

UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

“ANDRÉS F. CÓRDOVA”

TESIS DE GRADO PARA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ABOGADO
DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS

TEMA:

“VULNERABILIDAD DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD POR LA
APROBACIÓN DE LEYES TRIBUTARIAS MEDIANTE DECRETO-LEY,
CUANDO EL PODER LEGISLATIVO NO HA CUMPLIDO CON EL
TRÁMITE DE URGENCIA EN MATERIA ECONÓMICA
CONTEMPLADO EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL
ECUADOR”

PROFESOR DIRECTOR:

DOCTOR DIEGO FRANCISCO PINO RODITTI

AUTOR:

JUAN PABLO RAMÍREZ VITERI

2014/QUITO

DECLARACIÓN

Yo, Diego Francisco Pino Roditti, portador de la cédula de ciudadanía N°170982884-0 Director de la presente Tesis, declaro que soy el co-autor de la presente investigación y que esta es original y autentica.

DECLARACIÓN

Yo, Juan Pablo Ramírez Viteri, portador de la cédula de ciudadanía N°171251260-5 egresado de la Facultad de Jurisprudencia “Andrés F. Córdova” de la UIDE, declaro que soy el autor de la presente investigación y que esta es original y autentica. Todos los efectos académicos y legales que se desprenden de la presente investigación, serán de mi sola y exclusiva responsabilidad.

Cedo mis derechos de propiedad intelectual a la UIDE, según lo establecido en la Ley de Propiedad Intelectual, reglamento y leyes.

Quito, 12 de febrero de 2014

Dedicatoria.-

A mi hijo Martín y a mi esposa Sara, fuente de mi amor y esperanza por un mundo mejor.

A mi Abuela Tere, por su incondicionada bondad y cariño.

A mis padres, por la educación y valores en mí inculcados.

Contenido

RESUMEN	7
ABSTRACT	8
Introducción.-	9
GENERALIDADES DE LOS TRIBUTOS	10
Antecedentes.-	10
Los Tributos.-	12
Elementos de los Tributos.-	14
Clasificación de los Tributos.-	16
El Impuesto.-	18
Teorías del Impuesto.-	22
Principios Universales Tributarios.-	23
Principios Constitucionales que Rigen al Régimen Tributario en el Ecuador.-	24
Generalidad.-	25
Progresividad.-	25
Eficiencia.-	26
Simplicidad Administrativa.-	26
Irretroactividad.-	27
Equidad.-	27
Transparencia.-	27
Suficiencia Recaudatoria.-	28
LA LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY.-	29
Antecedentes Históricos.-	29
Definición y conceptos.-	31
El Principio de legalidad en faz aplicativa.-	34
La Reserva de Ley.-	36

Fundamentos de la Reserva de Ley.-	37
La Autoimposición.-	37
La Reserva de Ley como Garantía.-	39
La División de Funciones.-	40
La Legalidad y Reserva de Ley en el Ordenamiento Jurídico Ecuatoriano.-	41
Principio de Juridicidad.-	45
Seguridad Jurídica.-	46
PROCESO DE INCORPORACION DE LEYES EN MATERIA TRIBUTARIA Y ANALISIS DEL DECRETO-LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACIÓN DE LOS RECURSOS DEL ESTADO.-	48
Trámites para la aprobación de leyes en el Ecuador	49
Trámite Ordinario.-	49
Trámite de Urgencia en Materia Económica.-	51
La Sanción.-	52
Análisis del Trámite de Aprobación de Leyes en Materia Tributaria.-	54
Importancia de la Ley y del Proceso Legislativo.-	60
Decreto-Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Recursos del Estado.-	65
Análisis del Proceso de Incorporación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Recursos del Estado.-	67
CONCLUSIONES.-	72
RECOMENDACIONES.-	74
BIBLIOGRAFÍA.-	75

RESUMEN

La presente tesis es un trabajo investigativo que pretende, en primera instancia, determinar lo que es un tributo (especialmente el impuesto) y lo que el mismo representa para la realidad social del individuo, es decir, que es un gravamen a su patrimonio, hecho que se justifica por la necesidad de que el Estado de una cuota del mismo para satisfacer las necesidades colectivas. Posteriormente, centraremos la atención a una especie tributaria, el impuesto, pues es la que mejor representa el poder de imperio que el Estado, además de que deber reunir requisitos formales, constitucional y legalmente hablando, para existir. En segundo término, enfocaremos el estudio en el Principio de Legalidad, que básicamente tiene dos facetas, siendo la primera la sumisión de cualquier acto del Estado a lo que determine la Constitución y/o la Ley; y la segunda, lo que se conoce doctrinariamente como reserva de ley, que en sí es la prevención legal que tienen ciertas materias, como la tributaria, para que éstas no puedan formar parte del ordenamiento jurídico sino mediante una ley sancionada por el Poder Legislativo. Es importante, en éste acápite, resaltar la función garantista de la ley formal, además de los trámites que existen en la legislación ecuatoriana para procesar un proyecto de ley. Finalmente y comprendido lo anterior, se hará un análisis del proceso de incorporación del Decreto-Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Recursos del Estado, mismo que añadió varias reformas impositivas a la legislación ecuatoriana, siendo su trámite bastante objetado pues principalmente pasó por alto una disposición constitucional que reserva al Poder Legislativo la sanción de éste tipo de proyectos.

Descriptores: Derecho Tributario; Derecho Constitucional; Principio de Legalidad y Reserva de Ley

ABSTRACT

This thesis is a research project which aims, in the first place, to determine what a tribute (especially tax) is and what it represents to the social reality of the individual, being this a charge to the private patrimony, which is justified by the need of the public entity to satisfy the collective needs. Subsequently, we will focus on the tax, because it best represents the Empire of the State, plus they must meet formal requirements, constitutionally and legally speaking, to exist. Secondly, the study will focus on the principle of legality, which basically has two aspects, the first being the submission of any act of a public entity as determined by the Constitution and / or the law, and the second, which is known doctrinally as “rule of the law”, which itself is the legal prevention for certain matters, such as tax, so they cannot be part of the legal system unless they’re regulated by a law passed by the Legislature. It is important in this section, highlight the guarantor role of formal law, in addition to the legal and Constitutional procedures to process a bill. Finally and having understood the above, I will chart the creation process the Decree- Law on Environmental Development and Optimization of State Resources, the very same bill that added several tax reforms, and had an objected process, because it mainly overlooked a constitutional provision reserving the legislature the enactment of tax reforms.

Descriptors: Tax Law; Constitutional Law; Principle of Legality

Introducción.-

Desde los inicios de la sociedad civil, como aparentemente la mantenemos en la actualidad, el ser humano llegó a la conclusión de dos cosas: uno, que es un ser social, y dos, que por serlo, necesita de una organización. Es social debido a la necesidad recíproca de cada ser por satisfacer sus necesidades; y necesita una organización, porque pese a nacer libre, en el acto de formación del Estado somete parte de esa libertad a un ente ficticio, público y moral que regule las relaciones civiles¹.

Entre las principales relaciones que la organización y el individuo contraen, es la de carácter tributario, pues como se explicará, el Estado necesita recursos para mantenerse orgánicamente, pero adicional y aún más importante, para satisfacer las necesidades públicas de las cuales es responsable. Es por esto que desde los inicios de la civilización, se ha pretendido la participación pecuniaria de los individuos en los gastos públicos, siendo incluso una de las principales fuentes de financiamiento de la actividad Estatal.

A través de la historia estas “cuotas de participación” se han exigido por diversos medios, principalmente por el uso de la fuerza; sin embargo, con la instauración de la propiedad privada y los derechos fundamentales del hombre, se ha regulado esta relación para brindar garantías al individuo frente a la relación de poder que el Estado mantiene. Es por esto, que desde el nacimiento del principio de legalidad, se exige que sea una ley la que determine primero, la actuación del Estado, y segundo, el detrimento patrimonial del individuo a favor este, tema principal de la presente investigación. Esto, justamente porque el tema tributario es tan sensible al derecho de propiedad del hombre, que se necesita que

¹ En la obra “El contrato Social”, Rousseau hace un análisis filosófico del nacimiento de la sociedad civil como la conocemos actualmente, donde todos formamos parte de la “persona moral y pública” que nos rige y sirve a todos por igual. “Lo que un hombre pierde por el contrato social, es su libertad natural y un derecho ilimitado a todo lo que intenta y puede alcanzar; lo que gana, es la libertad civil y la propiedad de todo lo que posee”. (Rousseau, 2008)

esta imposición se garantice a través de los órganos representativos, es decir de la Función Legislativa, pues es el que guardará mayor armonía con los designios de sus mandantes.

Con estos antecedentes, entendemos que un proyecto de ley que quiera, en especial, crear o modificar impuestos debe ser conocido y sancionado por el órgano de representación ciudadana, además de respetar el trámite que la propia ley le asigna, justamente para garantizar el respeto de los derechos fundamentales del hombre y que no puedan existir manifestaciones arbitrarias que pretendan imponer tributos confiscatorios o que no hayan sido “autoimpuestos” por los ciudadanos a través de la Función Legislativa.

GENERALIDADES DE LOS TRIBUTOS

Antecedentes.-

En un Estado existe un inminente gasto cotidiano para satisfacer necesidades públicas, lo que en sí mismo constituye uno de los fines propios de la organización. Estas necesidades emanan de la vida en sociedad, son de diversa índole y se multiplican análogamente con la evolución. Como ya mencionamos, el hombre es un ser de sociedad, que necesita la reciprocidad colectiva para vivir, y a consecuencia de esto, debe aportar con parte de su patrimonio para la manutención de la propia organización.

El forjar una organización responde ciertamente a una adscripción de creencias o ideales entre hombres que pretenden, inicialmente, preservarse ante amenazas externas, crear un cuerpo normativo que los regule y un órgano jurisdiccional vele por dichas normas; lo

que significa que *“estos ideales, cuya concreción es ineludible para que exista -cohesión entre seres solidarios-, y no simplemente -yuxtaposición de individualidades una al lado de la otra-, dan lugar a las necesidades públicas”* (Villegas, 1984, pág. 03).

Si analizamos la evolución histórica del gasto público, vemos que crece a una razón proporcionalmente directa con las necesidades del Estado Moderno, donde la protección de las fronteras ya no es el factor determinante para preservar la soberanía nacional, sino también se pueden mencionar algunos como la competitividad, la independencia productiva y económica de la organización, entre otros; esto, ya que es de conocimiento universal que muchas naciones *“utilizan medidas económicas tendientes a privar de su soberanía a comunidades organizadas, subordinándolas a sus designios y dejándolas en situación de aguda dependencia.”* (Villegas, 1984, pág. 03).

Es así que el Estado, en su afán por cumplir sus fines y proteger a la colectividad de todas las calamidades que pueden presentarse, necesita recursos, y qué mejor medio que los generados por los individuos que participan y se benefician de la conformada Nación, en una especie de contraprestación a su vez por lo que el Estado hace por el individuo. Es por esto que el *“fin de todo servicio público es idealmente la satisfacción de necesidades de la colectividad, porque aun en el caso de tutela a las necesidades individuales, la intervención del Estado se efectúa por razones que conciernen a la comunidad en su conjunto”* (Villegas, 1984, pág. 08)

La propiedad es uno de los derechos del ser humano por antonomasia; mismo que ha sufrido una evolución histórica considerable. En sus inicios, fue un derecho asociado al nuevo modelo económico surgente en Europa de la época, el capitalismo, que coincidente con el

individualismo y libertad proclamados a finales del siglo dieciocho², establecía que la propiedad estaba a disposición de la voluntad de su titular, sin que ésta sea objeto de alguna limitación por parte del Estado. Posteriormente, la conceptualización de la propiedad tuvo un giro social, determinado sobre todo por las consecuencias de la posguerra, cosa que cambió el panorama individualista y delimitó su ejercicio a las nuevas consideraciones que la propiedad tenía dentro de la sociedad. El tema subyacente no es la limitación de la propiedad per se, sino del alcance de su contenido, pues *“todo derecho tiene límites que se derivan de su propia naturaleza, además de los que se originan por su articulación con otros derechos y preceptos constitucionales.”* (Spisso, 1991, pág. 02)

En el Ecuador se reconoce constitucionalmente³ el derecho a la propiedad en sus diversas formas de manifestación, además de otorgarle un enfoque social y ambiental. Lo importante a manifestar en el ámbito tributario es que la propiedad se ve limitada en cierto sentido por las imposiciones que el Estado pueda llegar a imputar a los ciudadanos en función de velar por los intereses colectivos de cualquier índole. Así, *“el derecho de propiedad consiste en una relación o vínculo de las personas con las cosas, bienes o valores que, bajo el amparo del Estado, les permite usar, disfrutar y disponer de ellos.”* (Spisso, 1991, pág. 31)

Los Tributos.-

Los tributos nacen prácticamente con el ser humano, pues son una expresión propia de la organización civil, que en su afán de satisfacer necesidades colectivas, sean estas de

² Así fue incluso como los primeros manifiestos sobre derechos lo amparaban, como en la Declaración de Derechos de Virginia, la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, hasta el Código Civil Napoleónico.

³ Art. 66 de la Constitución de la República del Ecuador: “El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental.”

carácter religioso, bélico o de simple costeo orgánico, compromete individualmente a cada miembro a aportar con una cuota de su patrimonio o propiedad.

Estos financian gran parte de la actividad del Estado, quien los administra y gestiona su buen uso, restituyendo los mismos a la sociedad a través de obras y servicios públicos. El capital impositivo es exigido por los Estados mediante su poder coactivo, que lo ejerce dentro de un territorio determinado sobre el que pesa su jurisdicción. El tributo es una expresión genérica que se refiere a una *“prestación obligatoria, comúnmente en dinero⁴, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio⁵, que da lugar a las relaciones de derecho público”*. (Giuliani, 1976, pág. 257)

Para Héctor Villegas, los tributos *“son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”* (Villegas, 1984, pág. 73) Como vemos, el tributo se caracteriza por ser una exigencia del Estado avalada por una ley, lo que legitima la participación de los representantes de los ciudadanos en la toma de decisiones trascendentales para su vida, puesto que la imposición de medidas tributarias por otro tipo de actos normativos podría vulnerar la protección que la ley garantiza a ciertas materias, justamente para que no sean arbitrariamente aplicadas.

Como se deduce, los tributos son obligaciones jurídicas que son exigibles cuando se manifiesta el hecho que la ley presume, y se categorizan doctrinariamente en tres: impuestos, tasas y contribuciones. Estas prestaciones tienen como finalidad el obtener recursos para,

⁴ Se entiende que las prestaciones tributarias se recaudan en dinero, pero gran parte de la doctrina acepta que éstas puedan aportarse en especie. Sin embargo, por el giro de la Actividad Financiera del Estado, deben ser apreciables en cifras dinerarias.

⁵ El poder de imperio permite al Estado exigir la contribución unilateralmente, pese a ésta haber sido aprobada por los representantes de los ciudadanos, el poder legislativo.

principalmente, financiar las erogaciones estimadas por el Estado⁶. Así, siguiendo doctrinariamente a Valdés Costa y Héctor Villegas, los tributos deben tener los siguientes elementos, que los diferenciarán de otros ingresos que obtiene el Estado: Fuente Legal; Exigidos por el Poder de Imperio del Estado; Prestaciones Dinerarias; y, para Cubrir los fines Estatales.

Elementos de los Tributos.-

1. Fuente Legal: Los tributos están ligados constitucionalmente a la ley, de aquí el aforismo “*nullum tributum sine lege*”; o en otras palabras la reminiscencia del principio de legalidad. Este requisito esencial, según Valdés Costa, “*no es la ley en sentido formal, sino el mandato del Estado.*” (Valdés, 1996, pág. 71) que se manifiesta de distintas maneras, mediante “*ley formal aprobada por el poder legislativo de acuerdo con los trámites normales establecidos en la Constitución u otro acto adoptado por procedimientos expresamente previstos en la misma: delegación de competencias, decretos-leyes, decretos con fuerza de ley, etc.*” (Valdés, 1996, pág. 71) Adicionalmente y, ya que hablamos de tributos en sentido general, debemos considerar que algunas especies de tributos no tendrán un rango legal, puesto que los órganos estatales competentes y con potestades para imponerlos, tendrán tipos normativos diferentes a la ley, como por ejemplo las ordenanzas.

2. Exigidos por el Imperio del Estado: Esto se manifiesta mediante “*la voluntad unilateral del Estado, que crea una obligación, prescindiendo de la voluntad del obligado.*” (Valdés, 1996, pág. 71) mediante su poder de coacción. Y en la que a nuestro parecer se incluye el carácter personal que menciona Valdés Costa, pues

⁶ Es importante mencionar, como lo sostienen A.D. Giannini y Ramón Valdés Costa, que los tributos impuestos por el Estado no tienen necesariamente un fin fiscal, sino también pueden ser estrategias para regular otro tipo de actividades extrafiscales.

“La ley crea un vínculo, una relación jurídica entre dos sujetos, el Estado y el contribuyente. Es decir, el ingreso público se hace efectivo por el cumplimiento –voluntario o forzado- de una obligación que satisface un derecho personal.” (Valdés, 1996, pág. 73) Es aquí que la doctrina tiene discrepancias, sobre si la relación tributaria crea un contrato bilateral de contraprestación entre el Estado y el contribuyente; sin embargo, como bien lo dice la Corte Suprema de la República Argentina, citada por Rodolfo Spisso:

“Al admitir los efectos liberatorios del pago en materia tributaria, se sostuvo que si bien los impuestos no son obligaciones que surgen de los contratos, pues su imposición y la fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública, no se puede desconocer, sin embargo, que el acto del pago crea una situación contractual entre el Estado y el contribuyente, exteriorizada por el recibo que el primero otorga al segundo, y por virtud del cual el deudor obtiene del fisco la liberación de su obligación, y este último queda desprovisto de todo medio legal para reclamar de nuevo el cumplimiento de aquélla.” (Spisso, 1991, pág. 40)

3. Prestaciones Dinerarias: Generalmente se sostiene que la prestación deben ser dineraria; sin embargo, el hecho de que esta *“sea in natura no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea pecuniariamente valuable para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de determinado país no disponga lo contrario.”* (Villegas, 1984, pág. 73) Pese a lo mencionado en el Código Orgánico Tributario Ecuatoriano se hace referencia a que las prestaciones pueden ser de otra índole.

4. Cubrir fines Estatales: Normalmente se considera que los ingresos que obtiene el Estado a través de los tributos (los cuales casi siempre son una de las mayores fuentes de financiamiento) estarán destinados a gastos emanados de las necesidades públicas. Pero los fines de imponer tributos pueden estar más allá de los netamente recaudadores, como por ejemplo el incentivo o no de determinada actividad o conducta; *“sin embargo, este objetivo extra-fiscal adicional (aun siendo la motivación prevaleciente de alguna determinada medida tributaria) no constituye la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta de intervencionismo.”* (Villegas, 1984, pág. 75) Actualmente vemos como se utilizan tributos con fines extra-fiscales, como por ejemplo para proteger el mercado interno, desalentar la salida de divisas, controlar volúmenes de consumo de ciertos productos, en fin, un sinnúmero de otras actividades; pero lo importante es entender que el tributo al ser un gravamen afecta económicamente al patrimonio del contribuyente, lo que puede derivar en una manipulación de su conducta, ya que en estricto sentido, por ejemplo, el tributo por la salida divisas del país no tiene como objetivo fundamental la recaudación, sino más bien el prevenir que los valores dinerarios salgan y exista un déficit del circulante monetario en el país.

Clasificación de los Tributos.-

Delimitados los elementos que constituyen genéricamente a los tributos, para diferenciarlos de otros actos del poder Estatal como las sanciones, surge la cuestión sobre las especies tributarias, ya que relativamente hace poco tiempo la doctrina ha llegado un acuerdo sobre la clasificación de los mismos. Así, se considera que el modelo más aceptado, tanto por la doctrina como por legislaciones a nivel mundial es el tripartito, que clasifica a los tributos en: impuestos, tasas y contribuciones; división incluida en el Modelo de Código Tributario para América Latina.

Fuera de la clasificación tripartita, algunos autores como Berliri y Gerardo Ataliva (Valdés, 1996, pág. 89), hacen una clasificación de los tributos respecto de su vinculación o no entre el ejercicio de las actividades estatales y el beneficio que éstas representan para el obligado; en otras palabras, distinguen a los tributos por el tipo de relación jurídica que se crea con el individuo, y si ésta en definitiva tiene incidencia directa sobre su patrimonio o representa un beneficio ipso facto. Por lo que, teóricamente por ejemplo, los impuestos no tienen vinculación pues no se individualiza la actividad en el contribuyente por lo que *“el hecho imponible consistirá en un hecho o situación que, según la valoración del legislador tenga idoneidad abstracta como índice o indicio de capacidad contributiva.”* (Villegas, 1984, pág. 77) Mientras que las tasas y contribuciones consisten en una actividad en la que se implica el individuo para que el Estado, con su poder de imperio, realice una acción, servicio u obra.

Pero regresando a la nueva clasificación de la doctrina tributaria, *“la que se ha fundamentado en dos aspectos del tributo: los elementos constitutivos del presupuesto de hecho⁷ y el fin perseguido con su creación o el destino de su producto”* (Valdés, 1996, pág. 91), podemos diferenciar jurídicamente los elementos que caracterizan a cada especie; con esta consideración:

“En el impuesto, el presupuesto de hecho y el destino no presentan ninguna característica especial; podría decirse con GIANNINI que dependen únicamente de la voluntad del Estado, pero recordando que en el Estado de derecho esa voluntad debe estar en armonía con las normas constitucionales que establecen los derechos fundamentales. Por otro lado, en la tasa y en la contribución especial, tanto el

⁷ Citando a Valdés Costa, *“utilizamos la expresión presupuesto de hecho en el sentido de circunstancia prevista hipotéticamente en la ley como condición necesaria y suficiente para que nazca la obligación tributaria”*. (Valdés, 1996, pág. 91)

presupuesto de hecho como el destino tienen particularidades esenciales que resultan de la ley.” (Valdés, 1996, pág. 91)

En la tasa, existe una atención personalizada por parte del Estado a quién solicita un servicio o actividad, por lo que *“la obligación surge ante la mera particularización de una actividad administrativa o jurisdiccional del Estado (inherente a su soberanía) con respecto al obligado (...).”* (Villegas, 1984, pág. 78)

En las contribuciones por su parte, existe un beneficio patrimonial exigido por una norma, es decir, que *“se caracterizan por constituir prestaciones obligatorias, debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas, o de especiales actividades del Estado.”* (Spisso, 1991, pág. 46)

La división tripartita de los tributos, mayormente aceptada por la doctrina y legislaciones latinoamericanas, tiene una fundamentación lógica de ser, pues responde a factores políticos considerando la titularidad para imponer tributos a niveles descentralizados de gobierno, así, en nuestro caso, cantones y provincias podrían ejercer su imperio atendiendo necesidades locales a través de las diferentes especies tributarias.

El Impuesto.-

El impuesto es el tributo por antonomasia, muchas veces incluso confundiendo a éste con el género dentro del cual está incluido como una especie. Y es que tantos autores coinciden casi completamente en la definición de tributo e impuesto, que se consideraría prácticamente que son lo mismo (sin serlo), puesto que los aspectos constitutivos de éste son paralelos a los de los demás tributos, como en el caso de las tasas y/o contribuciones.

El impuesto, al parecer, tiene una cantidad ilimitada de posibilidades para existir, el legislador solo tiene que proponer cualquier escenario donde se verifique un hecho generador y aun cuando este sea legítimo y debidamente aprobado, el destino final de los recursos no tiene que estar justificado legalmente, por lo que, como lo comenta GIANNINI, el impuesto tiene “*como único fundamento jurídico el poder de imperio del Estado (...) de ahí que el impuesto se adeude en los casos, en la medida y en la manera establecida en la ley*”. (Valdés, 1996, pág. 103). Tanto es así, que se puede deducir que “impuesto” proviene de imponer, es decir, de que el Estado ejerza su poder para exigir, dentro de los límites normativos, una cuota patrimonial a los que dentro de su jurisdicción realicen o se encuentren dentro del hecho generador.

No hay que equivocarse por esto, que el impuesto sea un acto autoritario y fáctico del Estado, que pretende explotar el patrimonio individual, lo cual extralimitaría su potestad en Derecho. Lo que hay que entender es que el Estado por el poder soberano ejercido en su jurisdicción, tiene facultad coercitiva de imponer al ciudadano una prestación para que le sea factible la administración y costeo de las necesidades propias de la sociedad; siempre y cuando esta prestación sea legitimada por el órgano representativo del individuo, la función legislativa.

Héctor Villegas define al impuesto como “*el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo estos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado*”. (Villegas, 1984, pág. 78)

Giuliani Fonrouge, por su parte, define a los impuestos como “*las prestaciones en dinero o especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos*”. (Giuliani, 1976, pág. 263)

Otra definición interesante sobre impuesto es la que hace JEZÉ, al mencionar que “*es la prestación pecuniaria exigida de los individuos según las reglas destinadas a cubrir gastos de interés general y únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una comunidad política organizada*”. (Giuliani, 1976, pág. 263)

Ahora bien, la doctrina se ha pronunciado respecto del impuesto y ha propuesto justamente que “*el presupuesto de hecho esté relacionado exclusivamente con la situación económica del contribuyente*”. (Valdés, 1996, pág. 104) y que “*el producto podrá o no vincularse al contribuyente, pero esta vinculación es una cuestión de hecho desprovista de toda significación jurídica en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente de pagar el impuesto*” (Villegas, 1984, pág. 78). Bajo estos parámetros podemos afirmar que el impuesto es un tributo que nace con la obligación determinada por el Estado, y que por su propia finalidad no puede tener un “destino” de relevancia jurídica, pues no es un tema de Derecho, ya que las necesidades públicas a las que será destinado pueden variar por factores sociales, económicos, políticos. Esto no quiere decir que las normas jurídicas no puedan regular presupuestariamente el fin de los ingresos del Estado, sin embargo, a nivel legislativo, nunca podrán estar atadas a un objetivo específico, es por esto que no existe un “contraprestación” directa.

El impuesto, con las consideraciones expuestas, es una determinación estimativa que hace el legislador de un hecho o realidad del contribuyente sin consideración alguna de la actividad del Estado fruto de esta; pero sí tomando en cuenta la capacidad que el

contribuyente pueda tener en relación al hecho supuesto en la ley, por lo que por ejemplo, el hecho generador puede ser el consumir ciertos productos, recibir rentas, ejercer ciertas actividades, tener ciertos bienes, etc.; y por lo tanto *“está caracterizado por su naturaleza económica reveladora de capacidad contributiva, por lo menos, de la posibilidad material de contribuir a los gastos públicos”*. (Valdés, 1996, pág. 104)

Entonces la particularidad esencial del impuesto es el patrimonio individual; el cual debe ser coparticipe, entregando una cuota del mismo, de la responsabilidad de mantener el orden civil al que inicialmente nos hemos sometido; así

“El impuesto es, pues, jurídicamente, como todos los tributos, una institución de derecho público. No es un contrato bilateral entre Estado y contribuyentes ni una carga real que deban soportar los inmuebles, como alguna vez se sostuvo doctrinalmente y por la jurisprudencia. El impuesto es una obligación unilateral impuesta coactivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio (...) además es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes, (...) tal sistema social importa la existencia de un órgano de dirección (el Estado) encargado de satisfacer necesidades públicas. Como ello requiere gastos, y por consiguiente ingresos, se lo inviste de la potestad de recabar coactivamente cuotas de riqueza de los obligados, sin proporcionarles servicio concreto divisible alguno a cambio o como retribución” (Villegas, 1984, pág. 79).

En definitiva, la peculiaridad es que la finalidad de los impuestos sea justificación intrínseca de su existencia, sin que esta sea establecida a nivel legal.

Teorías del Impuesto.-

Existen varias teorías ideológicas, políticas y éticas que definen al impuesto dentro de la sociedad y el rol que desempeña, que sin ser jurídicamente muy relevantes, me parece que explican en contexto el cómo y el porqué del impuesto. Así por ejemplo, hay quienes sostenían que el impuesto era una contraprestación derivada de un contrato con el Estado, por medio del cual se satisfacían necesidades comunes las cuales eran retribuidas económicamente, es decir mediante precios de cambio. Otros autores sostuvieron que en realidad el impuesto es una prima de seguro, mediante la cual el Estado protegía los bienes privados contra toda posible usurpación. Otros creían en la distribución de la carga pública, ya que los impuestos deben ser cobrados en una relación proporcionalmente inversa frente al patrimonio individual,

“Griziotti afirma que el individuo recibe beneficios generales (por ejemplo, la seguridad), beneficios particulares (por ejemplo, agricultores que utilizan caminos públicos), y tanto esos beneficios generales como particulares aumentan la capacidad económica del sujeto (...) si ello es así, es equitativo que la obligación de cada uno se gradúe según la capacidad económica, a lo cual agrega el deber de solidaridad de todos los ciudadanos en general⁸” (Villegas, 1984, pág. 81).

Si bien es cierto que la capacidad contributiva de los obligados es un factor meta-jurídico que no se incluirá en la norma per se, es un elemento que determinará el hecho generador provisto en la misma; así por ejemplo, que se determine que las personas, naturales o jurídicas pagaran un impuesto adicional al comprar un vehículo nuevo siempre que el mismo tenga un valor sobre “X”; se está tomando en cuenta la condición económica del contribuyente; sin embargo este *“no es un principio vinculante para el legislador, sino que, en el mejor de los casos, constituyen una orientación para su labor, de la que puede*

⁸ Para ahondar, véase Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1984.

prescindir, pues carece de la vinculatoriedad propia de toda norma jurídica” (Queralt, 2001, pág. 146).

Principios Universales Tributarios.-

Los principios, en términos genéricos, son las directrices sobre las cuales se debería regir todo el Derecho, tanto el sustantivo como el adjetivo, sobre todo en un Estado Constitucional. Son el origen, el fundamento, la esencia propia de todas las instituciones del Derecho.

“En palabras del profesor argentino GUILLERMO J. YACOBUCCI, en una reciente y enjundiosa obra, tiende a explicarnos lo que se denomina arché para los griegos, y particularmente para los presocráticos, esto es aquello de lo que se derivan las cosas y resulta ser su constitutivo principal” (Casás, 2003, pág. 219).

Tal ha sido su gravitación en los sistemas tributarios, que han pasado de ser apotegmas teóricos a instrumentos de aplicación directa⁹. Los principios, entonces, son las guías matrices, son una especie de brújula que dirige, a grandes rasgos, la orientación.

“Zagrebelsky, al ocuparse del tema en consideración, e intentar formular una distinción esencial al respecto, consigna que los principios, si bien a priori, no nos dicen nada, proporcionan criterios para tomar posición ante situaciones concretas.

⁹Respecto de la aceptación de los principios como parte del Derecho existen varias posiciones doctrinales, las cuales han sustentado las más imponentes teorías del Derecho: comenzando por el iusnaturalismo que acepta que el Derecho está intrínsecamente constituido por principios rectores, los que pueden no estar taxativamente normados, pues son de aceptación y conocimiento universal y por lo tanto su aplicación es directa y se abstrae a cada caso en particular. En contraposición a esta teoría está el positivismo, el cual excluye completamente a los principios por considerarlos simplemente una faceta axiológica que responde a cuestionamientos meta-jurídicos, los cuales no deben concernir al Derecho y por lo tanto tampoco trascender a su aplicación.

Es que carecen, cosa que no ocurre en las reglas, de supuestos de hecho, lo que nos obliga a hacerlos reaccionar recién ante un caso concreto (Casás, 2003, pág. 226)”.

En el ámbito tributario existen varios principios universales que han gobernado a esta parcela del Derecho de acuerdo a sus necesidades. Entre los principios más reconocidos, están: el de Legalidad, principal tema del presente, la seguridad jurídica, la capacidad contributiva, la igualdad, la equidad, la generalidad y la irretroactividad, por nombrar los principales y sin desmerecer a aquellos que no se encuentran taxativamente nombrados.

Principios Constitucionales que Rigen al Régimen Tributario en el Ecuador.-

En el Ecuador se encuentran consagrados principios constitucionales que rigen al régimen tributario en general, estos son: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria¹⁰. El principio de reserva de ley se lo infiere de la disposición de la Constitución de la República del Ecuador¹¹, que determina que los impuestos sólo podrán ser creados mediante una ley; mientras que la legalidad, en sentido general, se establece cuando se limita la actuación del Estado a lo determinado en la Constitución.¹².

¹⁰ Constitución de la República del Ecuador, “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.”

¹¹ El artículo 132 de la Constitución de la República 2008, determina que “La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos: (...)3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.”

¹² El artículo 226 de la Constitución de la República 2008, establece que “Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una

Generalidad.-

El principio de generalidad se refiere a que las leyes que regulen cualquier ámbito del régimen tributario nacional deben, por definición, ser abstractas y direccionadas a la colectividad, por lo tanto, no pueden encaminarse a la persecución o privilegio individual¹³, “*sus notas son la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión intuitu personae*”. (Lalanne, 2008, pág. 601)

Lo que en definitiva sostiene este principio, es que se gravará de manera universal a todas las personas o bienes que incurran en presupuesto de hecho determinado por la norma impositiva, buscando “*la distribución de la carga tributaria (...) de acuerdo con su capacidad económica*”. (Lalanne, 2008, pág. 599) Principalmente, el principio está enfocado resguardar el elemento esencial de la ley formal, es decir, que es creada para todos sin ningún tipo de abyección especial.

Progresividad.-

La progresividad, como principio constitucional tributario, reconstruye el fundamento del sistema tributario en general, pues instituye una vinculación sucesiva con el contribuyente; así, conforme lo establece Plazas Vega, “*el impuesto es progresivo cuando a mayor base liquidable, corresponde mayor alícuota, de manera que, conforme al principio*

potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley.

¹³ Me refiero a que han existido casos de persecución dirigida a ciertos grupos sociales, económicos o políticos a través de normas tributarias (las denominadas “leyes con dedicatoria”); y a su vez, también han existido normas tributarias que exoneran, a ciertos grupos, de obligaciones generalmente reconocidas.

de justicia, a mayor capacidad contributiva, mayor incidencia con el impuesto en términos absolutos y relativos”. (Lewin, 2008, pág. 655)

Se puede decir que el fundamento filosófico de la progresividad es que la distribución de la carga social tenga una relación proporcionalmente directa entre la renta y el aporte en sí, buscando una distribución de la riqueza más justa. De esta manera, se encauza a generar más cargas tributarias para las personas que generen mayor riqueza, destinando el objeto del hecho generador a una situación privilegiada, por así decirlo.

Eficiencia.-

La eficiencia en términos generales, existe cuando se obtiene el resultado buscado con la inversión de la menor cantidad de recursos posible. En el ámbito tributario, se orienta a que el Estado imponga tributos considerando que los mecanismos para la recaudación por parte de la administración y de pago por parte del contribuyente, sean lo más óptimos posibles, para procurar que la inversión de recursos del Estado sea proporcionalmente inversa en relación al rédito que implica el tributo.

Simplicidad Administrativa.-

La simplicidad Administrativa tiene intrínseca relación con la eficiencia, pues entiende que el proceso burocrático de la determinación, exigencia y recaudación tienen que ser lo más ágiles posibles, justamente para no imponer trabas en la recaudación ni tampoco en el contribuyente.

Irretroactividad.-

La irretroactividad es un principio que trasciende el ámbito tributario, incluso llegando a ser un principio general del Derecho que busca, principalmente, que las normas rijan siempre para el porvenir y no se puedan normar hechos acaecidos en el pasado. De esta manera *“en situaciones en las cuales el contribuyente ha incorporado a su patrimonio un derecho, la ley tributaria no puede operar retroactivamente alterando una situación definitivamente constituida”* (Spisso, 1991, pág. 227).

Equidad.-

El principio de equidad tiene una connotación más bien moralista y axiológica, que encierra en sí mismo su fin antes que explayar algún concepto jurídico concreto. Este principio tiene una relevancia importante para la filosofía del Derecho, pues en última instancia busca la justicia misma del tributo, es decir que tenga razonabilidad, sea claro, imparcial, proporcional etc.; luego, conglomerada a muchos de los principios que lo acompañan, pero en búsqueda de *“hacer prevalecer la justicia natural. En este sentido, es un fundamental principio general del derecho que, por supuesto, tiene plena aplicación en el derecho tributario”*. (Casás, 2003, pág. 309)

Transparencia.-

La transparencia, tiene como objetivo principal la apertura para la fiscalización de la relación jurídica tributaria entre el contribuyente y el Estado. Ésta es un mecanismo de control que permite verificar por ambas partes, que no han existido cobros indebidos o elusiones fraudulentas. Adicionalmente, este principio pretende que exista una rendición de

cuentas por parte de la Administración y de los sujetos pasivos del tributo, como lo menciona Dromi es un “*sistema de control, tanto preventivo como concomitante y a posteriori*”. (Dromi, 1998, pág. 32)

Suficiencia Recaudatoria.-

La suficiencia recaudatoria, como un principio constitucional, es un condicionamiento que el propio Estado asume para poder cumplir con la proyección presupuestaria en materia tributaria; es decir, que se puedan recaudar todos los ingresos tributarios estimados para costear todos los gastos programados con éstos, dentro de un período fiscal determinado.

Este principio tiene alta relevancia en la participación ciudadana dentro de la redistribución de la riqueza, pues en esencia, busca la mayor recaudación posible, justamente en aras de una más equitativa distribución de las rentas percibidas.

LA LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY.-

Antecedentes Históricos.-

Históricamente los tributos en general, han sido caracterizados por ser una exigencia condicionada a la integridad de las personas, es decir, que se los imponía por medio de la fuerza bárbara. Así, las clases desprovistas y avasalladas en tiempos pretéritos, eran las más explotadas y las responsables del coste de los mismos; exigencia la cual, era un vil abuso a manos del poder autocrático, bélico o religioso, los cuales normalmente estaban distribuidos por un círculo de personas reducido. De aquí se desprenden los primeros intentos de lucha por libertades del ser humano y de su patrimonio a través del diseño orgánico del Estado basado en la división de poderes, “*mientras Locke diseñaba el gobierno con la finalidad de precautelar los bienes del hombre, Montesquieu afirmaba que consistía en la preservación de la libertad*”.¹⁴ (Zavala Egas, 2003, pág. 252)

No obstante, muchos siglos antes de los mencionados pensadores, se esgrimió ya el concepto de auto imposición, que según la doctrina tributaria más reconocida, se remonta a los albores del siglo XIII en Inglaterra, cuando se expide la Carta Magna¹⁵, donde se establecía que no se podía exigir ayuda patrimonial en el Reino sin existir consentimiento generalizado, de aquí el famoso aforismo “*no taxation without representation*”. Esta fue la primera manifestación formal de limitación del poder absoluto, misma que tuvo algunos otros actos normativos que reafirmaron la intención de estructurar un sistema tributario legal y justo. Es así que posteriormente, la ley de tallagio non concedendo, el Bill of Rights, y muchos otros documentos fueron sancionados y aprobados, los cuales también limitaban la

¹⁴ Para profundizar véase, Zavala Egas, Jorge. “Introducción al Derecho Administrativo”. Editorial Edino, Guayaquil, 2003, pg. 252

¹⁵ Magna Charta Libertatum, sancionada el 15 de Junio de 1215 por el Rey, Juan I de Inglaterra, en la pradera de Runnymede. Véase Rodolfo R. Sipisso “Derecho Constitucional Tributario”, Ediciones Depalma, buenos Aires, 1991, pg. 189-190.

exigencia de impuestos o recaudaciones despóticas. Evidentemente, estas declaraciones quedaron relegadas a simples manifestaciones teóricas, ya que en la práctica todavía se aprovechaba las circunstancias para solicitar prestaciones por orden del Reinado. Por lo que en innumerables ocasiones se solicitó que se revise y declare nuevamente la autoimposición como principio, hasta que a finales del siglo XVIII, con la independencia de las colonias británicas en América, la Revolución Francesa¹⁶ y la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, se adopta universalmente la ponencia sobre la limitación a la potestad tributaria del Estado.

Hay que tener en consideración que la autoimposición tiene una importantísima relevancia histórica, pues en definitiva representó una limitación al “*poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios (...)*” (Villegas, 1984, pág. 178) , y es por esto que los soberanos, en distintas partes y épocas alrededor del mundo han solicitado tener participación dentro de la toma de decisiones del Estado, sobre todo dentro del poder estatal embestido con potestad tributaria, el legislativo; misma figura que ha sido heredada jurídicamente por la mayoría de legislaciones a nivel mundial.

En la historia nacional, encontramos que la primera inserción del principio de legalidad o reserva de ley¹⁷, en una norma material, es en la Constitución Quiteña de 1812, que en su artículo 35 establecía que “Es peculiar y privativo de este Poder¹⁸ el arreglar toda especie de tasas, contribuciones y derechos que deban exigirse, tanto en la cantidad como en el monto de su recaudación y Ramos, o personas que deban exhibir con atención a las

¹⁶ Hay que tomar en cuenta que varias de las causas independentistas y revolucionarias se originan en la imposición de impuestos como el del té en las colonias americanas y la talle en Francia.

¹⁷ Para los antecedentes históricos, estoy equiparando los principios de legalidad y reserva de ley, los cuales considero distintos y haré las respectivas distinciones oportunamente; sin embargo para fines didácticos sobre los antecedentes me parece que pueden integrarse.

¹⁸ Se refiere al Poder Legislativo.

necesidades del Estado y a la posibilidad de los Contribuyentes. Sin el consentimiento y permiso de la Legislatura, ningún particular, ni corporación podrá en lo sucesivo imponer o exigir contribución alguna.¹⁹” Posteriormente, la primera Constitución que conoció como República al Ecuador también estableció que las recaudaciones tributarias debían estar contenidas en una ley, y hasta el momento todas las constituciones, incluso la actual, lo han heredado.

Definición y conceptos.-

El principio de legalidad es uno de los baluartes del derecho público. *“Como lo señala el profesor García de Enterría el principio de legalidad, en materia administrativa, no se refiere a un tipo de norma en específica sino a todo el ordenamiento jurídico”*. (Alvarado, 2010, pág. 91) Es decir, que todo está sometido a la Ley, al Estado de Derecho, por lo que las actuaciones del Estado deberían nacer de los valores jurídicos que se arraigan en su propia existencia, manifestada por la división del poder, principalmente, en tres funciones que se limitan y complementan recíprocamente. Por lo que, en primera instancia, afirmamos que la legalidad se autodefine, al entenderse rústicamente que algo que es legal está en función de las normas²⁰ comunes de la sociedad aprobadas mediante el trámite constitucionalmente establecido y por el órgano que detenta esta competencia.

Sin embargo, y ahondando en el campo de tributario, más específicamente en lo referente a impuestos, la legalidad a nivel doctrinario se la ha equiparado a la reserva de ley, sin ser estos conceptos necesariamente equivalentes pues uno es el resultado del otro. Sin embargo en términos generales y antes de llegar a dirimir las diferencias de cada principio, se los entiende unívocamente como un limitante en aras de que no exista ninguna otra forma de

¹⁹Constitución Quiteña, otorgada el 15 de febrero de 1812, donde se regula el principio de legalidad y se evidencia la influencia de la tendencia independentista y revolucionaria de Norte América y Europa, respectivamente.

²⁰ Entiéndase a “norma” como ley, ergo el principio de legalidad.

exteriorización de los impuestos que no sea mediante una ley y conforme al trámite constitucionalmente determinado.

Para muchos tratadistas de renombre, especialmente de Latinoamérica, el principio de legalidad y la reserva de ley son equivalentes, pues entienden a ambos como un limitante para que ciertas materias deban ser consideradas privativamente por la ley. No obstante, me parece oportuno hacer la distinción que ambos principios tienen, pese a la delgada parcela que los divide.

Por un lado, la legalidad esgrime el sometimiento de la actividad estatal a lo establecido en las leyes, es decir, que se verifique el importante aforismo que dice que “en derecho público solo se puede hacer lo exclusivamente permitido”; mientras que la reserva de ley protege ciertos ámbitos o materias para que éstas no puedan ser parte del ordenamiento jurídico sino entran mediante ley.

Así por ejemplo, si se establece constitucional y legalmente que los impuestos solo podrán ser creados mediante una ley, conforme al trámite correspondiente, no pueden existir una imposición arbitraria que desnaturalice el procedimiento y atente contra los principios fundamentales de un Estado Constitucional, en este caso nos referimos a la legalidad; y así mismo, si la propia norma establece cuales materias deben constar en la ley, para que estos no sean normadas mediante el Reglamento, estamos aplicando la reserva de ley.

“Amorós ve una diferencia entre legalidad y reserva de ley; el primero significaría la “sumisión de la actividad tributaria a la ley, en tanto que la segunda consiste en establecer que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal ya que es un limitante al poder reglamentario de la

administración; sin embargo, reconoce que la identidad de ambas materias es evidente". (Giuliani, 1976, pág. 300)²¹

En sintonía con lo antes mencionado,

“El principio de reserva de ley, así establecido, implica la forma como se ha de ejercer la potestad tributaria del Estado, como garantía fundamental del Estado constitucional de derecho para los contribuyentes. El principio de legalidad y el de reserva legal son con frecuencia utilizados de manera indistinta, lo cual consideramos un equívoco, pues el término legalidad refiere en sentido amplio, a la preeminencia de la Constitución y la Ley en el ejercicio de las potestades públicas, en tanto que la reserva de ley es en rigor un principio de producción normativa, que opera como criterio de atribución de competencia²²” (Giuliani, 1976, pág. 300).

Es por esto que gran parte de la doctrina trata de posicionar los principios de legalidad y reserva de ley conforme a la delgada línea que los separa y de acuerdo al enfoque que se les dé, por consiguiente, es oportuno hacer una especie de desglose del principio de legalidad, conforme la doctrina lo determina.

²¹ Trotobas, pag. 495, obra citada en Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, 1976, Buenos Aires, pag. 300.

²² Fragmento de la Resolución de la Corte Constitucional 5, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 714, de 31 de mayo de 2012.

El Principio de legalidad en faz aplicativa²³.-

Como lo consideramos anteriormente, la legalidad en su sentido genérico trasciende a las ramas del Derecho y más bien las atraviesa uniformemente. Por lo tanto, en esta “faz” no le concierne particularmente si una ley prevé o no una excepción en cuanto a la materia para que se vincule exclusivamente a un trámite o tipo de norma; más bien, lo que le preocupa es que de existir aquella excepción, la actuación del Estado en la práctica se ajuste a lo determinado en la norma, es decir, que todo esté legalmente predeterminado, así “*toda acción singular del poder debe estar justificada por una ley previa*²⁴” (Casás, 2003, pág. 262). Esto se desprende del derecho romano continental del cual se deriva la idea de un sistema jurídico abstracto, en el cual el instrumento principal limitante del poder es la ley.

“La ley, como acto normativo supremo e irresistible al que, en línea de principio, no es oponible ningún derecho más fuerte, cualquiera que sea su forma y fundamento: ni el poder de excepción del rey y de su administración, en nombre de una superior razón de Estado” (...) (Zagrebelky, 1997, pág. 24)

Dentro de este principio subyace un importante contenido axiológico del cual depende tanto un Estado de Derecho, es decir, el cual se somete a la Ley, como un Estado Constitucional de Derechos y Justicia, el cual se somete a la Carta Magna²⁵. Bidart dice que “*la razón del principio de legalidad se fundamenta en que la obediencia que las personas*

²³ Título tomado del libro “Principios Tributarios Constitucionales”, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domecq (México), en el capítulo escrito por el Catedrático Eusebio González García, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978”, pg. 408.

²⁴ Frase de Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, tomada del libro de García Belsunce, Horacio, “Tratado de Tributación” Tomo I, Editorial Astrea, Buenos Aires, en el capítulo IV escrito por Casas Osvaldo, pg. 262.

²⁵ Nos referimos a la Constitución de la República del Ecuador, que en su artículo 1 define al Ecuador como “Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada.

prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y conforme a sus prescripciones” (Spisso, 1991, pág. 187)

Por lo anotado, el principio de legalidad, en su sentido más amplio, somete la actuación de todos los que integramos soberanamente una nación a la ley, y en especial a los que administran gubernamentalmente el Estado. Inicialmente, el principio tuvo cabida en el Derecho penal, donde no se reconocía una pena cuando no existía una ley previa que la determine; así como en este caso el factor determinante es la libertad de las personas, en la esfera tributaria, es la propiedad, consagrada como derecho fundamental de hombre.

Vemos que el principio de legalidad ciñe la actividad del Estado formalmente para hacer lo que la ley exclusivamente permite, de lo que deducimos que si en el ámbito tributario se exige una ley formal para que se cree, modifique o extinga impuestos, no puede existir otra forma de manifestación soberana. De esta manera, *“el principio de legalidad es el que establece las relaciones entre la norma general o el ordenamiento (...) y el acto singular (...), entre norma y administración” (Simon, 1993, pág. 149).*

Por lo mencionado, al menos en el ámbito tributario *“el principio de la legalidad antes que una limitación, es un modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria” (Troya, 2006, págs. 39-58)*; así si una norma prescribe una determinada actuación Estatal para la creación de la obligación tributaria, ésta no puede vulnerarse justificándose en procedimientos extraordinarios que desnaturalizan la reserva expresa para esta materia. Esto porque de existir estos vacíos, y por ende una grieta jurídica para que ciertas medidas tributarias puedan integrar el ordenamiento jurídico, se estaría abriendo una excepción que trascienda la reserva y la haga prácticamente inútil o prescindible. Adicionalmente, *“la finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué*

atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir”. (Spisso, 1991, pág. 187)

La Reserva de Ley.-

La legalidad demuestra cada vez más ser un concepto abstracto y de complejas dimensiones dentro del Derecho, como lo vimos ut supra, en su faceta genérica representa el fundamento principal de la organización de un Estado democrático; sin embargo, si delimitamos al principio de legalidad a ser simplemente un requisito formal de creación, adquiere más bien, el nombre de reserva de ley. El catedrático Ferrerio Lapatza dice que *“la reserva de ley se convierte así en el mecanismo técnico con el cual la Constitución ha concretado el principio de legalidad en materia tributaria.”* (Casás, 2003, pág. 260)

En sentido general, la doctrina reconoce que existen varias “reservas de ley”, pues no sólo atienden al ámbito tributario y buscan, a grandes rasgos, que:

“Ciertos ámbitos especiales en la vida social, ciertas situaciones fácticas que, por su especial relevancia y connotación, deben ser tenidas en cuenta por el Estado; por esta razón el constituyente decide establecer, como regla particular, que estas materias deban ser operadas a través de ley de forma exclusiva y casi infranqueable, ya que el deber de representatividad que estas situaciones particulares requieren, hace que el trámite para su regulación o modificación sea exigente y democrático” (Aroca Lara, 2003, pág. 16).

Más aún en el caso de los tributos, que en una sociedad libre sometida a un orden jurídico preestablecido, representan la cuota de participación individual con la que sus miembros se obligan de participar con los gastos colectivos; y atender así un interés general,

la propiedad; que más allá de las teorías económicas, políticas e ideológicas que desarrollan este concepto, la realidad de cualquier Estado, es que los impuestos representan un gravamen al patrimonio, una carga al individuo, misma que para que no caiga en arbitrariedades y sea un mecanismo confiscatorio o de control, debe estar regulado por una norma con rango legal, lo que garantiza la legitimidad de lo que se exige a través de la misma. Este principio tiene *“especial relieve en el ámbito tributario, por ser éste el reordenamiento más directamente relacionado con el derecho de propiedad de los ciudadanos.”* (Queralt, 2000, pág. 113). En esta línea de pensamiento GIANNINI dice que *“los impuestos son debidos, en cuanto existen leyes que les instituyen y disciplinen”*. (D' Amati, 2001, pág. 59), y por lo tanto, *“el tributo (...) no puede basarse en instancias de orden superior a las del derecho constituido, sino que debe tener un fundamento mucho más próximo y aferrable: la ley”*. (Queralt, 2001, pág. 147).

Fundamentos de la Reserva de Ley.-

La Autoimposición.-

El fundamento del principio de reserva de ley consiste en la “autoimposición”, es decir que el soberano (el pueblo) asienta la carga impuesta por el Estado por medio de sus representantes en los órganos legislativos, quienes son los únicos con potestad de imponer tributos mediante el trámite establecido por la constitución, generalmente por la aprobación de leyes.

“Locke funda la razón filosófica del principio “nullum tributum sine lege en el principio de autoimposición, sosteniendo que es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de cuotas de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la

mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque ¿qué derecho de propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca? ”. (Spisso, 1991, pág. 192)

Sin embargo, hay muchos otros autores, que reconocen que el vínculo entre la autoimposición y la reserva de ley hay que considerarlo con “matices”, pues advierten que en la época en la que surgió, la representación en el poder legislativo de los llamados representantes del pueblo, correspondía simplemente a una pequeña clase social privilegiada del Estado, la burguesía²⁶, que ávida de participación política para limitar los de poderes del Estado, necesitó de una cuota de privilegios para allanarse a los designios fiscales, cosa que no representaba necesariamente al pueblo llano; además de aclarar que la autoimposición sólo sirve cuando uno está sometido a un poder soberano del que no se es parte, concepto que se rompe cuando la soberanía se radica en el pueblo, ya que en ese momento todos los poderes del Estado, incluso el ejecutivo emanan del pueblo (Simon, 1993, pág. 152).

“El Estado constitucional que reconoce como principios básicos el derecho a la propiedad y el derecho al libertad individual, y que establece que la ley es el máximo instrumento de expresión de la voluntad general, única voluntad habilitada para regular esos derechos que se consideran fundamentales”. (Simon, 1993, pág. 154)

²⁶ Se habla de la baja edad media. Para profundizar véase a Eugenio Simón Acosta, “El principio de Legalidad o Reserva de Ley Tributaria”, en Gonzales García Eusebio Compilador, “Principios Constitucionales Tributarios, Universidad Autónoma de Sinaloa, México, 1993, pg. 151-154.

La Reserva de Ley como Garantía.-

Como lo precisamos anteriormente, la necesidad del Estado por allegar ingresos es menester dentro del desarrollo de sus actividades, uno para mantenerse orgánicamente y dos para poder cumplir sus fines. Es entonces que el impuesto se vuelve relevante dentro de la vida civilizada, pues siendo uno de los mayores réditos que obtiene el Estado merece también un cauteloso análisis por su delicada incidencia dentro del patrimonio particular de los ciudadanos, es por esto que dicha institución reconoce como único origen de existencia, la ley. *“Decir que no debe existir tributo sin ley significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y elementos de la relación tributaria”*. (Jarach, 1980, pág. 80)

El principio de reserva de ley, hace referencia a que ciertos aspectos de la relación tributaria deben restringirse únicamente a formar parte del ordenamiento jurídico mediante una ley, y que *“para que dicho principio sea realmente efectivo es necesario que venga establecido a nivel constitucional y que la constitución sea rígida”*. (Torruco, 2005, pág. 16) Esto está en función de que el consenso del órgano representativo del pueblo a través de la ley, atestigua la legitimidad, es decir, la aceptación democrática de someterse a los designios de este tipo específico de norma, que por sus características de creación, jerarquía y contenido, garantiza el equilibrio del poder entre el Estado y los derechos individuales. Esto se desarrollará más profundamente en los párrafos posteriores, referentes a la ley como instrumento esencial dentro de las relaciones entre Estado y administrados, sobre todo en las materias que necesitan la participación democrática que acredite la posterior acción del Estado con respecto al individuo.

La División de Funciones.-

La reserva de ley tiene una característica fundamental dentro del esquema clásico de división de funciones, y es que uno de sus elementos, es que no exista una concentración de funciones o competencias que puedan degenerar la participación democrática dentro del Estado, y por ende avocarnos a una involución en la organización social.

Así, en el ámbito tributario, por la evidente incidencia que ésta materia podría llegar a tener en la realidad social, es que los impuestos deben procesarse y formar parte del ordenamiento jurídico mediante la ley, sobre todo por las garantías que este tipo de norma otorga²⁷; pero adicional, y no menos importante, es la limitación que establece para los demás funciones del Estado de dictar normas²⁸ que puedan vulnerar derechos fundamentales del hombre.

Es substancial reconocer dentro de este análisis, las ocupaciones primordiales de cada función estatal, pues sus roles, pese a ser distintos podrían llegar a confundirse, tal vez, hasta inocentemente. Así, la función que ostenta en un mayor grado la representatividad democrática y en ese sentido dimensiona las diferentes posiciones, ideologías y tendencias, es el único responsable sobre las leyes que afecten directamente al electorado, excluyendo a las otras funciones que pese a poder ser democráticamente elegidas, no tienen bajo esta condición la tarea de asumir tal obligación pues se podría distorsionar el fin propio del Estado Democrático. Siguiendo esta línea de pensamiento, la ley:

“Es el principio técnico de la división de poderes: El Ejecutivo se designa así porque justamente su misión es ejecutar la ley, particularizar los mandatos en los

²⁷ La explicación de porqué la Ley es el instrumento principal para la imposición de impuestos está desarrollada más adelante en el presente trabajo.

²⁸ Me refiero a cualquier tipo de norma: reglamentos, decretos, ordenanzas, etc.

casos concretos; la distinción entre los poderes Legislativo y Ejecutivo da al primero la preeminencia y limita al segundo a actuar en el marco previo trazado por las decisiones de aquél, esto es, por las leyes. Lo mismo ocurre con el Poder Judicial, que deja de ser un poder libre, supuesta expresión directa de la soberanía y con la misma fuerza creadora que el poder normativo supremo, para quedar definitivamente legalizado, sometido a la ley” (Casás, 2003, pág. 263)

Justamente la división de funciones del Estado tiene como fundamento crear una suerte de contrapesos en la distribución de competencias; esto en aras de precautelar la concentración y abuso del poder; así, cada función es independiente y debe actuar conforme a lo establecido en la Constitución y sin interferir con las demás, creando un equilibrio democrático en el ejercicio de sus competencias.

La Legalidad y Reserva de Ley en el Ordenamiento Jurídico Ecuatoriano.-

En el Ecuador, la Constitución de la República de 2008 transformó el paradigma Estatal, pasó de ser un Estado de Derecho²⁹, a un Estado Constitucional de Derechos y Justicia³⁰, donde la ley debe mantener una relación subordinada con la Constitución; sin embargo, esto no significa el desconocimiento del poder que mantiene este tipo de norma, simplemente, el cambio a una óptica que realza más la importancia de los derechos que el sometimiento al positivismo jurídico, sin ser ambos conceptos excluyentes el uno del otro. Es más, el presente trabajo tiene una relevancia más a nivel constitucional que en sí legal, pues tiende a demostrar que existen vacíos normativos que pueden permitir al

²⁹ El Estado de Derecho, en su momento estableció el cambio de paradigma absolutista que regía a las Naciones a nivel global, era el sometimiento de todos a la ley, dictada por un órgano representativo del pueblo, quien era el titular de la soberanía.

³⁰ El Estado Constitucional de Derechos, invoca primordialmente un reconocimiento altruista de derechos y del ser humano como eje fundamental de los mismos, y posteriormente pero sin restarle importancia, se autodefine como el establecimiento de las limitaciones constitucionales de la Ley.

quebrantamiento de derechos humanos fundamentales. Tanto es así, que la vulnerabilidad de la legalidad, de la que habla el título del presente, bien podría ampliarse a la vulnerabilidad de la juridicidad propia de la concepción del Estado en la actual Constitución del Ecuador.

La legalidad, como se mencionó ut supra, en su acepción general establece el sometimiento, tanto de la acción particular y principalmente de la Estatal, a lo determinado por las leyes. Siendo esto así, se deduce que “ninguna persona pueda ser obligada a hacer algo prohibido o a dejar de hacer algo no prohibido por la ley³¹”, ergo, no se podría obligar el pago de un impuesto que no esté previamente establecido mediante ley, y que ésta, reúna los requisitos constitucionales prescritos además de ajustarse al trámite establecido.

Es así, que la legalidad opera cuando mediante una norma legal o supra legal otorga competencias a determinados órganos para el ejercicio de funciones específicas, más ampliamente desarrolladas por la doctrina filosófica sobre la organización del Estado y división de funciones.

Lo importante, sin embargo, es destacar las competencias inherentes al órgano del Estado titular de las mismas, como en el caso Ecuatoriano, se establece que *“La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: (...)7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.³²”* Existe entonces, una norma constitucional que reserva privativamente una competencia a la función legislativa para que sea sólo esta función la que pueda crear, modificar o suprimir tributos y sólo mediante una ley, por lo que cualquier acción Estatal, encaminada a variar el escenario tributario, que no se apegue a ésta disposición podría quebrantar el principio de legalidad y/o juridicidad.

³¹ Art. 66, numeral 29, literal “d”, de la Constitución de la República del Ecuador, 2008.

³² Art. 120 de la Constitución de la República del Ecuador. Publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

Más adelante, en la propia Constitución se reafirma el sentido de la norma citada en el párrafo precedente, al señalar que *“La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos: (...)3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.”*³³ Ambas normas constitucionales, entienden que el titular para modificar el escenario tributario es la función legislativa pues es la que tendrá mayor fidelidad con los intereses de sus mandantes, así racionalizan el hecho de que la ley, como lo menciona la propia constitución, es una “norma general de interés común”. Además, son los ciudadanos quienes al final de cuentas son los que en la realidad van a sufrir el gravamen en su patrimonio por lo que la función estatal que los representa debería ser el único competente para aceptar o negar un proyecto en esta materia.

Posteriormente, la Constitución instituye que *“sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos”*³⁴. Se colige de esto, que la norma suprema en el Ecuador, a más de direccionar las competencias a los órganos, pues por una parte otorga exclusivamente la iniciativa para enviar proyectos de ley en materia tributaria al ejecutivo y por otra reserva la decisión de aceptar o negar los mismos a la función legislativa, obliga a que éstos cumplan todos los requisitos formales para que se configure la sanción por parte de la Asamblea Nacional, es decir, remitiéndose al trámite previsto constitucionalmente. La reserva en este sentido funciona, por una parte, aislando al impuesto para que sea tratado sólo mediante una ley, pero además, insta a que se cumpla el procedimiento legislativo para su

³³ Art. 132 de la Constitución de la República del Ecuador. Publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

³⁴ Art. 301 de la Constitución de la República del Ecuador. Publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008. El resaltado y subrayado me pertenece.

sanción, y por lo tanto se deduce tácitamente, que desvirtúa cualquier procedimiento paralelo que omita que se cumpla con éste requerimiento esencial.

Ahora, pasando a las normas infra constitucionales que determinan reservas a materia impositiva dentro de la legislación nacional, encontramos que la Ley Orgánica de la Función Legislativa establece que “*sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante el trámite ordinario previsto en esta Ley, la Asamblea Nacional podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.*”³⁵ Aquí la reserva contempla también el trámite que debe preceder la entrada en vigencia de una ley con carga impositiva, por lo que de hecho excluye a cualquier tipo de trámite extraordinario que pretenda conocer éstos proyectos de ley, y da alcance a lo que manda la constitución sobre la sanción legislativa.

Adicional, y en concordancia con lo anteriormente expuesto, el Código Tributario también expone normas que recogen el espíritu de las mencionadas en los párrafos precedentes, pero adicional establece una reserva legal para que ciertos elementos fundamentales del impuesto sean necesariamente tratados por una ley. Establece así, que “*Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.*”³⁶ Esto puede entenderse, de la perspectiva doctrinaria como una “preferencia de ley”, pues no es una norma constitucional la que delimita el alcance de los elementos de la relación tributaria, sino una norma legislativa, que “-como lo sostiene el catedrático EUSEBIO GONZALEZ GARCÍA, es claro que una ley ordinaria no vincula al legislador de futuro”. (Casás, 2003, pág. 267) Pese a ésta posición doctrinaria y sin que el presente tenga como objeto analizar los elementos de la relación tributaria, parece importante mencionar

³⁵ Art. 68 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa. Publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 642 del 27 de julio de 2009. El subrayado y resaltado me pertenece.

³⁶ Art. 4 del Código Tributario Ecuatoriano. Publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio de 2005.

que existe una limitación legal sobre éstos, justamente para que no puedan ser tratados vía reglamento u otro tipo de norma.

De lo mencionado, podemos recalcar que en el Ecuador existe una reserva de ley en materia tributaria contemplada por la Constitución de la República en varios de sus apartados, la cual insiste en la necesidad absoluta de una ley para tratar temas tributarios y especialmente si éstos son impuestos. Adicional, es imperativo realzar la simetría que guarda la normativa infra-constitucional con la obligación referida, esto por un lado exige que el régimen tributario se gobernará por el principio de legalidad estimado en el Código Tributario³⁷; pero adicional, la reserva contenida en la Ley Orgánica de la Función Legislativa, que amplía su protección no sólo al tipo de norma que deberá contener esta materia, sino también al trámite específico que garantiza un conocimiento íntegro del proyecto de ley.

Principio de Juridicidad.-

Este principio, entendido también como elemento sustancial de la ficción social “Estado”, no es nada más que la evolución doctrinaria que tuvo el concepto de legalidad a partir de la instauración del Constitucionalismo en las naciones. Es que es evidente que legalidad es una reminiscencia de ley, y ésta en el Estado de Derecho es la máxima expresión de su propia forma de organización, el sometimiento de la administración y administrados a la ley establece el equilibrio necesario del idealismo social, es lo que permite que todos convivamos bajo normas preestablecidas que nos dan certeza y paz social.

³⁷ “Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad” .Art. 5 del Código Tributario Ecuatoriano. Publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio de 2005.

Ahora, la juridicidad es una especie evolutiva de la legalidad pues tiene una vinculación más próxima al ser humano y sus derechos.

“Tiene su razón de existencia e importa en la vida social, porque es el elemento que contribuye esencialmente en reconocer y hacer valedera, real y ordenadamente, los derechos fundamentales de las personas y su ejercicio, como asimismo los deberes, sin perjuicio de que también sirve de contención a los posibles abusos del poder³⁸”. (Reyes, 2014, pág. 04)

Además, ambas se encaminan exactamente a lo mismo, protegen el bien jurídico trascendental, el sometimiento de la organización a una ficción moral superior a todo, las normas. Así, si la legalidad se enfocaba en la ley, la juridicidad se enfoca en la constitución, sin embargo de todas maneras incluye a todas las normas jurídicas infra-constitucionales.

“Puede extraerse que los únicos órganos competentes para crear, modificar, o suprimir tributos son los parlamentos, sino también la de que éstos se encuentran subordinados a la Constitución, es decir, que no es suficiente una ley, sino que esta debe actuar dentro de un marco Constitucional³⁹”. (Casás, 2003, pág. 268)

Seguridad Jurídica.-

Uno de los principios íntimamente relacionados con la legalidad es la seguridad jurídica que se entiende, en sentido formal, como la existencia de certeza en la actuación de la res pública en paralelo con lo establecido por el ordenamiento jurídico. Es decir, que en el Estado ideal, su administración y actuación deben estar siempre anticipadas por la ley, y por lo tanto no estar abiertas a discrecionalidades. Es así que *“Seguridad y Derecho son dos*

³⁸Texto extraído del libro “Invalidación de actos Administrativos” de Jorge Reyes Riveros, Editorial Lexis Nexis. Citado en <http://chitita.uta.cl/contraloria/documentos/bol-74-1.pdf>.

³⁹ Texto de Ramón Valdés Costa.

conceptos inseparables porque la propia esencia del Derecho consiste en reglas del obrar cuyos efectos están predeterminados y son, por tanto, ciertos.” (Simón, 2008, pág. 552)

La certeza garantiza que el Estado no pueda promover acciones encaminadas a perjudicar o beneficiar a determinada persona, es decir, que existen normas claras que racionalmente puedan dar tranquilidad a los actores sociales para el desarrollo de sus actividades, pues *“sin certeza sobre la vigencia y contenido de la ley tributaria no existe seguridad jurídica, y, por ende, posibilidad de promover la creación de riqueza, conspirando de esa manera el Estado contra sus propios intereses”*. (Spisso, 1991, pág. 226)

PROCESO DE INCORPORACION DE LEYES EN MATERIA TRIBUTARIA Y ANALISIS DEL DECRETO-LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACIÓN DE LOS RECURSOS DEL ESTADO.-

Primero y antes de nada, es necesario aclarar que del título del presente Capítulo se infiere que existe un proceso exclusivo para proyectos de ley en materia tributaria, lo cual cierto, al menos en el ámbito legal, pues como hemos señalado a lo largo de la presente investigación, la Ley Orgánica de la Función Legislativa⁴⁰ prevé que solo mediante el trámite ordinario se podrán expedir leyes en materia impositiva. Sin embargo, la disyuntiva surge cuando remitimos el problema al nivel constitucional⁴¹, donde existen dos tipos de procesos para tramitar una ley. En base a esto, el análisis del presente capítulo se enfoca a determinar la relevancia de la sanción en el proceso legislativo y; posteriormente, a verificar si alguno de estos procesos excluye a la materia impositiva, por la reserva especial que tiene, o de lo contrario validar la funcionalidad de ambos para dar trámite al proyecto de ley impositiva.

En segundo término, es necesario entender que los procesos de aprobación de leyes en el Ecuador⁴², mismos que describiré en los acápites subsiguientes, son equivalentes, únicamente diferenciados por los plazos que deben cumplir y porque uno de éstos tiene el efecto jurídico que de no tramitarse en la Asamblea Nacional, permite que el proyecto de ley sea publicado como Decreto-Ley⁴³.

⁴⁰ Art. 68.- Iniciativa.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y **mediante el trámite ordinario** previsto en esta Ley, la Asamblea Nacional podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.

⁴¹ El primer inciso del artículo 140 de la Constitución de la República del Ecuador 2008, establece que “La Presidenta o Presidente de la República podrá enviar a la Asamblea Nacional proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica.”

⁴² El Capítulo V, sección I, de La Ley Orgánica de la Función Legislativa, describe el proceso legislativo ordinario y el de urgencia en materia económica.

⁴³ El tercer inciso del artículo 140 de la Constitución de la República del Ecuador 2008, establece que “Cuando en el plazo señalado la Asamblea no apruebe, modifique o niegue el proyecto calificado de urgente en materia económica, la Presidenta o Presidente de la República lo promulgará como decreto-ley y ordenará su publicación en el Registro Oficial.

Trámites para la aprobación de leyes en el Ecuador⁴⁴

Los proyectos de ley en el Ecuador deben seguir uno de los dos procesos de aprobación que contempla la Constitución y subsidiariamente la Ley Orgánica de la Función Legislativa, previo a formar parte del ordenamiento jurídico nacional. Estos procesos son: a) el trámite ordinario (que denominado de esta manera, incluye el proceso de aprobación de leyes ordinarias y orgánicas) o b) el trámite para aprobación de leyes de Urgencia en Materia Económica.

Trámite Ordinario.-

El trámite inicia enviando una iniciativa⁴⁵ de proyecto al Presidente de la Asamblea Nacional, quien dispondrá a la Secretaria General de la Asamblea Nacional que reparta el mismo entre los Asambleístas⁴⁶ además de publicarlo en la página WEB oficial de la institución y de su extracto en el Registro Oficial. Esto en definitiva, sirve para que los

⁴⁴ Los trámites de aprobación de leyes descritos, tanto el ordinario como el de urgencia en materia económica, son una transcripción casi textual de la Constitución de la República del Ecuador 2008 y de la Ley Orgánica de la Función Legislativa.

⁴⁵ Art. 134.- La iniciativa para presentar proyectos de ley corresponde:

1. A las asambleístas y los asambleístas, con el apoyo de una bancada legislativa o de al menos el cinco por ciento de los miembros de la Asamblea Nacional.
2. A la Presidenta o Presidente de la República.
3. A las otras funciones del Estado en los ámbitos de su competencia.
4. A la Corte Constitucional, Procuraduría General del Estado, Fiscalía General del Estado, Defensoría del Pueblo y Defensoría Pública en las materias que les corresponda de acuerdo con sus atribuciones.
5. A las ciudadanas y los ciudadanos que estén en goce de los derechos políticos y a las organizaciones sociales que cuenten con el respaldo de por lo menos el cero punto veinticinco por ciento de las ciudadanas y ciudadanos inscritos en el padrón electoral nacional.
6. Quienes presenten proyectos de ley de acuerdo con estas disposiciones podrán participar en su debate, personalmente o por medio de sus delegados.

⁴⁶ Me refiero a todos los y las asambleístas, sin distinción de género y sin que esto represente discriminación de algún tipo.

legisladores y el público en general conozcan de qué trata el proyecto y puedan informarse para objetarlo u observarlo durante su tramitación bajo la consideración de que la aprobación del proyecto puede vulnerar algún derecho, validando el principio de publicidad que ampara la tramitación de leyes en la legislatura. En paralelo a lo mencionado, el proyecto se remitirá al Consejo de Administración Legislativa para que lo califique en un plazo de treinta días. Si es calificado, se asignará mediante resolución, a la Comisión Especializada. Dicha resolución contendrá la fecha de inicio de trámite del proyecto, misma que se repartirá a los asambleístas y se publicará en la página WEB de la institución dentro de las veinticuatro horas posteriores de calificado.

Posteriormente, la Comisión Especializada tendrá el plazo máximo de cuarenta y cinco días, contados a partir de la fecha de la resolución de calificación, para remitir un informe al Presidente de la Asamblea en el que consten las observaciones al proyecto. Dentro de este plazo se considerarán los quince primeros días para que la ciudadanía, que crea que sus derechos puedan ser vulnerados por la expedición del proyecto como ley, presente objeciones o argumentos a considerarse dentro del debate legislativo.

Una vez presentado el informe a la Presidencia de la Asamblea Nacional, se ordenará su distribución a los Asambleístas quienes en primer debate, desarrollado en una sola sesión, podrán presentar sus observaciones, las mismas que podrán ser recogidas por la Comisión Especializada que tendrá el plazo de cuarenta y cinco días para la elaboración de otro informe para segundo debate. Dentro de la sesión para primer debate, la mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional, podrá resolver el archivo del proyecto.

Recibido el segundo informe, para segundo debate, éste se distribuirá entre todos los asambleístas, quienes aprobarán o negarán el mismo en una sola sesión. Es aquí donde se configuraría la sanción del proyecto por parte del poder legislativo siempre y cuando lo

apruebe, pues como lo explicaremos en los párrafos subsiguientes, la sanción consiste en la ratificación aprobatoria del proyecto de ley.

Después de la aprobación del proyecto de ley en segundo debate, se enviará al Presidente de la República quien podrá sancionarlo u objetarlo. Sancionado el proyecto por el Presidente de la República, se tendrá el plazo de treinta días para que se publique en el Registro Oficial. De ser objetado, seguirá un proceso que para los fines pertinentes del presente, no amerita ser descrito.

Trámite de Urgencia en Materia Económica.-

En la Constitución se establece que el trámite para un proyecto calificado como urgente en materia económica es el mismo que el ordinario, excepto en los plazos⁴⁷. Siendo esto así, para el caso de los proyectos calificados como urgentes en materia económica, la comisión deberá realizar su primer informe en un plazo de diez días, contados a partir de la fecha de la resolución de calificación; y se contarán los cinco primeros días para que la ciudadanía interesada se pronuncie con sus observaciones. Efectuado el informe se repartirá entre los asambleístas para sus ponencias en primer debate.

Posteriormente, la Comisión Especializada recogerá las observaciones del primer debate y dentro del plazo de cuatro días, contados desde el cierre de la sesión de primer debate, deberá presentar otro informe al Presidente de la Asamblea Nacional para segundo debate, quien ordenará la distribución del mismo entre los asambleístas y en el plazo de cuarenta y ocho horas desde la distribución de los informes, lo incluirá en el orden del día

⁴⁷ El artículo 140 de la Constitución de la República del Ecuador, en su segundo inciso establece que “El trámite para la presentación, discusión y aprobación de estos proyectos será el ordinario, excepto en cuanto a los plazos anteriormente establecidos.”

para debatir su aprobación o archivo, es decir para que se pronuncien con la sanción o desistimiento del proyecto.

No obstante, si es que dentro del plazo de treinta días que establece tanto la Constitución como la Ley Orgánica de la Función Legislativa, el proyecto de ley no es tramitado por la Asamblea Nacional, el Presidente de la República deberá promulgarlo como Decreto-Ley.

La Sanción.-

La sanción es uno de los conceptos trascendentales en el análisis de la aprobación de leyes en materia tributaria, especialmente para la normativa constitucional ecuatoriana, pues en realidad esta es un requisito *sine qua non*⁴⁸. Hay que puntualizar que la sanción a la que me refiero en el presente punto es a la del proceso legislativo, que pese a que teóricamente no dista mucho de la sanción del Ejecutivo⁴⁹, guarda ciertas diferencias, pues ambas se refieren a la aprobación o visto bueno que dan al proyecto para que entre a formar parte del ordenamiento jurídico.

El diccionario de la RAE, define a la sanción como la “*autorización o aprobación que se da a cualquier acto, uso o costumbre*” (RAE, 2013) en este caso del acto legislativo. La sanción, conforme a lo dispuesto por la normativa constitucional del Ecuador, es el acto que perfecciona el proceso legislativo, y por lo tanto queda a merced del Ejecutivo si usa su poder de veto o se allana a lo aprobado por la Asamblea.

⁴⁸ Esto, ya que el Art. 301 de la Constitución de la República dice que solo **mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrán crear, modificar o extinguir impuestos.**

⁴⁹ Conocido también como “veto presidencial”.

El texto del proyecto de ley que no sea sometido al proceso legislativo en su totalidad carece de sanción, pues esta “*se concreta mediante la realización de diversos actos que exteriorizan, de manera total o parcial, la voluntad de uno de los órganos del gobierno*”. (Badeni, 2006 , pág. 118) en este caso de la Función Legislativa. Entonces, se puede afirmar que la sanción es un acto formal mediante el cual el poder legislativo garantiza que el contenido del proyecto de ley cumple con el mandato entregado por sus representados, es decir, que se acopla a las necesidades de los conciudadanos y que en definitiva se cree razonablemente, que es en beneficio de toda la sociedad y por lo tanto lo aprueba.

De lo anotado, la sanción tiene por objetivo “*atestiguar la idoneidad del acto y la regularidad en cuanto al cumplimiento de los trámites cumplidos en su expedición dando fe de su existencia, libre de la suspensión de resultados que causan las objeciones presidenciales y trámites subsiguientes*”. (Castillo, 2002, pág. 42)⁵⁰

Por lo mencionado, la sanción es un acto final que avala todo el proceso de conocimiento de la ley, su estudio, debate y aprobación; por lo que se podría afirmar, que es la resolución sobre todo el proceso legislativo que le otorga certeza y legitimidad, pues se han agotado todos los medios necesarios para crear una ley responsable, técnicamente adecuada y sobre la cual serán responsables, al menos, políticamente los Asambleístas. Es por esto que “*la facultad de sancionar leyes es exclusiva del poder legislativo, y no resulta admisible la delegación en el poder ejecutivo en épocas de normalidad constitucional*”. (Villegas, 1984, pág. 134)

⁵⁰ Citando a un fallo de la Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-256 de 1998.

Análisis del Trámite de Aprobación de Leyes en Materia Tributaria.-

La iniciativa para el trámite de proyectos de ley que pretendan crear, modificar o extinguir impuestos corresponde exclusivamente a la Función Ejecutiva⁵¹, por lo que se relega a cualquier otra función o persona el poder de promocionar un proyecto de ley en esta materia:

“Esta restricción se explica en la experiencia corrida. Por la acción desaprensiva de algunos legisladores las modificaciones y reformas tributarias han sido inconsultas. Se han incluido cambios inapropiados y se ha emprendido en contra-reformas tributarias que han dado al traste con los afanes de racionalización y mejora del sistema tributario” (Troya, 1999, pág. 96)

Se entiende, que la función Ejecutiva, encargada de la planificación gubernamental, es la que razonablemente tendrá una mejor consideración de las necesidades que debe cubrir con los impuestos a proponerse, es por esto que se le reserva esta competencia privativamente. Entonces, determinada la competencia para presentar proyectos en esta materia, es necesario analizar el trámite al que deben someterse, previo a formar parte del cuerpo normativo nacional.

La Ley Orgánica de la Función Legislativa⁵² prevé que el trámite de los proyectos de ley que creen, modifiquen o extingan impuestos debe ser el ordinario, con todas las

⁵¹ El artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador, establece que “Sólo por **iniciativa de la Función Ejecutiva** y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.

⁵² El Art. 68. De la Ley Orgánica de la Función Legislativa, establece que “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante el trámite ordinario previsto en esta Ley, la Asamblea Nacional podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.”

formalidades y plazos que la propia Constitución y Ley estiman pertinentes, es decir, siguiendo el proceso descrito ut supra. Aquí, la reserva de ley “*lo que hace es ordenar al cuerpo legislativo que regule con leyes formales una determinada materia o área*”. (Aroca Lara, 2003, pág. 17). Esto, aún más relevante en el ámbito tributario, donde la autoimposición como lo mencioné, es el fundamento filosófico que busca la participación ciudadana dentro de la toma de decisiones del Estado y “*está en la raíz misma de la configuración dogmática del Estado de Derecho, y puede afirmarse que continúa plenamente vigente*”. (González, 1989, pág. 427) Bajo esta consideración, se entendería que el proyecto de ley enviado por la Función Ejecutiva no podría ser calificado como urgente en materia económica, y por lo tanto, su proceso de incorporación debería seguir los parámetros establecidos para el trámite ordinario. Esto, desde una óptica legalista que no transgrede parámetro Constitucional alguno, pues no existe una norma constitucional que determine o excluya a algún trámite específico y, siendo esto así, e interpretando sistemáticamente a la ley, esto es que forma parte de un sistema integral de normas que permiten dilucidar su espíritu, podemos afirmar que esta disposición legal integra el sentido Constitucional que dice que solo mediante una ley se podrán crear, modificar o suprimir impuestos.

Sin embargo, como hemos mencionado la Constitución y Ley Orgánica del La Función Legislativa, establecen un trámite extraordinario para procesar un proyecto de ley, el de urgencia en materia económica. Por lo que, en primera instancia, y haciendo un análisis a nivel constitucional, cualquier proyecto de cualquier materia podría ser tramitado por esta vía, y es que:

“El motivo por el cual se han realizado interpretaciones extensivas al término materia económica, es que en el Ecuador, a diferencia de otros sistemas constitucionales, la calificación de urgencia para la tramitación de proyectos de ley se restringe a esta materia, determinación del constituyente que se origina en la creencia que los problemas más acuciantes del Ecuador son, precisamente, los económicos”. (Oyarte, 2005, pág. 85)

Sin embargo, esto parece un poco curioso y desatento con la perspicacia del asambleísta constituyente, pues el Ejecutivo, aparte de tener la iniciativa de los proyectos en esta materia, ostenta la autoridad para determinar que la tramitación de los mismos sea calificada como urgente, misma que no responde a ningún parámetro legal y/o constitucional, como ocurre en otros ordenamientos jurídicos donde efectivamente ésta competencia extraordinaria del Ejecutivo se otorga bajo la premisa de una circunstancia agravante, que determine un punto de inflexión, un estado de excepción, una conmoción social, económica o política, o para evitar un daño mayor que el bien jurídico protegido en el caso en cuestión; o en todo caso, si se quería mantener esta competencia exclusiva, al menos restringir las materias a las que puedan aludirse, pese a que esta consideración podríamos deducirla tácitamente de las reservas de ley que la propia constitución y la ley prevén.

En muchas legislaciones a nivel mundial se prevé que exista una flexibilidad normativa del Ejecutivo, sin embargo esta viene conexas a exigencias “*formales y materiales: una formal, la circunstancia de extraordinaria y urgente necesidad cuya apreciación queda en manos del propio Gobierno; y otra material, la prohibición de regular determinadas materias*”. (Gomez, 2013, pág. 107) La única limitación que la Constitución del Ecuador estima es que el Presidente solo podrá tratar como económico urgente, un proyecto de ley al mes⁵³, a menos que esté decretado Estado de Excepción. Entonces, si dimensionamos esta disposición, deducimos que en un año calendario se podrían enviar doce proyectos de ley calificados como urgentes en materia económica y de convergir ciertos factores hasta se podrían promulgar como decretos-ley, tal y como ocurrió en con el Decreto-Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Recursos del Estado, caso ejemplificativo de la presente tesis.

⁵³ Parte del segundo inciso del Art. 140 de la Constitución de la República del Ecuador establece que “Mientras se discuta un proyecto calificado de urgente, la Presidenta o Presidente de la República no podrá enviar otro, salvo que se haya decretado el estado de excepción.

Otra figura jurídica contemplada en legislaciones foráneas, es la delegación de potestad normativa, misma que no es prevista dentro de la normativa nacional, pues como entendemos existe una competencia originaria del Presidente de la República para enviar proyectos de ley y, según él estime conveniente, calificarlos como urgentes en materia económica, no sería necesaria. En países como Colombia, existen claras normas que regulan la delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo para que éste tome medidas respecto de ciertas materias no excluidas por la Constitución para que éste las pueda tratar. Un claro ejemplo, del caso Colombiano se produce cuando:

“La facultad de legislar, se le otorga, previa solicitud del Presidente de la República, a través de una ley de facultades extraordinarias expedida por el Congreso de la República, en la cual deben expresamente mencionarse las materias que le son delegadas, las que en ningún caso pueden ser: expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas, ni dictar normas generales (...) ni para decretar impuestos”
(Castillo, 2002, pág. 56)

Como vimos ibídem, el trámite ordinario y el de urgencia en materia económica cumplen el mismo proceso, excepto en los plazos. Sin embargo, para motivos interpretativos creo que es menester aclarar que esta afirmación normativa tiene al menos un par de imprecisiones que el constituyente no ha considerado, o que haciéndolo ha dejado abierto un limbo jurídico, sobre todo para materias con reserva legal. Primero, la afirmación de que el trámite ordinario para la aprobación de un proyecto de ley y el de urgencia económica es el mismo excepto en los plazos, es tan ambiguo como afirmar que el juicio ordinario y verbal sumario tienen el mismo trámite, “excepto en sus plazos”, pues no obstante de que ambos trámites sigan el mismo procedimiento legislativo, la premura exigida por la urgencia desvirtúa, en una medida proporcionalmente directa, los mecanismos de tutela y participación arraigados en un proceso legislativo, que emanan de un Estado democrático y soberano. Y segundo, el trámite de urgencia económica crea una tangente normativa, al

establecer la caducidad legislativa para sancionar el proyecto de ley y consecuentemente que este entre por vía del Decreto-Ley⁵⁴.

Justamente, la posible consecuencia jurídica de la calificación de urgente en materia económica de un proyecto de ley abre la posibilidad de que el mismo pueda promulgarse sin cumplir con los requisitos sustanciales que se reservan para algunas materias, como en el caso los impuestos, que deba existir la sanción del legislativo. Señalado esto, concordamos en que esta facultad debería estar *“sometida a reglas claras, puesto que mal haría el constituyente primario al otorgar estas facultades de forma indeterminada”* (Aroca Lara, 2003, pág. 14), que es lo que justamente hizo nuestro constituyente, pues ni en la Constitución, ni en la Ley Orgánica de la Función Legislativa se establecen reglas, parámetros o situaciones donde opere la aplicación del trámite de urgencia en materia económica. Esto es trascendental en la presente investigación, pues ésta es la situación bajo la cual se vulneraría el principio de legalidad.

Es aquí donde:

“El principio de reserva de ley se confunde con el de legalidad, pues la rígida separación de poderes impide al Ejecutivo dictar normas generales, pero la cada vez mayor asunción de competencias normativas por el Ejecutivo obliga a plantear el problema de las relaciones entre la norma administrativa y la norma legal (...).
(Simon, 1993, pág. 149)

⁵⁴ El artículo 140 de la Constitución de la República del Ecuador, en su tercer inciso establece que “cuando en el plazo señalado la Asamblea no apruebe, modifique o niegue el proyecto calificado de urgente en materia económica, la Presidenta o Presidente de la República lo promulgará como decreto-ley y ordenará su publicación en el Registro Oficial.

Bajo esta premisa, es innegable la participación que tiene el Ejecutivo dentro de la toma de decisiones legislativas, pues es en definitiva, un legislador adyacente, que además tiene la dirección gubernamental del Estado, lo que implica que en cierta medida se puede atribuir potestades normativas, siempre y cuando tengan un límite material, esto en aras de evitar la discrecionalidad y abuso de las herramientas constitucionales otorgadas. Precisamente, lo que se persigue con los denominados Decretos-Ley, es que por urgencias, el Gobierno pueda determinar ciertas acciones; sin embargo, no se puede creer que las mismas vulneren derechos garantizados constitucionalmente como la propiedad y la libertad, menos aun cuando se han pasado por alto los procedimientos expresos que la norma dictamina. Esto, pese a que los Decretos-Ley, al menos teóricamente, son normas jurídicas con el rango de ley al menos en su sentido material, pues no puede hablarse de una ley formal cuando no se ha cumplido con el proceso legislativo determinado y menos aún si es que son expedidas por otras funciones del Estado. Lo curioso dentro de la normativa ecuatoriana, específicamente en la Constitución⁵⁵, es que los mismos no se incluyen en la prelación jerárquica establecida, por lo que también se incurre en un vacío legal sobre la preeminencia del mencionado tipo de norma sobre otras.

“Desde sus orígenes doctrinales y positivos más remotos hasta nuestros días, siempre se ha reconocido que el orden jerárquico de las normas es una exigencia jurídico-constitucional del principio de legalidad (en sus dos aspectos de reserva de ley y legalidad administrativa) y pieza inexcusable de la seguridad jurídica”
(González, 1989, pág. 408)

En definitiva, estimamos que no es pertinente la tramitación de un proyecto de ley en materia tributaria calificándolo como urgente en materia económica, pues pese a no existir una limitación constitucional al respecto, si existe legalmente; pero aún bajo el supuesto

⁵⁵ El artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador, señala que “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.”

técnico de que se podría seguir el trámite del proyecto bajo este procedimiento, existe la posibilidad de que el mismo no se cumpla y por ende se publique como Decreto-Ley, lo que sí vulnera el principio de legalidad expuesto en la presente investigación, ya que consideramos que esto puede entenderse como un subterfugio del proceso de creación normativa.

“Es un desplazamiento de la función legislativa al Poder Ejecutivo, que desde el punto de vista jurídico quiebra el esquema clásico de separación de poderes y funciones, considerado hasta hoy como el sistema más adecuado de garantías individuales – de especialísima aplicación al derecho tributario, por la característica de éste en lo que respecta a la triple condición que el Estado asume en él, de creador y acreedor de la obligación y juez de las eventuales controversias” (Valdés Costa, 1996, pág. 126)

Importancia de la Ley y del Proceso Legislativo.-

“Las decisiones esenciales en un Estado de Derecho, no sólo están reservadas a la ley, sino que requieren una efectiva regulación por parte del Parlamento. De ese modo la reserva de Ley (Gesetzesvorbehalt) se convierte, también, en una reserva de Parlamento (Parlamentsvorbehalt) que impide al legislativo desentenderse de la regulación de determinadas materias”. (Baez Moreno, 2005, pág. 855)

El proceso legislativo es que aquel que tiene como consecuencia jurídica la creación de una ley en sentido formal, pues *“son emanadas de un cuerpo colegiado y representativo, investido legítimamente de la potestad de crear normas generales y abstractas (...), cumpliendo con todos los requisitos constitucionales para su válida vigencia.”* (Aroca Lara, 2003, pág. 13). Pero adicional, hay que aclarar que este tipo de leyes pueden ser formales y

materiales a la vez, pues cumpliendo los requisitos legales y constitucionales para su creación, contienen normas generales y abstractas de cumplimiento; así:

“Entre la ley formal y la ley material, obviamente, no se da correspondencia biunívoca⁵⁶. Frecuentemente, los actos del órgano legislativo, que son leyes en sentido formal, tienen un contenido normativo (general y/o abstracto), y, por lo tanto, son leyes en sentido material; pero ocurre también del mismo modo que un acto del órgano legislativo que no tenga en absoluto un contenido normativo, y, por lo tanto, no sea para nada una ley en sentido material. Y recíprocamente: también los actos del Ejecutivo, que son actos administrativos (y, por lo tanto, no son leyes en sentido formal), pueden tener un contenido normativo, y, así, pueden ser leyes en sentido material. En definitiva, según este modo de ver, el nombre de “ley” (en sentido material) se extiende también a los actos administrativos, a condición de que tengan un contenido normativo. Y, por el contrario, el nombre de “ley” (en sentido material) no se extiende a aquellos actos del Parlamento que estén privados de contenido normativo” (UNAM, 2014, pág. 114).

Como se mencionó ibídem, el principio de reserva de ley precautela la división de funciones del Estado. De esta manera se protege ciertas materias que deben tener exclusividad legal, para que no sean tratadas mediante reglamento u otro acto normativo, evitando así que puedan existir disposiciones arbitrarias de la administración que determinen o releven derechos, sobre todo en materia tributaria. Es por esto que *“el significado primario de la reserva de ley es (...) que una materia, en nuestro caso la tributaria, tiene que regularse por ley y no por reglamento”* (Simon, 1993, pág. 149)

⁵⁶ La Real Academia de la Lengua Española, define “biunívoca” como la *“relación entre términos de distintas series o sistemas que tienen en cada uno igual significado, caracteres o función”* (RAE, 2013).

Pero cabe aquí la pregunta: ¿por qué la ley y no otra norma jurídica que regule ciertos ámbitos de la convivencia social? Ya que también se puede afirmar que otro tipo de “*normas jurídicas prevén hipótesis abstractas, hechos o situaciones tipo y, poniéndose en el caso de que ocurran, les atribuyen un efecto jurídico*” (Alessandri, Somarriva, & Vodanovic, 1998, pág. 169).

La ley, como lo manifiesta el artículo primero del Código Civil Ecuatoriano, “es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda, prohíbe o permite⁵⁷”. Cabe ahora recalcar que “la soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público (...)”⁵⁸. Por lo señalado, se infiere entonces que es el pueblo quien a través de su poder de elección designa a los poderes públicos, que están investidos del mandato soberano, y que tienen su máxima expresión en el poder legislativo, principal órgano de representación ciudadana. Sin embargo:

“La ley procede del órgano titular de la soberanía. En realidad hay una gran dosis de ambigüedad o imprecisión en esta frase, pues, solo en forma impropia puede hablarse de soberanía desde la perspectiva interna de un ordenamiento moderno. La soberanía reclama la existencia de un soberano en el cual se concentran los poderes políticos. Vigente el régimen de separación de poderes, no hay ningún soberano propiamente dicho ni, por tanto, soberanía, sino órganos titulares de sus competencias. Según las constituciones actuales, la soberanía reside en el pueblo, pero, hablando en términos jurídicos, el pueblo solo tiene el poder de constituirse en cuerpo electoral para designar a quienes en efecto detentan los poderes. La atribución de la soberanía no es, por tanto, una investidura jurídica de poderes, sino apenas un principio de filosofía política, que significa que la legitimación de todos

⁵⁷ Art. 1 del Código Civil Ecuatoriano. Publicado en el Registro Oficial Suplemento No.46 de 24 de Junio de 2005.

⁵⁸ Art. 1 de la Constitución de la República del Ecuador. Publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

los poderes del Estado reside en la voluntad popular que, por un lado, aprueba la Constitución misma y, por otro, elige a quienes tienen la facultad de dictar las disposiciones generales de rango supremo, solo limitadas por la propia Constitución. En este sentido, la ley es la clase de normas que con mayor fidelidad expresa la voluntad del pueblo, y, por ello, es la norma suprema, dotada de máxima fuerza activa para modificar el ordenamiento y máxima resistencia pasiva”. (Simon, 2001, pág. 542)

Como bien lo señala Eugenio Simón, la soberanía es más que nada una teoría política, puesto que a que ésta procede con la legitimación ciudadana a través de las contiendas electorales, donde se eligen a los titulares de las Funciones del Estado, entre estas, a la Función Legislativa, órgano de mayor representatividad y que es titular de la creación normativa.

Adicionalmente, la ley, como lo menciona Ferreiro Lapatza “*representa la voluntad de autonormación de una colectividad que no reconoce otros poderes que los que emanan del conjunto de ciudadano que forman parte de ella*” (Casás, 2003, pág. 259), así es que se reserva a la ley las materias que “*precisamente garantizan una organización social basada en la libertad individual, incorporando, esencialmente, la idea de que en una sociedad libre sólo la comunidad puede darse a sí misma, a través de sus representantes, normas sobre tales materias*”. (Casás, 2003, pág. 259)

En el caso del Ecuador, es la Asamblea Nacional el órgano que ejerce la potestad impositiva, pues es el único ente competente para expedir, codificar, reformar y derogar leyes, e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio⁵⁹. Siendo esto así, se colige que en base a su poder fiscalizador y de representación soberana, atenderán los intereses de sus

⁵⁹ Núm. 6 del Art. 120 de la Constitución de la República del Ecuador. Publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

mandantes, quienes fueron los que inicialmente, a través de su derecho al voto, extendieron su poder para ser parte activa de las decisiones del Estado.

El proceso legislativo es la fuente de creación jurídica, que justamente pretende congregar principios de participación democrática, que faciliten que las fuerzas políticas lleguen a acuerdos que beneficien a sus representados y sobre todo que se protejan sus intereses, en el caso particular, patrimoniales. El trámite de aprobación de leyes (que lo describiré más adelante), es un mecanismo eficaz para la tutela de los derechos ciudadanos, pues comprende mecanismos de debate, publicidad, proporcionalidad y responsabilidad, lo que garantiza que el proyecto sea técnica y jurídicamente apropiado para los efectos reales que tendrá en la vida de los contribuyentes.

El debate permite que las diferentes opiniones se contrapongan a base de argumentos, y que se explore el tema en cuestión lo suficiente para que se expongan todos los posibles escenarios y repercusiones que podría acarrear a la vida de sus conciudadanos, además de desvirtuar posiciones que muchas veces carecen de argumentos sólidos que las respalden.

La publicidad del proceso es un mecanismo que garantiza la participación de la opinión pública a través de los diferentes medios de comunicación, para socializar los avances del proyecto por aprobarse, informando a la ciudadanía de los hechos más relevantes y también garantizando que el proceso es transparente y que cualquier persona lo puede seguir paso a paso. Doctrinariamente, se ha discutido que la prensa es el “cuarto poder” del Estado, pues de cierta manera maneja la opinión pública y otorga credibilidad, es por esto que la información debe ser veraz y oportuna.

La proporcionalidad hace referencia a que dentro del poder que representa al soberano deben incluirse a todas las corrientes de opinión que se han manifestado a través de su derecho al voto, esto es así para que no exista una mayoría absoluta que limite la participación de cierto sector social, o que se acapare el poder y por ende se desvirtúe el debate, cosa muy frecuente cuando existe mayoría legislativa del gobierno de turno que también es titular del ejecutivo. Hay que entender que dentro de un Estado fundado democráticamente, la participación de diferentes corrientes políticas, es un hecho que debe comprobarse a base de la proporcionalidad en los curules, primero para que exista un verdadero debate, y segundo, para que no exista un clientelismo entre el legislativo y ejecutivo.

Como se ha descrito, el proceso legislativo es la expresión de la voluntad soberana, justamente porque guardará mayor armonía con los intereses de sus representados (la ciudadanía), siempre y cuando cumpla la forma prescrita en la Constitución. Es por esto la trascendencia, tanto de la ley, como del proceso legislativo, para que se precautele los principios democráticos de la nación, fundamento último y más importante del Estado Constitucional.

Decreto-Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Recursos del Estado.-

El Decreto-Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Recursos del Estado, versa sobre una infinidad de materias; sin embargo, para fundamentos de la presente investigación nos interesan exclusivamente las de orden impositivo. Adicional, es menester aclarar que no es uno de los objetivos de la presente tesis un análisis pormenorizado de las normas que contiene este decreto-ley, ni tampoco un análisis jurídico sobre todas las posibles inconstitucionalidades que se le alega pueda tener, más bien, nos servirá como un ejemplo para demostrar que actualmente existen vacíos y/o tangentes normativas dentro de la legislación ecuatoriana, que permiten la introducción de cargas o modificaciones impositivas

vulnerando el principio de legalidad, lo que justamente sí constituye la sustancia de la presente, sin que esto desmerezca el hecho de que trataré someramente el contenido del decreto-ley y el contexto en el que se desarrolló.

Las principales reformas que introdujo el Decreto-Ley de fomento Ambiental y Optimización de los Recursos del Estado son:

- Se estima dentro del decreto, que serán deducibles del Impuesto a la Renta los gastos que se derivan de la compra, uso o propiedad de vehículos que se utilizan para la generación de la renta; es decir, que constituyen la herramienta principal para el ejercicio de la actividad económica. Entre estos gastos están: la depreciación o amortización; los intereses de los préstamos solicitados para su compra; el canon de arrendamiento mercantil; y, en general los tributos a la propiedad de vehículos.
- Todos los ingresos que se generen del cultivo y producción del banano estarán supeditados al impuesto único a la Renta del dos por ciento sobre el total de las ventas brutas.
- Se gravará con impuesto al valor agregado, tarifa doce por ciento, a los vehículos híbridos o eléctricos cuya base imponible sea mayor a \$35.000,00 USD.
- Se grava con ICE a los cigarrillos, mismos que tendrán como base imponible el resultado del número de cigarrillos vendidos multiplicado por \$0,08 USD
- Se grava con ICE a las bebidas alcohólicas, mismas que tendrán su base imponible en función de la cantidad de alcohol puro que contengan, mismo tendrá una tarifa de \$6,20 USD por litro, además de una tarifa del 75% ad valorem.
- Los vehículos híbridos o eléctricos cuyo valor comercial supere los \$35.000,00 USD, tendrán una tarifa ad valorem del ICE que inicia en 8% y se incrementa proporcionalmente hasta llegar al 32%, dependiendo el valor del vehículo.
- Se crea el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular, que impone un tributo al uso de vehículos motorizados de transporte terrestre, mismo que tiene como base

imponible el cilindraje cúbico del motor multiplicado por una tarifa fija que aumenta en proporción con el propio cilindraje (de 0.08USD hasta 0,35 USD). Adicional, este impuesto tendrá un valor de ajuste relacionado con la antigüedad del vehículo o con la tecnología del motor, así los vehículos más antiguos, pagaran porcentualmente más que los más nuevos o los híbridos

- Se crea este impuesto para quienes embotellen o importen bebidas en contenedores plásticos. Se aplica una tarifa de hasta \$0,02USD por cada botella plástica embotellada o importada.
- Se incrementa el Impuesto a la Salida de Divisas a una tarifa de 5%, mismo que grava el pago que se realice en el exterior por bienes o servicios.

Vemos que las reformas y nuevas imposiciones tributarias son abrumantes, tal vez persiguiendo un fin extra-fiscal; sin embargo con un gravamen real en el patrimonio de los ciudadanos. Lo importante y que rescato del presente análisis, es concientizar al lector de que los tributos antes descritos no fueron ni siquiera debatidos por nuestros representantes, simplemente fueron impuestos directamente por el Presidente de la República sin “auto-imposición” o consentimiento de la intervención Estatal en nuestro patrimonio; es aquí donde existe un quebrantamiento del concepto republicano y del Estado de Derecho, pues, el Ejecutivo tiene la iniciativa y, de configurarse el escenario apropiado, imponer directamente tributos sin que medie intervención democrática alguna.

Análisis del Proceso de Incorporación de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Recursos del Estado.-

El Proyecto de Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Recursos del Estado (En adelante, “Proyecto”) fue enviado a la Asamblea Nacional, el 24 de octubre de 2011, mediante oficio No. T 5975-SNJ-111347, por el Sr. Rafael Correa Delgado, Presidente

Constitucional de la República del Ecuador, calificándolo como urgente en materia económica, por lo que la Asamblea Nacional (En adelante, “Asamblea”) por disposición constitucional tenía el plazo de 30 días para aprobarlo, modificarlo o negarlo.

El proyecto fue calificado por el Consejo de Administración Legislativa el mismo 24 de octubre y remitido, antes de terminar el día, a la Comisión Especializada Permanente del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control para que se dé inicio al trámite correspondiente.

La Comisión Especializada Permanente del Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control no procedió, durante los 30 días que tuvieron, a aprobar por mayoría el informe para ser debatido en el Pleno de la Asamblea.

Con este antecedente, el 17 de noviembre de 2011 en sesión No. 136 del Pleno de la Asamblea Nacional, apenas 6 días antes de que expire la obligación de la Asamblea de pronunciarse sobre el Proyecto, en el orden del día: “Análisis y Resolución, sobre la situación actual y futura del proyecto de Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado” el Asambleísta Gilmar Gutiérrez mociona "Negar El Proyecto De Ley De Fomento Ambiental Y Optimización De Los Ingresos Del Estado Enviado Por El Ejecutivo Con El Carácter De Económico Urgente", misma iniciativa que se pronuncia con 53 votos a favor y 47 en contra.

Sin embargo, esta resolución de la Asamblea Nacional de negar el proyecto y por ende archivarlo, no fue aceptada por el Presidente de la República como lo demuestra el oficio No. T.5975-SNJ-11-1449 de fecha 24 de noviembre de 2011 dirigido al Director del Registro Oficial, en el cual se ordena promulgar como Decreto-Ley el nombrado proyecto;

pese a que la propia secretaria de la Asamblea en los memorandos para la aprobación de la ley dice que “adjunta copia certificada de la resolución del Pleno de la Asamblea Nacional, que en sesión 136 de 17 de noviembre de 2011 se pronunció, con 53 votos a favor y 47 en contra, sobre la moción del asambleísta Gutiérrez que dice: "NEGAR EL PROYECTO DE LEY DE FOMENTO AMBIENTAL Y OPTIMIZACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO ENVIADO POR EL EJECUTIVO CON EL CARÁCTER DE ECONÓMICO URGENTE.⁶⁰” (Lo subrayado y resaltado me pertenece)”. Ahora, partiendo de este criterio la LOFL en su artículo octavo dice que “El Pleno de la Asamblea Nacional aprobará por mayoría simple y en un solo debate sus acuerdos o resoluciones”; además que deberá entenderse por mayoría simple lo que el propio artículo aclara líneas más abajo, cuando dice que “se entenderá por mayoría simple el voto favorable de la mitad más uno de las y los asambleístas presentes en la sesión del Pleno (...) (Lo subrayado y resaltado me pertenece)”. De esto se colige, en primera instancia, que no importó la resolución del pleno para el archivo del proyecto. Pese a esto, y dejando a un lado la reserva legal que existe para que en este tipo de proyectos siga el trámite ordinario contemplado en la Ley Orgánica de la Función Legislativa, lo trascendental dentro de la presente investigación es determinar que no existió sanción legislativa, requisito sine qua non, previsto constitucionalmente; y por lo tanto, el Estado no se sometió a lo determinado por la Constitución ni por la ley, vulnerando el principio de legalidad.

Como mencionado en varios acápites de la presente investigación, en la Constitución de la República del Ecuador, encontramos que existe la potestad exclusiva del Presidente de la República para presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos (...) ⁶¹; pero adicional y también privativamente, todos los proyectos de ley que por simple discrecionalidad estime pertinente, puede calificarlos de “urgentes en materia económica”, lo cual crea una tangente que viabiliza que proyectos de ley, eventualmente, entren sin la

⁶⁰ Carta del Secretario General de la Asamblea General, Sr. Andrés Segovia dirigida al Sr. Alexis Mera, Secretario General Jurídico de la Presidencia de la República.

⁶¹ Art. 135 de la Constitución de la República del Ecuador. Publicada en el Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre de 2008.

sanción legislativa, requisito constitucional⁶² para la aprobación de proyectos de ley que contengan carga impositiva. Si bien es cierto que el Presidente de la República es el único con potestad de enviar proyectos de ley que alteren el escenario impositivo en el país a la Asamblea Nacional “*su sanción es exclusiva de ésta, mediante un proceso de formación de la voluntad general (representatividad) (...) y ello explica que el principio de legalidad no es meramente formal, en la medida en que su sustancia es precisamente la representatividad*” (Corti, 1993, pág. 177), solo materializada mediante la sanción legislativa, es decir, agotando la totalidad del proceso de conocimiento, debate y contradicción, que se resolverá con la aprobación o archivo del proyecto.

Algunos autores⁶³, exponen que no es necesaria una ley en sentido formal para la imposición de cargas tributarias pues es suficiente el Imperio del Estado, consideración que no compartimos, pues justamente esta clase de leyes son las que remiten la competencia a la función legislativa, para que solo mediante una ley formal, es decir, la que cumple con los requisitos constitucionales y legales para su formación, se determine la intervención del Estado en el patrimonio del particular. Así, en específicas materias, la constitución “pre-assigna” el tipo de norma que debe contener su desarrollo sustantivo y en función de aquello, el trámite que debe preceder su posible entrada en vigencia. Es aquí donde se verifica que el Estado organizado como República, es decir bajo la premisa de legalidad (sometidos a la constitución/ley), cumple con los fines democráticos en los que se funda, sean estos de participación directa o a través de los órganos de poder. Sin embargo, pese a que técnicamente se pueden procesar proyectos de ley que contengan cargas impositivas por medio del trámite de urgencia en materia económica, creemos que no es pertinente hacerlo,

⁶² Art. 301 de la Constitución de la República del Ecuador.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y **mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional** se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. (El resaltado y subrayado me pertenece)..

⁶³Valdés Costa, cree que “no es la ley en sentido formal, sino el mandato del Estado (Valdés, 1996)” que se manifiesta de distintas maneras, mediante “ley formal aprobada por el poder legislativo de acuerdo con los trámites normales establecidos en la Constitución u otro acto adoptado por procedimientos expresamente previstos en la misma.

primero por la reserva de trámite existente en la ley orgánica de la función legislativa; y segundo porque el proyecto podría eventualmente, bajo ciertas premisas, entrar por medio del Decreto-Ley, efecto que vulnera propiamente la legalidad exigida para ésta materia.

Creemos que los proyectos en esta materia, y específicamente el caso ejemplificativo de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Recursos del Estado vulneran el principio de legalidad, pues en ejercicio de las facultades públicas el Ejecutivo no podía emitir como Decreto-Ley el proyecto que no tuvo sanción legislativa; además de que se estaría transgrediendo la reserva de procedimiento que se estima para esta materia, así si el *“si el legislador⁶⁴ crea un impuesto arbitrario, el Estado de derecho posee los medios adecuados para negarle validez por aplicación de las normas constitucionales”*. (Valdés, 1996, pág. 83)

Estimo pertinente, en base a lo discutido en la presente investigación, que la Corte Constitucional⁶⁵, emita un dictamen que aclare el alcance de los proyectos de ley calificados como urgentes en materia económica, limitando las materias a las que se pueda inducir a este proceso; o bien, modificando el articulado Constitucional que hace referencia a la sanción legislativa y al trámite que este tipo de proyectos debe seguir, contemplado en la Ley Orgánica de la Función Legislativa.

⁶⁴Entiéndase como legislador al Presidente de la República, quien con su poder de presentar proyectos de ley, ordenar el trámite que les corresponderá y su poder de veto, tiene amplias facultades legislativas.

⁶⁵ Los artículos 429 y 436 de la Constitución de la República del Ecuador 2008, estiman que “ La Corte Constitucional es el máximo órgano de control, interpretación constitucional y de administración de justicia en esta materia. Ejerce jurisdicción nacional y su sede es la ciudad de Quito. (...) La Corte Constitucional ejercerá, además de las que le confiera la ley, las siguientes atribuciones: (...) 2. Conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos y autoridades del Estado. La declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto normativo impugnado.

CONCLUSIONES.-

- La propiedad es un derecho fundamental del ser humano formalizado en la Declaración Universal de Derechos Humanos que reconoce el vínculo entre las cosas limitadas y la necesidad del hombre de apropiarse de las mismas para satisfacer necesidades de existencia y desarrollo.
- Los tributos son un gravamen a la propiedad, derecho tan íntimamente relacionado al ser humano, que se entienden como una intervención del Estado en la vida de los particulares, que se lo hace con el fin de financiar gran parte de la actividad del financiera en su pretensión de satisfacer las necesidades públicas, de aquí su trascendencia dentro de la realidad jurídica.
- La Constitución de la República del Ecuador, estima que sólo la función ejecutiva tendrá la iniciativa de proyectos de ley que creen, modifiquen o deroguen impuestos; pero adicional, también prevé que la Asamblea Nacional es quien ostenta la potestad impositiva a través de la sanción (aprobación) del proyecto, requisito sine qua non para entrada en vigencia de la ley. Por lo que consideramos que se vulnera el principio de legalidad pues el Estado no se sometió a lo determinado en la ley y en la Constitución cuando no sancionó el proyecto de ley, tal y como ocurrió en el Decreto-Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Recursos del Estado.
- Cuando en la Constitución se establece que solo mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional, se está remitiendo la potestad tributaria expresamente al legislativo; es decir, que este es el único órgano facultado para conocer, aprobar o negar un impuesto; y la ley el único instrumento idóneo para plasmarlo. Ahora en cuanto al trámite que debe preceder la entrada en vigencia de la ley, tenemos que analizar hermenéuticamente el espíritu que el constituyente quiso que las

disposiciones supra-legales tengan; así, si expresamente se establece que la Asamblea Nacional debe sancionar una ley que pretenda crear, modificar o extinguir impuestos, se podría inferir que lo que efectivamente trataban de evitar es que leyes que graven una cuota del patrimonio particular entren por el “ministerio de la ley”, más aún si existe una disposición infra-constitucional que dispone expresamente el trámite ordinario para tramitar proyectos de ley que impongan, releven o modifiquen la carga impositiva.

- Vemos que el escenario Constitucional y normativo de la República del Ecuador funda una aporía respecto de la reserva de ley, y consecuentemente, de la legalidad, al menos en materia tributaria, pues sus ininteligibles disposiciones bifurcan la producción normativa, afectando al menos al ámbito tributario. Pues por un lado se establece que se reserva una materia para que solo la función legislativa, órgano en el que coexisten opiniones divergentes lo debata mediante un proceso metódico, que sea públicamente fiscalizado y finalmente legitimado por los representantes del soberano como ley; y por otro, se esgrime el proceso de urgencia en materia económica, que pese a que en base al principio de legalidad el Estado puede acogerse a éste, funge de proceso ordinario, pese a que éste introduce un plazo de caducidad para la sanción legislativa con el intencionado fin de crear un subterfugio a la reserva de ley e igualmente ser reconocido como legal, pero definitivamente no legítimo.
- La reserva de ley es la faceta ontológica del Derecho, pues precisamente su objeto de estudio es la prevalencia de la ley en su aspecto productor de obligaciones, como fuente del Derecho; y verificada ésta como tal, consecuentemente se cumple la esfera axiológica representada por el sometimiento del Estado a la Constitución que entiende a la ley como el único mecanismo legítimo para resolver ciertas materias.

RECOMENDACIONES.-

- Para la efectiva protección del derecho a la propiedad, la creación de impuestos debe seguir mecanismos normativos ampliamente participativos, consecuencia de esto, es que se considera que la potestad tributaria debe residir en el órgano de máxima representación ciudadana, el legislativo.
- Recomendamos que los impuestos, siendo una clase de tributos, sólo deben reconocer como única fuente legítima de creación a la ley formal, es decir, a la emanada del órgano competente Constitucionalmente para regular legalmente ciertos ámbitos de la vida pública.
- Creemos, en base a lo que establece la ley Orgánica de la Función Legislativa que el trámite que debe seguir un proyecto de ley que pretenda crear, modificar o extinguir tributos es el ordinario, por lo que debería entenderse legalmente excluido cualquier otro proceso alternativo que vulneraría la legalidad al transgredir esta reserva normativa. Por esto recomendamos que exista un pronunciamiento de la Corte Constitucional, respecto de las demandas interpuestas en contra del Decreto Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Recursos del Estado.
- Bajo la consideración de que el Ejecutivo es el único facultado para enviar proyectos en materia tributaria, creemos que no es plausible la interpretación de que los mismos puedan ser promulgados sin la sanción legislativa y por ende sin ningún proceso democrático que avale la participación de los representantes de la ciudadanía en la aprobación de normas que pretendan imponer un detrimento patrimonial en los bienes del contribuyente.
- Se cree pertinente que la Corte Constitucional emita un dictamen que aclare el alcance del trámite de urgencia en materia económica, pues como hemos analizado, el empleo

de este proceso puede llegar a vulnerar derechos fundamentales del ser humano, justamente protegidos por mecanismos de reserva, que garantizan el cumplimiento de requisitos básicos para el procesamiento de una ley en materia tributaria.

- Recomendamos que se diferencie el Principio de Legalidad y la Reserva de Ley, pues su errónea interpretación puede degenerar los valores democráticos que cada uno protege y, consecuentemente, vulnerar derechos fundamentales del ser humano, tal y como lo hemos expuesto en la presente investigación.

BIBLIOGRAFÍA.-

Alessandri, A., Somarriva, M., & Vodanovic, A. (1998). *Tratado de Derecho Civil; Partes Preliminar y General Tomo II*. Santiago de Chile : Editorial Jurídica de Chile .

Alvarado, L. (03 de Agosto de 2010). *Revista Jurídica* . Recuperado el 06 de 11 de 2013, de Revista Jurídica Online: http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas-juridicas/derecho-publico-tomo-5/79_a_120_principio_de_reserva.pdf

Aroca Lara, C. (2003). *Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria: Análisis Normativo y Jurisprudencial*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Badeni, G. (2006). *Tratado de Derecho Constitucional Tomo II*. Buenos Aires : La Ley .

Baez Moreno, A. (2005). El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 TRLIS. . *Revista Española de Derecho Financiero* , 855. Obtenido de e-archivo.uc3m.es.

- Casás, J. O. (2003). Principios Jurídicos de la Tributación . En H. García Belsunce, *Tratado de Tributación, Tomo I Derecho Tributario* (págs. 219-408). Buenos Aires: Editorial Astrea .
- Castillo, M. C. (2002). *La Entidad Consitucional del Procedimiento Legislativo*. Bogotá : Universidad Externado de Colombia.
- Corti, A. H. (1993). Los Principios Constitucionales y el Sistema Fiscal Argentino . En E. G. García, *Principios Constitucionales Tributarios* (págs. 170-191). Sinaloa : Universidad Autónoma de Sinaloa .
- D' Amati, N. (2001). El Derecho Tributario . En A. Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario* (págs. 52-107). Bogotá: Editorial Temis S.A.
- Dromi, J. R. (1998). *Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina.
- Giuliani, C. (1976). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: De Palma.
- Gomez, Y. (Agosto de 2013). Eunomía. *Eunomía, Revista en Cultura de la Legalidad*, 102-117. Obtenido de Eunomía.
- González, E. (1989). El principio de legalidad Tributaria en la Consitución Española de 1978. En U. d. Tribunal iscal de la Federación (México), *Principios Tributarios Constitucionales* (págs. 399-435). Salamanca: Tribunal iscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca y el Insituto Cultural Domecq.
- Jarach, D. (1980). *Curso Superior de Derecho Tributario* . Buenos Aires: Editorial Liceo Profesional Cima.
- Lalanne, G. (2008). El Principio de Generalidad. En C. García Novoa, & C. Hoyos Jimenez, *El Tributo y Su Aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI* (págs. 587-617). Buenos Aires: Marcial Pons.
- Lewin, A. (2008). Progresividad del Sistema Tributario, Flat Taxes y Los Impuestos Duales. En C. García, & Hoyos, Catalina, *El Tributo y Su Aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI* (págs. 653-673). Buenos Aires : Marcial Pons.
- Oyarte, R. (2005). *Curso de Derecho Constitucional* . Quito : Andrade & Asociados Fondo Editorial.
- Queralt, J. M. (2000). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Editorial Tecnos.
- Queralt, J. M. (2001). La Potestad Tributaria. En A. Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario* (págs. 141-157). Bogotá: Editorial Temis S.A.
- Queralt, J. M. (2001). La Potestad Tributaria . En A. Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario* (págs. 141-157). Bogotá : Editorail Temis S.A. .

- RAE. (17 de Diciembre de 2013). *Real Academia Española*. Recuperado el 17 de Diciembre de 2013, de Real Academia Española : <http://lema.rae.es/drae/?val=sanci%C3%B3n>
- Reyes, J. (05 de Enero de 2014). *Universidad de Tarapacá*. Recuperado el 05 de Enero de 2014, de Universidad de Tarapacá: <http://chitita.uta.cl/contraloria/documentos/bol-74-1.pdf>
- Rousseau, J.-J. (2008). *El Contrato Social*. Valladolid: MAXTOR.
- Simon, E. (1993). El Principio de Legalidad o Reserva de Ley Tributaria. En G. Eusebio, *Principios Constitucionales Tributarios* (págs. 148-169). Sinaloa: Universidad Autónoma de Sinaloa .
- Simon, E. (2001). La Ley Tributaria. En A. Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario* (págs. 541-563). Bogotá: Editorial Temis S.A.
- Simón, E. (2008). El Principio de Legalidad y la Seguridad Jurídica en el Ambito Tributario . En C. García, *El Tributo y su Aplicacion. Perspectivas para el siglo XXI* (pág. 552). Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons.
- Spisso, R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Torrucó, S. S. (2005). Los Principios Constitucionales Tributarios. En M. d. Esquivel, *Manual de Derecho Tributario* (pág. 16). Mexico: Editorial Porrúa.
- Troya, J. V. (1999). El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano. *Revista Jurídica Online* , 96.
- Troya, J. V. (2006). Control de las Leyes Tributarias y los Efectos de su Declaración de Invalidez. *Foro*, 39-58.
- UNAM. (30 de 01 de 2014). *Biblio-Jurídicas de la UNAM*. Obtenido de Biblio-Jurídicas de la UNAM: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/22/8.pdf>
- Valdés Costa, R. (1996). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires : Depalma.
- Valdés, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis S.A.
- Villegas, H. (1984). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Zagrebelsky, G. (1997). *El Derecho Dúctil* . Madrid: Editorial Trotta.
- Zavala Egas, J. (2003). *Introducción al Derecho Administrativo* . Guayaquil: Edino.