podemos concluir que éstas son numerosas, visto desde varias perspectivas de los autores citados. Surge así que el principio de legalidad tiene que ver con la creación de los tributos por parte de los legisladores, siendo el pilar fundamental para la fase aplicativa a cargo de la Administración Tributaria, haciendo respetar los derechos y garantías de los individuos; en cambio, la reserva de ley tiene que ver con la facultad que tienen los gobiernos autónomos descentralizados para establecer ciertos elementos esenciales que necesita el tributo para su aplicación.

1.4 Similitud sobre el Principio de Legalidad y Principio de Reserva de Ley Tributario.

Es indispensable exponer las similitudes que han surgido de los dos principios. Es discutido hablar que el principio de reserva de ley se encuentre inmerso dentro del principio de legalidad, en la doctrina española Eusebio González³¹ dentro de la esfera normativa, sostiene que: el principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del derecho, recibe con más propiedad el nombre de principio de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a

³¹ Eusebio González García, "El principio de legalidad tributaria en la constitución española de 1978", en *Principios Tributarios Constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1989, pp. 401 y ss. María Salas F., "El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria", en Mayer Pollyana Vilar, coord., *Temas Actuales de Derecho Tributario*, España, J.M. Bosch., 2005, p. 45.

la potestad tributaria normativa del Estado. Los dos principios son semejantes; refiriendo que tanto la legalidad como la reserva de ley sirven para definir quiénes son las personas que tienen la potestad para la creación, modificación, exoneración y extinción de los tributos, siempre adheridos a la norma constitucional.

Distinto enfoque proporciona Fernando Pérez³², manifestando que *a los principios se los puede considerar como sinónimos, debido a que es necesaria una ley formal para el establecimiento de tributos.*

Al respecto, se ha considerado que el criterio emitido no es aceptable, por cuanto una de las características de los dos principios es la emisión de una ley formal y las atribuciones que tiene cada uno son distintas. La legalidad y la reserva de ley son similares en el sentido que determinan los parámetros para la aplicación y recaudación de los tributos, la legalidad se encarga de todo el marco jurídico y de los tributos en sí, en cambio la reserva solo en la materia determinada, como por ejemplo, al establecer los elementos esenciales que la ley no previó, de esta manera a nuestro parecer los dos principios se complementan, porque no se pudiera hablar de la reserva de ley sin el principio de legalidad, pero sí podría permanecer solo el de legalidad.

Para concluir el presente capítulo se plantea que uno de los principios fundamentales dentro del régimen tributario de una Constitución es el principio de legalidad, debido a que los tributos deben crearse en base a la legalidad, para salvaguardar su propósito, generando seguridad jurídica para los individuos. Al crear los impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras, existe la necesidad de exigir que sean justos, porque los que tienen la potestad de hacerlo se pueden extralimitar con su objetivo que es proveer herramientas para una correcta gestión tributaria. En cambio,

³² Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Civitas, 1998, p. 41.

la reserva de ley garantiza los derechos personales como es la propiedad privada, e impide gravar más allá de su capacidad contributiva a los sujetos pasivos, y generar seguridad dentro del proceso. Así mismo la Administración tiene la potestad de crear normas para la aplicación de los tributos, sancionar a las personas que no cumplen con la obligación de contribuir con las cargas tributarias impuestas y desarrollar los procesos que sometan a los contribuyentes por el incumplimiento, siempre regidos en la ley.

CAPÍTULO II

El principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. A lo más lo que se puede sustentar es que no hay impuesto sin ley”.

José Vicente Troya.

EVOLUCIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y DE RESERVA DE LEY EN EL CONSTITUCIONALISMO ECUATORIANO EN MATERIA TRIBUTARIA

2.1. Evolución del principio de legalidad y el principio de reserva de ley en el constitucionalismo ecuatoriano.

En derecho el ámbito tributario es de trascendental importancia y dentro de él existen muchos campos que todavía no han sido tratados o estudiados, uno de ellos es la evolución del principio constitucional de legalidad como el principio de reserva de ley tributario, del cual nos ocupamos en este capítulo. El estudio de evolución de los principios de legalidad y reserva de ley, se han basado en cada Constitución promulgada por el poder constituyente, demostrando el avance de la Carta Fundamental; son diecinueve las constituciones que hasta ahora ha tenido el Ecuador, discrepando el criterio de muchos historiadores de nuestro país que manifiestan que son veinte las constituciones con la del año de 1938, la misma que no fue editada por lo tanto esa carta política no entró en vigencia, ni en el supuesto de acreditarse su aprobación y su texto.³³

³³ Ramiro Borja y Borja, *Derecho Constitucional Ecuatoriano*, Quito, Tomo III, 1979, p. 473.

El principio de legalidad, en tres constituciones fue considerada como una garantía³⁴ y en las demás se la reconoció como principio constitucional.

En el año 1830 se desintegró la Gran Colombia y los estados que la formaron emprendieron desde entonces su vida autónoma, luego el 11 de septiembre del mismo año en Riobamba fue expedida la primera Constitución, en la que no figuró el principio de legalidad, únicamente las atribuciones que tenía el Congreso para establecer los impuestos a las personas que estaban obligadas a ayudar con las cargas públicas.³⁵

Este principio surge con la Constitución de 1835, en donde legitima a las personas para que paguen una contribución que se encuentre legalmente establecida; es así que el artículo 101 dice: *“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”*. Paralelo a ello se establecían los deberes que tenían los ecuatorianos y uno de ellos era el de contribuir con los gastos públicos, de no cumplirlos existía la suspensión por adeudar a los fondos públicos con plazo vencido.

El Poder Legislativo era bicameral, es decir que estaba compuesto por una Cámara de Representantes y otra de Senadores, por su parte la de Representantes dentro de sus atribuciones tenía la iniciativa para la expedición de leyes sobre impuestos y

³⁴ Art. 17 La Nación garantiza a los ecuatorianos:

2. La propiedad con todos sus derechos; 3. No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución sino por autoridad competente, en virtud de una ley que autorice la exacción, debiendo guardarse en todo impuesto la proporción posible con los haberes e industria de cada persona. Constitución de 1878, Decreto legislativo s/n, publicado en Folleto 409 el 31 de Marzo de 1878.

Art. 151 La Constitución Garantiza a los habitantes del Ecuador, principalmente los siguientes derechos: 25. La reparación de los impuestos, en relación a las facultades del contribuyente. Nadie estará obligado a pagarlos sino en virtud de una Ley y en la forma que ella la establezca. Constitución de 1929, Ley s/n, publicado en el RO 138: 26-Mar-1929.

Art. 141 El Estado garantizará: 16. La adecuación de los impuestos a la capacidad económica del contribuyente. Nadie estará obligado a pagarlos sino en virtud de una ley y en la forma por ella establecida. Constitución de 1945, Decreto Legislativo s/n, RO 228 de 6 de marzo de 1945.

³⁵ Art. 26 Las atribuciones del Congreso son: 2. Establecer derechos e impuestos; y contraer deudas sobre el crédito público. Constitución de 1830.

contribuciones³⁶, pero el Congreso era el competente para la creación de los impuestos. Y para la imposición se lo hacía proporcionalmente de los haberes de cada persona.

El Principio de Legalidad ha sido siempre una protección para impedir la arbitraria imposición de las cargas públicas a las personas que no estén en la obligación de hacerlo, que no se encuentren en la capacidad para ello, o de alguna contribución que no esté legalmente establecida.

Dentro de la Ley³⁷ que arregla el Régimen Político y Económico de las Provincias de la República del año de 1835, se señalaba la potestad tributaria que tenían los municipios, de acuerdo al artículo 10 numeral 15 que decía: “*Son atribuciones de los concejos municipales: formar las ordenanzas municipales sobre estos objetos y presentarles por el conducto del gobernador, el Presidente de la República para su aprobación con audiencia del Consejo de Gobierno*”.³⁸ Al indicar que una de las atribuciones que tenían los municipios era la de expedir ordenanzas, interpretamos que los municipios ya gozaban de facultad legislativa, para la formación y recaudación de las rentas municipales.

De la misma manera en este año la Carta Política facultaba al Poder Ejecutivo solamente en caso de peligro concedido por el Consejo de Gobierno y encontrándose en receso el Congreso, para exigir anticipadamente las contribuciones que el Consejo juzgaba necesarias con el fin de obtener la tranquilidad y seguridad de la República, no

³⁶ Art. 43 Las atribuciones del Congreso son: 2. Establecer derechos e impuestos, y; contraer deudas sobre el crédito público. Constitución de 1835, Decreto Legislativo s/n, Registro Auténtico 1835 el 13 de agosto de 1835.

³⁷ Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República. Primer Registro Auténtico Nacional Nro. 65 (año de 1835).

³⁸ Art. 10 Son atribuciones de los concejos municipales:

15. Formar las ordenanzas municipales para estos objetos y presentarlas por el conducto del gobernador, al Presidente de la República para su aprobación con audiencia del Consejo de Gobierno. Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República. Primer Registro Auténtico Nacional Nro. 65 (año de 1835).

estableciéndose exactamente el tiempo que se podía realizar la recaudación anticipada, sino que se señala que se limitarían al tiempo y objetos indispensables para restablecer la seguridad y tranquilidad de la República.

Con el estudio realizado podemos establecer que el Principio de Legalidad no sufrió ningún cambio trascendental en la Constitución de 1843³⁹ y tampoco en la de 1845⁴⁰, respecto de la Carta Magna del año de 1835, decía, que para exigir alguna contribución debía estar legalmente establecida por una autoridad competente, y que para la imposición se la debía de hacer en proporción de los haberes de los obligados a contribuir con el Estado⁴¹; por lo que no creemos necesario analizarlas a cada una de ellas.

En la evolución del mencionado principio, determinamos que en la Constitución de 1851 existió un importante cambio, en el sentido de que se les da una nueva denominación a las personas que están en la obligación de pagar los impuestos, llamándolas “contribuyentes”⁴², que a nuestro parecer es correcta, porque se necesita distinguir las personas que tienen la obligación de contribuir con los ingresos para el Estado; el hecho de que no todas las personas tienen los mismos haberes, no se

³⁹ Art. 97 Principio de Legalidad de los tributos.- 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. Constitución de 1843, Decreto Legislativo s/n, Registro Auténtico 1843 el 1 de abril de 1843.

⁴⁰ Art. 122 Principio de Legalidad de los tributos.- No puede exigirse ningún impuesto, derecho, o contribución, sino por autoridad competente, en virtud de un decreto deducido de la ley que autorice aquella exacción; en todo impuesto se guardará la proporción posible con los haberes e industria de cada ecuatoriano. Constitución de 1845, Decreto Legislativo s/n, Folleto 203, 3 de diciembre de 1845.

⁴¹ Art. 101. Principio de Legalidad de los tributos, Constitución de 1835.

⁴² De una manera general podemos indicar la definición sobre contribuyente que proporciona el diccionario de la lengua española: “Persona obligada por ley al pago de un impuesto”, http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=contribuyente. Y según nuestra legislación ecuatoriana, define dentro del Art. 25, del Código Tributario.- Contribuyente.- *Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.* Actualizado 2009.

encuentran en la obligación de contribuir con las cargas públicas como los disponía la misma Constitución.

El Principio de Legalidad se encontraba en el artículo 113 que disponía: “*No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución, sino por autoridad competente, en virtud de un decreto deducido de la ley que autorice aquella exacción; en todo impuesto se guardará la proporción posible con los haberes e industria de los contribuyentes*”⁴³; como se comentó en el párrafo anterior la denominación de contribuyentes es un aporte muy importante en el ámbito tributario. Para hablar sobre la creación de los impuestos y contribuciones, es prescindible indicar que en esta Constitución el parlamento fue unicameral, teniendo como resultado que el Congreso era ejercido por la Asamblea Nacional compuesto por una sola Cámara; y dentro de las atribuciones de la Asamblea estaba la creación de impuestos y contribuciones.⁴⁴

Para la recaudación anticipada de las contribuciones⁴⁵ solo se la hacía en los casos de conmoción interior, el Poder Ejecutivo era facultado para realizarlo, existiendo cambios en comparación con las anteriores constituciones en razón de que en la de 1851 se precisó un plazo para la recaudación, el que no podía ser mayor a un año. A mi juicio al establecer un tiempo para la recaudación anticipada es un hecho para que el Poder Ejecutivo no pueda actuar arbitrariamente respecto de los haberes de los contribuyentes, sino que se considere los ingresos que permitan salvaguardar la seguridad pública como lo dispone el mismo artículo.

⁴³ Art. 113. Constitución de 1851.

⁴⁴ Art. 31 Son atribuciones de la Asamblea Nacional: 3. Establecer los derechos, impuestos y contribuciones nacionales, Constitución de 1851.

⁴⁵ Art. 60 En los casos de grave peligro por causa de conmoción interior, que amenace la seguridad pública, el Poder Ejecutivo... 2. Para exigir anticipadamente, hasta por un año, las contribuciones o derechos fiscales de la Nación..., Constitución de 1851.

En el entorno municipal la potestad tributaria para la creación de ordenanzas se regía igualmente por la Ley de Régimen Político y Económico⁴⁶ de las provincias de la República.

En las constituciones de los años 1852, 1861 y 1869 no se originaron modificaciones en cuanto se refiere al Principio de Legalidad, siguiendo las mismas disposiciones de la Constitución del año 1851, subrayando que en estas el Poder Legislativo volvió a ser bicameral.

Tres son las constituciones que reconocen la legalidad como una garantía (1878, 1929 y 1945) y no como un principio; pero hay que dejar en claro que hasta la Constitución de 1945 el principio de legalidad se encontraba dentro de las garantías, lo que no merece ninguna profundización. Desde mi punto de vista el decir que era una garantía es un criterio inadecuado porque se entiende que es una medida que tienen las personas para pedir que se remedie la violación de algún derecho contemplado en la legislación, pero esa no es función de la legalidad, sino propiamente de un principio, que debe ser respetado por los operadores judiciales al aplicar la normativa jurídica.

En la Carta Política de 1878 es cuestionable la disposición del artículo 17 numerales 2 y 3, a causa de que su contenido era igual al de las anteriores constituciones cuando se referían al principio de legalidad, que implicaba que no se podía exigir ningún impuesto o contribución si no era por medio de una autoridad competente en virtud de una ley que autorizaba esa exacción, y que se lo debía hacer en proporción a los ingresos de cada ecuatoriano; lo que se deja a juicio de todos el hecho de que si era o no necesario cambiar la figura del principio de legalidad o incorporarlo dentro de las

⁴⁶ Artículo 10 de la Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República. Primer Registro Auténtico Nacional Nro. 65 (año de 1835).

garantías. Posteriormente en las constituciones de 1929⁴⁷ y 1945⁴⁸ retomaron el mismo criterio al hablar sobre los impuestos, indicando que nadie estaba obligado a pagarlos sino en virtud de una ley y en la forma que ella establecía; pero al hablar de garantías creemos que se pudieron dar muchas violaciones sobre la legalidad, porque no existía una medida para restituirlo, como ya lo dijimos era una simple disposición que se encontraba dentro de la Constitución y no una norma eficaz que debía ser respetada al aplicar las leyes. En ninguna de ellas constó el cobro anticipado por medio del Poder Ejecutivo en casos de peligro o invasión exterior que atravesase el país.

Las Cartas Políticas de 1884, 1897 y 1906 no sufrieron cambios trascendentales sobre el principio de legalidad, en comparación a las expuestas, pero es necesario indicarlo; lo que queríamos manifestar sobre las facultades del contribuyente que hace mención la Constitución de 1906 al decir: “*No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, y en proporción a las facultades del contribuyente*”, no existiendo alguna norma que contribuya con la evolución del principio.

En el año de 1946 el principio de legalidad⁴⁹ se unió con el de proporcionalidad con la finalidad de realizar la imposición de los tributos en relación a la capacidad económica del contribuyente, lo cual fue un aporte significativo para el ámbito tributario, el interactuar los dos principios fortaleció la seguridad jurídica de los

⁴⁷ Art. 151 La constitución garantiza a los habitantes del Ecuador, principalmente, los siguientes derechos:

25. La reparación de los impuestos, en relación a las facultades del contribuyente. *Nadie estará obligado a pagarlos sino en virtud de la ley y en la forma que ella establezca.* Constitución de 1929, Ley s/n, RO 138, 26-mar-1929.

⁴⁸ Art. 141 El Estado garantizará:

16. La educación de los impuestos a la capacidad económica del contribuyente. *Nadie estará obligado a pagarlos sino en virtud de una ley y en la forma por ella establecida,* Constitución de 1945, Decreto Legislativo s/n, RO 228, 6 de marzo de 1945.

⁴⁸ Art. 101. Principio de Legalidad de los tributos, Constitución de 1835.

⁴⁹ Art. 182. Principio de Legalidad de los tributos y de proporcionalidad.- No se puede crear impuestos u otros ingresos públicos sino en virtud de una ley y en proporción a la capacidad económica del contribuyente, Constitución de 1946, Decreto Legislativo s/n, RO 773, 31-DIC-1946.

contribuyentes. Entre las atribuciones que tenía el Congreso⁵⁰ ya no solo estaba la de establecer los impuestos, tasas y otros ingresos públicos sino de suprimirlos; a partir de esta Constitución para dejar sin efecto un tributo se requería de una Ley.

La Constitución de 1967 instauró el Régimen Tributario, fue grande la evolución para este año, se cree que la más importante; el régimen tributario es el conjunto de leyes, reglas y normas que regulan la tributación de las diferentes actividades económicas; con ello empieza una nueva era para la recaudación tributaria, porque desde entonces son tan importantes los derechos de los contribuyentes como las garantías existentes para la recaudación de los tributos, debiéndose respetar los principios básicos de igualdad y generalidad, los que más ingresos tenían más pagaban y los que se encontraban en igual condición económica su obligación a contribuir con las cargas públicas eran idénticas.

Una de las características del principio de legalidad es el establecimiento de los elementos esenciales de los tributos, así lo dispone el artículo 99: *“La ley determinará el objeto imponible, el tipo de gravamen, las exacciones y deducciones, los reclamos y recursos a favor de los contribuyentes. Así mismo, la ley determinará y reprimirá severamente la infracción a las disposiciones tributarias”*.⁵¹ Es clara la evolución que ha surgido el principio de legalidad dentro del constitucionalismo ecuatoriano, los elementos que se exigía para la creación de un tributo implicaba una verdadera garantía para el contribuyente, con lo que se evitaba arbitrariedades por parte del Poder Ejecutivo, y las personas obligadas a contribuir con las cargas públicas tenían la seguridad de los gravámenes aplicados eran los correctos.

⁵⁰ Art. 53 Corresponde al Congreso dividido en Cámaras: 5. Establecer o suprimir impuestos, tasas y otros ingresos públicos, Constitución de 1946.

⁵¹ Art. 99. Constitución de 1967, Decreto Legislativo s/n, RO 133, 25-MAY-1967.

El Congreso tenía las atribuciones de establecer, modificar o suprimir los gravámenes, además ya se reconoció en esta Constitución la facultad legislativa para los consejos provinciales y las municipalidades en la emisión de ordenanzas. A partir de este año se llamo estado de emergencia a los casos de conmoción interna o de conflicto con el exterior, lo que no cambió fue la potestad del Poder Ejecutivo para el cobro anticipado de los impuestos hasta por un año. Además de existir los fines fiscales como es la recaudación de los tributos para contribuir con la economía del país, también tenía fines extra fiscales⁵² como estimular la inversión, reinversión de los capitales y ahorros.

Finalmente, al analizar las tres últimas constituciones de 1979, 1998 y 2008, aclarando que las de 1984, 1993, 1996 y 1997 son sólo codificaciones que no se encuentran contabilizadas dentro de las diecinueve constituciones que se han adoptado en el Ecuador. Evidencia que el Poder Legislativo dejó de ser bicameral⁵³, representado por la Cámara Nacional de Representantes, el Congreso Nacional y actualmente la Asamblea Nacional. En la Constitución de 1979 hasta la actual (2008) se incorpora y se cambia el principio de legalidad por el principio de reserva de ley. Con el desarrollo del primer capítulo se pudo demostrar que no es lo mismo hablar sobre el principio de legalidad que el de reserva de ley, siendo inconveniente continuar con este criterio equívoco.

El principio de reserva de ley en 1979 se encontraba en el artículo 53: *“Sólo se puede establecer, modificar o extinguir tributos por acto legislativo de órgano competente. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas se crean y regulan, de acuerdo a la Ley”*. A partir de esta

⁵² Art. 100. Las leyes tributarias tenderán a estimular la inversión, la reinversión de capitales y el ahorro, Constitución de 1967.

⁵³ Seis son las constituciones que no son bicamerales: 1830, 1851, 1945, 1979, 1998 y 2008.

Constitución simultáneamente el poder legislativo con el ejecutivo son los encargados de la creación, modificación, extinción de los tributos; los impuestos siempre tendrán que ser creados por el poder legislativo y las tasas como las contribuciones especiales las hace el poder ejecutivo.

Hasta aquí se ha desarrollado y presentado la evolución del principio de legalidad y de reserva de ley durante el constitucionalismo ecuatoriano hasta la Constitución de 1979, se advierte como poco a poco se fue afirmando este principio, claro con algunas críticas al respecto, pero, al tener un buen régimen tributario, básicamente respetando la legalidad se podrá tener más efectividad en la recaudación y aplicación de los tributos y cumplir con los fines fiscales y extra fiscales.

2.2 Cuadro de las constituciones del Ecuador dentro del ámbito tributario

A continuación presento un resumen en el que se detalla parámetros que a mi criterio son imprescindibles para el estudio de cada Constitución que corresponden al ámbito tributario desde su inicio hasta el régimen actual.

| CONSTITUCIÓN | SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL | DEBERES/ DERECHOS CIUDADANOS | PRINCIPIOS TRIBUTARIOS | PRINCIPIO DE LEGALIDAD | RESERVA DE LEY | ATRIBUCIONES DE LAS LEYES | INICIATIVA | ESTADO DE EXCEPCIÓN | ARANCEL | POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPIOS | FINES EXTRA FISCALES |
|--------------|---|---|------------------------|--|----------------|--|------------|--|---------|---|----------------------|
| 1830 | Los artículos de esta Carta Constitucional que resultaren en oposición con el pacto de unión y fraternidad que a de celebrarse con los demás Estados de Colombia, quedarán derogados para siempre. (Art. 5) | Los deberes de los ecuatorianos son: obedecer a las leyes y a las autoridades; (Art. 10) | | | | Las atribuciones del congreso son: 2. Establecer derechos e impuestos; y contraer deudas sobre el crédito público... (Art. 26 núm. 2) | | | | | |
| 1835 | | Los deberes de los ecuatorianos son: obedecer a las leyes y a las autoridades; contribuir a los gastos públicos... (Suspensión de los derechos 1. Por adeudar a los fondos públicos con plazo cumplido) (Art. 7 y 12) | | No puede exigirse especie alguna de contribución, sino en virtud de un <i>decreto de la autoridad competente</i> , deducido de la ley que autoriza aquella exacción; y en todo impuesto se guardará la debida proporción con los <i>haber e industria de cada ecuatoriano</i> . (Art. 101) | | Las atribuciones del congreso son: 2. Establecer derechos e impuestos... (Art. 43 núm. 2) | | Facultad del Poder Ejecutivo. 2. La de exigir anticipadamente las contribuciones que el Consejo de Gobierno juzgase necesarias, o negociar en empréstito las sumas suficientes, siempre que no puedan cubrirse los gastos con las rentas naturales. (Art. 65 núm. 2) Se limitarán al tiempo y objetos indispensables para restablecer la tranquilidad y seguridad de la República. (Art. 66) | | Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República del año de 1835, Art. 10 numeral 15: "Son atribuciones de los concejos municipales: formar las ordenanzas municipales sobre estos objetos y presentarles por el conducto del gobernador..." | |

| CONSTITUCIÓN | SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL | DEBERES/ DERECHOS CIUDADANOS | PRINCIPIOS TRIBUTARIOS | PRINCIPIO DE LEGALIDAD | RESERVA DE LEY | ATRIBUCIONES DE LAS LEYES | INICIATIVA | ESTADO DE EXCEPCIÓN | ARANCEL | POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPIOS | FINES EXTRA FISCALES |
|--------------|--|---|------------------------|--|----------------|--|--|--|---------|---|----------------------|
| 1843 | | Son deberes de los ecuatorianos... contribuir a los gastos públicos... (Art. 8) | | No puede exigirse especie alguna de contribución, sino en virtud de un <i>decreto de la autoridad competente</i> , deducido de la ley que autoriza aquella exacción. (Art. 97). | | Son atribuciones del Congreso: 2. Establecer derechos e impuestos, y contraer deudas sobre el crédito de la Nación. (Art. 37 núm. 2) | Son atribuciones de la Cámara de Representantes: la iniciativa en las leyes sobre impuestos y contribuciones... (Art. 26) | En caso de invasión o conmoción interna el Poder Ejecutivo podrá tomar anticipadamente contribuciones... (Art. 62). Se limitarán al tiempo y objetos indispensables para restablecer la tranquilidad y seguridad de la República. (Art. 63) | | Para la creación de las nuevas rentas municipales podrá ejecutarse sin la aprobación de la Comisión Permanente; y previo informe del Poder Ejecutivo. (Art. 82) | |
| 1845 | Toda ley que se oponga a esta Constitución, no tendrá efecto. (Art. 139) | Los deberes de los ecuatorianos... contribuir para los gastos del Estado (Art. 7) | | No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución, sino por <i>autoridad competente, en virtud de un decreto deducido de la ley que autorice aquella exacción</i> ; en todo impuesto se guardará la proporción posible con los haberes e industria de cada ecuatoriano. (Art. 122) | | Son atribuciones del Congreso: 2. Establecer impuestos, y contraer deudas sobre el crédito de la Nación. (Art. 42 núm. 2) | Son atribuciones especiales de la Cámara de Representantes: 3. Tener la iniciativa en leyes sobre impuestos y contribuciones... (Art. 29 núm. 3) | En los casos graves de peligro, por causa de conmoción interior, o de ataque exterior, que amenace la seguridad del Estado, el Poder Ejecutivo podrá exigir anticipadamente las contribuciones de las rentas nacionales con el correspondiente descuento o para negociar por vía de empréstito una suma suficiente, siempre que no puedan cubrirse los gastos con las rentas ordinarias... (Art. 75 num. 2). | | Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República del año de 1835, Art. 10 numeral 15: "Son atribuciones de los concejos municipales: formar las ordenanzas municipales sobre estos objetos y presentarles por el conducto del gobernador..." | |

| CONSTITUCIÓN | SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL | DEBERES/ DERECHOS CIUDADANOS | PRINCIPIOS TRIBUTARIOS | PRINCIPIO DE LEGALIDAD | RESERVA DE LEY | ATRIBUCIONES DE LAS LEYES | INICIATIVA | ESTADO DE EXCEPCIÓN | ARANCEL | POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPIOS | FINES EXTRA FISCALES |
|--------------|--|--|------------------------|--|----------------|---|------------|---|---------|---|----------------------|
| 1851 | Toda ley que se oponga a esta Constitución, no tendrá efecto. (Art. 135) | Los ecuatorianos son iguales ante la ley, y sus deberes son:... contribuir para los gastos públicos (Art. 7) | | No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución, sino por autoridad competente, en virtud de un decreto deducido de la ley que autorice aquella exacción; en todo impuesto se guardará la proporción posible con los <i>haberes e industria de los contribuyentes</i> . (Art. 113) | | Son atribuciones de la Asamblea Nacional: 3. Establecer los derechos, impuestos y contribuciones nacionales. (Art. 31 núm. 3) | | En los casos de grave peligro por causa de conmoción interior, que amenace la seguridad pública, el Poder Ejecutivo podrá exigir anticipadamente, <i>hasta por un año</i> , las contribuciones o derechos fiscales de la Nación, o para negociar, por vía de empréstito una suma suficiente, siempre que no puedan cubrirse los gastos con las rentas ordinarias... (Art. 60 núm. 2). | | Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República del año de 1835, Art. 10 numeral 15: "Son atribuciones de los concejos municipales: formar las ordenanzas municipales sobre estos objetos y presentarlas por el conducto del gobernador..." | |
| 1852 | | Los deberes de los ecuatorianos son:... contribuir para los gastos del Estado. (Art. 7) | | No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución, sino por autoridad competente, en virtud de un decreto deducido de la ley que autorice aquella exacción; en todo impuesto se guardará la proporción posible con los haberes e industria de cada ecuatoriano. (Art. 121) | | Son atribuciones del Congreso: 2 Establecer impuestos y contraer deudas sobre el crédito público (Art. 40 núm. 2) | | En los casos de grave peligro por causa de conmoción interior, o de ataque exterior, que amenace la seguridad del Estado, el Poder Ejecutivo podrá negociar empréstitos voluntarios o exigirlos forzosos generales, con el interés mercantil corriente... (Art. 73 núm. 2). | | Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República del año de 1835, Art. 10 numeral 15: "Son atribuciones de los concejos municipales: formar las ordenanzas municipales sobre estos objetos y presentarlas por el conducto del gobernador..." | |

| CONSTITUCIÓN | SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL | DEBERES/ DERECHOS CIUDADANOS | PRINCIPIOS TRIBUTARIOS | PRINCIPIO DE LEGALIDAD | RESERVA DE LEY | ATRIBUCIONES DE LAS LEYES | INICIATIVA | ESTADO DE EXCEPCIÓN | ARANCEL | POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPIOS | FINES EXTRA FISCALES |
|--------------|---------------------------|---|------------------------|--|----------------|--|------------|---|---------|---|---|
| 1861 | | Los deberes de los ecuatorianos son:... contribuir para los gastos de la Nación. (Art. 6) | | No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución, sino por autoridad competente, en virtud de un decreto deducido de la ley que autorice aquella exacción. En todo impuesto se guardará la proporción posible con los haberes e industria de cada persona. (Art. 116) | | Son atribuciones del Congreso: 2 Establecer impuestos y contraer deudas sobre el crédito público (Art. 39 núm. 2) | | En los casos de grave peligro por causa de conmoción interior, o de ataque exterior, que amenace la seguridad del Estado, el Poder Ejecutivo podrá negociar empréstitos voluntarios o exigirlos forzosos generales, con el interés mercantil corriente... (Art. 71 num. 2). | | Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República del año de 1835, Art. 10 numeral 15: "Son atribuciones de los concejos municipales: formar las ordenanzas municipales sobre estos objetos y presentarles por el conducto del gobernador..." | |
| 1869 | | Los deberes de los ecuatorianos son:... contribuir para los gastos de la Nación (Art. 7) | | No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución, sino por autoridad competente, en virtud de un decreto deducido de la ley que autorice aquella exacción. En todo impuesto se guardará la proporción posible con los haberes e industria de cada persona. (Art. 101) | | Son atribuciones del Congreso: 2. Establecer impuestos, y contraer deudas sobre el crédito público. (Art. 35 núm. 2) | | | | Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República del año de 1835, Art. 10 numeral 15: "Son atribuciones de los concejos municipales: formar las ordenanzas municipales sobre estos objetos y presentarles por el conducto del gobernador..." | Una de las atribuciones del Poder Ejecutivo es cuidar de la recaudación de las rentas públicas, decretar la inversión, con arreglo a la ley y, disponer si fuere necesario, con dictamen del Consejo de Estado, el cobro anticipado de las contribuciones en cada año con el descuento respectivo. (Art. 60 num. 8) |

| CONSTITUCIÓN | SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL | DEBERES/ DERECHOS CIUDADANOS | PRINCIPIOS TRIBUTARIOS | PRINCIPIO DE LEGALIDAD | RESERVA DE LEY | ATRIBUCIONES DE LAS LEYES | INICIATIVA | ESTADO DE EXCEPCIÓN | ARANCEL | POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPIOS | FINES EXTRA FISCALES |
|--------------|---------------------------|------------------------------|------------------------|--|----------------|--|--|---|---------|---|----------------------|
| 1878 | | No están delimitados | | <u>El principio de legalidad, se encuentra dentro de las garantías y de los derechos civiles en el numeral 3. No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución sino por autoridad competente, en virtud de una ley que autorice la exacción, debiendo guardarse en todo impuesto la proporción posible con los haberes e industria de cada persona.</u> (Art. 17 núm. 2 núm. 3) | | Son atribuciones del Congreso: 5. Establecer impuestos, contraer deudas... (Art. 47 núm. 5) | | En caso de invasión exterior o conmoción interior, el Poder Ejecutivo podrá disponer el cobro anticipado de las contribuciones, hasta por un año, y no mas, con el descuento del interés que cobra el Gobierno (Art. 80 núm. 2). | | Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República del año de 1835, Art. 10 numeral 15: "Son atribuciones de los concejos municipales: formar las ordenanzas municipales sobre estos objetos y presentarles por el conducto del gobernador..." | |
| 1884 | | | | No se exigirá contribución o derecho, sino conforme a la Ley por la autoridad que ella designe. En todo impuesto se guardará la debida proporción con los haberes o industrias del contribuyente. (Art. 26) | | Son atribuciones del congreso: 4. Establecer contribuciones y autorizar al Ejecutivo para contratar empréstitos sobre el crédito público; los cuales no podrán llevarse a ejecución sino aprobados por el Congreso. (Art. 62 núm. 4) | Son atribuciones de la Cámara de Diputados: 4. Tener la iniciativa en las leyes de impuestos y contribuciones (Art. 50 núm. 4) | En caso de invasión exterior o conmoción interior, el Poder Ejecutivo podrá disponer la recaudación anticipada de las contribuciones de un año y no mas, con el descuento al tipo del interés que cobre el Gobierno (Art. 94 núm. 2). | | Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República del año de 1835, Art. 10 numeral 15: "Son atribuciones de los concejos municipales: formar las ordenanzas municipales sobre estos objetos y presentarles por el conducto del gobernador..." | |

| CONSTITUCIÓN | SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL | DEBERES/ DERECHOS CIUDADANOS | PRINCIPIOS TRIBUTARIOS | PRINCIPIO DE LEGALIDAD | RESERVA DE LEY | ATRIBUCIONES DE LAS LEYES | INICIATIVA | ESTADO DE EXCEPCIÓN | ARANCEL | POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPIOS | FINES EXTRA FISCALES |
|--------------|---|------------------------------|------------------------|---|----------------|--|------------|---|---------|---|----------------------|
| 1897 | La Constitución es la Suprema Ley de la República, y cualesquiera leyes secundarias, decretos, reglamentos, órdenes, disposiciones o tratados públicos que estuvieren en contradicción, o se aparten de su texto no surtirán efecto alguno (Art. 132) | | | No puede exigirse contribución o derechos sino conforme a la ley y por la autoridad que ella designa. En todo impuesto se guardará la debida proporción con los haberes o industrias del contribuyente. (Art. 17) | | Son atribuciones del Congreso: 4. Establecer contribuciones y autorizar al Ejecutivo para contratar empréstitos sobre el crédito público; los cuales no podrán llevarse a ejecución sino aprobados por el Congreso. (Art. 65 núm. 4) | | En caso de invasión exterior o conmoción interior, el Poder Ejecutivo podrá disponer la recaudación anticipada de las contribuciones, hasta por un año y no mas, (Art. 98 núm. 2). | | Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República del año de 1835, Art. 10 numeral 15: "Son atribuciones de los concejos municipales: formar las ordenanzas municipales sobre estos objetos y presentarles por el conducto del gobernador..." | |
| 1906 | La Constitución es la Ley Suprema. Por tanto no tendrá valor alguno las leyes, decretos, reglamentos, órdenes, disposiciones, pactos o tratados públicos que, estuvieren en contradicción con ella, o se aparten de su texto. (Art. 6) | | | <i>No pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley, y en proporción a las facultades del contribuyente.</i> (Art. 17) | | Son atribuciones y deberes del Congreso: 4. Establecer contribuciones y autorizar al Ejecutivo para contratar empréstitos sobre el crédito público; los cuales no podrán llevarse a ejecución sino aprobados por el Congreso. (Art. 54 núm. 3) | | En caso de amenaza inminente de invasión exterior, en el de guerra internacional o en el de conmoción interior a mano armada, el Poder Ejecutivo podrá decretar la recaudación anticipada de las contribuciones, hasta por un año cuando más, (Art. 83 núm. 3). | | Las Municipalidades, en el ejercicio de sus funciones privativas, serán absolutamente independientes de los otros poderes, pero sin contrariar en ningún caso las leyes generales del país... (Art. 114) | |

| CONSTITUCIÓN | SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL | DEBERES/ DERECHOS CIUDADANOS | PRINCIPIOS TRIBUTARIOS | PRINCIPIO DE LEGALIDAD | RESERVA DE LEY | ATRIBUCIONES DE LAS LEYES | INICIATIVA | ESTADO DE EXCEPCIÓN | ARANCEL | POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPIOS | FINES EXTRA FISCALES |
|--------------|--|--|------------------------|--|----------------|---|------------|---------------------|---------|---|---|
| 1929 | La Constitución es la Ley Suprema de la República. Por tanto, no tendrán valor alguno las leyes, decretos, reglamentos, órdenes, disposiciones, pactos o tratados públicos, que se opusieren a ella o alteren, de cualquier modo, sus prescripciones. (Art. 163) | | | <u>El principio de legalidad, se encuentra dentro de las garantías fundamentales en los derechos civiles, económicos, sociales y culturales: 25. Nadie está obligado a pagarlos sino en virtud de una Ley y en la forma que ella la establezca. (Art. 151 núm. 25)</u> | | El Poder Legislativo se encuentra dividido en Cámaras sus atribuciones y deberes son: 4. Establecer tasas e impuestos. (Art. 48 núm. 4) | | | | Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República del año de 1835, Art. 10 numeral 15: "Son atribuciones de los concejos municipales: formar las ordenanzas municipales sobre estos objetos y presentarles por el conducto del gobernador..." | EXONERACIÓN: El Estado garantizará y favorecerá el desarrollo de la beneficencia privada y podrá exonerarla de todo impuesto de acuerdo con la Ley (Art. 160) |
| 1945 | La Constitución es la Ley Suprema de la República. Por tanto, no tendrán valor alguno las leyes, decretos, ordenanzas, reglamentos, acuerdos, órdenes, disposiciones, pactos o tratados públicos, que se opongan a ella o alteren de cualquier modo sus prescripciones. (Art. 163) | El Estado garantiza: 16. La adecuación de los impuestos a la capacidad económica del contribuyente. (Art. 141 núm. 16) | | <u>El principio de legalidad, lo contempla las garantías que proporciona el Estado: 16. Nadie estará obligado a pagarlos sino en virtud de una ley y en la forma por ella establecida (Art. 141 núm. 16)</u> | | Son atribuciones y deberes del Congreso: 8. Establecer impuestos y tasas. (Art. 34 núm. 8) | | | | Las Municipalidades y los Consejos Provinciales podrán dictar ordenanzas, acuerdos y resoluciones, que se ejecutarán en cuanto no se opusieren a la Constitución y a las leyes. (Art. 108) | |

| CONSTITUCIÓN | SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL | DEBERES/ DERECHOS CIUDADANOS | PRINCIPIOS TRIBUTARIOS | PRINCIPIO DE LEGALIDAD | RESERVA DE LEY | ATRIBUCIONES DE LAS LEYES | INICIATIVA | ESTADO DE EXCEPCIÓN | ARANCEL | POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPIOS | FINES EXTRA FISCALES |
|--------------|---|------------------------------|---|---|----------------|---|------------|---|---------|---|--|
| 1946 | La Constitución es la norma jurídica de la República. Por tanto no tendrá valor alguno las Leyes, Decretos, Reglamentos, Ordenanzas, Disposiciones, Pactos o Tratados Públicos que, de cualquier modo, estuvieren en contradicción con ella o se aparten de su texto. (Art. 189). | | | <i>Principio de Legalidad y de Proporcionalidad:</i> No se puede crear impuestos u otros ingresos públicos sino en virtud de una ley y en proporción a la capacidad económica del contribuyente. (Art. 182) | | Corresponde al Congreso dividido en Cámaras: 5. Establecer o suprimir impuestos, tasas y otros ingresos públicos. (Art. 53 núm. 5) | | En caso de amenaza inminente de invasión exterior, en el conflicto internacional o en el de conmoción interior, el Poder Ejecutivo podrá decretar la recaudación anticipada de los impuestos y más contribuciones, hasta por un año, (Art. 94 núm. 3). | | Ley de Régimen Político y Económico de las Provincias de la República del año de 1835, Art. 10 numeral 15: "Son atribuciones de los concejos municipales: formar las ordenanzas municipales sobre estos objetos y presentarles por el conducto del gobernador..." | |
| 1967 | Todas las demás deben mantener conformidad con los preceptos constitucionales. Por tanto no tendrá valor alguno las leyes, decretos, reglamentos, ordenanzas, disposiciones y tratados públicos que, de cualquier modo, estuvieren en contradicción con ella. (Art. 257). | | El Régimen Tributario se rige por los principios básicos de la igualdad y la generalidad, de manera que, exigiendo más a quienes más tienen, los que se encuentren en idénticas condiciones económicas paguen iguales contribuciones. (Art. 97) | <i>La ley determinará el objeto imponible, el tipo de gravamen, las exacciones y deducciones, los reclamos y recursos a favor de los contribuyentes. Así mismo, la ley determinará y reprimirá severamente la infracción a las disposiciones tributarias. (Art. 99)</i> | | Sólo la Función Legislativa, mediante ley, podrá establecer, modificar o suprimir impuestos. (Art. 98). Corresponde al Congreso dividido en Cámaras: 3. Establecer modificar o suprimir gravámenes. (Art. 135 núm. 3) | | En esta Constitución se llama Estado de Emergencia, en la que el Ejecutivo le otorgan facultades extraordinarias, la que nos interesa dice: En caso de conmoción interna o de conflicto con el exterior, podrá el Presidente de la República declarar el estado de sitio: 3. Decretar la recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones hasta por un año. (Art. 186 num. 3) | | La facultad legislativa de los Consejos Provinciales y de las Municipalidades se manifiestan en ordenanzas. (Art. 247) | <u>En esta Constitución se instauró el Régimen Tributario, el cual es un avance para todo lo que enmarca al ámbito tributario. Las leyes tributarias tenderán a estimular la inversión, la reinversión de capitales y ahorro. (Art. 100)</u> |

| CONSTITUCIÓN | SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL | DEBERES/DERECHOS CIUDADANOS | PRINCIPIOS TRIBUTARIOS | PRINCIPIO DE LEGALIDAD | RESERVA DE LEY | ATRIBUCIONES DE LAS LEYES | INICIATIVA | ESTADO DE EXCEPCIÓN | ARANCEL | POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPIOS | FINES EXTRA FISCALES |
|--------------|--|--|--|---|--|---|--|---|--|---|--|
| 1979 | La Constitución es la ley suprema de Estado... (Art. 137) | | El Régimen Tributario se rige por los principios básicos de la <u>igualdad y la generalidad</u> . Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, sirven como instrumentos de política económica general (Art. 52) | La Cámara Nacional de Representantes está dividida en comisiones legislativas y una de ellas es de lo tributario, fiscal, bancario y de presupuesto. (Art. 60 c)). La Cámara Nacional de Representantes el encargado de: d) expedir, modificar, reformar derogar e interpretar las leyes, establecer o suprimir impuestos, tasas u otros ingresos públicos. (Art. 59 d) | <i>Principio de Reserva de Ley: Sólo se puede establecer, modificar o extinguir tributos por acto legislativo de órgano competente. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas se crean y regulan, de acuerdo de la Ley. (Art. 53)</i> | La Cámara Nacional de Representantes está dividida en comisiones legislativas y una de ellas es de lo tributario, fiscal, bancario y de presupuesto. (Art. 60 c)). La Cámara Nacional de Representantes el encargado de: d) expedir, modificar, reformar derogar e interpretar las leyes, establecer o suprimir impuestos, tasas u otros ingresos públicos. (Art. 59 d) | | El Presidente de la República es quien tiene la facultad de declarar el Estado en Emergencia, asumiendo una de las atribuciones que es: 1. decretar la recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones. (Art. 78 n) 1.) Terminará la declaración de emergencia cuando hayan desaparecido las causas que la motivaron (ñ) | | La facultad legislativa de los Consejos Provinciales y de las Municipalidades se manifiestan en Ordenanzas. (Art. 124) | Las Leyes tributarias estimulan la inversión, la reinversión el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional... (Art. 52). |
| 1998 | La Constitución prevalece sobre cualquier otra norma legal... (Art. 272) | Uno de los deberes y responsabilidades de los ciudadanos es: 10. Pagar los tributos establecidos por la ley. (Art. 97 núm. 10) | El Régimen Tributario se regulará por los principios básicos de la <u>igualdad, proporcionalidad y generalidad</u> . Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, sirven como instrumentos de política económica general (Art. 256) | Uno de los deberes y atribuciones que tiene el Congreso Nacional es: 6. Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las leyes tributarias especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo. (Art. 130 núm. 6) | <i>Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. (Art. 257)</i> | Uno de los deberes y atribuciones que tiene el Congreso Nacional es: 6. Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo. (Art. 130 núm. 6) | Solamente el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país. (Art. 147). | El Presidente de la República es quien tiene la facultad de declarar el Estado de Emergencia, una de las atribuciones es: 1. decretar la recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones. (Art. 181 núm. 1) El decreto de estado de emergencia tendrá vigencia hasta por un plazo máximo de sesenta días. O cuando las causas que motivaron el estado de emergencia hayan desaparecido. (Art. 182) | El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana. (Art. 257) | Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras. (Art. 228) | Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. (Art. 256). |

| CONSTITUCIÓN | SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL | DEBERES/ DERECHOS CIUDADANOS | PRINCIPIOS TRIBUTARIOS | PRINCIPIO DE LEGALIDAD | RESERVA DE LEY | ATRIBUCIONES DE LAS LEYES | INICIATIVA | ESTADO DE EXCEPCIÓN | ARANCEL | POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPIOS | FINES EXTRA FISCALES |
|--------------|--|---|--|---|---|---|--|--|---|---|---|
| 2008 | La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica... (Art. 424) | Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley. (Art. 83 num. 15) | <i>El Régimen Tributario se regulará por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizará los impuestos directos y progresivos. (Art. 300)</i> | Una de las atribuciones de la Asamblea Nacional es: 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. (Art. 120) | <i>Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. (Art. 301)</i> | Una de las atribuciones de la Asamblea Nacional es: 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. (Art. 120) | Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división política administrativa del país. (Art. 135) | La Presidenta o Presidente de la República podrá decretar el estado de excepción en todo el territorio nacional o en parte de él en caso de agresión,... (Art. 164). Declarado el estado de excepción, la Presidenta o Presidente de la República podrá: | La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva. (Art. 305) | Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. (Art. 301). Los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales. (Art. 240) | La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. (Art. 300). |

2.3. Análisis de los Principios de Legalidad y de Reserva de Ley según las constituciones de 1998 y 2008.

Han pasado diez años para la reforma y expedición de la nueva Constitución, la misma que fue elaborada en Montecristi y aprobada por los ecuatorianos⁵⁴ mediante consulta popular; se encuentra en vigencia desde el 20 de octubre del 2008 que fue publicada en el Registro Oficial Nro. 449.

El Ecuador a lo largo de su historia ha ostentado varios modelos, como el Estado de Derecho, luego el Estado Social de Derecho, y finalmente marcando la diferencia tenemos el Estado Constitucional de Derechos, como lo expresa el Art. 1 de la Constitución que dice: *“El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada...”*. Lo que significa que dentro del marco legal de este modelo de Estado, garantiza y protege a las personas en base a los principios fundamentales, siendo elemental la protección y respeto a los derechos humanos en todas sus esferas; así como cada principio constitucional acorde con el desarrollo no solo de un grupo o determinada persona, sino el bien soberano, social, comunitario, con miras de políticas sociales, económicas, fiscales; en aras de un futuro sin diferencias culturales, aceptando el pluralismo jurídico, y los medios de desarrollo, teniendo como base el respeto a los principios constitucionales como la igualdad, el buen vivir, etc.; es decir todas las

⁵⁴ “... Constitución Nro. 20 que rige los destinos de los ecuatorianos a partir del 20 de octubre, fecha de su publicación en el Registro Oficial, luego de la ratificación mayoritaria del pueblo (64% de los votos válidos) en el referéndum del 28 de septiembre de 2008”. José Suing Nagua, “El Sistema nacional de descentralización de planificación participativa”, en Santiago Andrade edit., *La nueva Constitución del Ecuador: Estado, derechos e instituciones*, Quito – Ecuador, Corporación Editora Nacional, Volumen 30, 2009, p. 389.

personas están en posición de hacer que se cumplan sus derechos y demás disposiciones establecidas en la Constitución.

Es importante concluir el presente trabajo de investigación, determinado, la evolución del Régimen Tributario de la actual Constitución⁵⁵, en comparación con la de 1998, es así, que han surgido numerosos estudios realizados por tributaristas nacionales al respecto. En los principios constitucionales que rigen el régimen tributario, se suprimieron los principios de igualdad y de proporcionalidad, de acuerdo al nuevo régimen se incrementaron los principios de generalidad, progresividad⁵⁶, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria (se sugiere revisar el artículo escrito Sandro Vallejo A. en el Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Nro. 11, septiembre 2009), en donde se encuentra explicado cada uno de los principios.

Para hablar sobre los principios tributarios de la nueva Constitución nos apoyamos en una de las conclusiones establecidas por el Doctor Rodrigo Patiño, en las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, que dice:

“La nueva constitución ha eliminado los principios de Igualdad y capacidad económica, cuyos objetivos estaban explícitamente determinados en la Carta derogada, y ha incorporado otros, que los enuncia pero no los define ni establece cuáles son sus contenidos o los aspectos hacia los que se han de dirigir para conseguir que se haga efectiva la “progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”, tampoco se explicita su conexión con la justicia distributiva de la prestación, o la forma como ellos promoverán la redistribución de la

⁵⁵ “El Gobierno actual, en buena medida es partidario que el Estado debe aumentar el Gasto Público para cubrir las demandas de la población, y reducir el peso de la deuda pública, para cuyo efecto debe mejorar los ingresos, principalmente de carácter tributario y dentro de los impuestos directos sobre los indirectos”, Sandro Vallejo A., “Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador”, en boletín: del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Nro. 11, Septiembre 2009, p. 2.

⁵⁶ “El principio material de progresividad debe entenderse aplicado al sistema tributario en su conjunto; lo que permite la existencia en el mismo de tipos impositivos o con alícuotas proporcionales. En la práctica esto se traduce con la existencia de impuestos al consumo, como los aranceles, el IVA y el ICE en el ámbito nacional, y el impuesto de alcabala en el régimen municipal, sin que se vulnere los dicho respecto a este principio. Sin embargo, habrá que pensarse en esa *priorización* de los impuestos directos sobre los indirectos, con el objetivo de lograr una mejor redistribución de la riqueza”. Edison Toro Calderón, “La Constitución ecuatoriana de 2008 y el Régimen Tributario Municipal ecuatoriano”, en *IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, memoria electrónica, Cuenca, enero 2009.

riqueza estimulando el empleo, la producción de bienes y servicios, y las conductas ecológicas, sociales y económicas responsables, que constituyen en la declaración normativa, los fines de la recaudación. Indeterminación Jurídica, que requiere necesariamente de normas complementarias para su cabal aplicación”.⁵⁷

Siguiendo con el estudio de los principios, motivo de este análisis, tenemos el principio de legalidad o, como se lo denomina desde la Constitución de 1979 principio de reserva de ley; que es el más significativo e importante de los principios constitucionales que rigen el sistema tributario⁵⁸, que es una garantía tanto para el contribuyente como para la administración tributaria, apoyado en los principios de seguridad jurídica, y capacidad contributiva (que actualmente no se encuentra dentro de los principios⁵⁹), que permiten que un tributo y su recaudación sea justa para todos, sin perjudicar los ingresos de las personas obligadas a contribuir con el Estado y por otro lado cooperan con los ingresos públicos para el desarrollo del país.

Así tenemos que el principio constitucional tributario de legalidad, ha demostrado varios cambios durante todo el constitucionalismo ecuatoriano, y dentro de este período; que sin duda, han sido significativos, es preciso indicar que antes los tributos para ser aplicados debían ser establecidos por una ley, ahora en la actualidad basta con mencionar uno de sus elementos esenciales del tributo para su aplicación, dejando en manos de los entes autónomos la determinación de los demás elementos, por

⁵⁷ Rodrigo Patiño Ledesma, “El nuevo régimen constitucional ecuatoriano, la seguridad y los derechos de los contribuyentes en sus relaciones con el fisco”, en *IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, memoria electrónica, Cuenca, enero 2009

⁵⁸ “Habría que entender que el sistema tributario debe dar preferencia a la imposición directa, vale decir a la que grava las rentas y patrimonios antes que a los consumos”. José Vicente Troya, “El modelo económico, financiero y tributario de la Constitución de 2008”, en Santiago Andrade U., edit., *La nueva Constitución del Ecuador: Estado, derechos e instituciones*, Quito, Corporación Editora Nacional, Volumen 30, 2009, p. 325.

⁵⁹ Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. Constitución del 2008.

ejemplo: dentro de los impuestos municipales tenemos el impuesto al juego⁶⁰, en el que solamente se establece quienes son los sujetos pasivos y lo demás se dispone que sea regulado por ordenanza municipal⁶¹, es así como indica la norma municipal.

En lo que se refiere al principio de reserva de ley se encuentra dentro del siguiente artículo:

“Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.

Existen dos cuestionamientos sobre el indicado artículo, primero, al hablar sobre su contenido; se debe aclarar que se tiene una normativa sobre el principio de legalidad y la reserva de ley, tal y como se lo indica en los anteriores capítulos, aunque expresamente no conste en la Constitución el principio de legalidad su existencia se sobre entiende, al decir por ejemplo dentro de los deberes y obligaciones de los ecuatorianos dispone que: *“...Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por la ley”*⁶²; quiere decir que la Administración tributaria por medio de su gestión deberá regirse a las normas expresas por la Constitución y demás leyes, de no cumplirlo estaríamos al frente de un acto ilegal, coligiendo que no logra subsistir un principio sin el otro. Y segundo, no existe el

⁶⁰ Art. 375.- Son sujetos pasivos del impuesto al juego, los casinos y demás establecimientos semejantes que puedan funcionar legalmente en el país. Ley Orgánica de Régimen Municipal, RO.-S. 159 del 5 de diciembre del 2005.

⁶¹ Art. 376.- El impuesto al juego será regulado mediante ordenanza municipal. LORM.

⁶² Art. 83.- Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:

15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley. Constitución del 2008.

problema que constaba en la anterior Constitución concerniente a la Reserva de Ley (p. legalidad) dentro del artículo 257 que exponía: "... sólo por acto legislativo de órgano competente se podrá modificar o extinguir *tributos*"⁶³, (la cursiva es mía), al nombrar tributos, daba para interpretaciones erróneas, porque dentro de la clasificación de los tributos no sólo encontramos a los impuestos, sino, las tasas y contribuciones especiales, pero no hay que olvidar que éstos corresponde su creación a los organismos del régimen seccional autónomo.

A continuación se presenta la Resolución Nro. JB-2002-425 emitida por la Junta Bancaria⁶⁴, que fue publicada en el R.O. Nro. 516 de 18 de febrero de 2002, al respecto de lo cual el Ex Tribunal Constitucional dentro de la Resolución 0022-2003 TC, emitida de acuerdo con la Constitución anterior, la considera inconstitucionalidad, en lo pertinente señala:

...Los ingresos públicos pueden ser de naturaleza tributaria y no tributaria, pues los recursos de que se vale el Estado para financiar el cumplimiento de sus fines y actividades pueden provenir, bien de prestaciones patrimoniales obligatorias establecidas por ley para cubrir el gasto público, caso de los tributos; bien de rentas patrimoniales, de los precios que cobra el Estado o de los ingresos provenientes del crédito interno o externo, que es el caso de los ingresos no tributarios. En la especie, debe resaltarse que el carácter de la contribución que se cuestiona es, precisamente, el de ser una prestación obligatoria impuesta a las compañías de seguros y reaseguros, lo cual determina que se trata de un tributo y que a su regulación constitucional hay que atender.

Que el **principio de reserva** de ley en materia tributaria significa que sólo por acto legislativo de órgano competente se pueden crear, modificar o extinguir tributos, como enseña la doctrina y dispone el artículo 257 de la Constitución de la República, el mismo que también establece que "Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley".

Que, por otra parte, los demás motivos de la tacha que se hace a la resolución impugnada provienen de una grave confusión entre el principio de reserva de ley y la facultad determinadora del tributo, y al respecto debe tenerse muy presente que una cosa es ejercer

⁶³ Art. 257, Constitución de 1998.

⁶⁴ El artículo 1 de la Resolución No. JB-2002-425 de la Junta Bancaria dice: "Establecer una contribución a las empresas de seguros y compañías de reaseguros para atender los gastos de la Superintendencia de Bancos y Seguros, misma que será fijada anualmente en oportunidad de la aprobación del presupuesto de la institución, en función de los activos reales de tales entidades, atenta su naturaleza jurídica" (lo resaltado es del Tribunal). En la parte considerativa de la resolución se invoca el artículo 185 de la Codificación de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero. Caso Nro. 0022-2003. TC.

la potestad tributaria de creación y otra muy distinta la de determinar la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo.

Estos son unos de los argumentos que consideró el TC para desechar la demanda propuesta Jorge Lince Manrique (Director de la Cámara de Compañías de Seguros del Ecuador), en contra de la Resolución emitida por la Junta Bancaria; dejando sentado, cuales son las competencias de la Superintendencia de Bancos y Seguros y las de la Junta Bancaria, luego determina cuál es la ley⁶⁵ que rige para la creación, actividades, funcionamiento y organización y cuál es la ley⁶⁶ que se refiere al control y vigilancia que realiza la Superintendencia de Bancos a las Compañías de Seguros y Reaseguros, posteriormente señala que la contribución que se refiere a ingresos tributarios, específicamente contribuciones especiales por gasto, y que se encontraban legalmente establecidos, por medio de la reserva de ley. Por lo que me adhiero al hecho que se hizo un sólido argumento por parte del TC, corroborando lo que hasta ahora se ha precisado sobre la reserva de ley, y como se indica en la sentencia no hay que confundir la reserva de ley con la facultad determinadora del tributo en este caso la contribución por el servicio de control y vigilancia que proporcionaba la Superintendencia de Bancos. Otro caso similar que no es necesario su descripción es el Nro. 038-2002-TC.⁶⁷

Continuando con las preceptos de las dos últimas constituciones al hablar sobre los impuestos, a nuestro entender son tributos que no deben estar en otras manos que no sean las del poder legislativo (Asamblea Nacional), porque si bien es cierto este poder es elegido mediante votación popular siendo la mayor representación de la democracia

⁶⁵ Ley General de Seguros. Registro Oficial No. 329 de 1 de junio de 1998.

⁶⁶ Ley General de Instituciones del Sistema Financiero. Registro Oficial No.250 - martes 23 de enero del 2001.

⁶⁷ Ex Tribunal Constitucional, Caso Nro. 038-2002-TC, R.O. Nro. 143 de fecha viernes 8 de agosto de 2003.

de nuestro país, quienes deben procurar siempre el bienestar colectivo dentro de la sociedad; es por ello que los impuestos deberán estar plasmados dentro una ley para su aplicación. No así las tasas y contribuciones especiales que son obligaciones que se localizan directamente en los gobiernos autónomos descentralizados⁶⁸ porque ellos tienen facultad legislativa⁶⁹ y no necesitan ser creados por el órgano legislativo sino por los entes que van a recaudarlos por concepto de la financiación de las obras públicas y por los servicios prestados del Estado hacia la colectividad.

En cuanto a la atribución⁷⁰ que tiene el Presidente de la República de presentar proyectos para la creación, modificación, extinción de impuestos no ha tenido ningún cambio con respecto a la Constitución de 1998⁷¹, lo que sí, se ha afirmado este criterio, dejando claro que, no podrá ser otra persona sino únicamente el Presidente quien tenga la iniciativa para la presentación de proyectos sobre los impuestos tanto nacionales como locales, porque impuestos municipales como: predial, alcabalas, patentes, etc., son creados por ley no por ordenanzas como son las tasas y contribuciones especiales de mejoras, respetando el principio de reserva de ley.

En la Carta Fundamental dentro del Título V llamado Organización Territorial del Estado encontramos como bien su título lo señala la nueva organización territorial del Ecuador, que será dividida en regiones, provincias, cantones, parroquias rurales, y

⁶⁸ Art. 238.- Los gobiernos autónomos descentralizados gozarán de autonomía política, administrativa y financiera, y se regirán por los principios de solidaridad, subsidiariedad, equidad interterritorial, integración y participación ciudadana. En ningún caso el ejercicio de la autonomía permitirá la secesión del territorio nacional.

Constituyen gobiernos autónomos descentralizados las juntas parroquiales rurales, los concejos municipales, los concejos metropolitanos, los consejos provinciales y los consejos regionales.

⁶⁹ Art. 240.- Los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales. Las juntas parroquiales rurales tendrán facultades reglamentarias. Constitución de 2008.

⁷⁰ Art. 135 y 301 de la Constitución de 2008.

⁷¹ Art. 147.- Solamente el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político-administrativa del país. Constitución de 1998.

esto se hará en base a la conservación ambiental, étnico cultural o de población, estas últimas denominadas de regímenes especiales, distinto a los gobiernos autónomos descentralizados. Son treinta y siete artículos (Arts. 238-274) que contemplan este capítulo, y la normativa es bastante desarrollada con relación a la anterior Constitución, en el que se denominan los principios generales, la organización territorial, los gobiernos autónomos descentralizados y regímenes especiales, el régimen de competencias y finalmente los recursos económicos, dentro de los artículos brevemente señalados creemos que no existe la normativa suficiente, como lo reconoce la misma Constitución por lo que se encuentra elaborado el Proyecto del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (P COOTAD)⁷² que actualmente está en debate, la misma que es una ley que contempla las disposiciones necesarias para la creación de éstos gobiernos.

Con la instauración de las regiones, las cuales no existían en la Constitución Política de 1998, las provincias, cantones, y parroquias rurales que siguen igual; existe una verdadera incertidumbre de lo que va a ser el país en unos meses, el apostar si la nueva organización ayudará a mejorar su desarrollo o será todo lo contrario.

En la Constitución de 1998 se hablaba de una autonomía tributaria, que tenían un control total sobre la potestad para la creación de los tributos (excepto impuestos), y existía una gran desigualdad en relación con los municipios grandes como Quito y Guayaquil, con los municipios pequeños, como Alausí y Antonio Ante, que pertenecen a las provincias de Chimborazo e Imbabura; ya que, los ingresos tributarios y no tributarios no se comparaban entre estos municipios, ahora que la figura de la

⁷² Al momento el Proyecto del COOTAD, se halla en Primer debate por la Asamblea Constituyente, faltando el segundo debate, la aprobación del pleno, el pronunciamiento del Ejecutivo, el texto definitivo y la publicación por el Registro Oficial para que se encuentre en vigencia, por ello pongo a conocimiento la etapa en la que se encuentra a la presente en la que desarrolle mi trabajo investigativo.

descentralización⁷³ cumple un papel distinto debido a que los ingresos de los tributos van a la Cuenta Única del Tesoro Nacional⁷⁴ para luego ser distribuidos de acuerdo a parámetros como lo dispone el artículo 272⁷⁵, encontrando alternativas viables para que todos los gobiernos autónomos tengan sus recursos en forma equitativa, esperando que se cumpla en la práctica éstas disposiciones, así nuestro país trabajará conjuntamente para el beneficio de todos.

Los gobiernos autónomos descentralizados son integrados por las juntas parroquiales rurales, concejos municipales, concejos metropolitanos y los consejos regionales, quienes tienen potestad tributaria⁷⁶ excepto las juntas parroquiales debido a que solamente gozan de facultades reglamentarias.

En nuestro país la Potestad Tributaria, va encaminada a la facultad que la Constitución les atribuye a los gobiernos autónomos descentralizados, para la creación de tasas y contribuciones especiales de mejoras y su debida aplicación. Para el profesor José Vicente Troya: “La potestad tributaria o de creación, es distinta de la potestad de

⁷³ El gobierno actual ha establecido mediante la SENPLADES, como política de Estado, el asegurar una recaudación justa y una redistribución eficiente de los recursos públicos, para alcanzar el objetivo de auspiciar la igualdad, la cohesión y la integración social y territorial. Plan Nacional de Desarrollo 2007 – 2010. Planificación para la Revolución ciudadana, Resumen Ejecutivo, SENPLADES.

⁷⁴ Art. 271.- Los gobiernos autónomos descentralizados participarán de al menos el quince por ciento de ingresos permanentes y de un monto no inferior al cinco por ciento de los no permanentes correspondientes al Estado central, excepto los de endeudamiento público. Las asignaciones anuales serán predecibles, directas, oportunas y automáticas, y se harán efectivas mediante las transferencias desde la Cuenta Única del Tesoro Nacional a las cuentas de los gobiernos autónomos descentralizados. Constitución de 2008.

⁷⁵ Art. 272.- La distribución de los recursos entre los gobiernos autónomos descentralizados será regulada por la ley, conforme a los siguientes criterios:

1. Tamaño y densidad de la población.
2. Necesidades básicas insatisfechas, jerarquizadas y consideradas en relación con la población residente en el territorio de cada uno de los gobiernos autónomos descentralizados.
3. Logros en el mejoramiento de los niveles de vida, esfuerzo fiscal y administrativo, y cumplimiento de metas del Plan Nacional de Desarrollo y del plan de desarrollo del gobierno autónomo descentralizado. Constitución del 2008.

⁷⁶ A su juicio la llama potestad normativa (potestad reglamentaria), por medio de la cual los distintos entes territoriales desarrollan el contenido de las leyes y dictan actos normativos que pasan a integrarse también al ordenamiento jurídico, formando parte de este. Juan Martín Queralt, “La potestad tributaria”, en Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá-Colombia, Temis S.A, 2001, p. 151.

imposición o de aplicación, se amplía significativamente⁷⁷; además mantiene la tesis de que corresponde al Estado a través del organismo legislativo crear tributos; y que a los gobiernos autónomos descentralizados, concejos municipales, concejos metropolitanos, concejos provinciales y consejos regionales ostentan una porción de la potestad tributaria y puedan crear tributos menores, las tasas y las contribuciones especiales... Ello significa que la potestad de creación que a ellas concierne, dimana solo en forma mediata de la Constitución”.⁷⁸ Se coincide con el profesor en cuanto señala que las normas constitucionales son claras sobre la facultad que tienen los gobiernos autónomos descentralizados para la creación, extinción de las tasas y contribuciones especiales de mejoras.

Conforme al Proyecto del COOTAD la política tributaria pertenece al sector privativo⁷⁹, es decir que las competencias y facultades corresponden exclusivamente al Gobierno Central, y por ninguna razón podrán pasar a manos de los entes descentralizados. Los gobiernos autónomos descentralizados son los gobiernos regionales, provinciales, municipales y metropolitanos, y los parroquiales rurales⁸⁰, que cada uno tiene diversas atribuciones, empezando por el gobierno regional será el

⁷⁷ José Vicente Troya, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”. http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=211&Itemid=29

⁷⁸ (José Vicente Troya, El modelo económico, financiero y tributario... 325).

⁷⁹ Art. 110 Sectores privativos.- Son aquellos en los que, por su naturaleza, todas las competencias y facultades corresponden exclusivamente al Gobierno Central, y no son descentralizables. Son sectores privativos la defensa nacional y orden interno; las relaciones internacionales; las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria, fiscal y monetaria; de comercio exterior; y de endeudamiento externo. Proyecto del COOTAD.

⁸⁰ Art. 25.- Organización Política Administrativa.- Cada circunscripción territorial, tendrá un Gobierno Autónomo Descentralizado para la promoción del desarrollo, la garantía del buen vivir a través del ejercicio de las competencias.

Estará integradas por ciudadanos electos democráticamente quienes ejercen su representación política.

Constituyen Gobiernos Autónomos Descentralizados:

- a) Los consejos regionales;
- b) Los consejos provinciales;
- c) Los concejos municipales y metropolitanos; y
- d) Las Juntas Parroquiales Rurales; y
- e) Los gobiernos de las circunscripciones indígenas, afroecuatorianas y montubias. Proyecto del COOTAD.

consejo regional quien tiene la potestad tributaria para crear, modificar, extinguir tasas y contribuciones especiales, siempre que se respete los principios constitucionales del régimen tributario, además otra de las atribuciones del consejo en cuanto al ámbito tributario es que podrán regular mediante la norma regional la aplicación de tributos previstos en la ley a favor de este gobierno.⁸¹

Los gobiernos provinciales que están representados por el consejo provincial que es el órgano de legislación y fiscalización, podrá regular, mediante ordenanza provincial, *la aplicación de tributos* previstos en la ley a favor de este nivel de gobierno⁸²; destacando la aplicación de los tributos. Es esencial señalar que en el borrador del Proyecto en un inicio no existía la facultad a los gobiernos provinciales para la creación de las tasas y contribuciones, por lo que resaltamos éste claro cambio realizado en el primer debate, de ésta forma hasta la presente, los gobiernos provinciales podrán crear tasas y contribuciones especiales.⁸³

A los gobiernos municipales les compete regular, mediante ordenanza cantonal, la aplicación de tributos previstos en la ley a favor de este gobierno; y tienen potestad tributaria para la creación, modificación, o extinción de las tasas y contribuciones especiales *por los servicios que presta y obras que ejecute*⁸⁴; en este caso para los gobiernos municipales se establece que se podrán crear las tasas y contribuciones

⁸¹ Art. 32 Atribuciones del Consejo Regional.- Al Consejo Regional le corresponde:

b) Regular, mediante ordenanza provincial, la aplicación de tributos previstos en la ley a favor de este nivel de gobierno los mismo que se guiarán por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia. Proyecto del COOTAD.

⁸² Art. 45 Atribuciones del Consejo Provincial.- Al Consejo Provincial le corresponde:

r) Crear, modificar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecute. Proyecto del COOTAD.

⁸³ Art. 45 Atribuciones del Consejo Provincial.-

c) Crear, modificar, extinguir tasas y contribuciones especiales de conformidad con los principios constitucionales y las leyes que regulan el régimen tributario y las finanzas públicas. Proyecto del COOTAD.

⁸⁴ Art. 55 Atribuciones del Concejo Municipal.- Al Concejo Municipal le corresponde:

c) Crear, modificar, o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecute. Proyecto del COOTAD.

respecto de las obras que el municipio realice y de los servicios que preste, siendo más estrictos para la institución de un tributo.

Finalmente quienes tienen potestad tributaria son los distritos metropolitanos que se encuentran dentro de los regímenes especiales⁸⁵ que son constituidos por razón de población, étnico culturales o de conservación ambiental, los mismos que podrían regular, mediante *ordenanza distrital*, la aplicación de tributos previstos en la ley, y la potestad para crear, modificar, extinguir tasas y contribuciones especiales, de conformidad con los principios constitucionales que regulan el régimen tributario.⁸⁶

El artículo 264, establece las competencias de los gobiernos municipales, una de ellas es el de “*crear, modificar, o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras*” en comparación con lo que disponía la anterior Constitución en su artículo 228 en la parte pertinente decía: “*Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras*”; es evidente los cambios sobre las disposiciones entre las dos constituciones, lo que no cambia es la facultad para la creación de las tasas y contribuciones, el objetivo sigue siendo el mismo, generar ingresos para el progreso y desarrollo de las ciudades.

Tanto el principio de legalidad como el de reserva de ley, han estado y están presentes dentro del constitucionalismo ecuatoriano, como lo hemos demostrado, que el principio de legalidad se encuentra vigente desde la segunda Constitución que data del

⁸⁵ Art. 74.- Naturaleza de los Regímenes Especiales.- Los Regímenes Especiales son formas de gobierno y administración de unidades político administrativas del territorio, constituidas por razones de población, étnico culturales o de conservación ambiental. Su conformación tendrá lugar en el marco de la organización político administrativa del Estado.

Los Distritos Metropolitanos Autónomos, las Circunscripciones Territoriales Indígenas, Afroecuatorianas y Montubias y la Provincia de Galápagos son regímenes especiales. Proyecto del COOTAD.

⁸⁶ Art. 89.- Atribuciones del Concejo Metropolitano.- Al Concejo Metropolitano le corresponde:
c) Crear, modificar, o extinguir tasas y contribuciones especiales, por los servicios que presta y obras que se ejecuta. Proyecto del COOTAD.

año 1835, evidentemente se ha encontrado una gran evolución, debido a que desde un inicio el principio de legalidad figuraba únicamente como una garantía que la norma suprema concedía para que a las personas no se les impongan ningún tipo de contribución sino que se encuentre legalmente establecida por una autoridad competente y esta sea en base a la proporción de sus haberes, lo que desde el año de 1967 en nuestro constitucionalismo existió un extraordinario avance, porque se instauró el régimen tributario, desde ahí hasta la presente fecha tanto el principio de legalidad como el de reserva de ley forman parte de los principios constitucionales que rigen este régimen y el sistema tributario.

CONCLUSIONES FINALES

Luego de haber culminado la presente investigación y de realizar los análisis correspondientes, se puede concluir:

- El principio de legalidad tributario es uno de los principios fundamentales del Estado de Derecho, materializado en la Constitución, que incide en el nacimiento de los tributos, siendo una de las garantías que tiene el contribuyente para que no sea obligado a pagar por un gravamen que no esté legamente establecido en la ley; así mismo, garantiza la actuación de la Administración Tributaria para la aplicación y recaudación de los tributos.
- El principio de reserva de ley, que se materializa por medio de la emanación de una ley formal coadyuva a garantizar la propiedad y los derechos individuales que reconoce la Constitución a los contribuyentes, es decir en el caso particular del Ecuador, los impuestos deben ser obligatoriamente creados por los asambleístas por medio de una ley, no así las tasas y contribuciones especiales porque estos últimos tributos se pueden crear al amparo de una reserva relativa, delegada por la norma suprema que ha proporcionado potestad impositiva a los gobiernos autónomos descentralizados, para que sea ejercida respetando los principios constitucionales del régimen tributario.
- Sobre las diferencias o similitudes de los dos principios, se puede exponer que cada uno cubre ámbitos diferentes, el principio de legalidad implica una garantía de la seguridad jurídica y para el derecho individual así como colectivo de las personas; mientras que el principio de reserva de ley se manifiesta respecto de una materia concreta, que actúa cuando se emite una ley que fija uno o más

elementos sustanciales del tributo para su aplicación. Los dos principios poseen finalidades equivalentes, como es la creación de los tributos, además de la normativa para su aplicación; cumpliendo con el objetivo principal que es generar ingresos económicos estatales para cubrir las necesidades públicas.

- El principio de reserva de ley tiene una connotación especial a la hora de la creación de los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales de mejoras, ya que existe la necesidad de exigir que estos tributos sean justos (establecidos considerando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos), justificados o pertinentes, y que no exista la posibilidad de que la Administración Tributaria actúe con discrecionalidad. Es ahí en donde la reserva de ley cumple su objetivo, garantizando los derechos de los contribuyentes y su propiedad privada. Y por otro lado la Administración Tributaria al cumplir con su fin recaudatorio, deberá respetar el principio de legalidad tributario, generando seguridad para los contribuyentes dentro del proceso de aplicación y recaudación.
- Como queda establecido con esta tesis, la evolución de los principios de legalidad y de reserva de ley a lo largo del constitucionalismo ecuatoriano es evidente. En Ecuador se ha contado con diversas disposiciones sobre la creación de los tributos, muchas de ellas contenidas en decretos (1835) y leyes desde 1878 hasta la actualidad.
- La Constitución de 1967 brindó un aporte significativo al ámbito tributario, debido a que en ese año se instauró el denominado Régimen Tributario, que entre otras cosas aumentó dos principios básicos, los de igualdad y generalidad, de manera que se estableció que las personas debían pagar igual contribución si

se encontraban en la misma situación económica, evitando las desigualdades que existían hasta entonces.

- Otro progreso fue que desde un inicio al principio de legalidad se lo consideraba sólo como una garantía (constituciones de 1878, 1929 y 1945), para impedir el abuso hacia las personas obligadas a pagar por un tributo no establecido o yendo más allá de sus haberes. Esto ha cambiado porque el principio de legalidad no sólo es una garantía de los contribuyentes sino de todo el régimen tributario, asegurando a las dos partes, tanto a la administración tributaria como a las personas obligadas a contribuir con el Estado.
- La actual Constitución goza de una destacada contribución normativa en esta materia con relación a las anteriores, a mi criterio es la más importante, debido a que tenemos un Estado constitucional de derechos y justicia, que se sustenta en principios y garantías por medio de los cuales se procura el respeto a los derechos de los contribuyentes salvaguardando así entre otras cosas su patrimonio.
- La Constitución vigente faculta a los gobiernos autónomos descentralizados (antes gobiernos seccionales) para la creación de tasas y contribuciones especiales de mejoras, así como para la expedición de normativa para la aplicación de los impuestos establecidos por el poder legislativo. Los gobiernos regionales, provinciales, municipales y metropolitanos, de acuerdo a la nueva carta política y en virtud de sus potestades en materia tributaria cuentan con un importante espacio de autonomía.
- Finalmente, en general luego del presente estudio se puede concluir también que tanto el principio de legalidad como el principio de reserva de ley en materia

tributaria han sufrido modificaciones y ajustes, además se han flexibilizado, pero en ningún momento han perdido su esencia, esto debido a varias razones y circunstancias de diversa índole (social, política, económica, etc.) pero que vienen siendo imprescindibles para el desarrollo, la creación y la aplicación de los tributos.

- Es necesario adelantarse a lo que sería el principio de legalidad y el principio de reserva de ley tributario en el Ecuador si nuestro país fuese parte integrante de un proceso de integración del tipo comunitario con otros países latinoamericanos, situación en la cual a lo mejor se estaría hablando de la unificación del principio de legalidad, que cumpliría una función garantizadora de los derechos de los contribuyentes, de acuerdo al ordenamiento jurídico del grupo y al respeto a los principios propios del proceso de integración.

BIBLIOGRAFÍA

- Arias Manzano, Tania, “¿Hacia un nuevo ordenamiento territorial? De la descentralización a la carta a competencias explícitas y obligatorias. El régimen autónomo descentralizado aprobado en Montecristi”, en *Desafíos Constitucionales La Constitución ecuatoriana del 2008 en perspectiva*, Ecuador, Quito, Ministerio de Justicia, 2008.
- Aragón Reyes, Manuel, *Constitución y control de poder: Introducción a una teoría constitucional del control*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1999.
- Aroca Lara, Carlos. *Principio de reserva de Ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, Nro. 32. Universidad externado de Colombia, 2005.
- Bernal Pulido, Carlos, *El derecho de los derechos. Escritos sobre la aplicación de los derechos fundamentales*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005.
- Borja y Borja, Ramiro, *Derecho Constitucional Ecuatoriano*, Quito, Tomo III, 1979.
- Carballo Balvanera, Luis, *El principio constitucional de justicia fiscal. Tribunal Fiscal de la Federación*, México, 1989.
- Casás, José Osvaldo, *Derecho Tributario Provincial y Municipal*, Buenos Aires, Villela, 2002.
- Casás, José Osvaldo, *Principios jurídicos de la tributación*, Buenos Aires, Astrea y Ricardo Depalma, 2003.
- Casás, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del contribuyente a partir del Principio de Reserva de Ley Tributaria*, Buenos Aires, AR: Ad-Hoc, 2005.
- Clavijo H., Francisco, “Autonomía Tributaria en los entes locales, en Amatucci”, Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis S.A., 2001.

- Dromi, Roberto, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Editorial de Ciencia y Cultura Ciudad Argentina, 1998.
- Ex Tribunal Constitucional, Caso Nro. 038-2002-TC, R.O. Nro. 143 de fecha viernes 8 de agosto de 2003.
- Fedele, Andrea, “La Reserva de Ley”, en Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá-Colombia, Temis S.A., 2001.
- Ferrajoli, Luigi, “La Democracia Constitucional”, en Courtis, Christian, comp., *Desde otra mirada*, Buenos Aires, Eudeba, 2001.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, “Los principios constitucionales del orden tributario: lo no confiscatorio”, en Pistone, Pasquale, coord., *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, Abaco. Buenos Aires, 2005.
- García Bueno, Marco César, “Principios tributarios constitucionalizados: el principio de capacidad contributiva”, en Alvarado Esquivel, Miguel, coord., *Manual de derecho tributario*, Porrúa, 2005.
- Insignares Gómez, Roberto, “La reserva de ley tributaria vista desde la óptica del Tribunal Constitucional español”, en *Universidad Externado de Colombia, Departamento de Derecho Fiscal Centro de Estudios Fiscales*, Colombia, UEC, 2006
- González García, Eusebio, comp. *Principios constitucionales tributarios*, Universidad Autónoma de Sinaloa, Sinaloa, 1993.
- González García, Eusebio. *El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1989.

- Hauriou, Maurice, *Principios de Derecho Público y Constitucional*, Madrid, Reus, Trad. Carlos Ruiz del Castillo, 1926.
- Iturralde, Felipe, *Manual de Tributación Municipal*, Quito, Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, 1998.
- Iglesias, Martín Antonio, “Autonomía municipal, descentralización política, e integración europea de la Entidades locales”, en Andrés Ortíz, *Revista Iberoamericana de estudios autonómicos*, Guayaquil-Ecuador, Goberna y Derecho, 2007.
- Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, ABELEDO – PERROT, 1996.
- Lewin Figueroa, Alfredo, *Principios constitucionales del derecho tributario: análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Universidad de los Andes, Facultad de Derecho Instituto Colombiano de Derecho Tributario; Santafé de Bogotá; 2002.
- Lobo Torres, Ricardo, “Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado”, en Pasquale Pistone, coord., *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar*, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998.
- Montaño Galarza, César, “Constitución ecuatoriana y Comunidad Andina”, en *La estructura constitucional del Estado ecuatoriano*, Quito, Centro de Estudios Políticos y Sociales/Universidad de Valencia/Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador/Corporación Editora nacional, 2004.

- Montaño Galarza, César, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina”, en Aimée Figueroa, coord., *Tópicos fiscales contemporáneos*, Guadalajara, CUCEA, 2004.
- Montaño Galarza, César, “Los Principios Constitucionales Tributarios de Legalidad y de Reserva de Ley en el Ecuador” en *Fiscalidad*, revista institucional del Servicio de Rentas Internas, Quito, Edición Nro. 2, Cuarto trimestre. 2008.
- Moreno Padilla, Javier, “El principio de igualdad en el derecho tributario”, en Valdés Villarreal, Miguel, *Principios tributarios constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1989.
- Navarro Coelho, Sacha, “El principio de la legalidad. El objeto de la tutela”, en Pistone, Pasquale; Taveira, Heleno (coor), *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL, 1998
- Ojeda Segovia, Lautaro, *Estado del debate sobre autonomía y descentralización*, Quito, PNUD, 2001.
- Ortiz H., Andrés, “Autonomía municipal: análisis comparativo entre la carta de la autonomía municipal iberoamericana y la normativa jurídica ecuatoriana”, en *Revista Iberoamericana de estudios autonómicos*, Guayaquil-Ecuador, Goberna y Derecho, 2007.
- Paredes Montiel Marat y Raúl Rodríguez L., *El Principio de Reserva de Ley en materia tributaria*, México, Porrúa, 2001.
- Patiño Ledesma, Rodrigo, *El Nuevo Régimen Constitucional Ecuatoriano, la seguridad jurídica y los derechos de los contribuyentes en sus relaciones con el fisco*, IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Ecuador, Cuenca, Memoria electrónica, 2009.

- Peña Freire, Antonio, *La garantía en el estado constitucional de derecho*, Editorial Trotta, Madrid, 1997.
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Civitas, 1998.
- Plan Nacional de Desarrollo 2007 – 2010. Planificación para la Revolución ciudadana, Resumen Ejecutivo, SENPLADES.
- Plazas Vega, Mauricio, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Colombia, Bogotá, Temis S.A, Tomo II, 2005.
- Plazas Vega, Mauricio, “Los principios constitucionales del sistema tributario”, en Pardo S., Cristina, *et al, Teoría constitucional*, Universidad del Rosario. Colombia, 2006.
- Martín Queralt, Juan, “La potestad tributaria”, en Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis S.A, 2001.
- Revista Argentina de Derecho Constitucional*, directores Raúl Gustavo Ferreira/Andrés Gil Domínguez, Año II, número 3, 2001.
- Ruiz, Violeta y Juan Zornoza, “Sistema Tributario y Constitución”, en Juan Zornoza (coord.), *Finanzas Públicas y Constitución*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004.
- Salas F. María, “El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria”, en Vilar Mayer, Pollyana, *Temas Actuales de Derecho Tributario*, J.M. Bosch, España, 2005.
- Soler, Osvaldo, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2002.
- Spisso, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1991.
- Suing Nagua, José, “El Sistema nacional de descentralización de planificación participativa”, en Santiago Andrade edit., *La nueva Constitución del Ecuador:*

- Estado, derechos e instituciones*, Quito, Corporación Editora Nacional, Volumen 30, 2009.
- Torruco Salcedo, Sitlaly, “Los principios constitucionales tributarios”, en Alvarado E., Miguel, coord., *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2005.
- Toscano Soria, Luis, *Nuevos Estudios sobre Derecho Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional y UASB, 2006.
- Troya. José Vicente, “Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez”, Quito, inédito, 2006.
- Troya, José Vicente, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”.
http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=211&Itemid=29
- Troya, José Vicente, “El modelo económico, financiero y tributario de la Constitución de 2008”, en Santiago Andrade U., edit., *La nueva Constitución del Ecuador: Estado, derechos e instituciones*, Quito, Corporación Editora Nacional, Volumen 30, 2009.
- Uckmar, Víctor, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Temis, Colombia, 2002.
- Valdés Villarreal, Miguel, *Las justicia en las contribuciones*, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1989.
- Vallejo Aristizábal, Sandro, “Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador”, en *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario*, Nro. 11, septiembre 2009.
- Xavier, Alberto, “Os principios da legalidade e da tipicidade da tributação, São Paulo”, en Pistone, Pasquale; Taveira, Heleno coord., *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Ábaco de Rodolfo Depalm, SRL, 1998.

Legislación:

Codificación del Código Tributario, Registro Oficial Suplemento 38, 14 -JUN-2005.

Constitución Política de 1830, Registro Auténtico 1830; 14-JUN-1830.

Constitución Política de 1835, Registro Auténtico 1835; 13-AGO-1835.

Constitución Política de 1843, Registro Auténtico 1843; 01-ABR-1843.

Constitución Política de 1845, Folleto 203; 03-DIC-1845.

Constitución Política de 1851, Folleto 245; 25-FEB-1851.

Constitución Política de 1852, Folleto 287; 06-SEP-1852.

Constitución Política de 1861, CV 1861; 02-MAY-1861.

Constitución Política de 1869, CP 1874; 28-JUL-1869.

Constitución Política de 1878, Folleto 409; 31-MAR-1878.

Constitución Política de 1884, Folleto 456; 04-FEB-1884.

Constitución Política de 1897, CP 1896; 14-ENE-1897.

Constitución Política de 1906, Registro Oficial 262; 24-DIC-1906.

Constitución Política de 1929, Registro Oficial 138; 26-MAR-1929.

Constitución Política de 1945, Registro Oficial 228; 06-MAR-1945.

Constitución Política de 1946, Registro Oficial 773; 31-DIC-1946.

Constitución Política de 1967, Registro Oficial 133; 25-MAY-1967.

Constitución Política de 1979, Registro Oficial 800; 27-MAR-1979.

Constitución Política de 1998, Registro Oficial 1; 11-AGO-1998.

Constitución Política de 2008, Registro Oficial 449; 20-OCT-2008.

Ley Orgánica de Régimen Municipal, Codificación No. 2005-016.

Ley General de Seguros. Registro Oficial No. 329 de 1 de junio de 1998.

Ley General de Instituciones del Sistema Financiero. Registro Oficial No.250; 23-ENE-2001.

Proyecto del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización,

Internet:

- ✓ <http://www.iedt.org.ec/>
- ✓ http://www.derechoecuador.com/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=4829
- ✓ http://www.derechoecuador.com/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=4829
- ✓ <http://www.salvador.edu.ar/ua1-4-ab.htm>
- ✓ http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/
- ✓ [http://gaceta.tc.gob.pe/jurisprudencia-tema.shtml?x=234&cmd\[25\]=i-25-88c174e4a3c0e41ef3dd148ea3b88c75](http://gaceta.tc.gob.pe/jurisprudencia-tema.shtml?x=234&cmd[25]=i-25-88c174e4a3c0e41ef3dd148ea3b88c75)
- ✓ http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=211&Itemid=29