

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN EL DERECHO COMPARADO

Stefany Díaz Saavedra*

RESUMEN:

El siguiente trabajo de investigación que elaboraré, es con la finalidad de indagar un tema de importancia en la actualidad en nuestro país, el cual lo escogí por la relevancia que tiene en todo Estado de Derecho; estos son los PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS, que relacionados con la normativa tributaria vigente, y así mismo comparada con el Derecho Tributario Español, la voy analizar a lo largo de este ejercicio investigativo.

PALABRAS CLAVES:

Principios.- Tributos.- Potestad Tributaria.- Obligación Tributaria.- Administración Tributaria.-

ABSTRACT:

The next job of research is in order to investigate a topic of importance at present in our country, which so I chose by the relevance in any rule of law; These are THE TAX ON CONSTITUTIONAL PRINCIPLES, that related to the current tax regulations, and also compared with the Spanish tax law, I will look over this investigative exercise.

KEYWORDS:

Principios.- Tributos.- Potestad Tributaria.- Obligación tributaria.- Administración Tributaria.-

* Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador. Especialista en Derecho Tributario. E-mail: sthefany_diaz24@hotmail.com

SUMARIO:

1.- Introducción.- 2.- Contenido.- 3.- Potestad Tributaria.- 4.- Sistema de Justicia Tributaria en el Ecuador.- 5.- Principios Constitucionales Tributarios.- 5.1.- Nociones generales sobre los Principios de Legalidad y Reserva de Ley.- 5.1.2.- Breve análisis del Principio de Legalidad y Reserva de Ley en las Constituciones de 1998 y 2008.- 5.1.3- Principio de Legalidad y Reserva de Ley en España.- 5.2.- Principio de Igualdad en el Ecuador.- 5.2.1.- Jurisprudencia Ecuatoriana del Caso No. 0169-2006-RA.- 5.2.2.- Principio de Igualdad en España.- 5.3.- Principio de Generalidad en el Ecuador.- 5.3.1.- Principio de Generalidad en España.- 5.4. Principio de Capacidad Económica en el Ecuador.- 5.4.1. Principio de Capacidad Económica en España.- 5.5. Principio de NO Confiscatoriedad en el Ecuador.- 5.5.1. Principio de NO Confiscatoriedad en España.- 5.6. Principio en la Constitución Ecuatoriana.- 5.6.1. Principio de Eficiencia.- 5.6.2. Principio de Simplicidad Administrativa.- 5.6.3. Principio de Equidad.- 5.6.4. Principio de Suficiencia Recaudatoria.- 6. Conclusiones.- 7. Bibliografía.-

1.- Introducción

Antes de entrar a explicar cada uno de los principios que integran el régimen tributario, es importante ahondar en otros temas de igual importancia para llegar a las conclusiones de los argumentos que se plantean.

En un comienzo los Principios Constitucionales Tributarios en el Ecuador, los veremos desde la perspectiva de su Constitución, la misma que fue expedida el 20 de Octubre del 2008, en el Registro Oficial N° 449, en donde en el articulado pertinente que se tratará más adelante; así mismo dichos Principios Tributarios se estudiarán desde la figura del Código Tributario del Ecuador y de la Constitución Española de 1978; la cual propugna como valor superior la justicia que, en el campo tributario.

Los Principios Constitucionales Tributarios a los cuales haré mención, no son simples, máximas, nuevos refranes, pensamientos y aforismos, sino que son normas de orden Constitucional que obligadamente

deben observarse; los cuales suelen ser límites al poder discrecional estatal, de asegurar mediante la colaboración de quienes más tienen los derechos de todos.

Estos Principios Constitucionales Tributarios, que implican un acatamiento a las características esenciales del orden jurídico que nos rigen; de acuerdo a la normativa la cual se ha hecho referencia en párrafos anteriores por lo que se estudiarán dichos Principios Tributarios de la siguiente forma:

- 1) Según la Constitución Ecuatoriana: Generalidad, Progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, y suficiencia recaudatoria; así como el más importante que es el de Legalidad o de Reserva de Ley.-
- 2) Según el Código Tributario Ecuatoriano: Principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.-
- 3) Según la Constitución Española de 1978: Principio de Capacidad Económica, Generalidad, Igualdad, Progresividad, No Confiscatoriedad, Principio de Reserva de Ley; y por último de Justicia; los cuales relacionados y diferenciados entre sí podremos llegar a las conclusiones pertinentes de los mismo como actúan los mismos en las distintas legislaciones.

2.- Contenido

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.

El poder tributario del Estado como facultad para exigir de los particulares prestaciones obligatorias, no puede considerarse de manera arbitraria o absoluta, por cuanto está sometido a una serie de limitaciones o restricciones impuestas por la Constitución y por las leyes a los entes dotados de tal poder. Esas limitaciones se expresan en los llamados principios constitucionales tributarios, que analizaré durante todo este trabajo.

Es importante tomar en cuenta que por principio se entiende en Derecho: "criterios fundamentales que informan el origen y desenvol-

vimiento de una determinada legislación que, expresados en reglas y aforismos, tienen virtualidad y eficacia propias con independencia de las normas formuladas en el plano positivo”.

La potestad tributaria, que se orienta por estos principios que han sido elaborados por la doctrina, recogidos por el constituyente y plasmados en la Constitución Política. Tienen un sentido tridimensional, pues orientan al legislador en la creación y tratamiento general de las normas tributarias; sirven a la autoridad administrativa tributaria en las decisiones que le corresponde adoptar en los diversos casos concretos, puesto que los actos y resoluciones en general no pueden ignorar los alcances de la potestad en referencia; y, finalmente, sirven de garantía constitucional a los contribuyentes porque el legislador no puede afectar con tributos a la población rebasando los alcances de los principios.

Por lo anteriormente expuesto, es importante primero analizar lo que es la potestad tributaria nacional, como española para luego entrar en materia de los principios constitucionales tributarios; en vista que esta ubica a los Principios Constitucionales Tributarios en las Constituciones de los diferentes países a tratar.

3.- Potestad Tributaria

Las potestades tributarias, coexisten de diferentes países; teniendo como límites políticos, el efectivo ejercicio de un país, de la potestad misma que pueda chocar con la de otro, produciéndose interpartes una limitación o condicionamiento.

Las partes en controversia pueden ser también estados que ven limitada a su acción en la potestad tributaria de la otra parte, salvo que existan criterios claros que distribuyan las competencias. Para solucionar conflictos de doble imposición internacional, se puede establecer convenios internacionales o planes de coordinación fiscal, respectivamente.

La plena conciencia de los Estados que tienen al ejercitar sus potestades tributarias, los cuales pueden lesionar los intereses de la comunidad internacional, por lo que hace falta adoptar medidas a fin de impedir que tales efectos dañosos, o al menos atenuados.

Dentro de la potestad tributaria, existe una competencia entre países en desarrollo dirigidos a conceder incentivos fiscales, los cuales son aspectos que afectarían de una u otra forma los intereses de la comunidad internacional e inciden en el ejercicio de la potestad tributaria.

La potestad tributaria de los Estados es de creación de los tributos, no de aplicación, ámbito que pertenece al derecho formal o administrativo ni menos aprovechamiento de los recursos obtenidos, ámbito que pertenece al orden presupuestario¹.

Dicha potestad, se traduce en la expedición de normas de carácter general y obligatorio y así mismo se vierte en actos de la administración interna; por lo que no es adecuado que se mantenga una soberanía estatal interna de la cual se nutre la potestad tributaria, y otra externa.

La potestad tributaria a que nos referimos tiene límites políticos los cuales ubica a la misma en un el ámbito internacional.

El límite de la potestad es de establecer impuestos que coinciden, al menos para el Estado, los siguientes límites: 1.- El límite de la soberanía, y 2.- El límite de su potestad legislativa; de los cuales el segundo será siempre una manifestación.

La potestad tributaria, entre sus características más importantes tiene la de:

Territorialidad.- En ese sentido la misma no puede alcanzar a aquellas personas cuyas rentas, patrimonios o actividades quedan fuera de la efectiva competencia del Estado.

La territorialidad, no significa que para efectos de imposición, el Estado pueda considerar hechos generadores ocurridos en el extranjero; por lo que la potestad tributaria puede gravar a hechos generadores ocurridos dentro de su territorio, aunque los titulares residan o se encuentren domicilios en el extranjero, lo cual no lidia con la territorialidad.

¹ Dr. José Vicente Troya Jaramillo; Estudios de Derecho Internacional Tributario; PU-DELECO; Editores del Ecuador S.A.; marzo 2008; Impreso en el Ecuador.

Algo importante que debemos tener en cuenta es que el Estado tiene la posibilidad jurídica de establecer tributos, por lo que básicamente la potestad tributaria se refiere a la facultad de establecer obligaciones pecuniarias a las personas, recaudando recursos para que éste pueda cumplir con sus fines.

En muchas ocasiones se establece que la potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago sea exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial siendo su destino es el de cubrir las erogaciones que implica el atender necesidades públicas.

El Dr. Leonardo Andrade² dice lo siguiente acerca de la potestad tributaria: ACONSECUENCIA DE LA POTESTAD TRIBUTARIA, el Estado imbuido de su poder de imperio, dicta leyes y normas en el orden tributario; leyes en las cuales se establece el presupuesto del hecho imponible del cual se deriva la obligación tributaria. La ley tributaria crea la obligación tributaria, esta ley contiene mandatos indeterminados, por lo que es necesario que ésta se particularice en las personas, en los sujetos pasivos de la imposición.

Entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, se establece un nexo o "vínculo" con pretensión de algo, a un objeto de la imposición que debe ser determinado; y se considera que si giramos en torno a un orden monetario, es indispensable que la obligación tributaria se traduzca, en expresiones monetarias.

Ya que la obligación tributaria es esencialmente patrimonial y las personas que están en referencia con ella deben ser sujetos titulares de patrimonio.

La determinación tributaria consiste en el acto o la serie de actos que tiene que desplegar la Administración Tributaria para la constatación y valoración de la deuda tributaria, lo que da por resultado el señalamiento del monto al que alcanza ésta.

² Dr. Leonardo Andrade, Profesor de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Central del Ecuador ; Artículo de la Revista Judicial titulado: El Procedimiento Determinativo de la Obligación Tributaria. Página Web: www.derechoecuador.com

Comporta en definitiva la realización de varios actos, estos actos de determinación de los tributos son siempre actos de la Administración; y pueden constituir en actos de sencilla ejecución o de variada ejecución, para los cuales se precisa una serie de conocimientos, es decir, estamos frente a una actividad de la Administración Tributaria, preestablecida en la Ley y cuyo objetivo es determinar la existencia y la cuantía del crédito fiscal.

Hasta aquí a lo que se refiere a la Potestad Tributaria en el Derecho Tributario Ecuatoriano ahora pasando a lo que es la misma en el Derecho Español; la potestad tributaria hace una distinción entre el poder tributario, originario y derivativo:

- El originario es el atribuido por la constitución al ente público.
- El derivativo se lo atribuye el titular del poder originario al ente público.

La ley general tributaria española de 1963 recogió diferencias entre poder originario y derivado en el artículo 2. Al decidir que la facultad originaria de decidir tributos se exigirá del estado y se ejercerá mediante la ley botada en cortes. Hay que tener en cuenta que en 1963 el estado Español tenía una estructura centralizada. Así pues en la ley general tributaria solo es el estado el titular del poder tributario originario. Los demás entes públicos solo pueden ser titulares de un poder derivado atribuido por el estado. La estructura del estado cambió totalmente con la constitución de 1978. Sin embargo la constitución española en el artículo 133. 1 casi literalmente el artículo 2 de la ley general tributaria al señalar que la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al estado mediante la ley.

Hoy en día la constitución española en los artículos 133, 142, 157 atribuye al ejercicio del poder tributario no solo del estado sino también de forma expresa de las comunidades autónoma y las corporaciones locales. Por eso actualmente por potestad originaria del estado hay que entender que el poder tributario del estado solo está condicionado por la constitución, mientras que el de las comunidades autónomas y corporaciones locales está condicionado el artículo 133.2 por la constitución y por las leyes.

4.- Sistema de Justicia Tributaria en el Ecuador

El Derecho Tributario en Ecuador encuentra su primer antecedente en la época precolombina, en ese entonces los sistemas de tributación encontraban su fundamento en la fuerza más que en la justicia. Por lo que la guerra era un factor determinante en el pago de los tributos, puesto que siguiendo la línea del poder, el conquistado se subordinaba económicamente al conquistador. Otro aspecto digno de consideración para la sujeción al pago del tributo era la casta a la que se pertenecía; puesto que sólo los reyes, altos funcionarios, sacerdotes y militares gozaban del privilegio de la exención.

Aunque se esperaba que a partir de la Conquista de América, se instauraría un nuevo sistema de tributación. Los conquistadores prefirieron continuar con el sistema establecido por los indígenas, con la única salvedad de sustituir a los beneficiarios de los tributos. Esto debido en gran medida a la flexibilidad del sistema, que implicaba una gran obtención de recursos para la nación española. Una vez finalizada la colonia y con el fracaso de la colonia española, la nación ecuatoriana se consolidaba por fin independiente. Sin embargo carecía de una forma propia de administración, motivo por el que se toma la decisión de copiar el sistema de España, que para ese entonces ya estaba plenamente constituido. De esta forma nuestro país adquiere el sistema impositivo de impuestos, sin tomar en cuenta las grandes diferencias circunstanciales que existían con España, situación que provocaría años de inestabilidad política, social y económica.

En la época de la conquista, imperaba la idea de que los puestos públicos eran para lucrar, pues el gobierno español buscaba obtener enormes riquezas de los territorios conquistados.

Asimismo, la gran recaudación era un gran incentivo para los españoles que se mandaban a la Nueva España a ocupar los llamados oficios vendibles.

Sucesivamente se fueron introduciendo medidas que intentaban respetar la capacidad contributiva de los gobernados, medidas que por su falta de técnica jurídica carecían de total eficacia. En 1573, en la Nueva España se expidió una ordenanza que obligaba a los indios a pagar

tributos a la Corona Española, en base a lo siguiente: "... *nos acudan algún tributo en moderada cantidad de los frutos de la tierra...*". No se establecía ninguna cuota o porcentaje máximo que midiera de forma objetiva la proporcionalidad; sin embargo, ya se deja ver un interés por evitar que la contribución sea excesiva.

En 1501 fue establecido el diezmo, cobrado por los reyes españoles, que se destinaba exclusivamente a gastos de la iglesia. Como su nombre lo indica, la tasa era del 10% de las cosas y los frutos gravados, sin permitir deducción alguna. En 1560 se estaba obligado a soportar los gastos para la construcción o reparación de puentes "lo menos que se pueda y que no exceda de la sexta parte del gasto". En 1575 los indios que no trabajaran en las minas, y que ganaran de 4 a 5 pesos mensuales, tenían la obligación de pagar con moderación. En 1631 se estableció la media annata, que debía pagarse sobre oficios y cargos que no fueran eclesiásticos, y que consistía en el 50% de los ingresos de un año. El servicio de lanzas era un tributo que pagaban los españoles que quisieran obtener títulos de nobleza (marqués, conde, vizconde, etc.), cuya cuota no era específica, por lo que seguramente en algunos casos las tasas eran muy elevadas, y en otros no tanto. En 1958 se estableció que los indios reducidos a encomiendas debían tributar en cantidad que no excediera de la mitad de la que pagaran los demás, es decir, los no encomendados.

A partir del siglo XVI comienza a aparecer el concepto de mínimo de subsistencia, el cual consistía en exentar del pago de impuestos, una mínima parte del haber de una persona que se destina a requerimientos básicos de alimento, vestido y vivienda, principalmente; la finalidad de esta figura es evitar dar prioridad a las necesidades estatales en detrimento de las necesidades personales.

5.- Principios Constitucionales Tributarios.-

5.1.- *Nociones generales sobre los Principios de Legalidad y Reserva de Ley.*

El Principio de legalidad es un principio de vieja e histórica data en cuanto se refiere a la creación de tributos, pieza fundamental de todo Estado Derecho quien 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.

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; teniendo como característica principal el establecimiento de los tributos con sus elementos esenciales.

El profesor José Vicente Troya menciona acerca del principio de legalidad que este *"no es una limitación del Estado, sino un modo de cómo ejercer la potestad tributaria"*.³ Siguiendo la misma línea Spisso dice: "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".⁴

Como han hecho referencia autores en el párrafo anterior el principio de legalidad, no se lo puede ver como una limitación del Estado, sino como la potestad que tienen los mismos, y quienes son encargados de hacerlos que es el Poder Legislativo, quienes 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 y nazcan del pueblo, y sean basados en la ley.

Es importante tener en consideración que 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

³ José Vicente Troya.- Estudios de Derecho Internacional Tributario; PUDELECO, Editores S.A., Marzo del 2008.

⁴ Rodolfo Spisso.- Derecho Constitucional Tributario, Editorial Depalma, Cuarta Edición.

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 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". 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.

Como resumen a todo lo expuesto, 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 resistencia 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 1998⁵ y la actual⁶, respectivamente; de la misma manera, la actuación de la Administración Tributaria, se ejecutará respetando las normas jurídicas establecidas.

Es importante el estudio a cada uno de los principios tanto como el legalidad como el de reserva de ley por separado, aunque ciertos doctrinarios dicen que son iguales y otros que distintos para evitar confusiones su investigación será abierta una de otra.

⁵ Constitución de la República del Ecuador de 1998.

⁶ Constitución de la República del Ecuador del 2008.

➤ *Principio de Legalidad Tributario.-*

Como decía al principio del desarrollo de este capítulo, el principio de legalidad tributario es uno de los principios fundamentales del Estado de Derecho, el se encuentra plasmado en el Código Tributario, 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.

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 cumpliere el contribuyente, o para determinar los requisitos para la exoneración del tributo.

La posición que ostenta Osvaldo Soler acerca del Principio de Legalidad en materia tributaria es la siguiente:

“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”.⁷

La proesión del doctrinario que antecede 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.

⁷ (Osvaldo Soler, Derecho Tributario, Parte II, Editorial: La Ley.- Pag. 103).

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. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley"⁸, 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 que de esta manera en la práctica no se produzca una transgresión a los derechos y garantías de los contribuyentes.

➤ *Principio de Reserva de Ley Tributario.* -

Es importante destacar que la reserva de ley ha originado un sinnúmero de investigaciones, debido a su complejidad; la cual dentro de la configuración de un impuesto disminuye las atribuciones del poder del legislativo, ya que el ejecutivo y en si la Administración Pública pasa a suplir los vacíos o a 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.

En la legislación ecuatoriana el Código Tributario, contempla la reserva de ley, en el Artículo 4 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.

⁸ José Vicente Troya.- Estudios de Derecho Internacional Tributario; PUDELECO, Editores S.A., Marzo del 2008.

5.1.2.- Breve análisis del Principio de Legalidad y Reserva de Ley en las Constituciones de 1998 y 2008.-

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 ejemplo: dentro de los impuestos municipales tenemos el impuesto al juego⁹, en el que solamente se establece quienes son los sujetos pasivos y lo demás se dispone que sea regulado por ordenanza municipal¹⁰, 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 ciertos cuestionamientos sobre precitado artículo, primero al hablar sobre su contenido, por lo que es importante aclarar que se tiene una normativa sobre el principio de legalidad y la reserva de ley, aunque expresamente no conste en la Constitución, la existencia del principio de legalidad se sobre entiende, al decir por ejemplo dentro de los deberes y obligaciones de los ecuatorianos lo cual se dispone que: “... *Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por la ley*”¹¹; quiere decir que la Administración tributaria por medio de su

⁹ 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.

¹⁰ Art. 376.- El impuesto al juego será regulado mediante ordenanza municipal. LORM.

¹¹ 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.

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; así mismo, no existe el problema que constaba en la anterior Constitución concerniente a la Reserva de Ley dentro del artículo 257 que exponía: “... sólo por acto legislativo de órgano competente se podrá modificar o extinguir tributos”¹², 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.

En cuanto a la atribución 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 1998¹³, 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 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 imposición o de aplicación, se amplía significativamente¹⁴; además mantiene la noción 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 ostenten una porción de la potestad tributaria y puedan crear tributos menores, las tasas y las contribuciones especiales...”

¹² Art. 257, Constitución de 1998.

¹³ 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.

¹⁴ José Vicente Troya, “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”.

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 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.

5.1.3.- Principios de Legalidad y Reserva de Ley Tributaria en España.-

El Principio de Legalidad, está relacionado con el concepto del Estado de Derecho y con él se expresa el sometimiento de todos, incluidos los órganos y poderes del Estado, a la ley.

Hay que tener presente, que cuando hablamos de principio de legalidad hacemos referencia a la ley, en el sentido liberal burgués, como se puede decir que como norma emana que un legislador que respeta los derechos humanos y funda su poder en la voluntad general.

Carl Schmitt dice, que el imperio de la ley significa, en primer lugar que, el legislador mismo queda vinculado a su propia ley y que su facultad de legislar no es el medio¹⁵.

Como requisito primordial para la creación de un tributo es el principio de legalidad, el cual tiene diversas funciones, las cuales son las siguientes:

1. No es solamente fruto de la representación popular.

¹⁵ C. Schmitt; Teoría de la Constitución, Madrid, Alianza Editorial 2003, Pag. 150.

2. Corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones.
3. Representa la importancia de un diseño coherente a la política de un Estado.

Una de las características que tiene el Principio de Legalidad en el ámbito español, es que consiste en predeterminar tributos, de acuerdo a esto, se debe señalar elementos de la obligación fiscal. Por último el principio de legalidad que encuentra un sólido fundamento en la necesidad de diseñar y coordinar la política fiscal del Estado, puede atribuirle a todas las entidades territoriales un criterio de "unidad económica".

Según el Artículo 1 de la Constitución Política de España, este Principio de Legalidad ha sido objeto de ajustes y transformaciones históricas que demuestren la necesidad de precisar en un modelo de Estado Unitario pero descentralizado y con autonomía de sus territoriales.

Dicha Constitución dispone en el Artículo 103. 1, que puede apreciarse desde este principio en el sometimiento de la administración a la Ley y al Derecho.

El Principio de Legalidad, en el Derecho Tributario Español, se lo puede utilizar como sinónimo de reserva de ley, por lo que ciertas materias se encuentran limitadas al reglamento y por lo mismo tienen que regularse necesariamente por norma con rango de fuerza de ley.

El principio de reserva de ley, es un límite establecido al Estado, para exigir el pago de tributos y así mismo sostener el gasto público, la reserva de ley siendo absoluta, cuando la totalidad de una materia debe estar regulada por ley.

Es importante tener presente que en España se sostiene que la base de un tributo debe estar en la ley, pero no es necesario establecer la tarifa en ésta, porque es suficiente con que se determinen los límites de su regulación.

Dicho principio de legalidad es un sustento para la seguridad jurídica, la cual dependerá de la naturaleza, igualdad de trato ante la ley, dentro de la misma; el mismo que se encarga de proteger el interés

público sobre los sujetos obligados, esto es que el interés del Estado se encuentre delimitado por la legalidad de todo acto de Gobierno.

➤ *Principio de Reserva de Ley.-*

Como decía en líneas anteriores, en relación al principio de legalidad y reserva de ley, no existe diferencia en relación a las funciones que dicho principio tiene en la legislación española; por lo queda establecido en el Art. 31.1 de la Constitución Española, que no hay tributo sin ley, y su alcance incluye tanto a las prestaciones personales como a las prestaciones patrimoniales de carácter público.

La reserva de ley sostenida por el art. 31.3 de la Constitución Política Española, y siguiendo con la doctrina del Supremo Tribunal Constitucional Español, que sostiene, que dicha reserva de ley, se aplica para las “*prestaciones patrimoniales de carácter público*” que, como hemos señalado en reiteradas ocasiones, constituyen una categoría jurídica más amplia en la que se integran los tributos...”.

Siguiendo la doctrina del STC de 102/2005, se puede decir que sólo se exige, a la reserva de ley, para la creación de un tributo y para la determinación de sus elementos esenciales o configuradores del mismo.

Según Collado Yurrita¹⁶, por elementos esenciales del tributo ha de entenderse los relativos a la identidad así como los referentes a su entidad. Los elementos relativos a la identidad son aquellos que permiten identificar un tributo, y un tributo se puede identificar si sabemos qué hecho origina el nacimiento de la obligación tributaria (el hecho imponible) y qué personas están obligadas a pagarlo (los sujetos pasivos).

Los elementos relativos a la entidad son los que permiten cuantificar la obligación (la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota).

Además, existe un elemento esencial que, como todos los elementos esenciales, está reservado a la ley pero respecto del cual, a diferencia de los otros, es la propia Constitución quien expresamente lo ordena en el

¹⁶ Collado Yurrita, Miguel Ángel. Derecho Financiero. Disponible en: <http://www.uclm.es>

artículo 133#3: todo beneficio fiscal, esto es, las exenciones y bonificaciones, deberá establecerse por ley.

El Principio de Legalidad, en el Derecho Tributario Español, se lo puede utilizar como se asienta sobre tres categorías científicas.

La Ley General Tributaria¹⁷, en su Artículo 8 configura así mismo el principio de reserva de Ley Tributaria; el mencionado artículo enumera los elementos de la prestación patrimonial pública que se encuentran protegidos por dicho principio. En su primer inciso sostiene lo siguiente: "Se regularán en todo caso por ley: a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario".

Los siguientes 12 incisos del citado artículo 8 de la Ley General Tributaria, no se hace mención sobre la obligatoriedad de las modificaciones de los "tributos" mediante una ley previa. Es por esto que en España el Principio de Reserva de ley sea de carácter relativo.

El Principio de Reserva de Ley se sostiene principalmente en la Constitución Política en los siguientes artículos: 31.3 ,103.1 y 4.1 Ley General Tributaria, los cuales plasman el principio de reserva de ley, así como la potestad tributaria de Estado; como también el art. 8 Ley General Tributaria, plasma la reserva de ley, pero calla en lo relativo a la reserva de ley en las modificaciones de los tributos.

En conclusión del Principio de Reserva de Ley en España, cumple con lo que establece la Constitución Española, con lo que la misma establece que el Gobierno puede modificar ciertos tributos.

➤ *Principio de Legalidad.-*

El Art. 9.1 de la Constitución Española, establece de una forma indirecta el principio de legalidad, para que luego en el # 3 del mismo

¹⁷ Ley General Tributaria, Ley 58/2003.

artículo se lo exprese de forma directa. Lo importante del art. 9.1 es que lo proclama como Norma Suprema Fundamental, y por sobre todas las demás leyes, a la Constitución Española, y establece uno de los caracteres más importantes de todo Estado de Derecho, que es el sometimiento de los ciudadanos, pero fundamentalmente de los Poderes Públicos al Derecho, siendo la Constitución la Norma Suprema de dicho ordenamiento jurídico. Esto también asegura en forma terminante, que todas las demás leyes que se dicten, deben estar en concordancia con los postulados de la Constitución Española.

El Artículo que se menciona en el anterior párrafo deja sentado que en la Constitución Española, reconoce, sostiene y garantiza el principio de legalidad, como también la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de los poderes públicos.

Hay que finalizar diciendo en que el principio de legalidad encuentra su importancia como límite formal de los impuestos, consiste en señalar que sólo mediante ley se podrán establecer las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público, cuya función se encuentra encaminada a controlar la actividad legislativa, que en materia tributaria consistente en la creación de impuestos, por lo que estos deben exteriorizarse a través de la ley sólo así podrán constituirse como medio de satisfacción del gasto público.

5.2. Principio de Igualdad en el Ecuador.-

La uniformidad se traduce en una igualdad frente a la ley tributaria, todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben de ser gravados con la misma contribución y con la misma cuota tributaria, lo que se traduce que ante la Ley todos somos iguales, sin distinción o discriminación alguna.

Este principio tiene su fundamento en el precepto constitucional de que todos los habitantes son iguales ante la ley, por lo que esto significa que no pueden concederse beneficios, exenciones, ni tampoco imponerse gravámenes por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, origen social, posición económica, o por motivos de cualquier otra índole. La

igualdad tributaria ha venido siendo utilizado en un doble sentido, primero porque supone la paridad de tratamiento entre los sujetos obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias, con exclusión o prohibición de cualquier privilegio o discriminación.

El principio de igualdad se manifiesta como base del tributo, implica que cada individuo contribuirá en relación, o en proporción a su capacidad económica. Esto ha provocado que las legislaciones de algunos países, entre ellos el nuestro, hayan preferido consagrar dos principios tributarios: Igualdad y Proporcionalidad (o capacidad contributiva).

Hay que partir de que el principio de igualdad se presenta como una garantía de tratamiento igualitario dirigida a todos quienes se encuentran en una situación análoga o en una igual circunstancia jurídica; y, de tratamiento desigual, conllevando a una visión y un alcance diariamente distintos a la concepción tradicional.

Moreno Padilla hace un análisis del concepto tradicional de igualdad: su momento, su agotamiento y su evolución, diciendo:

“existe una dicotomía entre la igualdad legal y la realidad; esta última es una lacerante desigualdad; entonces se pueden preguntar los legos en el derecho: ¿Qué se consiguió con el principio de la aplicación igual ante la ley? Realmente este principio fue plenamente justificado en su origen, toda vez que la demanda popular exigía terminar irremisiblemente con los privilegios.¹⁸

Moreno Padilla, prosigue y se replantea el concepto y luego de su evolución se pregunta ¿Cuál es el contenido jurídico del principio de igualdad? Y dice:

¹⁸ MORENO PADILLA, Javier, “El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario”, publicado en GONZALES GARCIA Eusebio, Principios Constitucionales Tributarios , trabajos presentados en el curso intensivo celebrado en la Universidad de Salamanca, septiembre de 1989, co-edición Tribunal Fiscal de la Federación (Mexico), Universidad de Salamanca de España,

“Las respuestas se presentaron de acuerdo con la idiosincrasia de la política estatal; en el período posterior a la posguerra, las democracias se han fortalecido, inclusive últimamente los países comunistas, se buscan caminos de apertura. En esta forma con ánimo sereno se ha buscado que el derecho postule normas que dignifiquen a la persona humana, pero en este caso el principio aislado de la igualdad ante la ley no puede ser un respuesta por sí solo; ya que no procura disminuir la brecha de la desigualdad, inclusive en algún momento la puede hacer más profunda, así la aplicación igual de la ley entre desiguales, constituye un agravamiento de esta desigualdad. Fue así como se tuvo que modificar el principio clásico de la igualdad, para que contemplara aspectos de aplicación desigual entre desiguales, precisamente para buscar mantener la igualdad.

Los contribuyentes españoles lo encontraron a través de la conceptualización de la necesidad de remover las barreras que impiden la dignificación de la persona humana. Por esta razón LEJEUNE insiste en la remediación del principio de igualdad, con el propósito de que pueda abarcar a la igualdad como situación.

De acuerdo con la idiosincrasia de algunos países de marcadas desigualdades, como el caso de México; establecer en forma genérica el contenido de principio de igualdad, es solo la parte inicial; toda vez que en estos casos se requiera una protección mucho mayor que evite en forma severa que estas desigualdades se ahonden y agraven. Se necesita un derecho que en forma clara, precisa y definitiva establezca las pautas de tratamiento para los iguales y para los desiguales.¹⁹

¹⁹ MORENO PADILLA, Javier, “El Principio de Igualdad en el Derecho Tributario”, publicado en GONZALES GARCIA Eusebio, Principios Constitucionales Tributarios, trabajos presentados en el curso intensivo celebrado en la Universidad de Salamanca, septiembre de 1989, co-edición Tribunal Fiscal de la Federación (Mexico), Universidad de Salamanca de España,

Dentro del principio de igualdad se tiene que estudiar algunos principios derivados del mismo como los de proporcionalidad, capacidad contributiva y generalidad, los cuales son estudiados con autonomía individual en unas veces y en otras, se los analiza separados uno de otros.

En el presente trabajo se los nombrará dentro del principio de igualdad pero se los estudiará por separado.

Al principio de igualdad se lo considera el continente de los principios anteriormente nombrados, aunque a diferencia de ciertos autores como MONTAÑO GALARZA²⁰, que defiende la postura que el principio de la capacidad contributiva es la base de la igualdad tributaria; así mismo Troya Jaramillo²¹ identifica un doble alcance del principio de capacidad contributiva, que solo las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de la obligación tributaria, y al propio tiempo, que los particulares han de contribuir de acuerdo con su capacidad económica, por lo que la verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva.

El principio de proporcionalidad establece que todos deben contribuir al gasto público mediante un sistema tributario justo y que la capacidad económica determina el fundamento y la medida de cada uno a esa contribución, lo cual ha producido que sea denominado también como de "capacidad contributiva". La proporcionalidad consiste en esencia en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera, que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de mediano o reducidos recursos lo que se logra a través de las tarifas progresivas.

Pasando a la acepción de generalidad la referencia a todos los que componen una clase o un todo sin determinación a una persona o una

²⁰ Montaña Galarza, César, "La obligación de contribuir y los principios de la tributación de los Estados Miembros la Comunidad Andina", publicado en FIGUEROA NERI, MEXICO 2004.

²¹ José Vicente Troya.- Estudios de Derecho Internacional Tributario; PUDELECO, Editores S.A., Marzo del 2008.-

cosa en particular. Es decir que, las leyes tributarias deben hacer referencia de manera abstracta o de manera genérica, sin referirse a un grupo o persona en particular, lo que crearía un tratamiento discriminatorio y, por lo tanto, inconstitucional.

El principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al legislador para que cumpla con una exigencia; la cual es, tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica.

Volviendo al principio de igualdad, se puede concluir que éste se constituye en un principio objetivo y no formal, lo que significa que no se les pueda otorgar a todos los contribuyentes un idéntico trato de manera estricta, ignorando los evidentes factores de diversidad socio- económica.

5.2.1. Jurisprudencia: Caso N° 0169-2006-RA:

La Corporación para la Administración Temporal Eléctrica de Guayaquil (CATEG), interpone acción de amparo constitucional en contra del Director Regional del SRI del Litoral del Sur, impugnando el acto de autoridad pública contenido en el oficio N° RLS-DREO-2006-004, emitido y comunicado como consecuencia de la petición de la entidad accionante para que se autorice a incluir en sus facturas de ventas la leyenda "CONTRIBUYENTE NO SUJETO A RETENCIÓN".

Dice que el SRI emitió la comunicación (al parecer el accionante toma todos los oficios como actos administrativos) N° 1090 12005OJUR011951 que señala que "siempre que las facturas, notas de venta, liquidaciones de compra de bienes y prestaciones de servicios, notas de crédito, cumplan con los requisitos pre impresos en el artículo 17 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención, siempre que la Corporación que usted representa tenga en su totalidad ingresos exentos podrá incluir en los mencionados comprobantes de ventas la leyenda "Contribuyente no Sujeto a Retención".

Menciona que por ello, la CATEG procedió a poner en sus facturas dicha leyenda, pero que luego el SRI le notificó, mediante oficio también, que la entidad "no se encuentra exenta del pago del impuesto a la renta y, en consecuencia, no está autorizada para incluir en sus comprobantes de venta" dicho enunciado.

El juez de instancia resolvió rechazar la acción y por apelación el Tribunal conoció la causa resolviendo:

“QUINTO: Al revisar la norma, la enumeración de las entidades sin fines de lucro, que están exoneradas del pago de Impuestos a la Renta, es claramente una enumeración TAXATIVA, puesto, que se usa la expresión “de”, lo cual quiere decir solo las enumeradas en la norma, porque sino el número 5 del artículo 9, habría usado la expresión “como..” o habría agregado al final de la enumeración “u otros similares..”. Por lo cual siendo la norma clara, no ha lugar a la interpretación dada.

La acción formulada se limita a mencionar los derechos que considera se han violado, pero la sola mención de las normas no basta para fundamentar la violación que se aduce se ha producido, lo cual es fundamental, tratándose de un amparo constitucional, destinado a proteger los derechos constitucionales de las personas. Que, aún si hubiese tal fundamentación, sobre el derecho a la igualdad, este Tribunal en múltiples fallos, ha expresado que para que exista tal violación debe tratarse de individuos que están en EL MISMO TERCIO EN COMPARACIÓN, y debe producirse un trato desigual que conduzca a la prohibición de un derecho que se gozaría sin el tratamiento desigual, a lo cual se suma la existencia de un criterio valoratorio negativo en el resultado.

En la especie, el número 5 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se refiere a instituciones que desarrollan actividades que no tienen un fin económico, ni conllevan la explotación económica de una actividad.

Por el contrario, existiendo múltiples empresas que se dedican a la misma actividad, lo pertinente es que, la CATEG, aun siendo una persona jurídica privada, sin fines de lucro, sea tratada de modo similar a quienes están en el mismo tercio en comparación, a quienes desarrollan la actividad de generación y distribución de energía eléctrica. Lo cual no ocurriría si se hace una discriminación solo para la persona jurídica accionante, como se pretende con la acción presentada, con lo cual sí se contribuiría a la inseguridad jurídica en el sector.

En cuanto al debido proceso, no es procedente tal invocación, ya que en el presente caso no se trata de que el actor se lo haya sometido a ningún juzgamiento.

“SEXTO: El acto impugnado, se limita a precisar el alcance de la norma del artículo 9 número 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que contiene una enumeración precisa de quienes están sujetos a la exoneración del impuesto, así como determina el alcance de la repuesta que anteriormente diera el SRI ante una pregunta formulada por la CATEG, pero que no constituye una Consulta Tributaria, en la cual la autoridad expresó que siempre que la Corporación tuviera en su totalidad ingresos exentos, podrá incluir en los comprobantes de venta “contribuyentes no sujetos a retención”, pero que ello no puede interpretarse como haber autorizado a la CATEG al no pago de Impuesto a la Renta.

Debe considerarse además que según el número 5 del artículo 9 de Ley referida, en caso de las instituciones no cumplan con los requisitos para la exoneración, se prevé que únicamente deberán tributar respecto de las utilidades que obtengan en las actividades empresariales, de carácter económico, que desarrollen en competencia con otras sociedades obligadas a pagar impuesto a la renta...”

“NOVENO: Si por todo lo anotado, el acto contenido en el Oficio N° RLS-DREO-2006-004 es legítimo, y si esta magistratura no esté atribuida para ratificar el acto contenido en el Oficio N° 1090 12005JUR011951, como se solicitó, y no se advierte la violación de los derechos constitucionales invocados, no se dan fundamentos necesarios para la procedencia del amparo constitucional..”

Con estos razonamientos se decidió confirmar la resolución del Juez de instancia constitucional, y rechazar la acción de amparo constitucional. Lo más importante del fallo es la conceptualización profunda y rica que hace del principio de igualdad, extraído del texto del Considerando Quinto, que dice:

“La noción de igualdad se desprende directamente de la unidad de naturaleza de género humano y es inseparable de la dignidad

de la persona, frente a la cual es incompatible toda situación que, por considerar superior a un determinado grupo, conduzca a tratarlo con privilegio; o que, a la inversa, por considerarlo inferior, lo trate con hostilidad o de cualquier forma lo discrimine del goce de los derechos que sí se reconocen o quienes no se consideran incurso en tal situación de inferioridad. No es admisible crear diferencias de tratamiento entre seres humanos que no se correspondan con su única e idéntica naturaleza.

Sin embargo, por lo mismo que la igualdad y la no discriminación se desprenden de la idea de la unidad de dignidad y naturaleza de la persona es preciso concluir que, no todo tratamiento jurídico diferente es propiamente discriminatorio, porque no toda distinción de trato puede considerarse ofensiva, por sí misma, de a dignidad humana. Por lo anotado no ha lugar a la violación de este derecho.

5.2.2. Principio de Igualdad en España. -

Por su parte, el principio de igualdad, según la opinión de Neumark consiste en que: "la personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo."²²

De dicha definición se deriva como consecuencia lógica el principio de la desigualdad en el trato tributario de las personas que se hallen en condiciones desiguales.

A través de este principio, se garantiza que el trato que reciban los contribuyentes, lejos de aludir a un trato uniforme, cayendo consecuentemente en el igualitarismo²³; se base en la teoría de la desigualdad para lograr la verdadera igualdad. Es decir, que se trate con igualdad las circunstancias iguales y con desigualdad las circunstancias desiguales.

²² Pont Mestre, Magín, (Óp. Cit, pág. 33).- La Justicia Tributaria y su formulación Constitucional".- Barcelona 1985.

²³ Neumark Fritz, (Op. cit., p. 159).- Principios de la Imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974.

Sólo así se podrá aspirar a que cada sujeto contribuya al gasto público en la forma que le corresponde. En palabras de García Belsunce este principio implica lo siguiente: “Esta igualdad de los contribuyentes frente a la ley no es una igualdad aritmética que supondría una imposición matemáticamente igual en su quantum para cada uno de los habitantes, sino por aplicación del principio general de la igualdad de los habitantes ante la ley. La igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. Ello supone que a situaciones o circunstancias desiguales corresponden tratamientos desiguales (...)”²⁴

El principio de progresividad implica que la carga tributaria será soportada en mayor medida por aquellos que mayores recursos poseen.

Como señala García Bueno “a mayor riqueza, mayor carga tributaria”, de manera que, los niveles de progresividad en los impuestos establecidos eviten la regresividad del sistema. Actualmente la progresividad es considerada como una de las técnicas más eficaces en la lucha por acceder a sistemas tributarios que permitan una justa distribución de las cargas públicas.²⁵

Por su parte Neumark lo define como la forma de: “...estructurar toda la política tributaria de manera que la distribución interindividual de las cargas fiscales discorra, progresivamente, por encima de las proporciones necesarias para la realización del principio de capacidad de pago (proporcionalidad), a fin de conseguir de esta manera redistribución de rentas y patrimonios que sea compatible con las instituciones fundamentales de un orden económico basado en la economía de mercado y que, de acuerdo con la concepción dominante se considere justa.”²⁶

Así el principio de progresividad adquiere relevancia como un instrumento eficaz en la redistribución de la riqueza, que es sin duda un

²⁴ Lejeune, Ernesto (Óp. Cit. pág. 132).- “Aproximación a los Principios del Derecho Tributario”, Madrid 1980.

²⁵ García Bueno, Marco, (Óp. cit., p.87).- El Principio de Capacidad a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, tomo XVII, Salamanca, 2000.

²⁶ Neumark, Fritz (Óp., cit., p. 242).- Principios de la Imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1974.

aspecto fundamental para lograr un sistema tributario que denote verdadera justicia.²⁷

Finalmente, ha de tenerse en cuenta que el principio de igualdad, tal como se concibe en el artículo 31 de la Constitución, se predica también respecto del gasto público: El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos. De esta manera la exigencia de igualdad no queda limitada en el ámbito del ordenamiento tributario, sino que se inserta como exigencia insoslayable del ordenamiento financiero en su conjunto. En definitiva, la igualdad en el marco del sistema tributario debe complementarse con la igualdad en el sector del gasto público, al punto de que sólo una valoración conjunta permitirá emitir un juicio acerca de la igualdad como valor presente en el ordenamiento financiero.

Principio de Generalidad en el Ecuador.-

El Principio de Generalidad formula que todos los ciudadanos de una nación deben concurrir al financiamiento del gasto público, en virtud a su capacidad contributiva, es decir, que la obligación de pagar tributos recae para todos los ciudadanos, siempre que se tomen en consideración sus índices de capacidad económica. Esto denota que todos deben pagar tributos, bajo los parámetros que estipulan los preceptos constitucionales determinados en las respectivas normas supremas.

Se otorga también otro alcance a este principio, en vista que el mismo pretende eliminar ciertos privilegios e inmunidades fiscales concedidas a determinadas personas o sectores. Sin embargo, en algunas normas tributarias se fijan beneficios o preferencias por motivos y bajo argumentos de naturaleza económica, política o social; en la práctica se dan las exenciones tributarias, pero para ello los motivos de estas "ayudas" deben ser justificados de manera tal que no quebranten la generalidad de la imposición.²⁸

²⁷ Pérez Luque, Mario, (Óp. cit., p. 34).- "Deberes Tributarios y Moral, Madrid, 1990.

²⁸ En lo tocante a las exenciones tributaria, Montero Traibel dice que "las normas exentivas no son siempre una excepción al principio de generalidad, sino que en determinado momento pretende ser un medio técnico para llegar al criterio de justicia (capacidad) consiguiéndose así un logro perfecto del principio de generalidad; sin embargo, en otras ocasiones, podemos apreciar que la exoneración puede ser un medio técnico para lograr

En consecuencia, se resume este principio bajo dos conceptos: "1. Informará de manera general al ordenamiento impositivo exigiendo que el mismo no trate de manera distinta situaciones idénticas. 2. Vedando el establecimiento de discriminaciones fiscales carentes de fundamento respecto a los ciudadanos."²⁹

Los principios tributarios buscan garantizar los derechos del ciudadano, y en el caso puntual el de generalidad pretende que todos colaborem en el financiamiento del fisco, sin hacer ningún tipo de diferenciación; sería de indiscutible inmoralidad si el legislador por cuestiones de interés político privilegia a un sector de la población con beneficios fiscales desproporcionados o irrazonables, en detrimento de otros sectores que por motivos ya sean estos de naturaleza económica o social merecerían ser "amparados" con beneficios de este tipo.

Vale aclarar además que la dispensa legal de la obligación tributaria no podría ser catalogada como una alteración de este principio siempre y cuando la misma se base en situaciones objetivas que den como resultado un beneficio para toda la colectividad.

El aporte de este principio al derecho tributario es básico, pues no se podría pretender que el legislador busque beneficios fiscales o privilegios para determinado grupo, situación que atentaría contra todo criterio moral, por ello las exenciones fiscales deben sustentarse a través de acto legislativo con una clara exposición de los motivos que justifiquen la decisión de dar tratamientos preferentes o de "excluir" a determinadas personas de la obligación de contribuir.

El principio de generalidad como señala Arrijo Vizcaíno es "...consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria."³⁰

una finalidad (extrafiscal) que está en contradicción con el criterio de justicia (capacidad) y sólo en este caso puede decirse que la exención es una excepción al principio de generalidad." Pedro Montero Traibel, La Exoneración, en: Derecho Tributario Moderno, Tomo I, Volumen II, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, p. 150.

²⁹ César Montaña Galarza, "La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados miembro de la Comunidad Andina", p.25.

³⁰ Arrijo Vizcaíno, Adolfo, (Óp. Cit. p. 247), Derecho Fiscal, Editorial Themis.

De modo que dicho principio, se justifica aludiendo al supuesto de que las contribuciones deben participar de las características esenciales del acto que implique su nacimiento, es decir, de las leyes. Si éstas poseen el carácter de generales, en consecuencia, las contribuciones también deberán poseerlo. El principio de generalidad implica la aplicación de la ley a todas aquellas personas que se coloquen en la hipótesis normativa establecida uniformidad de la ley, que a su vez implica la aplicación de la misma a todas las personas que se encuentren bajo su jurisdicción sin distinción alguna, es decir, no se toman en cuenta las circunstancias individuales y se aplica a todos por igual.

De modo que cuando nuestra legislación establece que es obligación de todos los ecuatorianos contribuir al gasto público, no significa que todas las personas tanto físicas como morales que gocen de la nacionalidad ecuatoriana deberán pagar todos y cada uno de los impuestos establecidos. Por el contrario, dichas personas sólo se sujetarán a los impuestos correspondientes a los hechos imposables que realicen. Sólo así se logra eliminar esa confusión entre generalidad y universalidad.

5.3.1. Principio de Generalidad en el España.-

El principio de generalidad en palabras de Neumark Fritz, es aquel que implica: "...por una parte, todas las personas sean naturales y jurídicas, en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que den nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tenga en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como la nacionalidad (jurídica), estamento y clases sociales, religión, raza, etc. sean sometidas al gravamen tributario; y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria, o por imperativo de la técnica tributaria."³¹

En la constitución española se establece este principio, al hacer uso del vocablo "Todos", para indicar que la totalidad de los individuos que se encuentren en el país español deberán contribuir al gasto público.

³¹ Neumark, Fritz, "Principios de la Imposición", Instituto de Estudios Fiscales Madrid 1994, p. 109

Es decir, no toma en cuenta criterios de nacionalidad como requisito para convertirse en sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.³²

Por lo que cualquier persona que se coloque en las hipótesis normativas que al efecto establezcan la leyes tributarias, sin importar que se trate de españoles o extranjeros, deberán cumplir con la obligación del pago de impuestos.³³

La constitución española adopta esta postura referente al vocablo "Todos" en su artículo 31.1, a partir de lo observado en el artículo 53 de la constitución italiana. De esta forma se pretende ampliar la connotación del principio de generalidad al establecer que el nacimiento de la obligación tributaria, dependerá sólo de la realización de los presupuestos de hecho establecidos en la legislación fiscal. Mismos que deberán ser establecidos en base a índices que denoten verdadera capacidad económica.

5.4. Principio de Capacidad Económica en el Ecuador.-

Al hablar del principio de capacidad contributiva, nos referirnos a un principio que se acerca a un sistema tributario que tiene un ideal de justicia. Esencialmente este principio garantiza que la exacción tributaria esté vinculada a circunstancias que manifiesten la riqueza del contribuyente, de forma que la carga tributaria no exceda el límite que el sujeto pueda aportar al fisco.

Este principio se fundamenta entonces en la capacidad económica del obligado tributario para hacer frente a prestaciones patrimoniales coactivas; así el gravamen deberá recaer sobre una riqueza objetiva, real no ficticia es decir cuando existe riqueza disponible. En el caso del impuesto a la renta, la obligación resultará luego de que la renta bruta ha sido depurada y se haya obtenido una renta neta.

Horacio García citado por César Montaña Galarza manifiesta que "la capacidad contributiva es la diferencia entre la renta bruta del

³² Pérez Luque, ("Deberes Tributarios y Moral", Madrid, 1990, p. 28)

³³ Rodríguez Bereijo Alvaro (Óp. cit., p. 40-41.), El Sistema Tributario en la Constitución, en Revista de Derecho Constitucional, 1992

contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y subcapitalización.”³⁴

Spisso expresa que “la capacidad contributiva viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital, pues no podría existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga sólo lo necesario para las exigencias individuales.”³⁵

En esta misma línea, se pronuncia César Montaña, al mencionar que: “atendiendo que la capacidad contributiva es límite máximo de la exacción, esta última no debe llegar a agotar la propia capacidad de concurrir a los gastos públicos, no hará peligrar la pervivencia de la economía privada, de la elección o el ejercicio de una actividad económica o profesional.”³⁶

Tomando como referencia lo presentado, la nueva Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador, reformada por la Asamblea Constituyente de 2008, de manera acertada estableció que las personas naturales podrán deducirse de su Impuesto a la Renta, los gastos personales por concepto de salud, educación, vivienda, vestimenta y alimentación.

De ello se deduce, que para esta reforma se consideró de alguna forma el principio de capacidad contributiva, de modo que las rentas brutas que percibe el ciudadano, sean sujetas primeramente a deducciones de gastos que son básicos y esenciales para una vital permanencia; pues no podríamos considerar apto para contribuir al ciudadano que posea solamente lo necesario para su subsistencia.

La Administración hace visible en asuntos de esta naturaleza, donde la preocupación por el contribuyente, se materializa en normas jurídicas

³⁴ César Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados miembro de la Comunidad Andina”, p.19.

³⁵ Rodolfo Spisso, Derecho Constitucional Tributario, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 1991, 242

³⁶ César Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados miembro de la Comunidad Andina”, p. 20.

que avalan una condición de vida digna, de manera que los tributos no sean instrumentos que sustraigan la riqueza mínima que un ciudadano dispone para sus requerimientos personales y familiares, sino que en base a criterios morales, económicos y jurídicos, las normas tributarias tomen en consideración verdaderos índices de capacidad económica, con el fin, que los tributos sean legítimas herramientas para el bienestar colectivo.

5.4.1. Principio de Capacidad Económica en España.-

Entre principios consagrados por el artículo 31.1 de la Constitución Española sobresale el principio de capacidad económica, así como en el ámbito de la legislación ordinaria, también el artículo tercero de la Ley General Tributaria que dispone que *“la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de los llamados a satisfacerlos”*.

Decir que se debe contribuir, que se deben pagar tributos, de acuerdo con la capacidad económica de quien los paga es una afirmación en la que todo el mundo se pone de acuerdo. Las discrepancias comienzan en el momento de determinar qué hechos son indicativos de capacidad económica. A este respecto, hay que aceptar el denominado *principio de normalidad*, según el cual el legislador, cuando configura una determinada situación como hecho imponible, está atendiendo a un supuesto que, normalmente, es indicativo de capacidad económica. Lo cual no quiere decir que en todos los casos dicho supuesto sea realmente indicativo de capacidad económica. Es ya clásico preguntarnos cuál es la capacidad económica de quien, agobiado por la necesidad, se ve obligado a vender su casa. Efectivamente en tal supuesto no existe capacidad económica y, sin embargo, en todos los sistemas tributarios la venta de un inmueble está configurado como hecho imponible generador de deudas tributarias, tanto para el adquirente como para el transmitente.

En ciertos casos en que un hecho aparezca configurado como hecho imponible de configurar los hechos imposables viene dado por la denominada exención del mínimo vital, entendiéndose por tal la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular.

La acumulación del principio de capacidad económica no puede solidificarse en formularse rígidas que, de forma matemática, sean o no, siempre y en todo caso, indicativas de capacidad económica apta para soportar cargas tributarias.

La exigencia de capacidad económica aparece referida y concebida como una exigencia predicable de todo el ordenamiento tributario. Será ese ordenamiento, globalmente considerado, el que deberá ser indicativo de capacidad económica. En la configuración de las singulares figuras tributarias que integran ese ordenamiento la capacidad económica también estará presente, aunque de manera distinta. En unos casos, de manera positiva, esto es, gravando manifestaciones que sí son plenamente indicativas de capacidad económica, como ocurre en el Impuesto sobre la Renta de Sociedades o de Personas Físicas. En otros casos, de manera negativa, esto es excluyendo la configuración como hechos imponible de ciertas manifestaciones que son contrarias al principio de capacidad económica.

El principio de capacidad económica debe combinarse también con los principios de justicia en el gasto público. Por ejemplo, la determinación del mínimo exento dependerá de las prestaciones públicas realizadas a los ciudadanos a través del gasto público.

Hay que señalar, por último, que el principio de capacidad económica no se limita al ámbito del ordenamiento de la Administración central, sino que se proyecta con el mismo alcance y contenido sobre todo y cada uno de los ordenamientos propios de las entidades públicas territoriales: Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

En España se utiliza la expresión "capacidad económica" como sinónimo de capacidad contributiva, aunque, en sentido estricto, la capacidad económica es más amplia que la capacidad contributiva, por cuanto esta última se encuentra entre el mínimo exento y la prohibición de alcance confiscatorio de la tributación, mientras que aquella existe por debajo del mínimo de existencia y más allá de la estricta capacidad contributiva.

El principio de capacidad económica tiene larga tradición en el ordenamiento español. Se encontraba consagrado en la Constitución de Cádiz de 1812, que en su artículo 8 establecía la contribución de los

españoles “en proporción a sus haberes”; el Fuero de los Españoles de 17 de julio de 1945, disponía la contribución a los gastos públicos según su capacidad económica, mientras que los Principios del Movimiento Nacional de 17 de mayo de 1958, Principio IX, se referían a una equitativa distribución de la renta nacional y de las cargas fiscales.

5.5. Principio de NO Confiscatoriedad en el Ecuador.-

Este principio no se encuentra señalado de manera expresa en las disposiciones constitucionales que recogen los principios tributarios, ni en el Código Tributario.

El principio de no confiscatoriedad, profundamente difundido por los estudiosos en materia de Derecho Constitucional Tributario es de suma importancia como medio para garantizar la realización del programa constitucional.

A pesar que este principio, como he dicho al principio no esté enunciado como un principio tributario, tiene plena vigencia, debido a que la Constitución Política garantiza la propiedad privada y prohíbe de manera expresa la confiscación tal como queda establecido en los siguientes artículos:

- “Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas:
26. El derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas.”
- “Art. 321.- El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental”.
- “Art. 329.-....Se prohíbe toda forma de confiscación de sus productos, materiales o herramientas de trabajo”.

Las disposiciones de la Constitución Política en materia de garantizar la propiedad y prohibir la confiscación de bienes, nos conducen a formular algunas conclusiones.

En primer lugar, si bien el Estado ecuatoriano garantiza la plena vigencia de la propiedad privada, evidentemente el ejercicio de ese derecho tiene algunos límites que se derivan de la propia Constitución Política y de las leyes. La propiedad debe en el marco del Estado social de Derecho cumplir una función social. El derecho a la propiedad no es absoluto debido a que está limitado por el interés de la colectividad y el sometimiento al derecho.

En segundo lugar, todos los ecuatorianos tienen la obligación de contribuir con una parte de los ingresos a la obtención de recursos por parte del Estado. Esta obligación de contribuir es un límite constitucional y legal al derecho de propiedad que no opera de forma absoluta.

La obligación de pagar tributos, encuentra un límite de carácter cuantitativo, en virtud del principio de no confiscatoriedad. Los tributos exigidos por parte del Estado a los particulares, no pueden privarle de su legítimo derecho a la propiedad, la prohibición constitucional de no confiscatoriedad, alcanza evidentemente a los tributos.

No tendría ningún sentido que se garantice la propiedad privada, si por la vía de los impuestos se vaciara de contenido efectivo a la disposición constitucional.

En tercer lugar nos referimos a un aspecto central, relacionado con la no confiscatoriedad en materia tributaria, formulamos la inquietud que se refiere al problema ¿Desde cuándo un impuesto es confiscatorio?.

Resulta difícil establecer el límite a partir del cual un tributo es o no confiscatorio, porque ello va a depender de los niveles de ingresos de la población, de la realidad económica de cada país, las tarifas aplicadas en los países de mayor desarrollo económico que aplicadas en países en vías de desarrollo como el nuestro, resultarían confiscatorias.

Si bien la realidad económica y social de un país va a ser determinante a la hora de establecer si un tributo es o no confiscatorio, existen esfuerzos doctrinarios y jurisprudenciales por plantear criterios de aplicación general, que nos permitan identificar un tributo que vulnere el principio de no confiscatoriedad.

El principio de no confiscatoriedad, delimita a nuestro entender, el deber de colaboración del contribuyente con la administración. La no confiscatoriedad en esta fase implica también, que no pueden exigirse cargas excesivas al contribuyente justificadas en el deber de colaboración.

Se ha señalado como excesivo el gravamen que “exija la liquidación total o parcial del patrimonio como consecuencia de la configuración técnica del tributo a la hora de de su aplicación carácter general. El impuesto sería confiscatorio al imposibilitar, en este caso, el mantenimiento en el mismo nivel de la capacidad productiva del sujeto pasivo”³⁷.

Se afirma también que la confiscatoriedad de un impuesto, puede provenir de la aplicación acumulada de gravámenes, cuando concurren dos o más impuestos sobre una misma manifestación económica, o en los casos de sobreimposición que se produce principalmente en los estados federales. En nuestro país la doble imposición tiene más bien una connotación internacional.

Tratando de hacerse una breve aproximación a los principios que en materia tributaria se encuentran recogidos en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, y que constituyen principios rectores, que irradian todos sus efectos en el sistema tributario.

Nos hemos referido también a algunos principios que si bien no están expresamente señalados como principios constitucionales en materia tributaria en la Constitución Política, ni en el Código Tributario, se encuentran plenamente vigentes, pudiendo llegar hasta ellos si interpretamos el espíritu contenido en nuestra Constitución y en normas que nos son directamente tributarias pero tienen una relación esencial con la materia.

Ahora bien, nuestra intención al realizar esta aproximación a los principios en materia tributaria es el marcar su conexión con nuestro tema de estudio, debido a que estos principios, cuya enumeración no es exhaustiva, no solamente regulan la fase de creación de los tributos por

³⁷ J. L. Pérez Ayala, citado por Jesús Ruiz Huerta, en Eusebio González García com., ob. Cit. P. 223.

parte del órgano legislativo. Muy por el contrario creemos que los principios que en un primer momento despliegan sus efectos como autolimitantes del poder tributario del Estado; en un segundo momento despliegan también sus efectos plenos como verdaderos medios de defensa del contribuyente frente al fisco.

5.5.1.El Principio de NO Confiscación en España.-

El principio de no Confiscatoriedad, se lo puede considerar uno de los principios uno de los principios más difíciles de determinar dentro del Derecho Tributario, tanto a su significado como a ámbito de aplicación.

La idea principal de la confiscación es ser un instituto limitador y ablatorio del derecho de propiedad de las personas⁴¹; por lo que se busca de forma directa e inmedita producir una entidad que sea viable en el patrimonio del sujeto afectado.

Este principio se lo reconoce en la Constitución Española de 1978, en el Artículo 31.1.; pero hay que tener en cuenta que en la Constitución Nacional, en el Artículo 17, que se reconoce el derecho a la propiedad privada y prohíbe la confiscación como pena. Se ha dicho lo siguiente: “Se puede extender la proscripción de los efectos confiscatorios, cualquiera fuese el medio (penal o extrapenal) por el que éstos fueran originarios”. Así mismo el Artículo 18 de la misma Carta Magna, que se encuentra insertado en el artículo anterior, regula las garantías penales de los individuos, en defensa de su libertad, esta es garantía penal es protectora de la propiedad.

PALAO TABOADA, ha determinado que al hablar de sistema tributario confiscatorio puede involucrar contradicciones terminológicas en la búsqueda de un significado en el artículo 31.1 de la Constitución Española, contrario al principio de propiedad, en referencia no a casos aislados sino al sistema en su conjunto, configurándose como una defensa, desde el flanco fiscal, del derecho de propiedad privada frente a la tributación progresiva, en el sentido institucional de ese derecho.³⁸

³⁸ GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA: El Principio de No Confiscatoriedad, en el libro titulado “El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. Tomo II.

Pérez Royo³⁹, hace referencia a la no confiscación como un valor ideológico o político que jurídico, propiamente dicho. Y añade, citando a Palao Taboada, que el indicado límite de la no confiscatoriedad confunde dos planos que deben tenerse bien diferenciados: el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y el de la regulación del derecho de propiedad, al que la Constitución se refiere. Por último, señala y hace la advertencia que, en cualquier caso, en aquellos supuestos en que una Ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de acudir a este principio, por el simple juego de la regla de la capacidad económica.

Desde el punto de vista del tratadista anteriormente citado la no confiscación sería, una reiteración del principio de justicia tributaria o, si se prefiere, una consecuencia lógica del propio principio de capacidad económica, que exige asimismo, de acuerdo con las manifestaciones del Tribunal Constitucional, “no agotar la riqueza imponible, base o exigencia de toda imposición, so pretexto del deber de contribuir”.

Considera Ferreiro⁴⁰, que no debe desconocerse, la prohibición constitucional de que el Estado se apodere, por la vía fiscal, de las rentas y propiedades de un ciudadano; por lo que dicha prohibición que ha de referirse tanto al sistema tributario en su conjunto como a cada uno de los tributos que lo componen; por lo que resulta evidente que un solo impuesto puede confiscar el patrimonio o la totalidad de las rentas de un individuo, por lo que la referencia al sistema del artículo 31.1 ha de entenderse hecha, en este caso, tanto al conjunto como a las piezas que lo componen.

Coordinadores: César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Marcial Pons. Madrid 2008.

³⁹ PÉREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Editorial Civitas Ediciones S.L. pág. 40.

⁴⁰ FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de Derecho Financiero Español, edición 25 del año 2006, Editorial Marcial Pons, págs. 61.

5.6. Principios en la Constitución Ecuatoriana.

Existen ciertos principios que creados por la nueva Constitución Ecuatoriana que en España no existen los cuales los estudiaremos a breves rasgos estos son los siguientes:

5.6.1. Principio de Eficiencia.-

El sistema tributario debe incorporar herramientas que posibiliten un manejo efectivo y eficiente del mismo, que viabilice el establecimiento de tributos justos y que graven al contribuyente sobre la base de su verdadera capacidad para contribuir.

A pesar de que este Régimen no tiene como objetivo aumentar niveles de recaudación es por lo que este principio no se lo medirá de esta manera, más bien será por niveles de cumplimiento, es decir niveles de inscripción de contribuyentes y si se logra que los agentes inscritos cumplan con el pago de las cuotas estipuladas. Además si ha sido eficiente en cuanto a estrategias o sistemas para lograr los objetivos propuestos.

5.6.2 Principio de Simplicidad Administrativa.-

Su importancia radica en que muchos países que han logrado éxito con sus sistemas tributarios reconocen que se ha debido al grado de simplicidad que mantienen ya que esto ha conllevado a mayores incentivos para participar del sistema Tributario Formal, en otras palabras menores niveles de informalidad y mayores de cumplimiento tributario (menor evasión). En este principio entran en juego la Presión Tributaria en el Ecuador, tomando en cuenta los costos de cumplimiento que acarrea el Régimen Simplificado, los cuales al ser bajos atraen a los agentes objetivos, ya que mientras más bajos sean representarán menos Presión Fiscal Indirecta. Entre las características que ayudan este principio están el no estar obligado a llevar contabilidad, no llenar formulario alguno de IR e IVA, la cuota es fija no existe cálculo para su obtención, entre otras.

5.6.3. Principio de Equidad

En virtud de este principio, el ordenamiento tributario tiene que basarse en la capacidad económica de los contribuyentes. Se debe tomar en cuenta la equidad vertical y la equidad horizontal.

En cuanto a la equidad vertical el sistema simplificado ha contribuido a este principio por medio de las tablas de cuotas definidas para cada sector económico, tomando en cuenta los intervalos de ingreso ya que estos son progresivos con la cuota a pagar, es decir mientras más niveles de ingreso generen mayor es el valor de las cuotas. Lo contrario sucede con la equidad horizontal, donde se nota que por cada intervalo no existe equidad, el contribuyente que se encuentra en el límite inferior cancela la misma cuota que el que se encuentre en el intervalo superior. Aunque se incurra en dicha inequidad es razonable para el sistema, porque establecer otra forma de asignar cuotas presentaría costos y a la larga resultaría tedioso tanto para la administración como para el contribuyente.

5.6.4. Principio de Suficiencia Recaudatoria.-

Este principio trata de promover e inducir que los tributos deben ser suficientes y capaces para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado período y así el fisco logre sus objetivos primordiales e inherentes a los fines de los tributos.

6.- CONCLUSIONES:

Los principios constitucionales tributarios son aquellos postulados de carácter general que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados tributos y su configuración.

Estos principios, en algunas ocasiones, constituyen simples reglas empíricas desarrolladas por la doctrina. Recogidos estos principios por los textos constitucionales algunos, y de esta forma, adquieren un carácter jurídico trascendental.

Los Principios Tributarios en materia tributaria que establece cada Estado, son medios que permiten acceder a un sistema tributario justo; su

debida aplicación y funcionamiento dependen de no sólo establecer impuestos sino la aplicación de la debida recaudación de los mismo.

En materia de tributación, los principios tributarios en el Ecuador, establecidos en el Artículo 5 del Código y Tributario y 300 de la Constitución, entre sí son de carácter complementario. De manera que lograr un sistema tributario justo dependerá de que exista un trabajo conjunto y armónico de todos y cada uno de los principios tributarios. Para lograrlo resulta evitar la supremacía de cualquiera de ellos, ya que todos son igualmente importantes y trascendentes para el sistema tributario de cada Estado.

Con la nueva Constitución Política se logra un avance importante en la estructuración de los principios formales y materiales del derecho tributario en el sistema constitucional ecuatoriano. Esto brindará un mayor desarrollo en nuestra ciencia jurídica tributaria y un mejor planteamiento de figuras normativas positivas en nuestro régimen, así mismo el régimen tributario municipal debe ser iniciado para lograr varios objetivos: desde un pleno apego a las disposiciones constitucionales dentro del sistema tributario ecuatoriano, y para alcanzar niveles de financiamiento suficientes y eficientes en el nuevo esquema de organización del territorio. No puede seguir sosteniéndose que los gobiernos subnacionales dependan exclusivamente de las pre-asignaciones del nivel central, en detrimento de su propio desarrollo administrativo que alcance finalmente ese grado de autonomía que se ha predicado tanto y que no se ha logrado concretar aún. No olvidemos que aquella cercanía con los ciudadanos y sus necesidades, obliga a la satisfacción eficaz y eficiente de éstas, pero también brinda las ventajas para hacerlo, por lo que el ciudadano se identifica más con sus gobernantes locales.

En la Constitución Española los principios tributarios son establecidos en el Art. 31.1, y se diferencia de que en Constitución Ecuatoriana no se plasman ciertos principios que en la española sí, pero que en definitiva son estudiados por la importancia que estos tienen.

Al analizar los diversos principios constitucionales tributarios, que son parecidos a la aplicación del Ecuador, es menester considerar que si bien la jurisprudencia Española ha ido avanzando y con mucha influencia de la jurisprudencia Alemana, lo cierto es que al delimitar el alcance

del principio tributario, necesariamente se toma en consideración la situación socio-política en que se encuentran, como lo que es que hay una gran confiabilidad por parte de los gobernados en el sistema gubernamental, sus poderes, entre otros, ello derivado de la eficacia en la aplicación y cumplimiento del mismo y por tanto en esa medida es el desarrollo en que pueda ocurrir la jurisprudencia.

Por último, en este trabajo de investigación considerando que los principios tributarios que son muy importantes como he dicho a lo largo de todo el estudio; existen unos de ellos que regulan a los demás o que son la base inicial de los mismos, como son el principio de legalidad y el de reserva de ley; por una parte y por otra el de igualdad que se dice que dentro de él se debe estudiar los principios de generalidad, progresividad y capacidad contributiva, pero nosotros los estudiamos de formas separadas uno de otros llegando a conclusiones individuales de cada uno de ellos, por la extensiones que ellos abarcan.

7. BIBLIOGRAFÍA.

1. José Vicente Troya: Estudios de Derecho Internacional Tributario, PUDELECO, Editoriales del Ecuador S.A., Marzo 2008, impreso en el Ecuador.
2. Dr. Leonardo Andrade: Profesor de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Central del Ecuador, Artículo de la Revista Jurídica, Titulado: El Procedimiento Determinativo de la Obligación Tributaria, Página Web: www.derechoecudor.com.
3. Rodolfo Spisso: Derecho Constitucional Tributario, Editorial Depalma, Cuarta Edición.
4. Oswaldo Soler: Derecho Tributario, Parte II, Segunda edición, Editorial: La Ley, Pag. 103.
5. Carl Schmitt: Teoría de la Constitución, Madrid, Editorial Alianza 2003, Pag. 150.
6. Collado Yurrita Miguel Angel: Derecho Financiero: www.uclm.es.

7. Moreno Padilla Javier: El Principio de Igualdad del Derecho Tributario, publicado en Gonzales García Eusebio, Principios Constitucionales Tributarios, Septiembre de 1989.
8. Montaña Galarza César: La Obligación de Contribuir y los Principios de la Tributación de los Estados Miembros de la Comunidad Andina Publicado en Figueroa Neri, MEXICO 2004.
9. Pont Mestres Magin: La Justicia Tributaria y su formulación Constitucional, Barcelona 1985.
10. Neumark Fritz: Principios de la Imposición, Madrid 1974.
11. Lejeune Ernesto: Aproximación a los Principios del Derecho Tributario, Madrid 1980.
12. García Bueno Marco: El Principio de Capacidad a la luz de las Principales aportaciones doctrinales en Italia, Tomo XVII, Salamanca 2000.
13. Perez Luque Mario: Deberes Tributarios y Moral, Madrid 1990.
14. Arrija Vizcaíno Adolfo: Derecho Fiscal. Editorial Themis, ED. 2000.
15. Pérez Royo F.: Derecho Financiero, Parte General, Editorial Civitas, Ediciones S.L.
16. Pedro Montero Traibel, La Exoneración, en: Derecho Tributario Moderno, Tomo I, Volumen II, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, p. 150.
17. Rodríguez Bereijo Alvaro: El Sistema Tributario en la Constitución, en Revista de Derecho Constitucional, 1992.
18. FERREIRO LAPATZA, J.J.: Curso de Derecho Financiero Español, edición 25 del año 2006, Editorial Marcial Pons..., págs. 61
19. GUSTAVO NAVEIRA DE CASANOVA: El Principio de No Confiscatoriedad, en el libro titulado "El Tributo y su aplicación:

perspectivas para el siglo XXI. Tomo II. Coordinadores: César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Marcial Pons. Madrid 2008.

Leyes Utilizadas:

20. Constitución Política de la República del Ecuador de 1998.
21. Constitución Política de la República del Ecuador del 2008
22. Constitución Española de 1978
23. Código Tributario Ecuatoriano
24. Ley General Tributaria de España
25. Ley de Régimen Municipal.