

# PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL EN MATERIA TRIBUTARIA

Lourdes Alvarado\*

## RESUMEN:

Este trabajo de investigación es un breve análisis de los límites al ejercicio de la potestad tributaria impuestos por los principios generales del derecho, actualmente en su gran mayoría consagrados en las Constituciones modernas; concretamente sobre el principio de reserva de ley, su flexibilización en materia tributaria según la doctrina y jurisprudencia; también nos referiremos la competencia tributaria del gobierno central y de los gobiernos autónomos descentralizados.

En el primer capítulo desarrollamos los principios tributarios que rigen esta área específica del derecho público, conscientes de que no necesariamente todos los principios se indican en forma expresa en las Constituciones o se encuentran positivizados en una ley; pero que por formar parte del sistema jurídico deben ser considerados; puesto que los principios constitucionales que rigen la tributación se han convertido en un contrapeso jurídico, no sólo doctrinario de la administración tributaria, pues ésta debe respetar los derechos fundamentales, en el ejercicio de su actividad recaudatoria.

La investigación se centra principalmente en el principio de reserva legal, los elementos del tributo a los que se debe aplicar obligatoriamente y que elementos pueden ser regulados por otro tipo de norma jurídica de menor jerarquía. Se resalta la obligación que tenemos todos de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, así como el de ayudar al cumplimiento de su fines extrafiscales. También se destaca la importancia de que el sistema tributario cumpla en conjunto con todos los principios tributarios.

---

\* Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República, graduada en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. E-mail: alvarado.lourdes@hotmail.com

Más adelante nos centramos en el marco jurídico ecuatoriano, el contenidos que sobre la materia tributaria tienen la Constitución de la República del Ecuador y el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización dentro del nuevo marco de la tributación en nuestro país, en busca de implementar un verdadero sistema tributario.

Nos referiremos a la nueva forma de organización territorial del Estado previstos en la actual Constitución ecuatoriana, que lo divide en regiones, provincias, cantones, parroquias rurales y regímenes especiales; y, sobre las competencias que la mencionada Carta Magna las clasifica en exclusivas, adicionales, concurrentes y residuales. Para finalmente referirnos a la competencia tributaria de los Gobiernos Autónomos Descentralizados reconocida por nuestra Carta Política y los posibles conflictos de competencia en materia tributaria. En el capítulo final revisaremos sentencias de Cortes Supremas y Constitucionales sobre el principio de reserva del ley, si la potestad tributaria es una facultad que se puede delegar y que aspectos del tributo se encuentran sometidos a éste principio.

#### PALABRAS CLAVES:

Competencia tributaria.- Gobierno Central.- Gobierno autónomo descentralizado.- Reserva legal.-

#### ABSTRACT:

This research paper is a brief analysis of the limits on the exercise of the power to tax imposed by the General principles of law, enshrined in the modern constitutions; currently mostly specifically on the principle of reservation of law, its flexibility in tax matters according to doctrine and jurisprudence; also we will refer the tax jurisdiction of the central Government and decentralized autonomous governments.

In the first chapter we developed tax principles that govern this specific area of public law, aware that not necessarily all the principles are indicated expressly in the constitutions or are written in a law; but as part of the legal system should be considered; Since the constitutional principles governing taxation has become a legal, not only doctrinal

counterweight of her administered tax, because it must respect fundamental rights, in the exercise of its enforceable activity.

The research focuses primarily on the principle of legal reserve, the elements of the tax which should be mandatory and that elements can be regulated by other legal rule of lesser hierarchy. Highlights the obligation that we all contribute to the sustainability of expenditures of the State, as well as help his extrafiscales purposes. It also highlights the importance that the tax system meets in conjunction with all tax principles.

Later we focus on the Ecuadorian legal framework, the content on tax matters with the Constitution of the Republic of the Ecuador and the organic code of organization Territorial autonomy and decentralization within the framework of the taxation in our country, looking to implement a real tax system.

We will refer to the new form of territorial organization of the expected state at the current Ecuadorian Constitution, which divides it into regions, provinces, cantons, rural parishes and special regimes; and, on the powers that the mentioned Magna Carta classified them into exclusive, additional, concurrent, and waste.

Finally to refer to the tax jurisdiction of the autonomous decentralized Governments recognized by our political Charter and possible conflicts of jurisdiction in tax matters. In the final chapter will review rulings of Supreme courts and constitutional on the principle of reservation of law, if the tax authority is a faculty who can delegate and that aspects of the tribute are subject to this principle.

**KEYWORDS:**

Tax competition.- Central Government.- Decentralized autonomous government.- Legal reserve.-

**SUMARIO:**

I PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO.- 1.1. En la doctrina.- 1.2. Principios materiales del

Derecho Tributario.- II RESERVA LEGAL TRIBUTARIA.- 2.1. Principio de Legalidad.- 2.2. Principio de Reserva de Ley.- 2.3. En la Constitución ecuatoriana.- III COMPETENCIA TRIBUTARIA EN LOS DIFERENTES NIVELES DE GOBIERNO OTORGADA POR LA CONSTITUCIÓN Y LA LEY.- 3.1. Competencia Tributaria.- 3.2. Gobierno Central.- 3.3. Competencia Tributaria de los G. A. D.- IV PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL EN MATERIA TRIBUTARIA Y LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS.- 4.1. Jurisprudencia internacional.- 4.2. Realidad ecuatoriana.- V CONCLUSIONES.-

## CAPÍTULO I PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO

### 1.1. EN LA DOCTRINA

Acogiendo las palabras de Eduardo García de Entrerría y Tomás-Ramón Fernández podemos decir que “Los principios generales del derecho expresan los valores materiales básicos de un ordenamiento jurídico, aquellos sobre los cuales se constituye como tal, las convicciones ético-jurídicas una comunidad. Pero no se trata simplemente de unas vagas ideas o tendencias morales que puedan explicar el sentido de determinadas reglas, sino de principios técnicos, fruto de la experiencia de la vida jurídica y sólo a través de ésta cognoscibles.”<sup>1</sup>

Son principios técnicos que articulan todo el sistema jurídico, cuyo desarrollo se debe primordialmente a la jurisprudencia y doctrina, actualmente muchos de ellos han sido constitucionalizados. Los antes mencionados autores citan varias sentencias para reforzar su afirmación respecto a que los principios generales del derecho irradian todo el ordenamiento jurídico, sentencias entre las que se encuentran las del Tribunal Supremo del 30 de abril de 1988 y 16 de mayo de 1990 que señalan que los principios son “la atmosfera en que se desarrolla la vida jurídica, el

---

<sup>1</sup> García de Entrerría, Eduardo y Ramón-Fernández, Tomás; “Curso de Derecho Administrativo I” Editorial Aranzadi, Decimotercera Edición; Madrid-2006; Pág. 85.

oxígeno que respiran las normas”, los principios se deberán emplear tanto para la aplicación como en la interpretación de la norma jurídica.<sup>2</sup>

Miguel Carbonell sostiene que “Poco a poco, América Latina parece ir comprendiendo que la globalización no solamente significa libertad de comercio y reducción de aranceles, sino también Estado de derecho y respeto por los derechos fundamentales.”<sup>3</sup> Las primeras constituciones en América Latina que recogen un catálogo amplio de principios y derechos fundamentales, que conlleva un nuevo marco de relaciones entre el Estado y los ciudadanos son las de Guatemala de 1985, Brasil de 1988 y Colombia 1991.

A partir del reconocimiento del Ecuador como Estado Constitucional de Derechos, debemos comprender que existe una conformidad con el principio de juridicidad, sobre todo al declarar que “La Constitución es la Norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica...” artículo 424 de la Constitución. Los Jueces y demás órganos de la administración pública tienen la obligación de aplicar directamente las normas constitucionales artículo 425 de la Constitución; y, sólo si el juez tiene duda razonable y motivada de que una norma jurídica es contraria a la Constitución o a instrumentos internacionales de derechos humanos, suspenderá la tramitación de la causa y remitirá en consulta el expediente a la Corte Constitucional, artículo 142 de la Ley Orgánica de Garantías Constitucionales.

En un Estado de derecho los principios constitucionales se traduce en límite para la normativa que dicten los legisladores; limitación que resultaría ineficaz si estos principios no tuvieran efectos vinculantes y de aplicación inmediata, otorgadores de derechos y obligaciones a los poderes públicos y a los propios ciudadanos; los principios también contribuyen con los jueces en la interpretación, alcance y contenido de la norma, permitiendo que puedan extraer principios de normas jurídicas y apli-

---

<sup>2</sup> García de Entrerría, Eduardo y Ramón-Fernández, Tomás; “Curso de Derecho Administrativo I” Editorial Aranzadi, Decimotercera Edición; Madrid-2006; Pág. 92.

<sup>3</sup> Carbonell, Miguel; “Neoconstitucionalismo y Derechos Fundamentales”; Cevallos Editora Jurídica; 2010; Primera Edición; Quito-Ecuador; Pág. 59.

carlos a situaciones concreta. Dentro de los principios generales del derecho encontramos el principio de legalidad, que es a su vez una expresión del Estado de Derecho, y que se convierte en una garantía de los derechos.

En el ámbito tributario los principios son los criterios básicos con arreglo a los cuales se ordena e interpreta toda la materia tributaria y se desarrollan las instituciones jurídico-tributarias. Son principios materiales del derecho tributario: a) Generalidad, b) Igualdad, c) Capacidad económica, d) Progresividad, e) Justicia tributaria y f) No confiscatoriedad, a continuación haremos una breve reseña de cada uno, profundizando un poco más en el principio de reserva legal, en el capítulo siguiente.

## 1.2. PRINCIPIOS MATERIALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

### PRINCIPIO DE GENERALIDAD.-

Históricamente la imposición de tributos estuvo ligada a la calidad de los sujetos que debían pagarlos, como era el caso de los vencidos en una guerra, los pertenecientes a estratos sociales que no gozaban de privilegios o inmunidades fiscales, entre otros; posteriormente con la Revolución Francesa y el reconocimiento de los derechos fundamentales de los hombres se eliminaron este tipo de prácticas discriminatorias.<sup>4</sup> Recogiendo las Constituciones modernas el principio de generalidad para que la obligación del pago de tributos se aplique por igual a todos los contribuyentes, precautelando posibles arbitrariedades en el ejercicio del poder público y evitando que se otorgue un trato diferente a situaciones que sean idénticas, o se dé un trato desigual sin que existan razones que lo justifiquen, como pudieran ser el cumplimiento de políticas públicas (económicas o sociales) o evitar una doble imposición.

El catedrático Miguel Ángel Collado Yurrita refiere en su libro *Derecho Tributario*, una sentencia del Tribunal Constitucional español que explica claramente cuando se permite la quiebra del principio de

---

<sup>4</sup> Collado Yurritia, Miguel A. y otros; "DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL"; "Concepto y Contenido del derecho tributario financiero. El derecho tributario"; Atelier Libros Jurídicos; Segunda edición; Barcelona; 2007; Pág. 43.

generalidad, STC 57/2005 “la exención o bonificación -privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (artículo 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31 (STC 134/196, FJ.8; y STC 96/2002, FJ.7)”<sup>5</sup>

#### PRINCIPIO DE IGUALDAD.-

Igualdad comprendida como lo expresó Aristóteles en su libro *La Política* “Parece que la justicia consiste en igualdad, y así es, pero no para todos, sino para los iguales; y la desigualdad parece ser justa, y lo es, en efecto, pero no para todos, sino para los desiguales.”<sup>6</sup>

La igualdad ante la ley es una garantía básica, un derecho fundamental, así también lo reconoce la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos al establecer en el artículo 24 “Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley.” Será deber de la Administración Tributaria tratar a los contribuyentes en la misma forma, lo que implica que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas.

En el ámbito tributario este principio se relaciona directamente con los de capacidad económica de los contribuyentes y la progresividad del

---

<sup>5</sup> Collado Yurritia, Miguel A. y otros; “DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL”; *“Concepto y Contenido del derecho tributario financiero. El derecho tributario”*; Atelier Libros Jurídicos; Segunda edición; Barcelona; 2007; Pág. 45.

<sup>6</sup> Citado por Carbonell, Miguel; “Neoconstitucionalismo y Derechos Fundamentales”; Cevallos Editora Jurídica; 2010; Primera Edición; Quito-Ecuador; Pág. 198.

tributo; puesto que, aquella será la base para determinar si las situaciones son iguales y la otra nos lleva a una cierta desigualdad cualitativa necesaria para el cumplimiento del principio de igualdad como lo explica el Tribunal Constitucional español en sus sentencias SSTC de 20 de julio de 1981 y de 20 de febrero de 1989 “Una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido el principio de igualdad, precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta. Y también que la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto, que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto.”<sup>7</sup>

Otra sentencia del Tribunal Constitucional que nos sirve para aclarar el sentido en que, en España se debe comprender el principio de igualdad se encuentra en la STC 76/1990 que expresa “... a) ni toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción al artículo 14 de la CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho, cuando la utilización o introducción de elementos diferenciados sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas, por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es imprescindible además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un

---

<sup>7</sup> Sentencias citadas en documento denominado “IV Principios del Derecho Tributario”; Págs. 152 y 153; <http://jfpont.files.wordpress.com/2009/09/principios-del-derecho-tributario.pdf>

juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.”<sup>8</sup>

Resumiendo podemos señalar que la igualdad tributaria se cumple cuando existe:

- a) Respeto al principio de capacidad económica del contribuyente.
- b) No discriminación sin justificación.
- c) Interpretación conjunta de todos los principios tributarios.
- d) El tributo persigue solventar el gasto estatal o cumple fines extrafiscales autorizados constitucionalmente.<sup>9</sup>

#### PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA.-

Todos debemos contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, en proporción a nuestra capacidad económica; es decir, el fin principal de los tributos es solventar el gasto del Estado; no obstante, también debemos reconocerle otras finalidades extrafiscales, siempre que éstas se encuentren protegidas por la Constitución. Acogiendo lo señalado por el Dr. José Vicente Troya podemos decir que este principio tiene un doble alcance pues “únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de obligación tributaria; y al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica.”<sup>10</sup> Lo primero tiene relación directa con el tributo, con la manifestación de la riqueza no con el sujeto (no cabría exenciones por razones de género, raza, etc.) y la capacidad económica se relaciona con el sistema tributario que busca que a mayor capacidad económica más sea la contribución al sostenimiento de las cargas públicas; y para lograrlo se aplicarán tarifas progresivas.

---

<sup>8</sup> Collado Yurritia, Miguel A. y otros; “DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL”; *Concepto y Contenido del derecho tributario financiero. El derecho tributario*; Atelier Libros Jurídicos; Segunda edición; Barcelona; 2007; Pág. 47.

<sup>9</sup> Apuntes de clase de Patón García, Gemma; “Ordenamiento financiero en el Estado Constitucional”; UCLM; Especialización en Derecho Tributario; Julio 2010.

<sup>10</sup> Troya Jaramillo, José Vicente; *Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*; FORO revista de derecho #6, UASB-Ecuador/CEN. Quito-2006. Pág.45.

El principio de capacidad económica junto con los de igualdad y progresividad servirán principalmente a los legisladores para delimitar los hechos imponible y cuantificar la carga tributaria de los contribuyentes; debiendo tener siempre presentes el principio de no confiscatoriedad y respetando el mínimo vital que requiera una persona para vivir; sabiendo además que mientras más prestaciones sociales asuma el Estado mayor será la capacidad contributiva de sus ciudadanos.

Podemos entender como mínimo vital, la renta necesaria para la subsistencia personal y familiar; *Primum vivere, deinde tributum solvere*; existencia de ingresos mínimos que cubran las necesidades de subsistencia; y, la no confiscatoriedad, como la prohibición de confiscación, es decir, la privación de bienes por parte del poder público, para aplicarlos al fisco y sin compensación alguna, lo que será aclarado y desarrollado más adelante.

F. Fernández Segado define la capacidad económica como “la aptitud que poseen los ciudadanos para contribuir a las cargas públicas manifestada en la posesión de riqueza económica”<sup>11</sup> Será necesario que exista una riqueza que permita contribuir, para que el Estado redistribuya las rentas y beneficie en mayor medida a los sectores sociales con menos capacidad económica; cumpliéndose así el fin principal de los tributos.

#### PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.-

En un sistema tributario justo el incremento de riqueza de los contribuyentes equivale al aumento de su contribución, por lo que éste debe estar articulado de tal manera que permita a más de los fines recaudatorios, una efectiva redistribución de la renta.

El carácter progresivo de los tributos no afecta a cada uno en particular, sino al conjunto del sistema tributario, bastará con que se configuren como progresivos los impuestos de mayor importancia. Su límite es la garantía constitucional de no confiscatoriedad. La prohibición de

---

<sup>11</sup> Citado por Lcda. Pauner, Chulvi, Cristina; Tesis doctoral Universitat Jaime I; “*El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos*”; Pág. 227 [http://www.tdr.cesca.es/TESIS\\_UJI/AVAILABLE/TDX-0730108-120005//pauner.pdf](http://www.tdr.cesca.es/TESIS_UJI/AVAILABLE/TDX-0730108-120005//pauner.pdf)

confiscación es una reiteración del principio de justicia tributaria, que presupone la existencia de riqueza imponible que no debe ser agotada.

Para la aplicación del principio de progresividad es necesario tomar en consideración las condiciones especiales de los contribuyentes, conociendo el nivel económico se podrá establecer tarifas progresivas simples o graduales como las que se aplican a los impuestos directos como son impuesto a los predios e impuesto a la renta; lo que no ocurre con los tributos indirectos pagado por el consumidor como es el I.V.A. impuesto al valor agregado, donde difícilmente se puede conocer la capacidad económica del sujeto pasivo, lo que se aplica es una tarifa proporcional, y el que más consume más tributa.

#### PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD.-

Podemos decir que un tributo es confiscatorio cuando absorbe parte sustancial de la renta del contribuyente o cuando absorbe el capital del contribuyente. Este principio defiende primordialmente el derecho fundamental de la propiedad; por lo que se considera que el impuesto no puede aprehender una parte importante del patrimonio o de la renta del sujeto pasivo; en otras palabras, los tributos no pueden exceder la capacidad contributiva de los contribuyentes. La fijación de un porcentaje para definir que superado éste se considera que la prestación pecuniaria es confiscatoria varía de acuerdo al país, algunos tribunales y cortes se han pronunciado sobre este tema, por ejemplo en Argentina se fijó como tope máximo el 33%, en Alemania el 50% y en España el 100%. Así lo podemos ver en la sentencia del Tribunal Constitucional español STC 150/190 del 4/10/1990 que señala "... la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga "alcance confiscatorio", es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art.

33.1 de la Constitución: como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto a la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta.”<sup>12</sup>

#### PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA.-

Es la agrupación de todos los principios tributarios, que deben ser aplicados en su conjunto a fin de lograr un reparto justo de las cargas tributarias; tanto así, que la justicia del sistema tributario se puede medir tomando en consideración el grado de cumplimiento de cada uno de los principios.

En el Ecuador de acuerdo a lo que establece la Constitución el objetivo de la política fiscal es: financiar servicios, inversión y bienes públicos; redistribución de los ingresos mediante subsidios, transferencias y tributos; generar incentivos para la inversión y producción (Art. 285).

Miguel Ángel Collado resalta en su libro que la obligación de contribuir va de la mano con la capacidad económica del sujeto pasivo y con un sistema tributario justo que cumpla con los principios de igualdad y progresividad, y señala además “...cuando la Carta Magna alude de forma expresa a la capacidad económica lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia tributaria, pues del tenor del precepto constitucional resulta claro que *“el sistema tributario justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad”* (STC 27/1981, FJ.4). En consecuencia haciendo nuestras las palabras de Rodríguez Bereijó, A. (1999, Pág. 612), los principales enunciados en el art. 31.1 CE *“constituyen un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente en orden a la consecución de un sistema tributario justo.”*<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Material entregado por el Profesor Carrasco Parrilla, Pedro; “Poder Financiero de los Estados Modernos”; UCLM; Especialización en Derecho Tributario; Junio 2010.

<sup>13</sup> Collado Yurritia, Miguel A. y otros; “DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL”; *“Concepto y Contenido del derecho tributario financiero. El derecho tributario”*; Atelier Libros Jurídicos; Segunda edición; Barcelona; 2007; Pág. 38.

## CAPÍTULO II PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL

### 2.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.-

El Principio de legalidad lo podemos definir como la primacía o preeminencia de la ley. La palabra ley o legalidad comprendida en un sentido amplio; es decir, referida a todas las normas del ordenamiento jurídico. Principio que constituye la columna vertebral del normal funcionamiento no sólo de la administración pública sino de los poderes públicos en un Estado organizado jurídicamente.

Con la institucionalización del Estado se empieza a ver el principio de legalidad como una limitación del poder absoluto característico de otra época, en que la fuente de todo derecho era el Rey, a este principio se lo considera una garantía de convivencia y seguridad de los ciudadanos.

Como señala el profesor García de Entrerría el principio de legalidad en la administración pública, no se refiere a un tipo de norma específica sino a todo el ordenamiento jurídico, lo que "Hauriou llamaba -el bloque de la legalidad- (Leyes, reglamentos, principios generales, costumbre)" y que Adolf Merkl denominó principio de juridicidad.<sup>14</sup>

### 2.2. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.-

En el campo del derecho tributario se lo define con un aforismo latino *nullum tributum sine lege*, no hay tributo sin ley. Eso implica no sólo la existencia de la norma legal tributaria, sino que ésta para su formación debió cumplir con el procedimiento establecido en la Constitución.

La reserva de ley en el ámbito tributario cumple varias funciones: a) Es una garantía de la libertad y del derecho a la propiedad privada con respecto al poder del Estado; b) Cumple el principio de autoimposición, pues las decisiones fiscales son tomadas por los representantes de los propios ciudadanos; c) La de garantizar el derecho fundamental de la

---

<sup>14</sup> García de Entrerría, Eduardo y Ramón-Fernández, Tomás; "Curso de Derecho Administrativo I" Editorial Aranzadi, Decimotercera Edición; Madrid-2006; Pág.441.

igualdad frente a la ley; y, d) Dar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes.

Sostiene Rodríguez Berejío que la reserva de ley exigida para las prestaciones personales y patrimoniales consagradas en la Constitución española, en el ámbito tributario no se limitan a impuestos tasas y contribuciones especiales, “sino también otras prestaciones como las cotizaciones de la seguridad social, cánones, tarifas de servicios públicos (...), que se desenvuelven a extramuros del Derecho Tributario y, muy a menudo, al amparo del fenómeno de la ‘parafiscalidad’ ”.<sup>15</sup> Esa fue la posición del Tribunal Constitucional español en el año 1981 (STC 37/1981); posteriormente en 1995 se incorporó como otro elemento distintivo de la prestación patrimonial de carácter tributario que requiere de reserva de ley, la imposición coactiva como potestad unilateral del poder público (STC 185/1995).<sup>16</sup>

Doctrinariamente podemos hablar de dos tipos de reserva la absoluta y la relativa, la primera exige que la misma ley defina y regule todos los aspectos y no una norma secundaria, y la segunda considera que la ley determine los principios y nos remita a una norma jerárquicamente inferior que la desarrolle y reglamente. En materia tributaria sostienen algunos autores que la reserva de ley es sobre los elementos del tributo; es decir, que la ley debe expresamente definir quién es el sujeto pasivo, cual es el hecho imponible y el límite máximo o los criterios para fijar el monto de la prestación pecuniaria.

Según lo afirma Miguel Collado el Tribunal Constitucional español mantiene la postura de la reserva relativa; es decir, que la ley debe definir los elementos esenciales pues los referentes a la cuantificación del tributo pueden ser desarrollados por normativa complementaria, destacando la STC 6/1983 que señala: “nuestra Constitución se ha pronunciado en la materia estudiada de una manera flexible y (...), la reserva de ley hay que

---

<sup>15</sup> Citado por Collado Yurritia, Miguel A. y otros; “DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL”; *“Concepto y Contenido del derecho tributario financiero. El derecho tributario”*; Atelier Libros Jurídicos; Segunda edición; Barcelona; 2007; Pág. 57 y 58.

<sup>16</sup> Collado Yurritia, Miguel A. y otros; “DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL”; *“Concepto y Contenido del derecho tributario financiero. El derecho tributario”*; Atelier Libros Jurídicos; Segunda edición; Barcelona; 2007; Pág.58.

entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la tributación: La creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.”<sup>17</sup>

La reserva de ley también resguarda la creación, modificación, reducción o supresión de exenciones y beneficios fiscales, pues afectan los ingresos del Estado y consecuente financiamiento del gasto público, que como ya vimos es uno de los fines principales del tributo.

Considerando que la reserva de ley es aplicable para los elementos esenciales del tributo y que su cuantificación se puede manejar a través de legislación delegada; cabe preguntarnos *¿Qué tipo de ley es a la que se refieren las Constituciones española y ecuatoriana?* En Ecuador se exige que sea una ley aprobada por la función legislativa si se busca establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos; se hace una distinción respecto a tasas y contribuciones y se remite su aprobación al órgano competente, o sea normas de rango inferior a la ley. El Tribunal Constitucional de España, de acuerdo a las sentencias citadas por Miguel Ángel Collado Yurritia, acepta que se regulen mediante Decreto-Ley siempre que no se refiera a un tributo de carácter general como lo es por ejemplo el impuesto a la renta, debido a que cualquier aumento o disminución altera “el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes.”<sup>18</sup> En ambos países se requerirá que sea una ley aprobada por órgano legislativo si se trata de crear un nuevo impuesto, reducir uno existente -si se afecta el presupuesto del Estado-, o si se altera cualquier elemento sustancial del tributo (determinación del sujeto pasivo, hecho imponible y el límite máximo o los criterios para fijar el monto de la prestación pecuniaria, exenciones y beneficios fiscales); para regular otros aspectos se permite la “delegación” a otro tipo de

---

<sup>17</sup> Collado Yurritia, Miguel A. y otros; “DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL”; *Concepto y Contenido del derecho tributario financiero. El derecho tributario*; Atelier Libros Jurídicos; Segunda edición; Barcelona; 2007; Pág. 61

<sup>18</sup> Collado Yurritia, Miguel A. y otros; “DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL”; *Concepto y Contenido del derecho tributario financiero. El derecho tributario*; Atelier Libros Jurídicos; Segunda edición; Barcelona; 2007; Págs. 72 y 73.

normas y en el caso del Decreto Ejecutivo sólo para casos excepcionales de emergencias.

El Dr. Troya en su artículo "*Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*" hace referencia a sentencias contradictorias respecto a la aplicación del principio de reserva legal en materia tributaria, señala que el Tribunal Constitucional del Ecuador, en el caso 39-2002 "contrariando pronunciamientos anteriores, por mayoría de votos, sustenta que la expresión *las tasas y contribuciones especiales se crean y regulan de acuerdo a la ley*, no significa que pueda expedirse una ley autorizante, a fin de que una determinada autoridad pueda crear tasas o derechos y contribuciones especiales. Desatinadamente se sostiene que para la creación de cada uno de estos tributos se requeriría de ley expresa. Hay que diferenciar entre ley autorizante y ley de creación. Este pronunciamiento tiene relación con el que aparece en el caso 017-2002 que bajo el supuesto contrario, es decir, que es constitucional la existencia de una ley autorizante para la creación de los mencionados tributos menores, se ejerza esa facultad vía reglamentaria. En el supuesto, la Superintendencia de telecomunicaciones, facultada por ley, creó tasas o derechos de control a base de la expedición de reglamento. En el caso 045-2001, igualmente se acepta que, facultado por ley habilitante, el Ministerio de Energía y Minas, pueda establecer tasas por servicio de regulación y control de la actividad hidrocarburífera."<sup>19</sup> Como podemos apreciar el mismo Tribunal se pronuncia sobre un mismo tema de manera distinta en un caso considera que la potestad tributaria para crear tasas y contribuciones especiales no puede ser delegada a una norma inferior y en los otros casos considera que si es delegable esta facultad y los organismos públicos creados por Ley puedan dictar reglamentos para la fijación de tasas por servicios. La postura que prevalece es la segunda.

### 2.3. EN LA CONSTITUCIÓN ECUATORIANA.-

Muchos de los principios tributarios recogidos en la nueva Constitución ecuatoriana, en vigencia desde octubre de 2008, ya se encontraban reconocidos en la anterior carta política (1998) pues con ésta se colocaron las bases para el desarrollo de un Estado unitario y descentralizado,

---

<sup>19</sup> Troya Jaramillo, José Vicente; *Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*; FORO revista de derecho #6, UASB-Ecuador/CEN. Quito-2006. Pág.52 y 53.

otorgándosele potestades tributarias a los gobiernos provinciales y municipales, al facultarles la creación, modificación y supresión de tasas o derechos y contribuciones especiales.

El artículo 256 de la Carta Magna de 1998 ya establecía un régimen tributario regulado por principios tales como el de igualdad, proporcionalidad y generalidad; e irretroactividad y legalidad en el artículo 257. En la actualidad la Constitución del 2008 dentro del capítulo IV denominado Soberanía Económica, sección quinta enuncia como principios tributarios la eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, que si bien antes no estaban expresamente tipificados dentro del régimen tributario si se encontraban establecidos como principios que debía cumplir la administración pública; pero en cambio omitieron como principios tributarios los de igualdad y proporcionalidad que son indispensables para la construcción de un sistema tributario justo:

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

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

La omisión de los principios de igualdad y proporcionalidad podrían acarrear situaciones injustas; por lo que es necesario tomar en consideración que el artículo 11, de la Constitución vigente, dentro del Título II que trata de los Derechos, establece que "... el ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: ...2 Toda las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades..."; y, los artículos 66.26 dentro de los derechos de libertad se garantiza y reconoce el de la propiedad y también el 321 señala que "El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en todas sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental"; a demás recordemos que sí reconoce el principio de equidad; por lo que, en caso de que los organismos con competencia tributaria no respete estos principios, las personas que sintieran vulnerados sus derechos podría recurrir a la vía administrativa o jurisdiccional, y alegarlos.

A continuación haremos una brevísima referencia a los principios: eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria que de conformidad al mandato constitucional rigen el sistema tributario ecuatoriano, como ya lo revisamos en el artículo 300; muchos de estos principios a su vez gobiernan la administración pública, definida como un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, descentralización, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación de acuerdo al artículo 227 de la Constitución.

Eficiencia.- El Estado busca incrementar el monto de las contribuciones que recibe sin que esto conlleve necesariamente un aumento sustancial en los gastos de recaudación. En otras palabras, el costo del recaudo no puede generar un gasto mayor al valor que se obtiene por medio del tributo recaudado, lo contrario sólo generaría un mayor gasto para la Administración.

Simplicidad administrativa.- las normas tributarias deben ser claras y simples de entender, por lo que deberán determinar con precisión el sujeto; el hecho imponible; la base imponible; la fecha, plazo y modalidades de pago; las exenciones y beneficios; las infracciones; las sanciones y los recursos legales aplicables. Simplicidad que en algunos casos entra en pugna con otros principios pues cuanto más esfuerzos hacen los legisladores para llegar a fórmulas impositivas justas, se van incrementando más y más reglas con lo que se rompen el principio de simplicidad.

Irretroactividad.- La retroactividad de las leyes atenta contra la seguridad jurídica, el Código Civil ecuatoriano en el artículo 6 establece la irretroactividad de las leyes, al señalar que entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida. No cabe la imposición de tributos posteriores con efectos retroactivos, la Ley tributaria no tiene carácter retroactivo, lo contrario atenta contra la seguridad jurídica.

En general los ordenamientos jurídicos prohíben la retroactividad de la ley en busca de proteger situaciones jurídicas ya resueltas ya sea por el transcurso del tiempo, y los derechos adquiridos por un acto administrativo en firme o cosa juzgada. La Constitución ecuatoriana consagra

como uno de los principios que rigen el régimen tributario la irretroactividad, así también lo recoge el Código Tributario ecuatoriano en los artículos 3 y 11 que establecen que rigen a partir del día siguiente de su publicación en el Registro Oficial o desde la fecha que se fije en la misma ley; la única salvedad a este principio se da al igual que en ámbito penal en el caso de ser más favorables al contribuyente, principio pro homine.

*Art. 3.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.*

*Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.*

*El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.*

*Art. 11.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.*

*Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.*

Equidad.- Como lo hemos venido manifestando a lo largo de la presente investigación la imposición del tributo debe ser justa, debe existir una proporción razonable entre el total de ingresos de los contribuyentes y la parte que de éstos se destina para el pago de impuestos. Por consiguiente este principio se encuentra estrechamente vinculado con la capacidad económica, por lo que quienes posean mayor riqueza deben soportar una carga tributaria más elevada y viceversa, respetando siempre el principio de igualdad ante la ley que implica que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas.

Transparencia.- El principio de transparencia se encuentra estrechamente ligado al derecho que tiene todo ciudadano de acceder a la información generada por entes públicos, o personas de derecho privado que manejen fondos públicos o presten un servicio público.

Los objetivos jurídico de la transparencia los podemos resumir en los siguientes: "i) mejor cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones fiscales; ii) la verificación de las obligaciones de contribución y la facultad de comprobación; iii) evitar fraudes y conflictos entre contribuyentes; iv) la protección y garantía de los derechos de los contribuyentes y sus datos personales; v) la rendición de cuentas de las autoridades hacia los ciudadanos en el ejercicio de sus funciones de recaudación; y vi) como instrumento de cooperación internacional respecto a la atracción de capital, la elusión y evasión de contribuciones." <sup>20</sup>

Para Neumark F. " El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etcétera, se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la administración tributarias, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos."<sup>21</sup> Con este principio lo que se busca es la existencia de normas tributarias claras, sencillas y de fácil cumplimiento y que se respete el derecho al acceso de la información que tienen los ciudadanos de un Estado.

Suficiencia recaudatoria.- El sistema fiscal debe ser capaz de contribuir con bastantes recursos al Estado para el financiamiento de sus gastos y para la implementación de medidas extrafiscales, éstas últimas le sirven como instrumentos de las políticas públicas, ya sea a través de impulsar o desalentar determinadas actividades de los contribuyentes, para el desarrollo armónico del país.

Como veíamos el artículo 300 señala también que el fin de las políticas públicas tributarias es la redistribución de la riqueza, y considera entre los fines extrafiscales estimular el empleo, la producción de

---

<sup>20</sup> Biblioteca virtual del Instituto de Investigación Jurídica de la UNAM; "Transparencia Tributaria" <http://132.248.65.15/libros/6/2861/9.pdf> ; Pág. 1

<sup>21</sup> Citado por Biblioteca virtual del Instituto de Investigación Jurídica de la UNAM; "Transparencia Tributaria" <http://132.248.65.15/libros/6/2861/9.pdf> ; Pág. 3

bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. Es por esta razón que todos estamos obligados a contribuir; para que el Estado pueda cumplir con sus deberes constitucionales.

La Constitución en el artículo 301 establece que solamente por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante Ley aprobada por la Asamblea Nacional se podrá crear, modificar y extinguir impuestos. La constitución del año 1998 establecía que solamente por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar y extinguir impuestos, señalando dentro del proceso de formación de las leyes que el Presidente de la República podía presentar los proyectos de leyes que creen, modifiquen o suprimen impuestos. Este mismo artículo contempla la potestad de establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones y que las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo a la ley.

*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.*

Concordantemente con el artículo 301 de la Constitución, ésta misma norma establece entre los deberes y atribuciones de la Asamblea Nacional: crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados (Art. 120.7); y, dentro del procedimiento de aprobación de las leyes señala que la Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común y que se requerirá de una ley para crear, modificar o suprimir tributos, sin que esto menoscabe las atribuciones constitucionales de los gobiernos autónomos descentralizados (Art. 132.3).

La nueva Constitución también nos trajo otra forma de organización territorial del Estado dentro de la que se encuentran los Gobiernos Autónomos Descentralizados, a los que les otorga nuevas competencias, les reconoce autonomía política, administrativa y financiera; G.A.D. constituidos por los concejos municipales, concejos metropolitanos, consejos provinciales, consejos regionales y las juntas parroquiales rurales -las últimas sin facultad legislativa únicamente con facultad reglamentaria-

los consejos municipales constitucionalmente se les reconoce facultad legislativa y potestad tributaria, al establecer dentro de sus competencias poder crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras. (Art. 238; 240; y 264.5), la misma norma también autoriza a las instituciones de derecho público financiarse con tasas y contribuciones especiales establecidas por ley (Art. 287).

Para el Dr. José Vicente Troya “El principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. Los gobiernos provinciales y cantonales del régimen seccional autónomo, premunidos de la autorización constitucional, mediante ordenanza, están en la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.”<sup>22</sup>

El Código Tributario a pesar de ser una norma anterior a los antes mencionados artículos, recoge el mismo principio de reserva legal tributario, pues como ya lo señalamos la constitución de 1998 también lo hacía; para mejor comprensión se encuentran copiados a continuación:

*Art. 3.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.*

*El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.*

*Art. 4.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.*

De lo hasta aquí expuesto podemos afirmar que en el Ecuador tienen competencia tributaria, en diferentes grados, y reconocida constitucionalmente: la Asamblea Nacional, el Presidente de la República; ciertos Gobiernos Autónomos Descentralizado y las instituciones públicas autorizadas por ley. El Dr. Troya señala que “La potestad de expedir normas,

---

<sup>22</sup> Troya Jaramillo, José Vicente; *Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*; FORO revista de derecho #6, UASB-Ecuador/CEN. Quito-2006. Pág.42.

que no tienen necesariamente el carácter de reglamentos, se ha consagrado ampliamente en la Constitución, la cual faculta a los ministros de Estado expedir las normas, acuerdos y resoluciones. De modo similar, por permisión constitucional, la Contraloría General del Estado y el Banco Central pueden dictar regulaciones de carácter general. En los casos que no existan normas expresas, se debe entender que cuando un organismo tiene la facultad de crear tasas y contribuciones, está investido de atribuciones para expedir actos administrativos de carácter general que sirvan para ese propósito.”<sup>23</sup>

En el Ecuador rige la corriente del carácter relativo del principio de reserva legal en materia tributaria, pues la Constitución (Art. 300, 301, 120.7, 132.3, 238, 240, 264.5, 287) y la ley (Art. 3 y 4 del C. Tributario) prevén la remisión normativa en materia tributaria.

En nuestro país existen una diversidad de tributos o exenciones que pueden estar vigentes, lo que se contrapone con lo que debería ser un sistema tributario eficiente, que busca articular “un conjunto de pocos tributos, de fácil comprensión y manejo, productivos y que obedezcan a propósitos predefinidos de política fiscal. Su trazo no debe estar condicionado por deducciones, tratamientos, exenciones, incentivos, etc. que lo vuelven inelástico.”<sup>24</sup>

### III CAPÍTULO COMPETENCIA TRIBUTARIA EN LOS DIFERENTES NIVELES DE GOBIERNO OTORGADA POR LA CONSTITUCION O LA LEY.-

#### 3.1. COMPETENCIA TRIBUTARIA.-

Empecemos analizando dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano el lugar que ocupan las ordenanzas de carácter tributario, emitidas por los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD), entre sí y respecto a las leyes tributarias emanadas de la Asamblea Nacional; conside-

---

<sup>23</sup> Troya Jaramillo, José Vicente; *Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*; FORO revista de derecho #6, UASB-Ecuador/CEN. Quito-2006; Pág. 43

<sup>24</sup> Troya Jaramillo, José Vicente; *Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*; FORO revista de derecho #6, UASB-Ecuador/CEN. Quito-2006; Pag 44

ramos necesario hacer un breve análisis de la prelación jerárquica de los actos normativos que originan derecho, doctrinariamente clasificados en: constitución, tratados internacionales, leyes, decretos, decretos-leyes delegadas, reglamentos y ordenanzas; puesto que, con los nuevos régimen de gobiernos autónomos descentralizados y competencias consagrados en la Constitución, para que en caso de surgir conflictos normativos, conocer como deberán ser resueltas de acuerdo a lo previsto por nuestro ordenamiento jurídico.

Tal como lo explica el Dr. Jorge Zavala en el estado ecuatoriano existen poderes públicos territoriales –haciendo referencia incluso antes de la Constitución de 1998- señala que “el constituyente quiso instaurar un sistema de poder público territorial articulado sobre una pluralidad de entes políticos autónomos.”<sup>25</sup>

La pluralidad de ordenamientos jurídicos implica que cada uno se desenvuelva en un espacio propio; los gobiernos locales tienen legitimación democrática y facultad constitucional de autonormarse; es decir, tanto el ordenamiento jurídico local como el estatal tienen como su fuente a la Constitución. Señala el Dr. Zavala, citando a Blasco Días “Esta realidad jurídico-política nos obliga a desechar los principios tradicionales de jerarquía y competencia –a efectos de desentrañar la esencia de la relación entre ley y ordenanza–, pues, no se trata de una relación inter-normativa, sino de una articulación entre ordenamientos jurídicos diversos.” No se impone la prevalencia de una sobre otra -principio de jerarquía- pues las dos pertenecen a ordenamientos jurídicos distintos, debemos buscar la fuente constitucional que le otorga competencia para emitir esa norma, lo que daría como resultado la exclusión de la otra norma en caso de antinomias.

Respecto al principio de competencia el Dr. Jorge Zavala también lo excluye del análisis de la relación ley-ordenanza puesto que a la fecha de edición de su libro -año 2003- tal como él lo señala, la Constitución vigente de 1998 no preveía competencias exclusivas para los gobiernos locales; pero ya que la actual Constitución de la República del Ecuador -

---

<sup>25</sup> Zavala Egas, Jorge. Manual de Derecho Administrativo. Editorial Edino, edición año 2003. Pág. 202.

2008- sí las establece, y otorga competencias exclusivas a los gobiernos locales esta podría ser una de las vías de solución en caso de conflicto normativo, remitirnos a la norma constitucional para verificar a quien corresponde la competencia exclusiva; pero, nos encontramos con que la norma Constitucional otorga dentro de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos municipales las de crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras, para lo cual expedirán ordenanzas cantonales (Art. 264. 5 y 14), lo que no ocurre con los otros niveles de gobiernos autónomos en que su competencia tributaria es otorgada mediante ley, el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización le reconoce esta competencia a los otros niveles de gobierno regionales (Art. 34 c y d), provinciales (Art. 47 b y f; 50 e), distritos metropolitanos autónomos (87 b y c ;90 e; 102) al señalar que expedirán ordenanzas para regular la aplicación de tributos previstos en la ley, y que podrán crear, modificar, extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presten y obras que ejecuten. Además de lo anterior también es necesario tomar en consideración que la Constitución igualmente reconoce competencias adicionales, concurrentes y residuales sin definir las claramente (Art. 269) para lo cual nos debemos remitir otra vez a la ley.

A más de lo ya mencionado es necesario tener presente el artículo 425 de la Constitución el cual expresamente señala: "El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados."

El inciso final del mencionado artículo establece que para analizar el campo de aplicación de una norma si bien es necesario observar el principio de jerarquía normativa, es decir que en caso de conflicto

normativo se aplicará la norma jerárquicamente superior, es forzoso también tener en cuenta el principio de competencia, que no es otra cosa que lo siguiente: cuando hablamos del principio de competencia estamos haciendo referencia a que la norma regula las materias que pueden regularse a través de esa clases de norma y que por lo tanto ésta tiene competencia o atribución para regular esa situación, este principio se encuentra vinculado estrechamente con el órgano del cual emana la norma el que a su vez debe tener la competencia (vista aquí como atribución normativa) para crear esa clases de norma en ese campo de acción.

Paralelamente la Constitución señala que a la Asamblea Nacional es competente para establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos (Art.301), el mismo artículo establece que sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearan y regularán de acuerdo con la ley. Por lo que parecería que la solución en caso de conflictos debería encaminarse principalmente en verificar quien es el órgano con competencia tributaria; ya se verá más adelante a medida que se vaya aplicando la normativa vigente, cuando se planten ante el órgano técnico del Sistema Nacional de Competencias y éste, resuelva en sede administrativa los conflictos de competencia que surjan entre los distintos niveles de gobierno y finalmente conociendo el criterio de la Corte Constitucional, órgano que dirimirá conflictos de competencia o de atribuciones entre funciones del Estado u organismos establecidos en la Constitución (Art. 436.7 Constitución).

Luego de lo expuesto procedemos a leer el artículo de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados respecto a la facultad tributaria, para lo cual como ya lo señalamos el Art. 264 de la Constitución establece expresamente: "Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: "5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras". Sin embargo el mismo artículo menciona sin perjuicio de las competencias asignadas por ley, lo que nos remite a analizar lo que establecen el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD) respecto a la competencia tributaria del gobierno central y de los autónomos:

### 3.2. GOBIERNO CENTRAL

Revisemos que señala la Constitución sobre las competencias del gobierno central, erróneamente denominado Estado Central, pues el Ecuador es un Estado unitario, así mismo lo define la propia Carta Magna en el artículo uno; aunque posteriormente confunda los términos y se refiera a Estado Central en lugar de Gobierno Central.

*Art. 261.- El Estado central tendrá competencias exclusivas sobre:*

- 1. La defensa nacional, protección interna y orden público.*
- 2. Las relaciones internacionales.*
- 3. El registro de personas, nacionalización de extranjeros y control migratorio.*
- 4. La planificación nacional.*
- 5. Las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria; fiscal y monetaria; comercio exterior y endeudamiento.*
- 6. Las políticas de educación, salud, seguridad social, vivienda.*
- 7. Las áreas naturales protegidas y los recursos naturales.*
- 8. El manejo de desastres naturales.*
- 9. Las que le corresponda aplicar como resultado de tratados internacionales.*
- 10. El espectro radioeléctrico y el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones; puertos y aeropuertos.*
- 11. Los recursos energéticos; minerales, hidrocarburos, hídricos, biodiversidad y recursos forestales.*
- 12. El control y administración de las empresas públicas nacionales.*

El referido artículo enumera las competencias exclusivas del gobierno central, entre las que se encuentra: "5. Las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria; fiscal y monetaria; comercio exterior y endeudamiento." Así también será el único que tenga la atribución de rectoría, planificación, ejecución y evaluación de las políticas públicas nacionales (Art. 141).

La Constitución ecuatoriana, establece en el artículo 260 que "El ejercicio de las competencias exclusivas no excluirá el ejercicio concurrente de la gestión en la prestación de servicios públicos y actividades de colaboración y complementariedad entre los distintos niveles de gobier-

no.” Debemos entender que la potestad para definir políticas tributarias, aduaneras, arancelarias, fiscales, etc. sólo la podrá ejercerla el gobierno central; porque lo que le está permitido realizar en forma complementaria o de colaboración con los otros niveles de gobierno será la prestación de servicios públicos.

Como ya lo habíamos enunciado la Constitución nos remite a la Ley para el desarrollo y ejercicio de las competencias, por lo que se hace necesario una revisión del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización que en el Título V denominado Descentralización y Sistema Nacional de Competencias define la descentralización, sus fines y forma de financiamiento, para luego desarrollar el sistema de competencias, comprendida ésta como la capacidad de acción de cada nivel de gobierno (Art.113); para lo cual divide las áreas de intervención en sectores privativos, estratégicos y comunes; y, mantiene como un sector privativo, es decir en el que todas las competencias y facultades corresponden al gobierno central la capacidad para emitir políticas públicas en materia tributaria, aduanera, arancelaria, fiscal, Etc. (Art. 116).

Por lo que concordantemente la Constitución y el COOTAD establecen que por iniciativa de la Función Ejecutiva -que tiene entre sus funciones la rectoría, planificación, ejecución y evaluación de las políticas públicas- y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos; y, que los otros niveles de gobierno dentro de su competencia y circunscripción territorial podrán crear, modificar o extinguir tributos (tasas y contribuciones especiales de mejoras), a través de acto legislativo de sus respectivos órganos.

### 3.3. COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DE LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS.-

A continuación nos referiremos a lo previsto en el texto constitucional y la ley respecto a la competencia financiera de los distintos niveles de gobierno.

Como ya fue referido a los gobiernos autónomos descentralizados constitucionalmente se les reconoce autonomía política, administrativa y

financiera; definida ésta última como el derecho a recibir de manera directa y sin condiciones los recursos que le corresponden del presupuesto del Estado y la capacidad de generar y administrar sus propios recursos, conforme lo establezca la propia constitución y la ley (Art. 5 COOTAD).

Para el ejercicio de las facultades políticas y financieras a los GAD municipales la Constitución le otorga competencia para poder crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras. (Art. 238; 240; y 264.5) y a los otros niveles de gobierno les atribuye esta facultad la Ley en el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD). Todos los GAD se financiarán con los recursos que generen, a más de la participación que tengan de las rentas del Estado; por lo que esta misma ley garantiza la autonomía de los GAD al establecer en el artículo 6 del COOTAD que ninguna función del Estado ni autoridad extraña podrá interferir en la autonomía política, administrativa y financiera propia de los gobiernos autónomos descentralizados, salvo lo prescrito por la Constitución y las leyes de la República. Está especialmente prohibido a cualquier autoridad o funcionario ajeno a los gobiernos autónomos descentralizados, lo siguiente:

*e) Derogar impuestos, establecer exenciones, exoneraciones, participaciones o rebajas de los ingresos tributarios y no tributarios propios de los gobiernos autónomos descentralizados, sin resarcir con otra renta equivalente en su cuantía;*

*f) Impedir de cualquier manera que un gobierno autónomo descentralizado recaude directamente sus propios recursos, conforme la ley;*

*i) Obligar a los gobiernos autónomos a recaudar o retener tributos e ingresos a favor de terceros, con excepción de aquellos respecto de los cuales la ley les imponga dicha obligación. En los casos en que por convenio deba recaudarlos, los gobiernos autónomos tendrán derecho a beneficiarse hasta con un diez por ciento de lo recaudado;*

Por consiguiente como lo acabamos de revisar se encuentra garantizada la autonomía financiera, política y administrativa, nosotros sólo nos referimos a la relacionada a nuestro tema de estudio -la financiera que incluye la tributaria- esta protección prohíbe la interferencia de cualquier autoridad incluida la función ejecutiva en las atribuciones de los GAD.

En el Título VI denominado Recursos Financieros de los Gobiernos Autónomos Descentralizados el COOTAD establece de forma general los lineamientos a los que deben enmarcarse el manejo financiero de los GAD, empieza señalando que por ser parte del Estado participan de sus rentas pero que deben generar sus propios recursos; que los ingresos por autogestión son públicos por lo que se deberán aplicar procedimientos que permitan transparencia, acceso a la información, rendición de cuentas y control público; que deberán ingresar al presupuesto del GAD, sin perjuicio de que sean luego utilizados en otros fines previstos en la ley; que los recursos de los GAD se manejarán en cuentas especiales en el Banco Central; y, que las finanzas públicas se conducirán de forma sostenible, responsable y transparente a fin de alcanzar el buen vivir.

El COOTAD señala que los recursos financieros de los GAD se originarán de: a) ingresos propios de la gestión; b) Transferencias del presupuesto general del Estado; c) Otro tipo de transferencias, legados y donaciones; d) Participación en las rentas de la explotación o industrialización de recursos naturales no renovables; y, e) Recursos provenientes de financiamiento. A continuación señalamos los ingresos que la Ley define como ingresos propios de la gestión: impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas; los de venta de bienes y servicios; los de renta de inversiones y multas; los de venta de activos no financieros y recuperación de inversiones; los de rifas, sorteos, entre otros ingresos. (Art. 171 y 172 Cootad).

Gobiernos Autónomos Regionales.- serán titulares de los siguientes impuestos: a) impuesto a la renta por herencias, legados, donaciones; b) impuestos a la propiedad de los vehículos motorizados; c) impuestos a los Consumos Especiales (ICE), sobre vehículos motorizados y aviones, avionetas y helicópteros, excepto aquellas destinadas al transporte de pasajeros, carga y servicios, motos acuáticas, triceres, cuadrones, yates y barcos de recreo. Los impuestos serán administrados por el Servicio de Rentas Interna (SRI); la distribución y recaudación se hará en relación con el domicilio del sujeto pasivo, en las herencias el que se fije en el testamento, para los vehículos el de la matriculación. Los ingresos se deberán invertir de forma equitativa y solidaria dentro de la circunscripción territorial; y, respecto a la facultad tributaria señala que podrán crear, modificar, o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras,

pudiendo incluso fijar un monto adicional al IEC y a los combustibles. (Art.177 al 179 Cootad).

Gobiernos Autónomos Provinciales.- Al igual que los otros GAD deberán generar sus propios ingresos para lo cual se les otorga competencia tributaria por lo que podrán mediante ordenanza provincial regular y recaudar tasas y contribuciones especiales de mejoras por obras de infraestructura que realice, para la construcción y mejoramiento vial; además recibirán en 0,001% adicional al impuesto de Alcabalas. En los gobiernos provinciales en los que haya distritos metropolitanos la contribución especial que se cobre por mantenimiento de vía y que tome como base la matricula de los vehículos deberá ser compartida con estos gobiernos. Se aplica el principio de confiscatoriedad al limitar la contribución especial hasta el valor de la propiedad antes de iniciarse la obra. (Arts. 180 al 184 Cootad).

Gobiernos Autónomos Municipales y Distritos Metropolitanos.- La facultad tributaria que se le confiere a los Gobiernos Autónomos Municipales, se extiende también a los Distritos Metropolitanos. Además de los ingresos propios serán beneficiarios de los impuestos que se establezcan por ley pues podrán crear, modificar o suprimir mediante Ordenanzas Municipal o Distrital, las tasas y contribuciones especiales de mejoras por los servicios públicos que son de su responsabilidad, el uso de bienes o espacios públicos y en razón de las obras que ejecuten, actuando dentro de sus competencias, y dentro de su respectiva circunscripción, así como la regulación para la captación de las plusvalía. Podrán también los GAD regionales y municipales fijar un monto adicional a los impuestos que se pagan por los consumos especiales, vehículos y al precio de los combustibles. La prestación patrimonial por un servicio público será fijada, modificada o suprimida mediante ordenanza. Tendrán obligación de crear un fondo a favor de las Juntas Parroquiales Rurales en base a los tributos generados en las parroquias rurales y otros que desconcentren, el cincuenta por ciento (50%) del fondo se reinvertirá equitativamente entre todas las parroquias rurales de la respectiva circunscripción territorial y el cincuenta por ciento (50%) restante se invertirá bajo criterios de población y necesidades básicas insatisfechas. (Art. 185 y 186 Cootad).

Gobiernos Autónomos Parroquiales Rurales.- Obtendrán ingresos propios: de la administración de infraestructura y espacios públicos; de los provenientes de delegación de otros niveles de gobierno autónomo y de cooperación internacional, legados, donaciones y actividades de auto-gestión (Art. 192 Cootad). Debemos recordar que este nivel de gobierno no tiene facultad legislativa sino únicamente reglamentaria, así lo establece la Constitución en el artículo 240.

Del análisis de la normativa, podemos concluir que la Constitución y el COOTAD señalan entre las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos la competencia tributaria para crear, modificar, exonera y extinguir tasas y contribuciones especiales. Reservándose establecer por iniciativa de la Función Ejecutiva -ya que ejerce la atribución de rectoría, planificación, ejecución y evaluación de las políticas públicas- y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional la facultad de establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos por lo que queda claro que las competencias para fijar dentro de sus circunscripciones territoriales impuestos, tasas y contribuciones especiales fueron asignadas a los gobiernos autónomos descentralizados, para lo cual deberán expedir ordenanzas; por lo que si bien el artículo 260 establece que el ejercicio de las competencias exclusivas no excluirá el ejercicio concurrente es importante señalar que esta "colaboración y complementariedad" se da para la prestación eficiente del servicio, mas no para la atribución normativa que tiene un órgano expresamente reservado para sí los órganos legislativos de los gobiernos autónomos descentralizados.

#### IV CAPÍTULO

##### PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL EN MATERIA TRIBUTARIA Y LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS

###### 3.1. JURISPRUDENCIA INTERNACIONAL

A continuación referiré algunas sentencias de Tribunales o Cortes Constitucionales para conocer como se han pronunciado respecto al principio de reserva de ley y competencia tributaria de gobiernos autónomos, seleccioné Perú y Colombia por ser los países más próximos a la realidad ecuatoriana. A más de las sentencias ya referidas a lo largo de este trabajo, resumiré sentencias de España y Ecuador.

Perú.-

El Tribunal Constitucional de Perú en la Resolución No. 0042-2004-AI/TC del 11 de agosto de 2005, sobre el Principio de legalidad y de reserva de ley: "... señala que mientras el principio de legalidad implica la subordinación de los poderes públicos al mandato de la ley, el de reserva de ley, es un mandato constitucional sobre aquellas materias que deben ser reguladas por esta fuente normativa. Así, la potestad tributaria esta sujeta en principio a la constitución y luego a la ley, y, además, sólo puede ejercerse a través de normas con rango de ley, el cual tiene como fundamento la fórmula histórica "no taxation without representation", es decir que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes deben contribuir (FJ 9 y 10)". Sigue la corriente que hace distinción entre principio de legalidad visto como el ejercicio de las facultades atribuidas en la ley; y el principio de reserva de ley, cuyo origen se encuentra en la Constitución. Respecto a la potestad tributaria de gobiernos regionales y locales expresa en la resolución No. 0041-2004-AI/TC del 09 de marzo de 2005 que "De acuerdo al artículo 74º de la Constitución, los gobiernos regionales y locales tienen potestad tributaria para crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley; asimismo, al ejercer tal potestad tributaria, deben respetar los principios constitucionales tributarios (FJ 3)." Reconoce la autonomía financiera, el principio de reserva de ley y los límites a los que se encuentra subordinada, es decir, supremacía de los principios constitucionales.

Colombia.-

Sentencia de la Corte Constitucional de Colombia No. C-433/00 del 12 de Abril de 2000 respecto a la inconstitucionalidad del artículo 2 de la Ley 322 del 4 de octubre de 1996 por medio de la cual se crea el sistema nacional de Bomberos de Colombia que establecía: "...*Los Concejos Municipales y Distritales, a iniciativa del alcalde podrán establecer sobretasas o recargos a los impuestos de industria y comercio, circulación y tránsito, demarcación urbana, predial, telefonía móvil o cualquier otro impuesto de ese nivel territorial, de acuerdo a la ley y para financiar la actividad bomberil.*"

La Corte Constitucional expresó respecto a la competencia para la creación del tributo "En criterio de esta Corte, la competencia de los entes autorizados por la Constitución para crear tributos no es absoluta, y que las disposiciones que los consagren deben consultar forzosamente la

justicia, la equidad, la igualdad, la razonabilidad y la proporcionalidad del gravamen, a propósito de cada uno de los elementos que lo configuran". Es decir que los límites se encuentran en la ley y en los principios de justicia tributaria como son la equidad, igualdad y proporcionalidad; respecto a la competencia de las entidades territoriales para establecer los elementos que integran el tributo señala que "...Los entes administrativos de elección popular -asambleas y concejos-, si bien tienen a su cargo la definición de los elementos tributarios respecto de los gravámenes que se cobran en sus respectivas jurisdicciones territoriales, están sujetos a las pautas y criterios generales que señale el legislador, luego no son organismos autónomos de modo absoluto para el cumplimiento de esa función, dadas las características del sistema unitario acogido en el artículo 1 de la Constitución Política". Al igual que en el caso de Perú la autonomía financiera de los entes territoriales autorizados para crear, modificar o extinguir tributos se encuentra limitada por la norma legal, no obstante la misma norma si le otorga competencia a estos organismos para que establezcan los elementos del tributo; así expresamente lo menciona cuando enuncia, refiriéndose a la competencia corporaciones territoriales : "... A ellas compete, por tanto, estatuir, de modo directo y particularizado, las cuantías, proporción y características del tributo que han de recaudar y utilizar según el derecho que implica su autonomía fiscal, garantizada en la Constitución."; por lo que, luego de exponer más argumentos declaran inconstitucional la norma. Prevalece la reserva legal sobre los elementos esenciales del tributo.

España.-

La Sentencia del Tribunal Constitucional No. 221/1992 del 14 de diciembre respecto al principio de legalidad va más allá de la tendencia de que la reserva legal sólo afecte a los elementos esenciales y no a todos sus componentes; incluso se buscaría que sólo una parte de los elementos de la base imponible mantengan la limitación de la legalidad y otra parte pueda ser regulada por norma secundaria; así lo expresa en esta sentencia: "La reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Así mismo está reservado a la Ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado... Pero la concreción requerida a la Ley es menor cuando se trata de regular otros elementos. Así y con

relación al tipo de gravamen, este Tribunal ha considerado que se trata de un elemento esencial en la definición del tributo cuya determinación corresponde necesariamente a la Ley; sin embargo cuando se está ante tributos de carácter local puede el legislador hacer una parcial regulación de tipos; predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por la Corporación local a la que corresponderá la fijación del tipo que haya de ser aplicado ... en cuanto elemento necesario para la determinación de la cuota tributaria, también la base imponible es un elemento esencial del tributo y, en consecuencia, debe ser regulado por Ley.

No puede desconocerse sin embargo, que en un sistema tributario moderno la base imponible puede estar integrada por una pluralidad de factores de muy diversa naturaleza cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas. Ello explica que el legislador remita a normas complementarias la concreta determinación de algunos de los elementos configuradores de la base. Se hace así preciso determinar cuál es el ámbito de la regulación de la base imponible que debe quedar necesariamente reservado al legislador, análisis que debe llevarse a cabo en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trata.”<sup>26</sup>

Para Rodríguez Bereijo “la supresión o reducción de las exenciones o bonificaciones tributarias constituyen una alteración de los elementos esenciales del tributo (la delimitación del hecho imponible y la base imponible) directamente determinantes de la cuantía de la prestación en que consiste la deuda tributaria. Debiendo, pues matizarse expresamente la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 6/1983”<sup>27</sup>; ya que en ésta también se pronuncia la Corte Constitucional en el mismo sentido que Bereijo al señalar “...que nuestra Constitución se ha producido en la materia estudiada de una manera flexible y que, como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de Ley hay que entenderla referida a los criterios o principios, con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la

---

<sup>26</sup> STC 211/1992 del 14 de diciembre. Material entregado en las clases UCLM; Especialización en Derecho Tributario; Julio 2010.

<sup>27</sup> Voto particular formulado por Rodríguez Bereijo a la STC 117/1994 del 18 de abril. Material entregado en las clases UCLM; Especialización en Derecho Tributario; Julio 2010.

determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.”

Gabaldo López también considera que la determinación de los elementos esenciales del tributo están reservados a la ley y así lo expresa: “...las exenciones y bonificaciones tributarias deberán, según exige su naturaleza, y en contra de lo allí afirmado, considerarse como elementos esenciales del tributo; éste, que se resuelve en una prestación pecuniaria, necesita para determinarla un hecho imponible, un sujeto pasivo, la base imponible y los tipos de gravamen, y esos son los elementos configuradores del mismo que están por ello reservados a la Ley y no pueden ser modificados en la de presupuestos sin previsión de otra sustantiva. En cuanto enervan el efecto jurídico del hecho imponible o modifican la base, pueden ser considerados como directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria... son, pues, elementos determinantes de seguridad jurídica para el contribuyente y de certeza del ordenamiento tributario.”<sup>28</sup>

### 3.2. REALIDAD ECUATORIANA

Analizaremos la sentencia de la Corte Constitucional (transición) No.003-09-SIN-CC del 23 de julio de 2009, acción pública de inconstitucionalidad presentada por el Contralor General del Estado a un Acto Administrativo de efecto general dictado por el Procurador General del Estado con carácter vinculante para el Distrito Metropolitano de Quito.

El Distrito Metropolitano de Quito con competencia Constitucional y legal para fijar tasas por servicios público que preste directamente o a través de un tercero delegó vía contrato de concesión esta facultad tributaria a una persona jurídica de derecho privado, el Procurador General del Estado se pronunció indicando que la prestación económica que pagaban los particulares por el servicio era ingreso privado por lo tanto susceptible de ser delegada su reglamentación.

---

<sup>28</sup> Voto particular formulado por Gabaldón López a la STC 116/1994 del 18 de abril, al que se adhirieron Díaz Eimil y Mendizábal Allende. Material entregado en las clases UCLM; Especialización en Derecho Tributario; Julio 2010.

Por tanto el Distrito Metropolitano de Quito y una corporación privada (no municipal) acordaron en el contrato de concesión fijar una tarifa por el servicio así como la forma de incremento automático de éstas; lo que fue posteriormente reforzado con la expedición de la Ordenanza Municipal No.0154, publicada en el R.O. del 28 de Noviembre de 2005, que en la parte pertinente señala *“Art. III (4) Las tarifas máximas a ser aplicadas en el Aeropuerto internacional Mariscal Sucre y el Nuevo Aeropuerto Internacional de Quito, tanto por parte del concesionario, cuanto por parte de la Corpaq, se establecerán única y exclusivamente de conformidad con las disposiciones del Contrato de Concesión. Tales tarifas se modificarán automáticamente y sin necesidad de la emisión de nuevas ordenanzas u otros requisitos, en la forma y hasta los montos previstos en el contrato de concesión de 22 de junio de 2005.”* La Corte declaró la inconstitucionalidad por conexidad de esta ordenanza de acuerdo al Art. 436 numeral 3 de la Constitución de la República del Ecuador y señaló *“El ejercicio de las competencias transferidas al amparo de normas dictadas con anterioridad a la Constitución vigente, no serán afectadas temporalmente, mientras no se regule de manera distinta en la Ley Orgánica del Sistema de competencias, de acuerdo a lo establecido en el numeral 3 del artículo 133 de la Constitución de la República del Ecuador y lo establecido en el numeral 9 de la Disposición Transitoria Primera de la Constitución de la República del Ecuador, marco jurídico que permitirá articular el ejercicio de competencias exclusivas y la concurrencia en la gestión de servicios públicos según lo previsto en el artículo 260 de la Constitución...”*

Respecto a este pronunciamiento de inconstitucionalidad de la Ordenanza que recoge lo plasmado por las partes en el contrato de concesión, esto es, que la forma de incremento del valor (tarifa) que se cobraría por la prestación del servicio, se regularía por un acuerdo de voluntades entre concedente y concesionaria, es decir contractualmente; acogiendo el criterio de la Corte respecto a que no se trata de “tarifa” (ingreso privado) sino de “tasa” (ingreso público) la determinación y monto de esta tasa municipal no puede delegarse al ente privado, pues en materia tributaria debe respetarse el principio de reserva de ley, por lo menos para la determinación de las partes esenciales del tributo, por lo que a nuestro criterio es éste el motivo que la convierte en inconstitucional; pues a la concedente no le está permitido delegar su potestad tributaria municipal. Por consiguiente, compartimos con la declaratoria de inconstitucionalidad de la ordenanza, pero no por los argumentos esgrimidos por la Corte, sino por lo que acabamos de exponer.

Lo que consideramos que sí está permitido es que se pacte contractualmente que el concesionario, actuando como delegatario de la concedente, pueda realizar a su nombre la recaudación, y entregue al concedente.

La Corte en el numeral 7 de la sentencia señala que esta potestad municipal de recibir y administrar las tasas de los servicios aeroportuarios, sólo estará vigente mientras no exista una ley que “Regule la organización, competencias, facultades y funcionamiento de los gobiernos autónomos descentralizados.” (Art. 133.3 Constitución). Y finalmente dispone que “los poderes públicos e interesados adecuen sus actos y contratos, públicos y privados, al régimen constitucional vigente, expuesto en esta sentencia, so pena de que sus actuaciones pierdan eficacia jurídica, y los instrumentos derivados sean declarados nulos en virtud del Art. 424 de la Constitución de la República del Ecuador.”

A criterio nuestro, la Corte carece de fundamentos jurídicos y atenta contra el derecho a la seguridad jurídica, reconocido constitucionalmente, al desconocer los contratos celebrados con anterioridad, es decir, aquellos enmarcados en la legislación vigente a la fecha de su celebración (*Constitución de 1998*), más aun cuando no existía impedimento alguno para que la recaudación y administración de las tasas de servicios públicos sean manejados por entes privados, al momento de la firma del contrato; pues la facultad tributaria se sigue manteniendo en el ente público competente para ejercerla.

#### IV CONCLUSIONES.-

Los gobiernos autónomos descentralizados de acuerdo a la Constitución tienen competencia para regular los tributos que se cobran en sus circunscripciones territoriales; pero sujetos al objetivo de las políticas públicas nacionales, que como vimos en el ámbito fiscal buscan financiar servicios, inversión y bienes públicos; redistribución de los ingresos mediante subsidios, transferencias y tributos; generar incentivos para la inversión y producción; por lo que, podemos decir que su facultad tributaria no es absoluta; lo que debe ser así en un Estado unitario que busca planificar el desarrollo nacional, erradicar la pobreza, promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, para acceder al buen vivir; y en el que se respeta entre otros principios el de subsidiaridad.

En nuestro país también podemos decir que el principio de reserva de ley en materia tributaria también se encuentra atenuado y flexibilizado; pues a más de la facultad que tiene el Presidente de la República que mediante Ley aprobada por la Asamblea Nacional de crear, modificar y extinguir impuestos y, el de la Asamblea Nacional para crear, modificar, extinguir impuestos y exencionarlos, también se permite la remisión normativa o legislación delegada en materia tributaria a los gobiernos autónomos descentralizados y a ciertos órganos autorizados por la Constitución para la creación de tasas y contribuciones especiales de mejoras; claro que como hemos visto a lo largo de este trabajo, la potestad reglamentaria o legislación delegada no los faculta para alterar elementos esenciales de los tributos.

Quizás esta misma flexibilización del principio de reserva de ley y la falta de depuración de la legislación tributaria vigente en el Ecuador en la que hay una diversidad de tributos y exenciones, son un obstáculo hacia la consecución de un sistema tributario justo. A lo que debemos sumar la fragilidad institucional que vive el Ecuador, que actualmente se encuentra en un proceso de cambio normativo e institucional a fin de adecuarlos a la nueva Constitución; por lo que la poca fuerza institucional con que cuenta el organismo encargado de la recaudación de los tributos da como resultado un sistema poco eficiente.

Por otro lado es conveniente que sean los gobiernos autónomos descentralizados que tienen una relación más directa y cercana con sus ciudadanos, pues prestan directamente los servicios públicos (o de interés público) y conocen las necesidades de sus poblaciones los que tengan la competencia para la creación, modificación o extinción de tasas y contribuciones especiales; y que ésta autonomía sea garantizada por la Constitución y la Ley prohibiéndose su interferencia y garantizando que en el evento de que otro organismo público menoscabe una renta de un GAD deberá resarcírsele con otra de equivalente cuantía. Como ejemplo de lo anterior podemos citar lo sucedido con el ingreso que recibía la Comisión de Tránsito del Guayas eliminado por el COOTAD fue reemplazado por un Fondo especial *“Los recursos que venían recibiendo los gobiernos autónomos descentralizados mediante las leyes de fondos especiales, y que están compensados en las transferencias de recursos del presupuesto general del Estado, serán utilizados para los fines establecidos en las leyes respectivas, siempre y cuando sean titulares de estas competencias o les hayan sido delegadas*

*por el titular de las mismas. El 6 por ciento adicional del impuesto a la renta que estaba asignado a favor de la Comisión de Tránsito del Guayas y del Centro de Rehabilitación de Manabí, y que en el resto del país es asignado a los municipios, deberá ser acumulado a la base del cálculo del año 2010 determinado en el artículo 193 de esta Ley y asignarse a cada gobierno autónomo descentralizado de las provincias Guayas y Manabí, según la recaudación del impuesto a la renta lograda en su territorio por el ejercicio económico del año 2009, respectivamente...” (Disposición General Segunda COOTAD).*

En el Título VI denominado Recursos Financieros de los Gobiernos Autónomos Descentralizados el COOTAD establece de forma general los lineamientos a los que deben enmarcarse el manejo financiero de los GAD, empieza señalando que por ser parte del Estado participan de sus rentas pero que deben generar sus propios recursos y faculta a los GAD regionales y municipales fijar un monto adicional a los impuestos que se pagan por los consumos especiales, vehículos y al precio de los combustibles; esta facultad legal en la práctica ha sido muy difícil de implementar porque para que un gobierno autónomo incremente sobre tasas requiere que su representante goce de aceptación y popularidad y aceptación del proyecto, de lo contrario sus mandantes rechazarán este aumento; a manera de ejemplo me referiré al intento del alcalde del Distrito Metropolitano de Quito, que luego de que entró en vigencia el Cootad anunció la intención de establecer una tasa por contaminación vehicular a ser recaudada sobre la venta de gasolina dentro de su circunscripción territorial, cuyo fin sería destinado a proyectos de movilidad y construcción del metro; la reacción de la comunidad fue organizarse para recoger firmas a fin de solicitar la revocatoria del mandato (figura nueva que trae la Constitución 2008); por lo que las siguientes declaraciones del Alcalde fueron: “En el contexto de una estructura de especulación, la afectación de un precio nacional como es el caso de los combustibles podría dar paso a un proceso especulativo. Nosotros estamos distantes de afectar la calidad de vida de los quiteños y en esta medida descartamos la discusión respecto del tema de la gasolina”<sup>29</sup>; por otro lado el alcalde de la ciudad de Guayaquil si logró aceptación en la implementación de una tasa por mejoras que deben pagar sólo las

---

<sup>29</sup> Diario Hoy del 1 de septiembre de 2010. [www.hoy.com.ec/...piden-revocatoria-del-mandato-del-alcalde-barrera-427818.html](http://www.hoy.com.ec/...piden-revocatoria-del-mandato-del-alcalde-barrera-427818.html)

personas que han sido beneficiadas con los arreglos de las aceras, calles y fachadas de sus viviendas, considero que además de la popularidad y aceptación de la que goza este alcalde, para los contribuyentes es más fácil aceptar un incremento en sus tributos cuando lo ven reflejado directamente en obras a la comunidad. Tarea difícil la que les espera a los gobiernos autónomos descentralizados en la generación de sus propios ingresos sobre todo porque en su gran mayoría la población carece de infraestructura y servicios básicos y sus ingresos son muy limitados; a más de que se sigue esperando que sea el gobierno central el que resuelva todos los problemas, y más ahora con la política de los subsidios implementada por esta administración, como política pública redistributiva de la riqueza.

#### BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES DE INVESTIGACIÓN

Biblioteca virtual del Instituto de Investigación Jurídica de la UNAM; "Transparencia Tributaria"  
<http://132.248.65.15/libros/6/2861/9.pdf>

Carbonell, Miguel; "Neoconstitucionalismo y Derechos Fundamentales"; Cevallos Editora Jurídica; 2010; Primera Edición; Quito-Ecuador

Carrasco Parrilla, Pedro; "Poder Financiero de los Estados Modernos"; UCLM; Especialización en Derecho Tributario; Junio 2010.

Collado Yurritia, Miguel A. y otros; "DERECHO TRIBUTARIO. PARTE GENERAL"; *"Concepto y Contenido del derecho tributario financiero. El derecho tributario"*; Atelier Libros Jurídicos; Segunda edición; Barcelona; 2007

García de Entrerría, Eduardo y Ramón-Fernández, Tomás; *"Curso de Derecho Administrativo I"* Editorial Aranzadi, Decimotercera Edición; Madrid, 2006.

García Novoa, César; "Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria"; Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.; Madrid, 2000.

Gotlib, Gabriel; "Vicios y Mitos de la Interpretación Tributaria"; editorial Abaco de Rodolfo Depalma; Buenos Aires, 2005.

Patón García, Gemma; "Ordenamiento financiero en el Estado Constitucional"; UCLM; Especialización en Derecho Tributario; Julio 2010. Apuntes de clase.

Pauner, Chulvi, Cristina; Tesis doctoral Universitat Jaime I; "*El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos*"; Pág. 227 [http://www.tdr.cesca.es/TESIS\\_UJI/AVAILABLE/TDX-0730108-120005//pauner.pdf](http://www.tdr.cesca.es/TESIS_UJI/AVAILABLE/TDX-0730108-120005//pauner.pdf)

*Principios de Derecho Tributario* <http://jfpont.files.wordpress.com/2009/09/principios-del-derecho-tributario.pdf>

Robles Moreno, Carmen del Pilar; "*LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS*"; <http://blog.pucp.edu.pe/item/30553/los-principios-constitucionales-tributarios>

Sentencias citadas en documento denominado "IV Principios del Derecho Tributario"; Págs. 152 y 153; <http://jfpont.files.wordpress.com/2009/09/principios-del-derecho-tributario.pdf>

Troya Jaramillo, José Vicente; *Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*; FORO revista de derecho #6, UASB-Ecuador/CEN. Quito-2006

Zavala Egas, Jorge. Manual de Derecho Administrativo. Editorial Edino, edición año 2003.