

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

**“PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY EN MATERIA
TRIBUTARIA: EL CASO DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS
ESPECIALES EN MATERIA DE TELECOMUNICACIONES”**

JUAN JOSÉ ESPINOSA CÓRDOVA

Tesis de grado presentada como requisito para la obtención
de título de Abogado

QUITO

MAYO 2008

©Derechos de Autor
Juan José Espinosa Córdova
2008

ABSTRACT

As objective of this research I have raised this to make a critical analysis that how was been established the tax named as Special Consumption Tax on the services of Telecommunications, later this tax was repealed by the National Constituent Assembly of 2007-2008. Any tax on the technical legal practice must be established by law, based on two constitutional principles such as Principles of Legality and the Principle Reserve Act, to establish a tribute not only means to named it have to contain its essential elements as fact generator, tax base, and subject fare, if the tax does not contain this basic elements would be illegal and unconstitutional, as happened with the Special Consumption Tax on the services of Telecommunications that lacked these essential elements that should be imposed only by regulation having the force of law. Complementing this investigation tried each of the elements of tribute and the similarities and differences between the Principles of Legality and Reserve Act, from the standpoint of doctrine and jurisprudence.

RESUMEN

Como objetivo de esta investigación me he planteado el hacer un análisis crítico a la forma en que estuvo establecido el antes vigente Impuesto a los Consumos Especiales a los servicios de Telecomunicaciones, impuesto que luego fue derogado por la Asamblea Nacional Constituyente del 2007-2008.

Todo impuesto en la técnica jurídica práctica debe estar establecido por ley, en base a dos principios constitucionales como son el Principio de Legalidad y el Principio de Reserva de Ley, el establecer un tributo significa no solo enunciarlo sino que el mismo contenga sus elementos esenciales hecho generador, base imponible, sujetos y tarifa, de no contener los mismo el impuesto sería ilegal e inconstitucional, como sucedió con el ICE a las Telecomunicaciones que carecía de dichos elementos esenciales que debieron ser establecidos única y exclusivamente por norma con rango de ley.

Como complemento de esta investigación trató cada uno de los elementos del tributo y las similitudes y diferencias entre el Principio de Legalidad y Reserva de Ley, desde el punto de vista de la doctrina y jurisprudencia.

ÍNDICE GENERAL

| | |
|--------------------|---|
| INTRODUCCIÓN | I |
|--------------------|---|

CAPÍTULO PRIMERO

NOCIONES GENERALES

| | |
|--|----|
| 1.1 Normativa del ICE en telecomunicaciones: La manera en que se ha tratado el tributo en el Ecuador | 1 |
| 1.1.1 Impuesto a los Consumos Especiales | 2 |
| 1.1.2 Consideraciones Generales. Análisis del ICE, normativa en el Ecuador | 4 |
| 1.1.3 Tratamiento General: Objeto del impuesto, hecho imponible, base imponible y sujetos..... | 6 |
| 1.1.3.1 Objeto del impuesto..... | 6 |
| 1.1.3.2 Hecho imponible | 9 |
| 1.1.3.3 Elemento cuantificante y base imponible | 15 |
| 1.1.3.4 Sujetos Activos y Pasivos | 20 |
| 1.1.3.4.1 Sujeto Activo | 20 |
| 1.1.3.4.2 Sujeto Pasivo..... | 21 |

CAPÍTULO II

PRINCIPIO DE LEGALIDAD

| | | |
|------|--|----|
| 2.1. | Principio de legalidad y el Estado de Derecho | 23 |
| 2.2. | Principio de legalidad en materia tributaria | 25 |
| 2.3. | El principio de legalidad en el Ecuador | 28 |
| 2.4. | El principio de legalidad y su aplicación a través de las resoluciones del Tribunal Constitucional..... | 31 |
| 2.5. | Principio de legalidad posición de la Corte Suprema..... | 32 |
| 2.6. | Infracciones al principio de legalidad en la regulación del ICE en materia de telecomunicaciones | 33 |
| 2.7. | Competencias del Presidente de la República..... | 35 |
| 2.8. | Competencias del Servicio de Rentas Internas | 36 |

CAPÍTULO III

PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

| | | |
|-------|---|----|
| 3.1. | Principio de reserva de ley..... | 40 |
| 3.2. | Alcance del principio de reserva de ley | 42 |
| 3.3. | Reserva de ley y el principio de legalidad, similitudes y diferencias | 44 |
| 3.4. | Reserva de ley absoluta y reserva de ley relativa | 46 |
| 3.5. | Tratamiento de la reserva de ley en el Ecuador | 51 |
| 3.6. | Reserva de ley en el Código Tributario. Postura de los Tribunales | 54 |
| 3.7. | Infracciones al principio de reserva de ley en la regulación del ICE en materia de telecomunicaciones..... | 61 |
| 3.7.1 | El hecho generador y sus elementos esenciales..... | 63 |

| | | |
|-------|-------------------------|----|
| 3.7.2 | El sujeto activo..... | 64 |
| 3.7.3 | La base imponible | 64 |
| 3.7.4 | Tarifa | 64 |

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

| | |
|-------------------------------------|----|
| Conclusiones y Recomendaciones..... | 66 |
| Bibliografía..... | 70 |

INTRODUCCION

A lo largo del presente trabajo, me limitaré a estudiar la incidencia de la creación de los impuestos en relación con los elementos esenciales mínimos que un impuesto debe contener para que así se configuren y se encuentren adecuadamente establecidos tomando en cuenta dos principios jurídicos tributarios fundamentales como son el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, ambos reconocidos por la doctrina en general y recogidos por nuestro ordenamiento jurídico. A fin de tener una idea más clara de la creación de los impuestos tomaré como ejemplo práctico el

tratamiento del Impuesto a los Consumos Especiales en Telecomunicaciones en referencia a la Ley de Régimen Tributario Interno; Registro Oficial 463 del 17 de noviembre del 2004. En la norma antes mencionada se dispuso que se grave como Impuesto a los Consumos Especiales – ICE a la prestación de los servicios de Telecomunicaciones y Radioelectrónicos que en adelante me referiré al mismo tan solo como ICE a las telecomunicaciones. Al establecer este tributo el legislador no previó cuál es la base imponible para este hecho gravable, siendo que la ley vigente en ese entonces sólo establecía al caso bases imponibles para bienes y no para servicios, sin mencionar por el momento otros errores de fondo y forma que el legislador cometió al crear y normar este nuevo gravamen, análisis esencial en este trabajo de investigación.

Es constitucional y legal establecer cualquier tipo de tributo sin tomar en consideración que todos los elementos esenciales del mismo deben ser regulados única y exclusivamente por una norma con rango de ley en respuesta al principio de legalidad y al de reserva de ley, tal como sucedió en el caso del ICE a las telecomunicaciones donde estaba normado parte de sus elementos en la Ley de Régimen Tributario Interno y el resto de elementos esenciales como el hecho generador y la base imponible, estructuras cuantitativas de todo impuesto se encontraban regulados por una norma de menor jerarquía como era el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

En base a la enunciación del tema, mi postura es que por los principios constitucionales de reserva de ley y de legalidad todo tributo debe ser creado, regulado y normado mediante ley donde deben estar claramente establecidos todos y cada uno de los elementos básicos y esenciales que constituyen el mismo como son: el hecho generador, los sujetos de la obligación tributaria, la base imponible y la tarifa o porcentaje ad-valorem que sirve para el cálculo final del importe del tributo. Por lo tanto y como ejemplo práctico para la finalidad de esta investigación sostengo que el ICE a las telecomunicaciones como estuvo creado en nuestra legislación infringía tanto a los principios de legalidad como de reserva de ley y de preferencia de ley.

Como objetivo de esta investigación me he propuesto aportar con un enfoque teórico práctico de lo cuidadoso que debe de ser el legislador al crear los tributos ya que es de suma importancia para precautelar los derechos y obligaciones del sujeto pasivo que los impuestos específicamente sean creados acorde a la normativa vigente y que además cuenten con los elementos esenciales de un impuesto, por esta razón he tomado un ejemplo de un impuesto que estuvo vigente por varios años y que fue soporte de recaudaciones millonarias para el fisco, pero que era ilegal e inconstitucional por la forma en que estuvo concebido. La Asamblea Nacional Constituyente que se encuentra vigente derogó este impuesto con la expedición de la Ley de Equidad Tributaria, pero esto respondió a razones políticas más no a una consideración jurídica.

Esta reforma que aceptamos por razones socioeconómicas y políticas, pero que no compartimos puesto que debió incidir en la misma que el impuesto era inconstitucional e ilegal y por ende debió haber sido, en su momento, declarado como tal por el órgano competente, en razón de la normativa vigente que establecía su regulación. Con estos antecedentes que son sumamente importantes para tomar en cuenta en el desarrollo de esta investigación analizaré cómo deberían estar creados los tributos en relación con el ordenamiento jurídico, con énfasis en el tratamiento del ICE en materia de telecomunicaciones.

Me servirán como herramientas para este trabajo principalmente los textos jurídicos normas que fueron derogadas por la actual Asamblea Nacional Constituyente y además las leyes vigentes relacionadas con el tema, así como los fallos dictados por tribunales constitucionales, Corte Suprema de Justicia y cortes locales y extranjeras. Acudiremos también a textos doctrinarios y de Derecho comparado y por último a referencias electrónicas.

Los métodos que utilizaré serán principalmente el deductivo, con el propósito de abstraer los conocimientos aplicables a los elementos esenciales que debe establecer un tributo, de las fuentes a consultarse, y con especial énfasis en las fuentes doctrinarias. También utilizare el método analítico comparativo con la finalidad de confrontar la legislación vigente y jurisprudencia aplicables con el antes vigente

Impuesto a los Consumos Especiales en el servicio de Telecomunicaciones y Radioelectrónicos.

La investigación comprende el período que va desde la publicación y puesta en vigencia del impuesto en mención, hasta el presente año, en el que fue derogado este impuesto, y se circunscribe al posible derecho de devolución que tienen las empresas que prestaban tanto el servicio de telecomunicaciones como radioelectrónicas o los consumidores como contribuyente de facto de este impuesto indirecto, en el supuesto no consentido que se involucren en una acción jurídica.

Espero que este trabajo de investigación constituya un aporte importante dentro del análisis de la gestión legislativa que debe hacer los órganos competentes que tienen dicha facultad y competencia, al establecer cualquier tipo de tributo, tomando como consideración fundamental los ejes esenciales del gravamen a fin de procurar respetar el Estado de Derecho y apuntar con esto a una seguridad jurídica dentro de las actividades en las que se desarrollan los ciudadanos que forman parte de ese Estado.

En el capítulo primero abordamos la temática del Impuesto a los Consumos Especiales, qué tipo de impuesto es, las consideraciones generales y su tratamiento general, tomando en cuenta elementos como el hecho generador, la base imponible y los sujetos de la relación jurídica tributaria.

Luego, en el segundo capítulo analizamos el concepto, alcance y finalidad del principio de legalidad, como el mismo ha sido estipulado en nuestro ordenamiento jurídico, su importancia y trascendencia para concebir impuestos que respeten y se encuentren enmarcados dentro de este principio.

En el tercer capítulo nos referimos a otro principio constitucional y legal como es el principio de reserva de ley, establecemos sus similitudes y diferencias puntuales tanto como con el principio de legalidad como con otra institución conocida como la preferencia de ley. Especial énfasis realizamos en este capítulo con un análisis detallado de lo que implica el principio de reserva de ley y los alcances que tiene el mismo a fin de lograr establecer gravámenes que satisfagan al principio.

Finalmente, expondré mis conclusiones y recomendaciones frente a la inconstitucionalidad e ilegalidad que se cometió durante la vigencia del ICE a las telecomunicaciones y las posibles acciones legales que se puedan plantear a fin de establecer que las recaudaciones realizadas por el Servicio de Rentas Internas en base a este tributo no tenía un sustento legal.

CAPÍTULO I

NOCIONES GENERALES

1.1. Normativa del ICE en telecomunicaciones: la manera en que se ha tratado el tributo en el Ecuador

El Impuesto a los Consumos Especiales – ICE, como su nombre lo indica, es un impuesto, por lo que es necesario para entender mejor este gravamen definir qué es un impuesto. “Impuesto es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige en virtud de una Ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación”¹. Los impuestos también han sido definidos como “prestaciones monetarias, por una vez o continuas, que no representan una contraprestación por una prestación especial y son impuestas por una entidad de Derecho Público para la obtención de ingresos a todos los relacionados por el hecho imponible al que la ley vincula el deber de prestación”². Y una tercera definición que establece: “...podemos definir el impuesto como una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por la Ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”³.

He transcrito diferentes definiciones de la doctrina, cuyos orígenes en la historia distan considerablemente entre sí, a fin de demostrar que las características básicas que permiten determinar si un tributo debe ser considerado como “impuesto” no han variado sustancialmente y se mantienen vigentes en nuestra época contemporánea. Todo impuesto puede ser catalogado como tal cuando identifiquemos que se trate de una prestación creada en virtud de una ley, pecuniaria, a cargo del sujeto pasivo, impuesta por la potestad tributaria del Estado y de la cual no se obtiene una contraprestación directa.

Estas características nos serán muy útiles a lo largo de esta investigación porque en el caso concreto que nos ocupa, es primordial entender la esencia del Impuesto a los Consumos Especiales, su teoría general y qué tipo de tributo estamos analizando, con las consecuencias que a continuación trataremos de dilucidar.

¹ C. GARCIA VIZCAINO, *Derecho Tributario*, t. 1, 2da. ed., Editorial de Palma, Buenos Aires, 1999, p. 46.

² H. W. KRUSE, *Derecho Tributario*, Parte General, 3era. ed., Editorial de Derecho Financiero, Munich, 1973, p. 64.

³ E. GONZALEZ, *Derecho Tributario*, t. 1, 3era. ed., Ediciones Plaza Universitaria, Salamanca, 2003, p. 190.

1.1.1. Impuesto a los Consumos Especiales

El impuesto a los Consumos Especiales – ICE constituye en la teoría jurídico-tributaria un gravamen indirecto. Para el tratadista MANUEL DE JUANO en la obra *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, impuesto indirecto es aquel que grava la riqueza no por la mera razón de existir, sino por haberse cumplido alguna de las otras circunstancias que la ley impositiva ha previsto como una manifestación mediata de aquella⁴. Se diferencia de los impuestos directos, en tanto que éstos aplican por la simple condición de aparecer una manifestación inmediata de la riqueza, como por ejemplo en el Impuesto a la Renta.

Existen varios criterios para diferenciar a los impuestos en directos e indirectos. La tradicional distinción que ha hecho la doctrina encuentra la causa de diferenciación bajo el criterio económico, es decir, pone énfasis en la persona o entidad que sufre un efectivo detrimento de su riqueza para definir si nos encontramos ante un impuesto directo o indirecto. Estaremos frente a un impuesto directo si el obligado por la Ley no puede sustraerse del menoscabo patrimonial que representa la carga impositiva mediante su traslado a otra persona; o nos encontraremos frente a un impuesto indirecto, si tal traslado es factible, ocasionando que el “peso” del gravamen sea compartido o se atribuya en su totalidad a un tercero. Bajo este criterio, los impuestos patrimoniales o aquellos que gravan la renta de las personas han sido tradicionalmente catalogados como gravámenes directos, y como contrapartida, los impuestos a las ventas o a los consumos han merecido el calificativo de impuestos indirectos.

No obstante esta clasificación se encuentra en crisis pues, el desarrollo y diversificación de las actividades económicas han abierto múltiples alternativas por las cuales, los sujetos pasivos han encontrado posibilidades antes impensadas para poder trasladar la carga proveniente de impuestos sobre la renta, los cuales normalmente habían sido identificados como “intransferibles”. Por ejemplo, cuando existen

⁴ M. DE JUANO, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Ediciones Molachino, Rosario, 1969, p. 104.

proveedores dominantes de bienes y servicios, ellos se encuentran en posibilidades de trasladar, inclusive los impuestos sobre las ganancias e incluso hasta los impuestos patrimoniales a los precios de sus productos pues, un incremento en los mismos no afectaría mayormente su colocación en el mercado. Actualmente, se considera que la clasificación de impuestos en directos o indirectos deber ser observado con un criterio más flexible, por el cual, el ICE debe seguir siendo considerado como un impuesto “indirecto” por ser fácilmente trasladable, con relación a otros gravámenes trasladables.

Frente a la crítica creciente de la nueva doctrina, se impone una variante, impulsada principalmente por GRIZIOTTI, según la cual “...los impuestos son directos cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito, considerados como expresión de capacidad contributiva; e indirectos cuando gravan el gasto o el consumo, o la transferencia de riqueza, tomados como presunción de la existencia de capacidad contributiva. Es decir, los impuestos directos gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza, y los indirectos recaen sobre manifestaciones mediatas de la riqueza”⁵. Es por ello que, al margen de la explicación sobre las justificaciones de mantener la diferencia entre impuestos directos e indirectos, se impone un criterio de orden pragmático, por el cual se reconoce que existe un convenio tácito para encasillar a ciertos gravámenes en una u otra categoría. Es oportuno citar al maestro uruguayo VALDEZ COSTA, autor conjuntamente con GIULIANI FONROUGE y GOMES DE SOUSA, del Modelo de Código Tributario para América Latina cuya base fue adoptada por el Ecuador, porque dicho tratadista es partidario de seguir usando este criterio diferenciador por razones de orden práctico. A continuación, transcribo su opinión en el sentido de que se debe “...considerar como impuestos directos a los impuestos a la renta y al patrimonio, y como indirectos, a los impuestos al consumo y a las transacciones”⁶.

En el contexto citado, al caso ecuatoriano del Impuesto a los Consumos Especiales – ICE se enmarca en lo que GRIZIOTTI conceptúa como la *percusión*

⁵ B. GRIZIOTTI, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1959, citado por C. GARCIA, *Derecho Tributario*, op. cit., p. 76.

⁶ R. VALDÉS, *Curso de derecho tributario*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1996 citado por C. GARCIA, *Derecho...*, op. cit., p.77

tributaria. El tratadista la define como el acto por el cual el tributo cae sobre el contribuyente de derecho, o sea sobre la persona que por designación legislativa debe pagar el impuesto. Se presenta una traslación que es el fenómeno por el cual el contribuyente de derecho transfiere el peso de los tributos sobre otras personas que a la final se constituyen en contribuyentes de hecho. Esta realidad se manifiesta en forma evidente con el Impuesto a los Consumos Especiales – ICE, según lo veremos al analizar la legislación positiva en la materia.

1.1.2. Consideraciones Generales. Análisis del ICE., normativa en el Ecuador

El Impuesto a los Consumos Especiales a las Telecomunicaciones en las normas tributarias vigentes.

De conformidad con el artículo 257 de la Constitución Política del Ecuador (CP) establece que sólo mediante acto legislativo de órgano competente se pueden establecer, modificar o extinguir tributos. El principio de reserva de ley tributaria se complementa en el ámbito constitucional con lo previsto en los artículos 23, numeral 23; 30; 97 numeral 10; 130, numeral 6; 141, numeral 3; 142, último inciso; 147, y 228, inciso segundo de la Constitución Política; normas según las cuales:

1.1.2.1 El derecho a la propiedad y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos son instituciones compatibles que exigen la intervención del legislador en su regulación y en la ponderación de los valores en contraposición a través de una Ley.

1.1.2.2 Es competencia del Congreso Nacional establecer, modificar o extinguir tributos mediante ley ordinaria, cuya formulación haya sido de iniciativa del Presidente de la República.

1.1.2.3 Es competencia de los organismos del régimen seccional autónomo exclusivamente la de establecer, modificar o extinguir tasas o contribuciones, las que en cualquier caso estarán sujetas a las regulaciones previstas en una Ley.

El principio de reserva de ley tributaria se encuentra especificado en los artículos 3 y 4 Código Tributario, normas según las cuales:

No hay tributo sin Ley.

La ley que establece el tributo ha de contener, al menos, “el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; y, los reclamos o recursos que deban concederse...”

El principio de legalidad se encuentra especificado en el artículo 5 del Código Tributario, al establecer que el régimen tributario se regirá por el principio de legalidad.

Los Impuestos a los Consumos Especiales en las leyes tributarias, tiene este tratamiento:

- a) La Ley de Régimen Tributario Interno en el artículo 75, establece el Impuesto a los Consumos Especiales – ICE sobre el consumo de cigarrillos, cervezas, bebidas gaseosas, alcohol, productos alcohólicos y los bienes suntuarios de procedencia nacional o importada, detallados en el artículo 82 de esta ley.
- b) Los otros bienes son los vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, ciertos aviones, avionetas, helicópteros, yates y barcos de recreo.
- c) Los servicios gravados con el impuesto a los Consumos Especiales – ICE son los de telecomunicaciones y radioeléctricos.

La tarifa del ICE aplicable a cada supuesto consta en el artículo 82 LRTI, cuyo texto fue modificado por el artículo 35 A de la Ley de Reforma Tributaria (en su versión codificada), introduciéndose la tarifa o tipo impositivo del 15% para el caso de servicios de telecomunicaciones.

A los servicios de telecomunicaciones le son aplicables las normas contenidas en los artículos 83, 84, 85, 87 y 88 LRTI sobre declaración, liquidación, pago, control y sanción, considerando que dichas normas no atienden a un supuesto específico del ICE sino que se refieren al tributo de manera general.

El Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI), sin que sea el instrumento idóneo por la reserva de ley, intenta corregir los defectos legales en materia del ICE, pero no es el instrumento adecuado para regular y legislar en cuanto al tratamiento de un tributo. Las normas reglamentarias sobre el ICE constan en el Título III, artículos 160 a 178 del RLRTI, en estas se regula la base imponible tanto para el

servicio de pospago en telecomunicaciones como para la venta o transferencia de tarjetas prepagadas.

Debo aclarar que estas normas fueron reformadas y otras derogadas por la Ley de Equidad Tributaria⁷ artículos 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81 y 82, dicha norma jurídica alteró tanto las tarifas de los impuestos así como estableció nuevos bienes y servicios gravados por el Impuesto a los Consumos Especiales, y por último como ya lo mencioné anteriormente suprimió el ICE al servicio de telecomunicaciones.

1.1.3. Tratamiento General: Objeto del impuesto, hecho imponible, base imponible y sujetos.

1.1.3.1 Objeto del impuesto

El objeto de un impuesto, según lo manifiesta DE FEDERICO, constituye:

[L]a masa de operaciones, actos o manifestaciones que el Legislador quiere abarcar. Lo puede hacer en forma general (gravando por ejemplo, todas las ventas de cosas muebles o todas las prestaciones de servicios) o en forma específica (enumerando, taxativamente, aquellas ventas o prestaciones de servicios que quiere alcanzar). Cualquiera sea la forma de legislar, estaremos en presencia de operaciones, actos o manifestaciones que se encuentran gravadas o alcanzadas por el gravamen, y aquellas que no sean tales constituirán hechos o actos no gravados o no alcanzados por el impuesto⁸.

De acuerdo a esta postura del autor, el objeto del impuesto es un momento previo, el que depende directamente del legislador, ya que este por la potestad tributaria, que recae sobre el mismo, tiene la facultad de valorar ciertas situaciones que luego son configuradas en la ley, para así convertirse en tributos. Algunos autores dan el nombre de objeto al hecho imponible, acepción que desecho puesto que puede dar lugar a confusiones. JARACH⁹ afirma que desde el punto de vista jurídico el objeto de la

⁷ *Ley Reformativa para la Equidad Tributaria*. Registro Oficial 242 de 29 de diciembre del 2007. Art. 75 objeto del impuesto. Art. 76 Base imponible. Art. 77 Exenciones. Art. 78 Hecho Generador. Art. 79 Sujeto Activo. Art. 80 Sujetos pasivos. Art. 81 Facturación del impuesto. Art. 82 Tarifas del impuesto.

⁸ E. DE FEDERICO, *Análisis del Impuesto al Valor Agregado*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2002, p. 2.

⁹ D. JARACH: *El Hecho Imponible*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004, p. 70.

obligación tributaria es la prestación, es decir, el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya pretensión corresponde al sujeto activo. Se suele hablar de “objeto económico del tributo”, al que se define como “realidad económica prejurídica independiente de la ley positiva”, y que en modo alguno debe confundirse con el objeto de la relación jurídica tributaria sustancial. La noción “objeto económico del tributo” quiere explicar lo siguiente: existen hechos o situaciones que se configuran fácticamente, pero que se encuentran en el campo de la extra jurisdicción tributaria hasta tanto el legislador los convierta en hechos imposables”¹⁰.

El Impuesto a los Consumos Especiales ICE se aplica al consumo interno de aquellos productos específicamente señalados en la Ley, en todas sus presentaciones y formas de producción o expendio, ya sean de procedencia nacional o extranjera.

El artículo 75 de la antes vigente Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) decía lo siguiente: establécese el impuesto a los consumos especiales ICE, el mismo que se aplicará al consumo de: cigarrillos, cervezas, bebidas gaseosas, alcohol, productos alcohólicos y los bienes suntuarios de procedencia nacional o importados, detallados en el artículo 82 de esta Ley.

El objeto se encuentra claramente determinado, estableciendo específicamente los bienes que son gravados por el ICE, como se los detalló anteriormente, pero a su vez la ley realiza una remisión al señalar “bienes suntuarios de procedencia nacional o importados, detallados en el artículo 82 de esta ley, y el legislador realiza un cuadro estableciendo puntualmente los artículos y servicios con sus respectivos porcentajes que estarían sujetos a este impuesto. El legislador tiene la posibilidad y facultad totalmente amplia para establecer qué productos y servicios pueden o no estar sujetos a este impuesto, es una facultad que se debe tomar con cautela puesto que es necesario que realice un análisis previo de qué productos o servicios por ser considerados como de lujo, deben estar sujetos al gravamen. Por años se han venido gravando diferentes productos que entran y salen de esta lista, por decisión del legislador, pero se ha coincidido que los mismos tienen una razón de estar allí, y es un análisis económico ya

¹⁰ H. VILLEGAS: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 346.

que se considera que estos productos y servicios son suntuarios de lujo y por tanto las personas pueden dejar de consumirlos no tiene la necesidad para subsistir de los mismos. Veamos lo que en referencia al tema agrega AHUMADA, dice que de estas formas primitivas o excesivas, los Estados han ido evolucionando hacia la selección de los productos, en forma tal que la imposición no afecte pesadamente los bienes de consumo indispensables¹¹. Los artículos, bienes o servicios gravados suelen clasificarse en tres clases: Necesarios, son lo que también se conocen como bienes de primera necesidad, que en nuestro caso se encuentran dentro de la canasta básica, entre ellos por ejemplo se encuentran: pan, leche, carne, pollo, verduras, huevos, arroz, sal y otros, son como podemos ver artículos de consumo imprescindible, que no han sido descartados como materia imponible, ya que en ciertos países se los sigue gravando, pero en general se tiende a no gravarlos o a suprimir su imposición. Útiles, no son bienes de primera necesidad pero su consumo es muy alto, pero tampoco llegan a ser suntuarios dentro de estos encontramos bienes como el café, los fósforos, la cerveza, los vinos, el té, entre otros. Y por último encontramos los bienes suntuarios, que son aquellos bienes que responden a necesidades de lujo, que no son necesarios para la supervivencia del ser humano, entre estos encontramos por ejemplo a bienes como las bebidas blancas, joyas, relojes, artículos de confort, instrumentos musicales, vehículos, consolas de videojuego, gaseosas, entre otros¹². Como lo señalé anteriormente las legislaciones se inclinan a eximir a los artículos de primera necesidad, a gravar según los conceptos y reacciones económicas a los bienes útiles y a gravar en la máxima medida a los bienes suntuarios. Con esto se busca adecuar el impuesto a la capacidad económica que los contribuyentes reflejan mediante sus gastos diarios.

Al margen de este análisis y para fines de esta investigación encontramos que el ICE gravaba al servicio de telecomunicaciones en la antes vigente Ley de Régimen Tributario Interno, reformada al inicio de este año por la Ley de Equidad Tributaria, expedida por la Asamblea Constituyente que se encuentra todavía en funciones.

¹¹ G. AHUMADA, *Tratado de Finanzas Públicas*, t.2, 1969, citado por H. VILLEGAS, “*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*”, op. cit., p. 822.

¹² Cfr. H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, p. 822.

1.1.3.2 Hecho imponible

El hecho imponible o hecho generador, como lo conocemos según nuestra normativa nacional, es la hipótesis o presupuesto de hecho, que el legislador ha tomado a fin de que una vez que ocurra el mismo en la práctica, el contribuyente o sujeto pasivo se encuentre en la “obligación tributaria” formal de realizar una prestación a favor del sujeto activo de la relación tributaria. El Código Tributario en el artículo 16 define el hecho generador como el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo.

Es interesante que dentro de esta aproximación al concepto del hecho imponible o hecho generador nos encontramos frente a un término que es importante entender como es la obligación tributaria, misma que desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley. Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender de verificarse un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible¹³.

El hecho imponible se lo define también como el “acto; conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal. Como cualquier otra norma jurídica, la reguladora de obligaciones que instituye el tributo presenta una estructura lógica basada en un supuesto de hecho al que se asocia determinados efectos en caso de configurarse tal hecho en la realidad”¹⁴.

La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley.

¹³ D. JARACH: *El Hecho Imponible*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004, p. 73.

¹⁴ Cfr. H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario...*, op.cit., p.348.

El hecho imponible puede describir actos, hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal (impuestos), o consistir en una actividad que está dirigida al obligado (tasas) o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (constituciones especiales).

La realización del hecho imponible trae como consecuencia la obligación de una persona de pagar un tributo al fisco.

La hipótesis legal “hecho imponible” debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales. Esta descripción completa es tipificadora, del tributo.

La creación normativa de un tributo implica que su hecho imponible debe contener los siguientes elementos: la descripción objetiva de un hecho o situación (elemento material); los datos necesarios para individualizar a la *persona* que debe encuadrarse en una de las situaciones previstas por la norma como hipótesis condicionante (elemento personal); *el momento* en que debe configurarse la realización del hecho imponible (elemento temporal) el lugar (elemento espacial) y el importe que el sujeto está obligado a pagar que puede ser fijo o variable (monto de tributo)¹⁵.

Pero es inútil buscar en la “hipótesis”, elementos que ella no posee (sujeto activo y tarifa), ya que estos aspectos no se encuentran en la “condición”, sino en “la consecuencia” de la realización de la hipótesis, consistente en el mandato de pago conectado al hecho imponible como efectos jurídicos de su realización¹⁶.

Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley¹⁷. La conexión que se genera entre el hecho imponible y la norma demuestran que el hecho imponible es un “hecho jurídico”, o dicho de otra manera es un hecho que por ser establecido y configurado mediante una ley, da como resultado efectos jurídicos¹⁸.

¹⁵ Ibídem, p.348.

¹⁶ Ibídem, pp.348-349.

¹⁷ D. JARACH: *El Hecho...*, op. cit., p. 381.

¹⁸ Cfr. D. JARACH: *El Hecho...*, op. cit., pp. 381-382.

Siguiendo con este análisis y enfocándolo al mismo en nuestro ordenamiento jurídico tenemos que el hecho imponible o hecho generador para los Impuestos a los Consumos Especiales se encontraba establecido en el artículo 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que establecía lo siguiente: en el caso de bienes de producción nacional, el hecho generador es la transferencia de los mismos efectuada por el fabricante, a título oneroso o gratuito. En el caso de prestación de servicios, el hecho generador es la prestación por parte de las empresas, de servicios de telecomunicaciones y radioelectrónicos, dentro del período respectivo. En el caso del consumo de mercancías importadas, el hecho generador es su desaduanización. Y por último en el caso de las tarjetas de prepago el hecho generador se produce en su primera transferencia¹⁹.

Parecen ser pues, tres los hechos imposables y así lo corrobora la normativa que se preocupa de definir cada uno de ellos:

1.1.3.2.1 Por transferencia; para definir mejor este término nos vamos a remitir al concepto que utiliza la ley para efectos del impuesto al Valor Agregado.

1.1.3.2.1.1 Se considera transferencia todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, aun cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de su designación o de las condiciones que pacten las partes se entiende la extracción de los productos objeto de los impuestos y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación.

1.1.3.2.1.2 La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación.

1.1.3.2.1.3.1 El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta”²⁰.

¹⁹ Artículo 150 que consta en el *Reglamento para la Aplicación de la Ley del Régimen Tributario Interno y sus Reformas*, consta publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 484 del 31 de diciembre del 2001.

²⁰ Artículo 53 que consta en la *Ley del Régimen Tributario Interno Codificada*, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 463 del 17 de noviembre del 2004.

1.1.3.2.2 “Es importación la entrada del producto en ámbito territorial con la finalidad de incorporarse definitivamente al tráfico comercial. Por eso, no sólo se entiende por importación la entrada física de los productos en el ámbito nacional, sino la incorporación al tráfico de los productos que ya se encontraban físicamente dentro, pero que estaban en zonas, territorios o regímenes que convencionalmente no forman parte del territorio aduanero (depósitos, zonas francas, regímenes aduaneros suspensivos)”²¹.

1.1.3.1.3 “Prestación de servicios; entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación”²².

Decíamos más arriba que parecen ser éstos los hechos imponible, pero ello no es así. Si, utilizando un concepto general del Derecho Tributario, por hecho imponible hay que entender el presupuesto fáctico cuya realización hace nacer la obligación tributaria, las operaciones reseñadas no son el hecho imponible, o no son todo el hecho imponible, porque lo cierto es que ni transfiriendo, importando, introduciendo el producto o en el caso de dar el servicio, se produce el nacimiento de la obligación tributaria. Esta nace y por tanto se devenga el tributo, cuando a más de llevarse a cabo esas operaciones, el producto se incorpora al tráfico mercantil. Mientras tanto el producto está en régimen suspensivo. En el supuesto de la transferencia, la incorporación se entiende realizada con la salida del producto de la fábrica; en la importación, en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación y en la introducción desde otro país, en el momento de la entrega²³.

En el ICE a las telecomunicaciones resulta muy difícil, por la naturaleza y composición del producto, individualizar las salidas y, por tanto, precisar el momento del devengo. Existen dos supuestos a analizar, en el primero es cuando existe un

²¹ J.M. QUERALT: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 1996, p. 649.

²² Artículo 56 que consta en la *Ley del Régimen...*, op. cit.

²³ Cfr. J.M. QUERALT: *Curso de Derecho...*, op. cit., pp. 648-650.

contrato de postpago de minutos, en este caso el devengo se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio del suministro correspondiente, y en el otro supuesto el de la telefonía prepagada, en base a las tarjetas de prepago, el devengo se producirá una vez consumidos los minutos a los que la tarjeta corresponden, pero el impuesto será gravado y pagado una vez que el consumidor realice la transacción y pago de la tarjeta, con la transferencia del bien.

Es así como el hecho imponible en estos impuestos puede considerarse complejo, ya que requiere la armonía o concurrencia de una serie de presupuestos de hecho. La idea fundamental que se expresa, es que el hecho imponible no se completa hasta que los productos no se incorporan al tráfico comercial, se sigue poniendo relieve al examinar los supuestos de no sujeción: no se someten a gravamen (porque no se ha realizado de modo completo el presupuesto de hecho) las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos o las acaecidas por caso fortuito o fuerza mayor, ni tampoco los productos que se devuelven a la fábrica o depósitos de donde salieron por no haberse podido entregar al destinatario por causas no imputadas al sujeto pasivo²⁴.

Otro concepto importante a tomar en cuenta dentro de la relación tributaria al momento en que se genera el hecho imponible y por tanto existe la obligación intrínseca de satisfacer el pago de ese tributo, es el concepto de devengo, que es comúnmente utilizado para designar el momento en que realizado el hecho imponible, nace la obligación de contribuir y en consecuencia el Estado adquiere el derecho a percibir el tributo, por lo tanto el tributo se devenga, cuando una vez realizado el hecho imponible ha de considerarse nacida la obligación tributaria.

“El devengo señala así el momento en que el legislador conecta un efecto necesariamente instantáneo, el nacimiento de la obligación tributaria, con un hecho que necesariamente tiene una cierta duración en el tiempo y al que la Ley quiere ligar, de algún modo, la exigencia del tributo. La ley puede disponer para ello que tal conexión se produzca bien en el momento inicial de la realización de este hecho, bien en el momento final en que puede considerarse totalmente realizado, bien en un momento

²⁴ *Ibíd.*, pp. 649-650.

intermedio, mientras se realiza. En cualquier caso, el devengo se produce cuando la Ley entiende realizado el hecho imponible, el hecho que origina la obligación de contribuir. Independientemente de que este momento coincida con el inicio, con el final o con un momento intermedio de la realización del acto o actividad o situación que se desea someter a gravamen. El tributo se devenga cuando una vez realizado el hecho imponible ha de considerarse nacida la obligación tributaria”²⁵.

[E]sta idea se refleja perfectamente en la STC 197-1992, de 19 de noviembre, en la que se declara que “en los hechos imponibles instantáneos, el elemento material y el devengo lógicamente coinciden, pero en los hechos imponibles que se prolongan o reproducen en el tiempo (...) el devengo resulta ser el momento final o conclusivo en que se entiende perfeccionado el hecho imponible (...) en los hechos imponibles duraderos o de período, el legislador puede situar el devengo al final o al inicio del período”²⁶.

Nacida la obligación tributaria, no quiere decir en todos los casos que la administración pueda exigir inmediatamente el cumplimiento o satisfacción de la misma. Esto sucede ya que en numerosas ocasiones el ordenamiento jurídico desplaza la exigibilidad de la obligación a un momento posterior. Así por ejemplo el Impuesto a la Renta se devenga normalmente concluido el período fiscal esto quiere decir el 31 de diciembre de cada año según el artículo 7 de la Ley de Régimen Tributario Interno. En esa fecha se entiende configurado el hecho imponible y por tanto la obligación tributaria se ha generado, pero el sujeto no puede cumplir la obligación ni la Administración exigir del mismo, sino en los plazos señalados por el reglamento en el que el contribuyente debe realizar la declaración del impuesto, que para las personas naturales y sucesiones indivisas se inicia el 1ero. de febrero y vence durante el mes de abril del año siguiente al ejercicio impositivo, las fechas exactas de vencimiento del plazo se establecen de acuerdo al noveno dígito del número de RUC o de la cedula de ciudadanía, según el caso, para las sociedades las declaraciones también se inician el 1ero. de febrero y vence igualmente el mes de abril del año siguiente al ejercicio

²⁵ J.J. FERREIRO: *Curso de Derecho Financiero Español*, Ediciones jurídicas y sociales, Madrid, 2000, p.31.

²⁶ *Ibidem*, p. 33

impositivo, también de conformidad con el noveno dígito del número de RUC según el artículo 58 de la LRTI.

La no coincidencia del devengo con el pago se produce también en aquellos supuestos en que la Ley ordena el pago anticipado del tributo antes de la realización del hecho imponible y, por tanto, del devengo, como sucede con las retenciones en la fuente o el pago de anticipos al impuesto a la renta.

En estos casos la obligación de pago anticipado debe distinguirse claramente de la obligación tributaria principal, es decir, de la obligación de pagar el tributo ya devengado.

La obligación de pago anticipado se diferencia de la obligación tributaria principal por su carácter no definitivo. De tal modo que la cantidad ingresada debe ser devuelta al sujeto pasivo si el hecho imponible no llega a realizarse. Así sucede por ejemplo en el pago de tasas que se paga antes de obtener el servicio de la administración. Según FERREIRO esto sucede en el Impuesto a la Renta con los pagos anticipados realizados a través de mecanismos de las retenciones o del pago fraccionado²⁷.

1.1.3.2 Elemento cuantificante base imponible

Cuando se configura una determinada acción “hecho imponible” surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo pague al fisco la suma generalmente en dinero a lo que se le ha denominada como “importe tributario”. Este importe tiene ciertos elementos denominados elementos cuantificantes, los mismos que deben ser seleccionados con un exhaustivo análisis por el legislador tal como seleccionó el hecho generador y que sirven fundamentalmente para llegar al valor adeudado al sujeto activo de la relación tributaria.

²⁷ *Ibíd.*, p. 34

Este importe tributario o cuantía que resulte como cálculo final de la deuda tributaria, debe reflejar qué valor se atribuyó a cada hecho imponible como factor demostrativo del principio de capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Además el elemento cuantificante también debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó recaudar al establecer un cierto hecho imponible. Por estas razones la importancia de estos elementos que conforman y dan como resultado el importe tributario.

Para la cuantificación es necesario recurrir a otro concepto como es la denominada base imponible, elemento que se lo puede definir “como la magnitud que es generalmente pecuniaria, de modo tal que sobre ella podamos aplicar un cierto porcentaje o puede también consistir en un elemento de cierta relevancia económica que resulte útil para que de ella obtengamos el importe tributario sin utilización de porcentajes”²⁸. Existen dos tipos de bases la primera la base imponible que es expresada en dinero y la segunda una base imponible no expresada en dinero sino más bien en unidades de peso, volumen y otros. Como ejemplo de las primeras tenemos al Impuesto a la Renta al que se aplica un porcentaje al valor que se obtuvo al final del año fiscal como utilidad del ejercicio económico y ejemplo de las segundas es el Impuesto Consumos Especiales, así la base imponible del impuesto especial que grava la producción del alcohol está constituida por el volumen de alcohol producido.

FERREIRO considera que la base imponible es un elemento tan importante en los tributos que por la incidencia de la misma podemos clasificar a los tributos, determinando de esta manera que cantidad el contribuyente o responsable adeuda al fisco. En base a ellas los tributos pueden ser clasificados en tres categorías: tributos fijos, tributos variables y tributos mixtos.

²⁸ Cfr. H. VILLEGAS: *Curso de Derecho ...*, op. cit., p. 370.

Tributos variables: la Ley fija el hecho imponible, pero no la cuota a pagar. Esta se determina en función de dos elementos asimismo fijados por la Ley: la base y el tipo de gravamen. La base es una magnitud. Aplicando a ella el tipo de gravamen se determina la cuota, es decir, la cuantía de la deuda.

Tributos fijos: en este tipo de tributos la Ley determina el hecho imponible y, directamente, la cantidad a pagar. Ejemplo de estos son las diferentes tasas como el pago que se debe realizar por expedición del título de una marca.

Existe una tercera categoría que son los tributos mixtos, en donde aparece como su nombre lo indica, una parte está determinada con exactitud la cantidad a pagar y en parte ha de determinarse en función de una base y de un tipo de gravamen.

De la descripción anterior obtenemos que en los tributos fijos la Ley indica con exactitud la cantidad a pagar, por otro lado en los tributos variables ésta se fija en función de dos elementos: la base y el tipo de gravamen. Aplicando a la base el tipo correspondiente se determina la cuota tributaria o importe tributario.

Así en el impuesto por transferencia de bienes inmuebles tenemos lo siguiente: el hecho imponible está constituido por la propia transmisión. La base está constituida por el valor de los bienes. El tipo de gravamen o tarifa es del 1%. De esta forma, si la base imponible es igual a USD 100.000, el importe del tributo será de USD 1000 ²⁹. Caso práctico de esto tenemos en el Ecuador con el impuesto a la alcabala generado por la transmisión de bien inmueble, y es un porcentaje calculable al valor del avalúo comercial del bien objeto de la transferencia.

Otro ejemplo es el ICE a los consumos de cigarrillos, donde el hecho imponible está constituido por la fabricación o importación de los mismos. La base está constituida por el valor del bien. El tipo de gravamen o tarifa supongamos es del 200%. De esta forma si la base es igual a USD 1.00, el impuesto será del USD 2.00.

²⁹ J.J. FERREIRO: *Curso de Derecho...*, op. cit., p.81

Con un claro ejemplo es fácil determinar tres conceptos que parecen lo mismo pero son diferentes, como son: el hecho imponible, el objeto del tributo y la base imponible.

En el Impuesto a la Renta el hecho imponible es la obtención por el sujeto pasivo de la renta gravada por este impuesto. El objeto del tributo es la renta gravada, y la base imponible es el monto de dicha renta.

Es muy importante que la base imponible esté claramente identificada, si no existe base imponible no se puede configurar del todo el impuesto ya que no tendríamos claro el valor que se debe pagar al fisco por determinado tributo. Se llega a tal extremo de consideración de la base imponible como un elemento esencial del impuesto, ya que sin ella no nace en su conjunto global la obligación tributaria, y por ende el impuesto no puede ser exigible por parte del ente recaudador.

Por ello nos remitimos a que la base imponible es un elemento esencial del impuesto que debe estar puesto de manifiesto en la Ley, refiriéndonos al principio de reserva de ley, si el mismo no forma parte de la Ley, quiere decir que el impuesto es carente de uno de sus elementos principales y que por ende no se ha creado y por tanto no estamos obligados al pago del importe del tributo y tenemos acciones legal para impugnar el caso en particular. Si un reglamento o norma complementaria quiere remediar las cosas y normarlo está atentando directamente contra el principio de reserva de ley y contra el principio de legalidad, conceptos que los veremos y desarrollaremos en los capítulos siguientes.

La base imponible en general para todos los impuestos según lo establece el artículo 16 de la LRTI, está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.

En los productos nacionales, la base imponible se determinaba sumando el precio ex-fábrica los costos y márgenes de comercialización, suma que no podría ser inferior al precio de venta al público fijado por el fabricante o por las autoridades

competentes si fuere del caso, menos el IVA y el ICE³⁰. Para el caso de los bienes importados, el precio de venta al público fijado por el importador, menos el ICE y el IVA correspondientes constituían la base imponible del ICE. El precio de venta al público, informado por los importadores debía ser igual a la suma del valor ex aduana más los márgenes reales y efectivos de comercialización. Estos últimos en ningún caso serían inferiores al 25% del valor ex aduana según el art. 161 num. 2 RLRTI.

A la base imponible así determinada, se aplicarían las tarifas ad-valorem que se establecían en el art. 82 de la LRTI.

Esa era la manera técnica de calcular la base imponible tanto para los productos nacionales como importados, bases imponibles que se encontraban claramente establecidas en la ley antes vigente, cumpliendo así el principio de reserva de ley recogido por la normativa nacional.

Nótese que la Ley de Régimen Tributario Interno para el caso del ICE a las telecomunicaciones, no previó cuál era la base imponible para este nuevo hecho gravable, siendo que como vimos anteriormente la ley solo normaba al caso de bases imponibles para bienes y no para servicios, con este antecedente y en un intento desesperado se trató de enmendar tremendo error a través de normar dicha base imponible en el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno el mismo que establece: “la base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto en el caso de servicios de telecomunicaciones y radioelectrónicos, será el valor facturado por los servicios prestados por la respectiva empresa al usuario final o el valor de las tarjetas de prepago vendidas, excluyendo los valores correspondientes al IVA y al ICE”³¹.

Existen varias posturas de diferentes tratadistas en cuanto así la base imponible es un elemento integrante del hecho imponible o si ésta es una parte esencial del impuesto como una consecuencia del hecho generador pero no parte del mismo, sino que como resultado de la abstracción del hecho a la normativa, una vez que se cumple

³⁰ *Ley del Régimen Tributario...*, op. cit., art. 72.

³¹ *Reglamento para la Aplicación de la Ley del Régimen...*, op. cit., art. 161 num. 3.

el mismo se tiene que calcular el valor de la deuda tributaria o simplemente del pago que debe realizar el contribuyente, y para esto es esencial la base imponible. La primera postura va en el sentido que el elemento cuantificante no es parte integrante del hecho imponible, y tiene sus raíces en el maestro SAINZ DE BUJANDA, que dice que “el elemento en estudio es un instrumento destinado a dilucidar la cantidad de deuda, pero no forma parte del presupuesto de nacimiento de la obligación tributaria sustancial”³². “Y la segunda postura considera que la base imponible es un elemento integrante del hecho imponible, pues, en pura lógica, si el tributo se paga en relación con la base imponible, si no hay base imponible no hay cuota, no nace la obligación tributaria. Para que nazca la obligación tributaria es necesario que se dé el hecho imponible en todas sus partes completamente, y una de sus partes o elementos necesarios para que nazca la obligación tributaria es aquél cuya magnitud se toma como base”³³.

1.1.3.4 Sujetos Activos y Pasivos

Como un elemento básico del hecho imponible, encontramos que existe por un lado un sujeto activo. Que como conocemos el Estado es quien tiene la facultad para crear tributos y solicitar el cumplimiento de los mismos, por lo tanto se define claramente que el Estado basado en su potestad tributaria es el sujeto activo de la relación tributaria. Consecuentemente de esta relación tributaria tenemos por otro lado a quien debe satisfacer esa obligación tributaria una vez configurado el presupuesto de ley, esa parte viene a ser el sujeto pasivo de la relación tributaria que es conocido como contribuyente o responsable.

1.1.3.4.1 Sujeto Activo

³² S. BUJANDA, *Hacienda y Derecho* t.1. p. 389., citado por H. VILLEGAS, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., p. 370.

³³ J.J. FERREIRO: *Curso de Derecho Financiero Español*, Ediciones jurídicas y sociales, Madrid, 2000, p.81.

No hay duda que el tributo es un ingreso público, una prestación pecuniaria exigida por un ente público. Por lo expuesto se entiende claramente que el sujeto activo acreedor de la obligación tributaria, determinado por la Ley, es forzosamente el Estado.

El sujeto activo acreedor puede realizar el cobro del tributo por sí o por medio de otra persona. Así, los tributos pueden en general, en el lugar oportuno pagarse por medio de Bancos o Cooperativas de Ahorros debidamente autorizados, y es cobrado y administrado por el Servicio de Rentas Internas o por los Gobiernos Seccionales, dependiendo el tipo de tributo³⁴.

El Código Tributario artículo 23, establece que el sujeto activo es el ente público acreedor del tributo. Para el caso de los Impuestos a los Consumos Especiales el sujeto activo para este impuesto es el Estado y su administración corresponde al Servicio de Rentas Internas artículo 75 LRTI.

1.1.3.4.2 Sujeto Pasivo

Como lo establece la Ley General Tributaria española el sujeto pasivo de la relación tributaria es el contribuyente - dice el artículo 31.1 de la LGT – contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada el hecho imponible.

Para FERREIRO el sujeto pasivo es aquel contribuyente ya sea persona natural o jurídica a quien la Ley impone la obligación tributaria nacida del hecho imponible por ella realizado³⁵.

Pues cuando se realiza el hecho imponible nace la obligación tributaria y esta obligación nace siempre referida inicialmente, en su lado pasivo, a una persona: precisamente a la persona que según la Ley, lo realiza, al realizador del presupuesto de hecho del tributo.” Por esta razón es muy importante que la ley tributaria señale con claridad y especifique quien es el sujeto pasivo en los diferentes impuestos creados por el legislador.

³⁴ Ibídem, p.51.

³⁵ J.J. FERREIRO: *Curso de Derecho Financiero Español*, Ediciones jurídicas y sociales, Madrid, 2000, p.52.

“El contribuyente es así, en todo caso, la persona que realiza el hecho imponible y que, por realizarlo, está obligado al pago de la obligación tributaria”³⁶.

Una última aclaración conviene, en fin, hacer en torno al contribuyente. Cuando la Ley califica como contribuyente a una persona puede hacerlo con la intención que ésta resulte realmente gravada o con la intención de que ésta traslade, en términos económicos y porque así resulta probable en las condiciones normales del mercado, la carga tributaria a otra persona a la que realmente se quiere gravar.

Podemos distinguir así, entre sujeto gravado y sujeto a quien se quiere gravar. Ambos pueden coincidir en la misma persona. Este último es el caso, del impuesto sobre la producción o la fabricación con el que se quiere gravar el consumo, la Ley considera contribuyente al fabricante, pero quiere que éste traslade la carga a sus clientes consumidores. Con esto permite la Ley que el fabricante pueda repercutir, trasladar el tributo sobre sus clientes³⁷.

De conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno, son sujetos pasivos del Impuesto a los Consumos Especiales – ICE las personas naturales y sociedades fabricantes de bienes gravados con el tributo, y quienes realicen importaciones así mismo de bienes sujetos al impuesto. La ley no clarifica para el primer caso si lo son a título de agentes de percepción o como contribuyentes. Igualmente, en el caso de los servicios de telecomunicaciones y radioeléctricos gravados con el Impuestos a los Consumos Especiales – ICE, no se estableció en la ley quiénes eran los sujetos pasivos del mismo, siendo que la norma legal solo habla de fabricación e importación de bienes. El respectivo reglamento trata de corregir el hecho fáctico de que en la ley no se establece el sujeto pasivo para el ICE a las telecomunicaciones aunque también comete el error de no establecerlo expresamente pero si lo menciona en el artículo 163 inciso segundo³⁸, el reglamento sin ser el documento idóneo por el principio de reserva de ley

³⁶ *Ibíd*em, p.52.

³⁷ Cfr. J.J. FERREIRO: *Curso de Derecho ...*, op. cit., p. 54

³⁸ Art. 163 Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno publicada en el RO 484 de 31-dic-2001., establece: “las prestadoras de los servicios de telecomunicaciones y radioeléctricos están obligados a presentar una declaración mensual de las operaciones sujetas a este tributo, realizadas en el mes calendario inmediato anterior y a liquidar y pagar el ICE causado”.

recordemos que la ley tributaria debe establecer como elementos mínimos el hecho generador, la base imponible, los sujetos activos y pasivos, la cuantía, exenciones, deducciones, reclamos y recursos y demás materias reservadas a la ley, elementos imprescindibles para respetar dicho principio como lo veremos en el capítulo próximo de este trabajo de investigación.

CAPÍTULO II

PRINCIPIO DE LEGALIDAD

2.9. Principio de legalidad y Estado de Derecho

El Estado de Derecho significa en esencia una “sumisión a la las leyes”, tanto del poder público el Estado como de los administrados, ciudadanos de dicho Estado.

Nuestro Estado es un Estado de Derecho democrático y social según lo establece la propia Constitución en su preámbulo. De Derecho por estar sujeto a un ordenamiento jurídico compuesto por diferentes normas y disposiciones jurídicas bajo el paraguas del principio de legalidad, democrático por la representación y participación ciudadana, social por la seguridad y solidaridad.

DROMI nos dice; este modelo de Estado de Derecho supone la vigencia de un sistema de garantías las mismas que aseguren la permanencia y efectividad de los derechos consagrados en la constitución política.³⁹ Este imperio del derecho o también conocido como *rule of law* supone la conformidad del orden jurídico con el escalonamiento normativo formal y con valores sustanciales, metajurídicos, sin cuyo respeto integral no existe Estado ni Derecho ⁴⁰.

En los Estados de Derecho el poder tributario se subordina a las normas constitucionales, lo que tiene especial importancia en países como el nuestro, donde la Constitución es rígida y las disposiciones legales, reglamentarias y demás están sujetas a control por parte de órganos judiciales comunes que tiene la obligación de no aplicar una norma que atente con el orden constitucional, este método de vigilancia

³⁹ R. DROMI: *Derecho Administrativo*, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2004, p.174.

⁴⁰ *Ibidem.*, p. 175

constitucional es conocido como el control difuso y también la existencia de un órgano judicial especial que ejerce un control directo como es el caso del Tribunal Constitucional.

El poder o potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. En cuanto al concepto sobre la mencionada potestad no hay discusión, sino que ésta se presenta respecto al alcance que el Estado puede dar a la misma en su utilización.

En cuanto a la génesis del tributo tampoco hay mayor discusión, y así lo ha consagrado nuestra Constitución, en cuanto a reservar su creación a la inmediatez de un acto legislativo artículo 130 numeral 6 (CP)⁴¹. La potestad tributaria significa supremacía y subordinación. Esto es que por un lado está el Estado, como un ente que se coloca en un plano superior y por otro una gran masa de individuos en posición inferior.

Desde el punto de vista jurídico, la potestad tributaria no reconoce más límites que aquellos que emanan de los preceptos constitucionales. Aclaramos, no reconoce más límites, pero reconoce efectiva y positivamente justamente aquellos límites que la Constitución misma impone al Estado, sujeto a ella, para el ejercicio de su imperio.

Destaca en lo anterior, y constituyó un cambio histórico, la existencia del principio de legalidad y de reserva de ley, consagrado por nuestra Constitución en su artículo 257 (CP) a fin de establecer, crear, o modificar tributos⁴². La potestad tributaria es la capacidad de dictar normas jurídicas que crean tributos y posibilitan su cobro.

Aparte del principio de legalidad hay otros límites para el Estado que completan el estatuto de garantías del contribuyente, que vale decir, al estar consagradas dentro de

⁴¹ Constitución Política del Ecuador (CP), publicada en el Registro Oficial número 1 del 11-ago-1998., en el artículo 130 establece lo siguiente: El Congreso Nacional tendrá los siguientes deberes y atribuciones, numeral 6, establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo.

⁴² Constitución Política del Ecuador., artículo 257, sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

la norma suprema, son al igual que otras garantías constitucionales que cobijan y protegen a la masa de individuos frente al imperio del Estado.

Estas garantías a las que la doctrina jurídica tributaria llama garantías materiales son según los autores, la capacidad contributiva, generalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad y la razonabilidad.

Lejos de alejarse de la doctrina, nuestra Carta Magna, en su artículo 256 cita expresamente a la generalidad, la igualdad y la proporcionalidad, dentro de las que definitivamente se contienen otras garantías como la capacidad, la equidad, la no confiscatoriedad y la razonabilidad⁴³. Jamás puede interpretarse que los constituyentes buscaron alejarse de los autores limitándose a unas de ellas en perjuicio de otras. Dicho de otra forma es insulso pensar que concibieron un régimen tributario con impuestos fuera de la capacidad de pago del contribuyente, inequitativos, confiscatorios e irracionales. Estas garantías fortalecen el Estado de Derecho y por ende la seguridad jurídica⁴⁴, el contribuyente sabe a qué específicamente atenerse en su relación tributaria frente al sujeto activo, tiene la posibilidad de prevenir la actuación estatal conoce su situación legal.

2.10. Principio de legalidad en materia tributaria

⁴³ El Art. 256 de la Constitución Política del Ecuador, establece: El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

⁴⁴ RUBÉN ASOREY, “El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario”, en *Principios tributarios constitucionales*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1992, pp. 355-356, ha dicho que la seguridad es un valor esencial que condiciona la realización de los restantes valores de superior jerarquía; es parte esencial del Estado de derecho donde el principio de legalidad garantiza la seguridad jurídica y la certidumbre de las relaciones; es un derecho humano fundamental. La seguridad junto con la certeza se convierten en el contenido del principio de legalidad, y permite asegurar la libertad del hombre y la paz social en la vida comunitaria. Tiene una presencia e influencia fundamental en el ordenamiento fiscal, por su propia naturaleza, por las características de dicho sector jurídico, y particularmente por la vigencia absoluta del principio de legalidad, otorgando fundamento a la prescripción tributaria y a la irretroactividad fiscal. Según Aristides H. Corti, “Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino”, en Eusebio González García (comp.), *Principios constitucionales tributarios*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa/Universidad de Salamanca, 1993, p.180, la seguridad jurídica garantiza que las leyes impositivas sean previsibles y brinden certeza; que la estabilidad de las leyes y la uniformidad terminológica, concurren a fortalecer el principio en cuestión.

El principio de legalidad constituye el rasgo distintivo por excelencia del Estado de Derecho. Significa que en la esencia de una organización política global impera solamente la voluntad de la ley, y no la voluntad de los gobernantes. Toda decisión que se pretenda imponer como conducta por parte de los gobernantes debe ser autorizada, en sus alcances y consecuencias por una ley. Estas normas legales en un Estado de derecho deben ser acatadas por igual por los gobernados como por los gobernantes. Este concepto de legalidad no alude solo a la ley en estricto formal sino a cualquier norma jurídica sea esta una ley, un decreto, una resolución u ordenanza, pero por la forma que fueron expedidas y por el fondo tengan validez para el ordenamiento jurídico. Garantiza de antemano la seguridad jurídica de los individuos, por cuanto nadie podrá ser afectado en sus derechos u obligado a realizar una determinada prestación sino en virtud de una ley que así lo establezca.

A lo largo de la historia el principio de legalidad ha sido sintetizado en el aforismo “no hay tributo sin ley que lo establezca”, inspirado en el tan conocido del derecho penal “nullum crimen, nulla pena sine lege previa”⁴⁵. Tiene sus orígenes en la historia constitucional, a partir de la Carta Magna inglesa de 1215, la reivindicación del poder parlamentario para consentir los tributos fue uno de los principales motivos de lucha contra el poderío absoluto de los monarcas. Reafirmandose el principio en los modernos Estados europeos surgidos en el siglo XIX, donde la exigencia de consentimiento en la representación popular para la imposición, se ratificaba en el aforismo *not taxation without representation*⁴⁶.

El principio de legalidad en materia tributaria requiere e implica que todo tributo sea creado por una ley, entendida ésta como toda disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos en la Constitución para la sanción de las leyes.

El principio halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho a la propiedad, los tributos implican restricciones a ese derecho, ya que en virtud de ellos, se sustrae algo de la propiedad del individuo a favor

⁴⁵ H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas*,..... op. cit., p. 254.

⁴⁶ Cfr. H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas*,...op. cit., p. 255.

del Estado. Es tan universal su aceptación que los autores no consideran necesaria su enunciación porque el mismo es connatural a las disposiciones tributarias constitucionales.

El principio de legalidad no puede suponer que la ley se limite a dar directivas generales de tributación y que los elementos básicos sean delegados para su regulación por el Poder Ejecutivo.

Las disposiciones en materia tributaria regulan las actividades de los diferentes poderes públicos para crear normativa y procedimientos auxiliares al buen desarrollo de la relación jurídica impositiva. La voluntad del contribuyente que se refleja en las constituciones la obligación y facultad de crear tributos que dependiendo de las políticas económicas y fiscal; se revierten hacia el conglomerado social en forma de obras, servicios y asistencia social (gasto público). Consecuentemente la actividad legislativa entra en acción para establecer mediante ley tributos o para regular su creación en el ámbito estatal.

Leyes tributarias respaldadas en la Carta Magna; se delega a los representantes del pueblo a fin de que creen las mismas como respuesta al principio democrático donde el pueblo por medio de sus representantes aprueba y consiente la creación de los tributos. Estas normas son verdaderamente normas de control, que permiten o prohíben tanto a la administración como al administrado⁴⁷.

Toda imposición, caución o gravamen creado por el Estado como consecuencia de un tributo en su origen significaba violencia, con el principio de legalidad se produce un cambio fundamental que va a restringir a ese poder absoluto del Estado frente a sus integrantes los particulares, este principio se muestra como un límite formal, y trae consigo una idea de seguridad jurídica puesto que los contribuyentes tendrán claro cuáles van hacer los efectos de esa norma jurídica. Ese gran límite es el principio de legalidad puesto que este restringe y señala un camino por el cual las normas tributarias

⁴⁷ Cfr. C. MONTAÑO: "La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina", en *Tópicos Fiscales Contemporáneos*, Ediciones Cucea, Guadalajara, 2001, p. 214.

deben estar creadas, y además en estricto sentido el respeto que debe de haber por parte de todos los integrantes de ese Estado a la normativa en general ⁴⁸.

En el mismo orden de ideas, sin apartarse del tema, José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González⁴⁹, señalan:

- a) El principio de legalidad tributaria pareciera, al igual que otros temas, el centro de atracción de la doctrina.
- b) "[...] el principio de legalidad tributaria viene recogido en nuestras leyes Fundamentales en su forma atenuada. No es necesario que el legislador primario configure todos los elementos que originan las correspondientes prestaciones de los ciudadanos, bastará con que en la ley se determinen los elementos esenciales del tributo, gozando de la facultad de delegar en el Poder Ejecutivo la regulación de los restantes elementos. De este modo la reserva atenuada constituye una clara expresión de confianza en el Gobierno por parte del poder legislativo".
- c) "[...] con la emanación de la ley tributaria correspondiente no quedan satisfechas todas las exigencias del principio de legalidad."
- d) Existe "íntima relación [...] entre el principio de legalidad tributaria y la seguridad jurídica, en el sentido de certeza del contribuyente ante el impuesto".

2.11. El principio de legalidad en el Ecuador

En el artículo 256 la Constitución establece que los tributos son medios para la obtención de recursos presupuestarios y servirán como instrumentos de política económica general, establece también en su artículo 130, num. 6. Como atribución exclusiva del Congreso Nacional establecer, modificar o suprimir, mediante ley,

⁴⁸ Cfr. H. VILLEGAS, *Curso de Finanzas*,...op. cit., p. 254.

⁴⁹ J.L. PÉREZ DE AYALA Y E. GONZÁLEZ: *Las ficciones en el derecho tributario*, Editoriales de derecho reunidas, Madrid, 1978, p. 149.

impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponden crear a los gobiernos seccionales. De esta manera, en forma directa y enfática, se establece que el ejercicio del poder fiscal corresponde al Congreso Nacional o a las Legislaturas de los gobiernos seccionales, en su caso. La facultad de establecer, modificar, extinguir o exonerar tributos es exclusiva del Estado, el cual la ejerce mediante ley, como consecuencia de esto no hay tributo sin ley.

Los artículos 23 num. 23 y artículo 30, consagran el derecho a la propiedad como derecho individual y lo proclama solemnemente. Luego de este reconocimiento al derecho de la propiedad, el artículo 30 y siguientes establecen algunos principios dependientes de ese propósito en los ámbitos respectivos de diferentes materias jurídicas. Es así como se dispone que ningún habitante de la Nación puede ser privado de la propiedad prohibiéndose explícitamente toda confiscación, sino en virtud de sentencia fundada en ley; la expropiación por causa de utilidad pública para fines de orden social determinados en la ley, mediante un procedimiento normado previa justa valoración y realizado un pago como concepto de indemnización, ningún servicio personal es exigible sin su debida remuneración, se reconoce y garantiza la propiedad intelectual en los términos previstos en la ley, se reconoce la inviolabilidad de domicilio se prohíbe el ingreso a él no se podrá realizar inspecciones o registros sin la autorización de la persona que lo habita o sin orden judicial, en los caso y forma que establece la ley.

En medio de esta ejemplificación de consecuencias inmediatas del principio general de la inviolabilidad de la propiedad, resalta el precepto referido a la materia tributaria, “El Congreso Nacional tendrá el deber y atribución (facultad) de establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos”⁵⁰.

El principio de legalidad en nuestra normativa vigente comprende en su virtualidad los siguientes corolarios. El Congreso Nacional y los Gobiernos Seccionales Autónomos los titulares de la potestad tributaria, en la esfera de la creación o exención de impuestos y tasas, y en la creación o exención de tasas y contribuciones especiales.

⁵⁰ Constitución Política del Ecuador art. 130 num.6., op.cit.

Como se señaló anteriormente “el principio de legalidad implica la necesidad de crear, modificar o extinguir tributos sea por intermedio de una ley, en consecuencia no hay tributo sin ley. Implica que las leyes tributarias determinen el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exoneraciones y deducciones, y los reclamos o recursos que deban concederse”⁵¹. En definitiva, todo el conjunto de las relaciones tributarias, los derechos y obligaciones tanto de la administración tributaria como de los contribuyentes o responsables, están sometidos en forma estricta e imprescindible al principio de legalidad. Otra derivación del principio de legalidad es la inconstitucionalidad de la retroactividad del impuesto y de las exenciones. Se entiende consecuencia del principio como lógica del propósito fundamental de la legalidad, que tanto las personas naturales como jurídicas en el ejercicio de su libre actividad económica se ajusten a un marco de derecho que les garantice las reglas de juego. Otro corolario del principio de legalidad se refiere a la interpretación de las normas tributarias materiales. Siendo el derecho tributario materia de ley y no de equidad en el sentido del derecho anglosajón (*matter o sattute and not of equity*) sus normas deben ser interpretadas literalmente. La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la Ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones artículos 12 y 13 del CT. Ello significa que cuando la ley establece un impuesto por verificarse un determinado hecho imponible, la existencia de otros hechos similares no gravados no puede dar lugar a análogas obligaciones impositivas, porque no se puede presumir que de haber previsto la ley estos casos similares los hubiera sometido a idéntico impuesto. Se debe presumir al contrario interpretándose que lo que el legislador no ha gravado lo previó y lo excluyó, a sabiendas de la imposición. El principio de legalidad implica la obligación y las debidas restricciones con la administración pública a fin de no otorgar a las mismas facultades discrecionales en materia de impuestos. Así lo establece el artículo 9 del Código Tributario; el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada. Toda violación de este precepto debe

⁵¹ *Código Tributario* codificación 2005-009 que consta en el Registro Oficial número 038 del 14 de junio del 2005. Art. 4.

considerarse como ilegal e inconstitucional. Por último tenemos que las obligaciones impositivas nacidas por ley no pueden ser ni alteradas ni derogadas por acuerdo privado entre las partes, esto quiere decir que en la obligación tributaria entre el ente recaudador el Estado concretamente el Fisco y el contribuyente o responsable, como entre particulares, no se puede dar que por acuerdo o convenio entre las partes uno se haga cargo de los impuestos del otro. El principio de legalidad abarca la primicia que frente al Estado no son válidos los acuerdos entre particulares que alteren la relación natural de las obligaciones en materia tributaria, sin perjuicio de la validez del acuerdo entre las partes⁵². Por ejemplo que se haga el pago por otro como agente oficioso o un pago por subrogación o bajo otra figura legal acordada entre las partes, pero estas figuras no alteran la obligación tributaria del contribuyente o responsable directo frente al Fisco. El Código Tributario en el artículo 20 dicta que las estipulaciones contractuales del sujeto pasivo con terceros, no pueden modificar la obligación tributaria ni el sujeto de la misma. Con todo, siempre que la ley no prohíba la traslación del tributo, los sujetos activos podrán exigir, a su arbitrio, la respectiva prestación al sujeto pasivo o a la persona obligada contractualmente⁵³.

2.12. El principio de legalidad y su aplicación a través de las resoluciones del Tribunal Constitucional

Nuestros tribunales y en especial el Tribunal Constitucional ante el tema planteado del principio de legalidad, no han aportado con un análisis profundo que nos sirva para diferenciar entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, o para que podamos dilucidar el concepto y su aplicación constitucional. Tanto es así que como lo veremos en la siguiente jurisprudencia obtenida del Tribunal Constitucional no se limita a diferenciar en cuanto a estos dos principios sino que el Tribunal maneja ambos conceptos como similares. Pero más allá de eso, este fallo nos sirve para recoger

⁵² Cfr. D. JARACH: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, pp. 313-316.

⁵³ *Código Tributario* Art. 20. op.cit..

que el tribunal ha reconocido al principio de legalidad y que también considera que los tributos deben estar legalmente creados.

Gravamen Creado por la Junta Monetaria⁵⁴

Confirmando el fallo subido en grado, la Sala suspende por inconstitucionalidad los efectos del apartado r) añadido en el Art. 1 por el artículo inicial de la regulación 230-85, expedida por la Junta Monetaria, puesto que dicha regulación establece una "Comisión" que es un gravamen tributario (tasa) creado por un órgano estatal distinto del Congreso, a quien por mandato del Art. 59, literal ch) de la Constitución, le corresponde conocer exclusivamente en el Período Ordinario de Sesiones para: "establecer o suprimir impuestos, tasas u otros ingresos públicos". SALA DE LO CONSTITUCIONAL.

La Carta Política en el Art. 54, contempla como uno de los órganos del Estado a la Junta Monetaria; en el Art. 53, expresa dentro del primer inciso, que "Sólo se puede establecer, modificar o extinguir tributos por acto legislativo de órgano competente", y dentro del segundo, que "Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la Ley.

"La Comisión" establecida por la ya vista Resolución de la Junta Monetaria es en verdad un gravamen tributario, y dentro del género tributo, corresponde a la especie tasa; es una tasa creada por un órgano estatal distinto del Congreso. Por lo expuesto, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, se suspenden, por la calidad de inconstitucionalidad, los efectos del apartado r) añadido en el Art. 1 por el artículo inicial de la regulación No. 230-85 dictada por la Junta Monetaria el 28 de febrero de 1985 y publicada el 6 de marzo en el No. 138 del Registro Oficial.

El fallo deja en claro que los tributos deben ser creados por el órgano competente que tiene la facultad y posee la potestad tributaria para crear, establecer, modificar o derogar tributos, y qué por tales consideraciones es inconstitucional cualquier gravamen establecido fuera de los límites de constitucionalidad señalados y normados por la Constitución.

2.13. Principio de legalidad posición de la Corte Suprema

Ilegalidad de Ordenanza Tributaria⁵⁵

⁵⁴ STCE. Gaceta Judicial. Año XCIV. Serie XVI. No. 1., de 29 de julio de 1993: gravamen creado por la junta monetaria.

⁵⁵ STFE. Gaceta Judicial. Año CIV. Serie XVII. No. 13., de 21 de enero de 2003: ilegalidad ordenanza tributaria.

La acción propuesta es la de ilegalidad de la Ordenanza que regula el impuesto de patente municipal por contrariar el Art. 4 del Código Tributario, norma que estatuye los elementos esenciales de los tributos, entre ellos el objeto imponible, ha de obrar de ley.

El tribunal asevera que los tributos deben crearse mediante ley y no por ordenanza como pretende el Municipio; que la sentencia impugnada carece de motivación y que no considera que el asunto discutido es de puro derecho; que al expedirse la Ordenanza publicada el 4 de julio de 1990 no se cumplieron los requisitos previstos en los citados artículos de la Ley de Régimen Municipal en razón de lo cual la misma es nula en conformidad al Art. 132 numeral 2 del Código Tributario.

Al propósito se argumenta que mediante ordenanza, no por ley según corresponde, se ha definido el objeto del Impuesto de Patentes Municipales.

El numeral 2 del Art. 234 del Código Tributario prevé que entre otras, se podrá proponer la acción de impugnación contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general dictadas en materia tributaria y literalmente dice que el Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer.

La acción propuesta es de ilegalidad de la Ordenanza por contravenir el principio que gobierna la materia contenido en el Art. 4 del Código Tributario, norma que estatuye que los elementos esenciales de los tributos, entre ellos el objeto imponible, han de obrar de ley. La Constitución de 1978 vigente a la época en el Art. 53 regulaba el principio de legalidad, más se refiere exclusivamente a la creación de los tributos.

La Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, acepta los recursos interpuestos y con efectos generales anula la Ordenanza para la Determinación, Administración, Control y Recaudación del Impuesto de Patentes Municipales en el Cantón Santo Domingo de Los Colorados

2.6 Infracciones al principio de legalidad en la regulación del ICE en materia de Telecomunicaciones

En el caso de Ecuador, podemos ver que el tratamiento del impuesto a los Consumos Especiales en telecomunicaciones es contrario a las características generales que abarca la permanencia y reconocimiento del principio de legalidad dentro de

nuestro ordenamiento jurídico, de esta manera tal como se lo concibió al impuesto mencionado infringía al principio constitucional.

Como vimos en los aspectos generales y concepto del principio de legalidad, este principio reúne ciertas características primordiales las que nos llevan a concluir que es un precepto que busca que todas las actuaciones tanto de gobernantes como de gobernados se encuentren acordes a un ordenamiento jurídico preestablecido, como frente a esa discrecionalidad que por el poder de imperio el Estado podría incurrir.

El ICE a las telecomunicaciones como estuvo concebido por nuestra legislación infringió el principio constitucional de legalidad al momento que el legislador creó el mismo incurrió en una serie de infracciones que trajo como consecuencia que dicho impuesto no se enmarque dentro del ordenamiento jurídico y atente contra las principales características del principio de legalidad.

El principio de legalidad implica que la ley debe ser creada por autoridad competente, en el caso del ICE en telecomunicaciones la autoridad que crea el impuesto es la función legislativa representada por el Congreso, como lo establece el artículo 130 num. 6 de la Constitución Política como atribución exclusiva de esta función la posibilidad de establecer, suprimir, o eximir impuestos, se cumple con la creación del impuesto por órgano competente, pero el establecer o crear un impuesto abarca mucho más que solo mencionarlo como sucedió en el caso planteado, el legislador debió establecer los parámetros mínimos del impuesto como sus elementos esenciales, al no ocurrir esto en el ICE a las telecomunicaciones, se infringió directamente contra este principio de legalidad ya que la facultad potestativa es exclusiva de la función legislativa, el Ejecutivo solo tiene las competencias para complementar a la ley para que la misma sea de mejor aplicación, pero no tiene facultad para crear el impuesto, como sucedió al ser el reglamento quien establece los otros elementos del hecho generador del impuesto, la base imponible y el sujeto pasivo del mismo, ratificamos que esto debía ser parte de la ley y no de un reglamento, tal como sucedió por la simple razón de privación de competencias resguardado por el principio de legalidad.

Otro aspecto importante del principio de legalidad es que tanto reglamentos como resoluciones no pueden alterar los aspectos estructurales de los tributos sin ir más allá del espíritu de ley, en el caso del ICE en el servicio telecomunicaciones atenta directamente contra este aspecto del principio de legalidad, ya que como nos hemos referido a lo largo de este trabajo de investigación la ley, instrumento idóneo para establecer todos los elementos esenciales mínimos del impuesto no lo estableció sino que fue el reglamento sin ningún tipo de remisión por parte de la ley que trató en un apuro de arreglar las cosas meterse a subsanar lo que la ley no había tratado, por lo tanto infringe el principio de legalidad, no existe capacidad de delegación para que el Ejecutivo reglamente sin que la ley haya tratado los preceptos mínimos del impuesto.

2.7 Competencia del Presidente de la República

En materia tributaria el Poder Ejecutivo, que es ejercido por el Presidente de la República, según la Constitución y las normas tributarias vigentes tiene ciertas competencias privativas en la materia, como son las siguientes:

2.7.1 “Solamente el Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos, es una iniciativa privativa del Presidente”⁵⁶.

2.7.2 “El Presidente de la República podrá enviar al Congreso Nacional proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica”⁵⁷.

2.7.3 “El Presidente de la República tiene el deber y atribución de dictar y expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenir ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración”⁵⁸.

2.7.4 “Declarado el estado de emergencia, por parte del Presidente de la República dentro de las atribuciones que puede asumir, se encuentra la facultad de poder declarar la recaudación anticipada de impuestos y contribuciones”⁵⁹.

⁵⁶ *Constitución Política...*, op. cit., art. 147

⁵⁷ *Ibidem.*, art. 155

⁵⁸ *Ibidem.*, art. 171 num. 5

⁵⁹ *Ibidem.*, art. 180 y 181 num. 1

2.7.5 “El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana”⁶⁰.

2.7.6 “Dirigir la política fiscal”⁶¹.

2.7.7 “Sólo al Presidente de la República le corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias”⁶².

2.7.8 “Al Presidente de la República le corresponde la dirección de la administración tributaria, en el ámbito nacional, quien la ejerce a través del Ministerio de Finanzas, de la Dirección Nacional de Avalúos y Catastros, de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, del Servicio de Rentas Internas y de los otros organismos que la ley establezca”⁶³.

Las normas son claras en cuanto a la competencia del Poder Ejecutivo, con respecto al ámbito tributario. Se puede decir que el Presidente de la República cumple una función colaboradora, administradora y de complementariedad en cuanto a la materia tributaria se refiere. En ningún momento y aún peor en situaciones críticas como son el estado de emergencia o el envío de proyecto de carácter de urgencia, el ejecutivo no podrá crear normas de carácter tributario. Esta facultad siempre estará en manos del Poder Legislativo, por lo que es inaudito pensar que un reglamento cree y establezca tributos, este servirá solo de complementariedad a fin de que sea mucho más fácil y entendible para el contribuyente la aplicación de las normas tributarias. Y esa facultad de dictar reglamentos para la aplicación de normas tributarias es una potestad privativa única y exclusiva para el Presidente de la República, al igual que la iniciativa de presentar proyecto de ley que tengan por objeto crear, suprimir o modificar impuestos.

Es un claro ejemplo de la división de poderes y control entre el Legislativo y el Ejecutivo, donde cada uno tiene su lugar de acción en cuanto a materia tributaria se refiere y no puede inferir el uno al otro con sus actuaciones, lo que se busca a través de la norma constitucional es que se complementen y pueda el Ejecutivo en función de su

⁶⁰ *Ibíd.*, art. 257

⁶¹ *Ibíd.*, art. 260

⁶² *Código Tributario...*, op. cit., art. 7

⁶³ *Ibíd.*, art. 64

carácter de administrado del Estado dirigir una política fiscal, pero nunca crear o establecer tributos.

2.8 Competencia del Servicio de Rentas Internas

El sujeto activo de la relación tributaria como lo vimos anteriormente es el ente acreedor del tributo, este concepto comprende al Estado o Fisco. La gestión tributaria de cada sujeto activo se realiza a través de la correspondiente administración tributaria, es decir de los órganos y organismos creados por ley que ejercen las facultades propias de esta gestión.

Para el caso que nos interesa del ICE a la telecomunicaciones, es un impuesto que se encuentra sujeto a la administración tributaria central, misma que corresponde al Presidente de la República quien la ejerce a través del Servicio de Rentas Internas.

A la administración tributaria a fin de poder cumplir con sus objetivos y concretar su acción, se le ha asignado las facultades reglamentaria, determinadora, resolutive, sancionadora y recaudadora⁶⁴.

La facultad reglamentaria implica la posibilidad de dictar reglamentos a fin de que la ley pueda ser aplicada, los mismos que según la Constitución deben ser expedidos por el Presidente de la República. En materia tributaria los reglamentos son de dos clases, primero los *reglamentos en estricto sentido jurídico*, este tipo de reglamento regula las relaciones tributarias entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, y como segunda clase tenemos los *reglamentos meramente administrativos*, que son los que regulan el funcionamiento interno de la entidad acreedora del tributo.

“Tenemos la facultad determinadora, que está definida como el conjunto de actos reglados, provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración que ayudan a establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía de un tributo”⁶⁵. Al ser un acto o conjunto de actos reglados, significa que la determinación no es una facultad discrecional de la administración. La determinación

⁶⁴ Ibídem., art. 67

⁶⁵ Ibídem., arts. 68 y 87

tiene cuatro finalidades muy concretas que son las de establecer la existencia del hecho generador, la base imponible, la cuantía del tributo y el sujeto pasivo de la obligación.

La determinación tributaria no siempre va a desembocar en la declaratoria de la existencia de una obligación. Muchas veces, cuando la base imponible sea inferior a la que establece la ley como mínima, se llegará necesariamente a la conclusión de que no existe dicha obligación tributaria, esto puede ocurrir por ejemplo con el impuesto a la renta.

Por la facultad resolutoria, las autoridades administrativas según lo determine la ley, están obligadas a expedir resoluciones motivadas, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso, que en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración tributaria⁶⁶. Implica la obligación de que las autoridades tributarias no guarden silencio frente a las acciones de los contribuyentes o responsables.

La resolución emitida por la autoridad tributaria es un acto jurídico el que contiene una decisión de la administración, en el que acepta o niega la petición reclamo, recurso de revisión o consulta presentada. Toda resolución debe ser motivada y ser expedida tomando en cuenta los principios fundamentales de la relación tributaria, como es el principio de legalidad.

Facultad sancionadora, en la resolución que expida la autoridad administrativa pueden también imponerse sanciones a las infracciones tributarias previstas por la ley⁶⁷. Infracción tributaria es toda “acción u omisión que implique la violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas, sancionada con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.”⁶⁸

Por último tenemos la facultad recaudadora, que es la “actividad de solicitar y obligar de acuerdo a la ley con las acciones coactivas y coercitivas al pago de los impuestos adeudados por parte del sujeto pasivo al sujeto activo para que el Estado pueda obtener los recursos económicos necesarios para cumplir con sus fines. La

⁶⁶ *Ibíd.*, art. 69

⁶⁷ *Ibíd.*, art. 70

⁶⁸ *Ibíd.*, art. 314

recaudación de los tributos, intereses y multas tienen que realizarse en la forma o mediante los sistemas establecidos en las leyes y reglamentos”⁶⁹.

Estas son las facultades generales de la administración tributaria, pero como lo mencione anteriormente para el caso en concreto que nos interesa respecto del ICE a las telecomunicaciones, la institución u organismo que administra este impuesto es el Servicio de Rentas Internas, por delegación del Presidente de la República.

El Servicio de Rentas Internas es una entidad técnica autónoma creada por ley, a partir del año 1998, que reemplazó a la Dirección General de Rentas, el SRI “es una entidad de derecho público, con personería jurídica, que tiene patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y su sede principal estará en la ciudad de Quito, su gestión estará sujeta a las disposiciones de la ley de su creación, al Código Tributario, a la Ley de Régimen Tributario Interno y a las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo”⁷⁰.

Tiene entre otras las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones:

- a) Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República, quien la hará conocer anualmente a través del Ministerio de Finanzas y Crédito Público.
- b) Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por la Ley a otra autoridad.
- c) Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria.
- d) Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos, y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley.
- e) Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro.
- f) Imponer sanciones de conformidad con la Ley.

⁶⁹ *Ibíd.*, art. 71

⁷⁰ *Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas*, que consta en el Registro Oficial número 206 de diciembre de 1997, art. 1

- g) Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional.
- h) Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial previa autorización del Directorio y con sujeción a la Ley.
- i) Solicitar a los contribuyentes o a quien represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley.
- j) Celebrar convenios con las entidades del sistema financiero nacional para la recaudación de los tributos que administra.
- k) Es facultad del Director del SRI expedir instructivos de carácter administrativo que sean necesarios para la adecuada gestión de la institución.
- l) Y, las demás que le asignen las leyes.

CAPÍTULO III

PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

3.1. Concepto del principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley nace exclusivamente como una protección o resultado al derecho de propiedad como a la libertad del ser humano y bajo este concepto estos derechos que pueden prestarse a vulneración del poder público se

encuentren protegidos con una estructura más rígida, como lo dice el tratadista SIMON ACOSTA; “La reserva de ley sólo es imaginable en el contexto del Estado constitucional que reconoce como principios básicos el derecho a la propiedad y el derecho a la 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 consideren fundamentales”⁷¹. La ley entendida como la máxima expresión de la voluntad general, único instrumento capaz de regular y restringir esos derechos que se consideran fundamentales.

El significado fundamental de la reserva de ley es la necesidad intrínseca de que una materia, en nuestro caso la tributaria, tiene que regularse obligatoriamente por ley y no por otra norma de menor jerarquía como es un reglamento.

“Según Alberto Xavier, a partir del siglo XI estaba ya definitivamente enraizada en los pueblos europeos la idea de que los tributos no podrían ser cobrados sin que hubiesen sido creados por ley”⁷².

En la actualidad como ya lo mencione la función primordial del principio de reserva de ley es ser una institución que garantiza tanto el derecho de propiedad así como el derecho a la libertad individual; mediante un sistema de “reserva” que trae como consecuencia un sistema tributario justo. Derecho de propiedad que solo puede ser vulnerado o menoscabado por la propia decisión de los administrados frente al poder estatal⁷³. Así lo ha entendido el Tribunal Español:

Como ocurre con otras de las reservas de ley presentes en la Constitución, el sentido de la aquí establecida no es otro que el de asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes... esta garantía de la autodisposición de la comunidad

⁷¹ Cfr. D. JARACH: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ediciones Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1996, pp. 313-316.

⁷² S. ACOSTA Y E. GONZÁLEZ.: *El principio de legalidad o reserva de ley tributaria*, Universidad Autónoma de Sinaloa, México, 1993, pp. 151.

⁷³ *Ibidem.*, p. 156

sobre sí misma, que en la ley estatal se cifra (artículo 133.1), es también, en nuestro Estado constitucional democrático, una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor, de la unidad misma del ordenamiento ⁷⁴.

En esa sociedad concebida como libre solo la comunidad puede auto imponerse las normas que configuren tributos, y de esa manera a través de sus representantes se autodefina la cantidad con que cada uno de sus miembros ha de contribuir con los gastos que procuren ser invertidos en beneficios futuros para dicha colectividad.

Dentro de la esfera del derecho, el antedicho principio actúa, como en su momento lo describiera GIANNINI, a modo de *norma sobre la normación*, motivo por el cual debe, para poder desplegar así toda su eficacia, hallarse recogido en el mismo texto constitucional ⁷⁵.

Y como último punto tenemos que la operatividad del principio pende tanto de la efectiva separación de poderes como de que exista una instancia jurisdiccional capaz de juzgar acerca de la adecuación del legislativo al mandato constitucional. Función que cumple en el Ecuador el Tribunal Constitucional.

3.2. Alcance del principio de reserva de ley

El principio de reserva de ley en si tiene varios alcances, el primero y el que considero primordial es el hecho de que ciertas materias por la importancia de las mismas frente a la comunidad se encuentren reservadas a que solo mediante ley se pueda normar las mismas, ya que de otra manera sería mucho mas fácil la violación de los derechos de esos ciudadanos.

⁷⁴ Ibidem., p. 156. STC17-11-1987, FJ núm. 4, BOE 4. III

⁷⁵ O. CASÁS Y V. UCKMAR.: *Principios comunes del derecho tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2002 p. 135

Como lo ha señalado PÉREZ ROYO, “la reserva de ley es un instituto de carácter constitucional, que constituye el eje de las relaciones entre el ejecutivo y el legislativo en lo referente a la producción de normas. Este principio presupone la separación de poderes, y excluye que la regulación de ciertas materias se realice por cauces distintos a ley”⁷⁶.

La reserva de ley constituye un límite no sólo para el poder ejecutivo sino también para el propio poder legislativo. Que debe utilizar este como una facultad o potestad para la creación de la norma tributaria, pero que también tiene un doble sentido ya que de ella se desprende una atribución que debe ser ejercida obligatoriamente⁷⁷.

En tal medida, un primer asunto que debe quedar claro para estudiar el instituto que nos ocupa es que la reserva de ley constituye un mandato que la Constitución (CP) y sólo la Constitución impone al Congreso de la República para que regule suficientemente determinados ámbitos del ordenamiento jurídico.

El Constituyente ha considerado que dada la trascendencia que tienen determinados sectores para los ciudadanos resulta imprescindible que una predeterminación mínima de los mismos se efectúa inexorablemente por una norma con rango de ley.

De este modo, la reserva de ley implica que las materias cubiertas por el mismo no puedan ser delegadas incondicionalmente al Poder Ejecutivo para que este las regule directamente a través de un reglamento, sino que deben ser suficientemente protegidas en un plano constitucional a efecto de garantizar que la adopción real de la decisión corresponda al órgano legislativo”⁷⁸.

En tal virtud según GAMBÁ, la reserva de ley tiene los siguientes alcances:

⁷⁶ F. PÉREZ ROYO: *Fundamentos y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria*, Editorial Tecnos, Madrid, 1997 citado por M. QUERALT.: *Curso de derecho financiero y.....*, op. cit., p. 126.

⁷⁷ Ibidem., p.126.

⁷⁸ Cfr. C. GAMBÁ Y P. DE BARROS.: *Tratado de derecho tributario*. Editorial Palestra, Lima, 2003, p. 204.

- a) Implica una obligación de carácter positivo dirigida al titular de la potestad legislativa para que regule las materias cubiertas por el principio, con un contenido material (densidad normativa) suficiente que permita controlar adecuadamente las decisiones-actuaciones administrativas emitidas en base a la norma habilitante.
- b) Importa una obligación de tipo negativo mediante la cual se limita al órgano legislativo a remitir a la potestad reglamentaria de la Administración Pública tales materias sin que previamente haya fijado los parámetros adecuados de la decisión. De este modo, ejerce una finalidad limitadora del ejercicio de la potestad reglamentaria.
- c) Constituye una garantía de los ciudadanos para que no se le exija aquellos tributos que no han sido establecidos suficientemente por una norma con el rango exigido por el texto constitucional.

Tanto los jueces como tribunales tendrán la tarea básica que consiste en establecer si se cumple o no con estas exigencias de predeterminación mínima que impone el texto constitucional como candado a fin de que se respete el principio consagrado, un control exhaustivo que deben realizar con el propósito de verificar si las normas expedidas por el legislador se adecuan al texto constitucional.

Establecer por ley un tributo no implica sólo el acto de su creación legislativa, sino además, que la regulación incluya por lo menos como estructura mínima sus elementos esenciales.

La mayoría de autores coinciden en que toda norma que cree un impuesto debe contener claramente todos los elementos esenciales del mismo, a saber: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho gravable, base imponible y tarifa. El principio de reserva de ley implica que los tributos contengan de manera completa, clara y directa todos los elementos de la obligación tributaria.

3.3. Reserva de ley y el principio de legalidad, similitudes y diferencias.

La reserva de ley ha sido un concepto que ha venido siendo tratado con relación al principio de legalidad, siendo estas dos instituciones analizadas y desarrolladas por diferentes autores que a lo largo de la historia han tratado unos enmarcar sus diferencias entre ambos conceptos y otros tratarlos como conceptos similares. Es por ello que es necesario para el desarrollo de este trabajo de investigación que tracemos las diferencias puntuales entre los dos conceptos.

Los dos conceptos se han desarrollado como instituciones que fueron resultado de los grandes abusos del poder público frente al pueblo, por lo que han tenido sus raíces en el Estado de Derecho, donde las normas están por encima de los hombres. Tiene como fin precautelar y respetar los derechos constitucionales de los ciudadanos basándose en la obligatoriedad de que toda decisión que provenga de la administración pública se encuentre limitada por estos dos principios. Por esta simple razón hay quienes han considerado que ambos conceptos son similares o dicho de otra manera que ambos conceptos son sinónimos, posición con la que discrepamos totalmente.

El principio de legalidad está entendido como una institución que se vale de todo un ordenamiento jurídico a fin de conservar en el mismo una armonía entre las diferentes normas que forman parte del mismo, busca que todas las actuaciones del poder público se encuentren legitimadas en su poder de acción bajo las facultades o potestades otorgadas por ese marco jurídico a dicha administración, es un concepto que va mas allá del simple hecho de precautelar que ciertas materias se encuentren normadas y reguladas por la ley. Se podría decir que el principio de legalidad abarca intrínsecamente al principio de reserva de ley, que ambos conceptos no se contraponen el uno con el otro sino más bien se complementan. Así, el principio de legalidad tiene una finalidad distinta que la de solo imponer al legislador un mandato para que regule determinadas materias como si es el fin que persigue el principio de reserva de ley. El principio de legalidad busca someter a todo ese aparataje estatal, actuaciones administrativas, a la ley y al derecho tanto en sus actos singulares como en sus actos normativos. “El principio de legalidad debe ser hoy diferenciado netamente del

principio de reserva de ley, este último principio expresa esa necesidad de que sea precisamente la ley la que regule determinados aspectos del tributo, en cambio el principio de legalidad establece las relaciones entre la norma general o el ordenamiento jurídico y el acto singular o acto administrativo, entre norma y administración”⁷⁹.

Por otro lado tenemos que el principio de legalidad es el resultado directo del Estado de derecho en él se refleja como todas las actuaciones de los gobernantes deben ir en un marco de legalidad, respetando a las normas de la estructura jurídica, mientras que la reserva de ley que si bien es también un principio enmarcado en el Estado de derecho, es una parcela dentro del universo del ordenamiento jurídico que por mandato constitucional la reconoce a fin de que en ciertas materias solamente pueda actuar la ley formal material⁸⁰.

La potestad tributaria es un concepto que ya lo hemos venido tratando, que no es más que la facultad exclusiva que tiene el Estado en calidad de su potestad de imperium de crear, modificar y establecer tributos, es una característica propia del principio de legalidad, mientras que la reserva de ley actúa a modo de norma sobre la normación concepto desarrollado por el profesor GIANINNI.

Es decir el principio de legalidad exige la conformidad de las actuaciones administrativas al ordenamiento jurídico, impidiendo que éstas contravengan el marco trazado por la ley, pero no solo por la ley sino por todo el Derecho en su conjunto⁸¹. Por lo tanto las decisiones administrativas siempre deben estar sometidas al ordenamiento jurídico. Mientras que el principio de reserva de ley establece esa relación entre la ley y las demás normas jurídicas que no son leyes en estricto sentido.

“El principio de legalidad y el de reserva de ley son la piedra angular que condiciona la producción normativa en materia tributaria; su inobservancia podría

⁷⁹ Cfr. S. ACOSTA Y E. GONZÁLEZ.: *El principio de legalidad o reserva.....*, op. cit., p.148.

⁸⁰ Cfr. J.O.CASÁS: *Estudios de derecho constitucional tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994, pp. 111-113.

⁸¹ C. GAMBA Y P. DE BARROS.: *Tratado de derecho.....*, op. cit., p. 213.

ocasionar la declaración de inconstitucionalidad o inexecutable de la disposición violatoria”⁸².

Por último, para sentar una diferencia importante resaltada por el Tribunal Constitucional español de ambos principios tenemos que: “El principio de legalidad en materia tributaria responde en su esencia a la vieja idea de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes públicos sean previamente consentidos por sus representantes. En el Estado social y democrático de derecho la reserva de ley cumple sin duda otras finalidades, pero la última continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a sus ciudadanos, cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes”⁸³.

3.4 Reserva de ley absoluta y reserva de ley relativa

Es necesario recordar como se lo ha venido mencionando que la reserva de ley, es un concepto vinculado a la necesidad normativa que las disposiciones de carácter impositivas como son los impuestos se encuentren creados por ley, este no es solo un mandato de carácter legal sino es una obligación de carácter constitucional. Pero que abarca la necesidad que las normas tributarias se creen mediante ley, cuál es el alcance de las mismas y qué elementos de esa disposición deben naturalmente estar establecidos en una ley, para que efectivamente la misma se haya establecido y que no simplemente se encuentre establecida de forma general pero sin los elementos esenciales que configuran el impuesto, como lo dice el maestro QUERALT “una ley que pretendiera limitarse a establecer un tributo, sin fijar sus señas de identidad sujetos pasivos, hecho imponible, elementos mínimos de cuantificación, no habría establecido siquiera dicho tributo, sino una entelequia”⁸⁴.

⁸² C. MONTAÑO: “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina”, en *Tópicos Fiscales Contemporáneos*, op. cit., p. 216.

⁸³ STC 185/1995 FJ5: contenido del principio de reserva de ley.

⁸⁴ M. QUERALT.: *Curso de derecho financiero y.....*, op. cit., p.128.

Otros autores que determinan que por establecimiento de un tributo ha de entenderse la determinación de aquellos elementos que afectan a la identidad y a la entidad el *an* y el *quantum* de la prestación⁸⁵.

El crear o establecer un tributo, en definitiva supone cuando menos que los elementos esenciales que componen el mismo formen parte de su estructura y se encuentren claramente definidos o en tal caso exista los parámetros mínimos para su futura definición, con complementariedad en otro instrumento jurídico de menor jerarquía.

Las ideas desarrolladas líneas arriba aún no resuelven la cuestión relativa a qué elementos del tributo deben venir establecidos directamente y necesariamente por una norma de rango de ley.

Cabe plantearse la cuestión respecto a si en materia tributaria nuestra normativa constitucional ha consagrado la reserva de ley de forma absoluta o relativa. Esta incógnita nos lleva a analizar el artículo 257 de la Constitución Política que establece la reserva de ley en el ámbito constitucional refiriéndose únicamente a la creación, modificación, o extinción de los tributos. Es decir, la voluntad expresa del constituyente no ha sido que toda la materia tributaria venga predeterminada por ley, ni que todos los elementos del tributo cumplan tal exigencia lo cual, sería evidentemente poner trabas al desarrollo normal de la materia y evitar el dinamismo de la misma. Por lo que en base a este análisis se define que la reserva de ley es imprescindible sólo para aquellas materias a las que se ha referido expresamente el texto constitucional (creación, modificación, o derogación de los tributos). Se trataría, pues, de una reserva de ley relativa.

Pero si bien la conclusión señalada líneas arriba acerca de la relatividad de la reserva puede ser correcta, pues no resulta razonable ni tampoco posible que deba exigirse al legislador que regule toda la materia tributaria mediante ley, teniendo en cuenta las abundantes cuestiones técnicas que ella contiene. Tampoco resultaría conveniente, pues cada modificación normativa requeriría del complicado

⁸⁵ R. FALCON Y TELLA: *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, Ediciones La Ley, Madrid, 1991, p.210.

procedimiento legislativo, pudiendo incluso constituir un freno para la lucha contra la evasión y el fraude fiscal”⁸⁶.

Hubiese sido más apropiado que la Constitución sea un poco más explícita en cuanto a la formación, creación del tributo en relación a sus elementos esenciales, por lo que debemos recurrir tanto a la doctrina como a la jurisprudencia para llegar a establecer que efectivamente se puede interpretar en base al espíritu de la norma constitucional antes citada.

Para considerar que una norma ha establecido, modificado o derogado un tributo, ésta debe establecer por un lado los elementos que permiten identificar a la prestación tributaria, tales como, el hecho imponible o hecho generador cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, y los sujetos pasivos que son los obligados tributarios que deben satisfacer el pago, y por otro lado estarían los elementos cuantificadores de la prestación tributaria, es decir aquellos elementos que sirven como instrumento para fijar el importe del tributo, dentro de estos encontramos a la base imponible, la tasa y el impuesto resultante.

Por lo que es imprescindible que la ley determine qué categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo; así como cuánto van a pagar⁸⁷.

Esto quiere decir que necesariamente debe estar establecido mediante ley el hecho imponible, el sujeto pasivo, sujeto activo, la base imponible y el tipo.

En consecuencia, el legislador no puede realizar una remisión en blanco a la Administración para que ella realice una determinación del tributo a su arbitrio, sino que debe formular el mecanismo apropiado para que el reglamento sirva de un vehículo para que tampoco exista un estancamiento en la versatilidad de la norma, sino que este acorde con la realidad del momento económico, pero siempre sea la ley la que fije los parámetros suficientes que permitan controlar las decisiones administrativas que se adopten en la materia. La reserva de ley requiere que se fije por los menos parámetros

⁸⁶ Cfr. C. GAMBA.: *Tratado de derecho...*, op. cit., p. 221

⁸⁷ F. PÉREZ ROYO: *Fundamentos y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria.*, Editorial Tecnos, Madrid, 1997, p 233.

mínimos pero esenciales que controlen al poder estatal, pero que le permitan al mismo moverse con flexibilidad de acuerdo a las necesidades del momento.

Se admite “la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad”⁸⁸. Lo que quiere decir que la ley deberá indispensablemente fijar los parámetros mínimos de normatividad, en relación a los elementos esenciales del tributo, la ley debe tener el criterio suficiente a fin de impedir la discrecionalidad en la regulación de la norma por parte del Ejecutivo.

En relación a este tema lamentablemente tanto la Corte Suprema de Justicia, como el Tribunal Constitucional del Ecuador no se han pronunciado expresamente, ni han desarrollado conceptos en cuanto a la reserva de ley relativa o absoluta, por lo que he recurrido a la legislación española que ha desarrollado mucho más dicha institución a través de su órgano de justicia y control, como es el Tribunal Constitucional, refiriéndose específicamente a los elementos esenciales que deben estar presentes como parte del tributo, se ha dicho lo siguiente por el Tribunal Constitucional español,

[L]a reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción exigible a la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Pero la concreción requerida a la Ley es menor cuando se trata de regular otros elementos. Así, y con relación al tipo de gravamen, este Tribunal ha considerado que se trata de un elemento esencial en la definición del tributo cuya determinación corresponde necesariamente a la Ley⁸⁹.

Pero sin embargo de lo expresado por el Tribunal Constitucional español en cuanto a que la reserva de ley es máxima cuando se refiere al hecho generador y menor al resto de elementos esenciales, no se refiere a una discrecionalidad sobre los mismos, sino que la Ley bien podría hacer una remisión pero con parámetros mínimos a fin de que el reglamento sea quien desarrolle mas sobre el tributo. No cabe duda que tanto los

⁸⁸ Cfr. STCE 185/1995, de 14 de diciembre: reserva de ley.

⁸⁹ STCE 19/1987, FJ 7: reserva de ley en materia tributaria.

sujetos de la obligación tributaria como el tipo de gravamen o tarifa y la base imponible son elementos esenciales del tributo y como tal deben estar regulados por la Ley.

En razón de esto he recogido la siguiente jurisprudencia:

[L]a consideración del tipo de gravamen como elemento esencial del tributo reservado a la ley, se encuentra en el pronunciamiento siguiente del Tribunal Constitucional español, que resolvió el recurso de inconstitucionalidad presentado contra la Ley 24/1983, que permitió a los ayuntamientos establecer libremente un recargo sobre la cuota del IRPF. En esta ocasión el TCE consideró “contraria a la reserva de Ley en materia tributaria la remisión en blanco que la Ley impugnada (arts. 8.1 y 9.1) hace a los acuerdos de los Ayuntamientos, en lo referente a la fijación del tipo de gravamen a aplicar”; pues señala que “no cabe duda de que, en el recargo o ingreso tributario de que se trata, son elementos esenciales el tipo o porcentaje aplicable y la base sobre la que haya de aplicarse, de los que habrá de resultar en cada caso la carga tributaria adicional que se establezca sobre cada contribuyente⁹⁰.”

De este análisis del Tribunal Constitucional español, y por lecturas realizadas a fallos del mismo órgano de justicia, se puede dilucidar que en definitiva, la determinación en la ley de un límite máximo de la prestación de carácter público el tipo de gravamen o la tarifa del impuesto, o de los criterios para fijarla, es absolutamente necesaria para respetar el principio de reserva de ley, no se puede realizar una remisión en blanco por parte de la Ley.

Otro fallo del mismo tribunal se refiere a la base imponible, como elemento esencial del tributo:

[L]a consideración de la base imponibles también fue señalado como un elemento esencial en el siguiente fallo del TCE, mediante la cual se resolvió la cuestión de inconstitucionalidad respecto de la habilitación efectuada al gobierno por el artículo 355.5 del TRRL para la concreción de las correcciones monetarias a realizar sobre el valor inicial de los inmuebles que operaban en la base del anterior impuesto de plusvalías. En esta ocasión el TCE afirmó que “en cuanto elemento necesario para la determinación del importe de la cuota tributaria, la base imponible es un

⁹⁰ STCE 179/1985, de 19 de diciembre (FJ 3): tipo de gravamen como elemento esencial del tributo.

elemento esencial del tributo y en consecuencia, debe ser regulado por ley⁹¹.

El Tribunal Constitucional si bien es cierto no ha definido de manera absoluta y categórica los elementos esenciales del tributo, pero si ha reconocido en diferentes pronunciamiento como lo vimos en los citados, el carácter esencial del hecho generador, del tipo de gravamen o tarifa, de la base imponible y de los beneficios fiscales como elementos esenciales que configuran el nacimiento del tributo y la imposibilidad de remitirlos incondicionalmente (remisión en blanco) a la potestad reglamentaria del Ejecutivo, pero tampoco debemos llegar a extremos absolutos de pensar que todo debe estar en la ley tributaria ya que como lo dijimos anteriormente esta necesita de versatilidad y movilidad por lo que la ley si puede hacer una remisión para que el reglamento sea un instrumento adecuado de colaboración para que regule temas concernientes a tiempos de declaración, plazos, la hora de apertura de ventanillas, y otros temas que requieran complementariedad en cuanto a los elementos esenciales del tributo, pero siempre y cuando sea la ley la que de los parámetros necesarios mínimos y controlados de esa remisión.

3.5 Tratamiento de la reserva de ley en el Ecuador

La reserva de ley es una institución que ha sido normada por nuestra Carta Magna, la Constitución así como por otras leyes de menor jerarquía como es el Código Tributario.

A partir de ello analizaré los artículos pertinentes establecidos en la Constitución de la República del Ecuador que tienen por objeto restringir ciertos ámbitos del ordenamiento jurídico a que sean exclusivamente regulados mediante ley.

Pero antes de partir a este análisis es importante que recordemos qué entendemos por Ley; “la Ley es entendida como la declaración de la voluntad soberana,

⁹¹ STCE 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 7): base imponible como elemento esencial del tributo.

que manifestada en la forma prescrita por la Constitución, manda prohíbe o permite”⁹². Para GAYO⁹³ la ley es lo que el pueblo manda y establece, otro tratadista como MARCADÉ en su *Cours du Code Napoléon*, manifiesta que la ley es una regla establecida por autoridad que, de acuerdo con la Constitución Política, tiene el poder de mandar, prohibir o permitir en toda la extensión del Estado⁹⁴.

Son leyes las normas generalmente obligatorias de interés común. Por su alcance y por la materia que tratan las leyes se las clasifican en generales y especiales.

Leyes especiales son aquellos cuerpos normativos que regulan aspectos específicos de las relaciones sociales. La Ley de Régimen Tributario Interno es una Ley Especial, ya que regula exclusivamente las obligaciones tributarias del sujeto activo en relación con el sujeto pasivo, de los impuestos de la administración central.

Leyes generales son aquellas que regulan aspectos muy amplios del convivir social, como es el caso del Código Civil, que es un tipo de Ley que regula los variados aspectos de la vida privada de las personas naturales, entre las que cuentan las transmisión de bienes, el matrimonio, los contratos, las herencias, etc.

Según nuestra Constitución artículo 142, las Leyes podrán ser de dos clases, orgánicas y ordinarias. Serán leyes orgánicas aquellas que regulan la función Ejecutiva, Legislativa y Judicial, las del régimen seccional autónomo, las de los organismos del Estado, las relativas al régimen de partidas, al ejercicio de los derechos políticos, al sistema electoral, las que regulan los derechos fundamentales y las que la Constitución determine que se expidan con este carácter. Las demás serán leyes ordinarias.

Entendido el concepto de Ley, podemos pasar a analizar la reserva de ley en el ámbito de nuestra Constitución. De conformidad con el artículo 257 de la Constitución Política del Ecuador (CP) sólo mediante acto legislativo de órgano competente se pueden establecer, modificar o extinguir tributos. El principio de reserva de ley se complementa en el ámbito constitucional con lo previsto en el artículo 141 numeral 3,

⁹² *Código Civil ecuatoriano* Registro Oficial 104 del 20 de noviembre de 1970, art. 1.

⁹³ Citado por M. MONROY.: *Introducción al derecho*, Editorial Temis S.A., Santa Fe de Bogotá, 1998, p.125.

⁹⁴ *Ibidem.*, p.125.

al establecer que se requerirá de la expedición de una ley para las materias enumeradas y dentro de las mismas encontramos que se necesita irrestrictamente de una ley para crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los Gobiernos Seccionales Autónomos⁹⁵. De esto podría desprenderse que el ámbito material de la reserva está definido por una categoría jurídica específica, el tributo. Mismo que se clasifica en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Y es competencia privativa del “Congreso Nacional establecer, modificar o extinguir tributos mediante ley ordinaria, cuya formulación haya sido iniciativa del Presidente de la República”⁹⁶.

Tenemos también otros artículos en la Constitución que fortalecen el concepto de reserva de ley como son: los artículos 23, numeral 23; 30; 97 numeral 10; mismos que reconoce el derecho a la propiedad y la obligación de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, son instituciones compatibles que exigen la intervención del legislador en su regulación y en la ponderación de los valores en contraposición a través de una Ley.

A través de éstas normas lo que se busca es amparar y proteger el principio de reserva de ley, elevándolo a materia constitucional, a fin de precautelar las posibles actuaciones discrecionales de la administración en relación a la creación de tributos y al abuso de los gobernantes de turno. Es por ello que al elevarlo al principio de reserva de ley al ámbito constitucional él constituyente busca vigilar y restringir las actuaciones de la administración, a fin de que solo por vía legislativa y por intermedio de los representantes del pueblo se pueda establecer gravámenes para los ciudadanos. Guarda relación directa con un concepto tan importante como es la seguridad jurídica, donde el contribuyente sabe desde un principio las reglas de juego y por ende a qué atenerse en el desarrollo de sus actividades.

⁹⁵ *Constitución Política...*, art. 228 inciso segundo. Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de sus facultad, legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.

⁹⁶ *Constitución Política...*, op. cit. art. 147.

No me he querido referir a si atenta contra el principio de reserva de ley, la facultad consagrada por la Constitución en relación a la competencia de los Gobiernos Seccionales Autónomos a establecer, modificar o extinguir tasas o contribuciones especiales del artículo 228 inciso segundo de la Constitución Política, las que en todo caso estarán sujetas a las regulaciones prevista en la Ley, pero sin olvidar la facultad legislativa reconocida a este tipo de órganos, lo que no podría llevar a pensar que entra en contradicción con la reserva de ley, pero debemos entender en todo caso que un sin número de veces diferentes autores se han referido que las diferentes normas de la Constitución no se contradicen unas con otras pues ambas son exigencias constitucionales que deben subsistir equilibradamente, por lo tanto hay que interpretarlas a todas en su conjunto como el gran cuerpo normativo que la misma prescribe. Y además sería otro tema de análisis o de investigación que el planteado, analizar la incidencia de las competencias de los gobiernos seccionales frente al principio de reserva de ley, pero si resaltar lo que planteo anteriormente que en cualquier caso dichas tasas y contribuciones especiales se regularán de acuerdo a la Ley.

Un último tema que podría considerarse que tiene conflicto directo o muestra contradicciones con el principio de reserva de ley en nuestra Constitución, es lo referente a los proyectos de urgencia económica establecido en los artículos 155 y 156 de la Constitución nacional, mismos que facultan al Presidente de la República a enviar proyectos de ley calificados de urgencia económica y de los cuales el Congreso deberá pronunciarse en treinta días o entrarán en vigencia como decreto-ley precautelando el derecho del Congreso de modificarlos o derogarlos acorde con el tramite ordinario. De lo que se puede apreciar estos decretos de urgencia son normas con rango de ley que si en el evento de que el Congreso no se manifestare en el plazo establecido se convertirían en ley emitidas por el Poder Ejecutivo sobre materia económica y financiera, por lo que podrá entrar en vigencia una norma tributaria justificada en la necesidad de dictar medidas de carácter extraordinario en forma inmediata, atendiendo a una situación fáctica que sustente celeridad en el proceso y presión al Congreso Nacional de la República para su aprobación. Pero como lo dijimos y los debemos

resaltar como casos excepcionales que también podrían ser analizados en su momento si atentan o no contra el principio de reserva de ley, o es una clara excepción contemplada por la Constitución.

3.6 La reserva de ley en el Código Tributario. Postura de los Tribunales

La reserva de ley también es contemplada por el legislador en el ámbito del Código Tributario, con esto tenemos que la institución no es solo reconocida en un plano constitucional, sino que también se la quiere reforzar incluyéndola dentro de una norma con rango de Ley como es el Código en mención.

Se debe analizar el rol que cumple el hecho de que la norma del libro primero título primero referente a las disposiciones fundamentales del Código Tributario en el artículo 3 señale expresamente que sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. Parece que la intención del legislador no es otra que la de consagrar la propia reserva de ley, en una norma de carácter de ley especial en materia tributaria, a fin de que la función sea reforzar este concepto en el ámbito legal para que otras normas de carácter general o de menor rango tengan siempre en consideración este importantísimo principio en la normatividad en materia tributaria.

La reserva de ley es una institución constitucional de eso no podemos dudar, es decir su institucionalidad está reconocida en el mismo texto constitucional como lo vimos anteriormente, por lo que no cabe duda que el señalamiento del principio en una norma con rango de ley lo único que hace es mantener una concordancia jurídica con la norma mater de mayor jerarquía como es la Constitución. Es complementaria dicha disposición para precautelar sobre todo la relación con normas de menor jerarquía y con regulaciones de efectos generales, ya que de esta manera y dependiendo el caso concreto se podría invocar o iniciar una acción de ilegalidad contra otra norma de menor jerarquía que atente contra el principio aquí reconocido y estipulado.

Para autores como GAMBA “la reserva de ley es una institución netamente constitucional, es decir que su formulación sólo puede consagrarse en el mismo texto constitucional, añade el autor que una norma con rango de ley que reserva al legislador la regulación de determinados temas tal como sucede con el artículo 3 del código Tributario, que nos ocupa, dicha norma puede ser derogada expresa o tácitamente por una norma posterior del mismo rango”⁹⁷.

Posición con la que no coincido ya que considero que dicha norma lo único que hace es relucir y resaltar el principio y no solo eso sino que va mas allá, como lo veremos a continuación llega al punto de desarrollar el concepto de qué significa establecer un tributo al señalar en un artículo posterior los elementos esenciales que las leyes tributarias deben determinar para ser consideradas como tales, desarrollo importantísimo que para mi modo de ver debía ser la propia Constitución la que se refiera a los mismos, pero si no sucedió de esa manera qué mejor que una norma especial en el ámbito tributario como es el Código resalte y desarrolle sobre el tema, esto es lo que a mi modo de ver es una perfecta sincronización de un ordenamiento jurídico, que lo que busca es complementariedad entre los diferentes preceptos jurídicos, atendiendo a un principio fundamental que ya lo tratamos anteriormente como es el principio de legalidad.

El orden jerárquico de las normas dice con precisión Sáinz de Bujanda constituye a la vez, una exigencia constitucional del principio de legalidad y un resorte técnico ineludible del de seguridad. Es lógico que contemplemos la acción del principio de jerarquía normativa como mecanismo generador de seguridad, limitativo de la posible arbitrariedad de los órganos de Estado, en uno y otro ámbito⁹⁸.

La doctrina ha preferido señalar que lo que estas normas recogen no es específicamente la reserva de ley, sino otra institución complementaria de la misma pero con mayores limitaciones por ser reconocida en el ámbito legal y no constitucional como es la preferencia de ley.

⁹⁷ Cfr. C. GAMBA.: *Tratado de derecho...*, op. cit., p. 221

⁹⁸ Cfr. F.SAINZ DE BUJANDA.: *Hacienda y derecho*. Instituto de estudios políticos, Madrid, p. 311.

La reserva de ley convierte por mandato constitucional una parcela dentro del universo del ordenamiento jurídico que corresponde a que la creación, modificación y derogación de los tributos solo pueda realizarse mediante una norma con rango de ley, según el ordenamiento constitucional ecuatoriano, ley tributaria que debe ser emitida por acto legislativo del Congreso Nacional o tasas y contribuciones especiales por acto legislativo de los gobiernos seccionales. En cambio la preferencia de ley se deriva del hecho de que en el ordenamiento legislativo ya no en el constitucional, mediante preceptos con rango de ley ordinaria, se definan ciertas materias como privativas de la ley, con lo que queda abierta la posibilidad de que pueda ser suprimida por otra ley ordinaria posterior, cosa que no ocurre con la reserva de ley auténtica por ser de rango constitucional y por ende no está a la disponibilidad del legislador, por haber considerado de esa manera el constituyente⁹⁹.

La finalidad de esta preferencia de ley o consecución inmediata de la reserva de ley constitucional no es otra que la derivada del principio de jerarquía de las normas contemplada en el artículo 272 de la Constitución Política del Ecuador, de esta manera se evita que normas reglamentarias puedan regular materias restringidas por la preferencia de ley, sin que exista una previa deslegalización. Es una consecución o resultado del Estado de Derecho la Constitución debe ser interpretada por lo que establece como norma superior y el resto de normas de inferior jerarquía pretenderán complementarla y ser instrumentos de colaboración y de mayor abundamiento en su interpretación. Por lo tanto se deberá analizar e interpretar la reserva de ley desde la Constitución y no desde la legislación ordinaria.

Una revisión del artículo 3 del Código Tributario, nos lleva a decir que lo manda ésta es una copia exacta de lo que establecido por el artículo 257 de la Constitución (CP), en este caso lo único que ha hecho la norma es reiterar ese fiel convencimiento de que las normas tributarias deben respetar el principio de reserva de ley, acentúa el principio y lo complementa para dejar la opción de que en caso se llegue a vulnerar el

⁹⁹ Cfr. V. UCKMAR.: *Principios comunes del.....*, op. cit., p. 135

mismo se tenga otro tipo de acciones para que se respete el mismo que no solo sea la vía constitucional.

Pero este desarrollo de la institución de la reserva de ley en el plano del rango de una ley ordinaria, como preferencia de ley no se agota con el hecho de que en la ley se haya establecido de la misma manera que en la Constitución en cuanto a la reserva, sino que también desarrolla otras normas vinculadas directamente a este principio como es el caso del artículo 4 del mismo Código que nos ocupa, estableciendo 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 y recursos. En este caso pues la norma no ha hecho más que efectuar una labor de especificación de la reserva de ley en el ámbito tributario, estableciendo por un lado de manera expresa los elementos esenciales que deben formar parte en la creación de un tributo y por otro lado señalar que más deben abarcar las leyes tributarias.

Sobre este tema se ha referido la Comisión¹⁰⁰ para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma de la Ley General Tributaria española que planteó que las prestaciones tributarias habrán de establecer con arreglo a la Ley, la misma que en todo caso regulará lo siguiente:

- 1.1 La determinación del hecho imponible, del devengo, de los sujetos pasivos, de los responsables, de la base, del tipo de gravamen y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.
- 1.2 El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de exenciones, reducciones, deducciones y demás bonificaciones tributarias y beneficios fiscales.
- 1.3 La obligación de practicar retenciones, de efectuar repercusiones y de realizar pagos fraccionados o ingresos a cuenta de cualquier tributo.

Además, debe regularse, en todo caso por Ley:

¹⁰⁰ *Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma de la Ley General Tributaria Española.*
<http://athenea.upo.es>.

- 1.1 El establecimiento y modificación del régimen jurídico de las infracciones y sanciones en materia tributaria.
- 1.2 Los plazos de prescripción y caducidad y su modificación.
- 1.3 Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto a la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- 1.4 La concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias.
- 1.5 La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria.
- 1.6 Los actos y actuaciones susceptibles de reclamación en vía económico administrativa.

Nuestros tribunales y en específico el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la reserva de ley en nuestro ordenamiento jurídico reconociendo a la misma y señalando que es un principio que se debe tomar muy en cuenta en la formación de todo tributo, lo mismo ha sucedido con decisiones judiciales sobre este principio en otros países como lo veremos a continuación. Veamos un fallo del Tribunal Fiscal de la República del Perú que nos ilustra sobre la reserva de ley.

Impuesto a los Juegos “Pimbal”: Reserva de ley.

Hasta antes de la vigencia de la Ley N.º 26812 el artículo 50 de la Ley de Tributación Municipal establecía un tributo denominado a los Juegos. Este se aplicaba, entre otros a los denominados juegos pimball.

En su regulación el legislador parecía haber olvidado fijar la alícuota del tributo, así como también omitió establecer las pautas o directrices para su fijación. En tal sentido el Tribunal Fiscal se pronunció por la imposibilidad de exigir el referido tributo en atención a que según lo establecido en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993 y el inciso a) de la Norma IV del Tributo Preliminar del Código Tributario, solo por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo, la alícuota; el acreedor tributario, el deudor tributario y el agente de percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10 de dicho Código, relativo a los agentes de percepción o retención.

Que en consecuencia, en el período acotado no se podía determinar la cuantía del tributo ni exigir su pago.

Que recién con la promulgación de la Ley N.º 26812, el 19 de junio de 1997, se modifica el texto de los artículos 50 y 51 del Decreto Legislativo N.º 776 y se establece la tasa del Impuesto a los Juegos Pimball (...)¹⁰¹.

También veremos a continuación un resumen de un fallo de nuestro Tribunal Constitucional que ilustra al principio de reserva de ley y su reconocimiento.

Se solicita se declare la inconstitucionalidad de la Ley de Reforma Tributaria publicada en el Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo del 200, en lo referente al aumento del IVA que consta en dicho Registro Oficial.

El Presidente de la República, el 01 de marzo del 2001, envía al Congreso Nacional el proyecto de Ley de Reforma Tributaria calificado de urgente en materia económica, proponiendo entre otros aspectos aumentar el Impuesto al Valor Agregado – IVA del 12% al 15%. El Congreso Nacional por amplia mayoría niega totalmente dicha pretensión pero aprueba la Ley de Reforma Tributaria; Ley que es parcialmente vetada por el Ejecutivo y que en el numeral 8, expresamente solicita “En el literal a) del artículo 34 en el lugar de 12%, dígase 14%. Tomado en cuenta que el Congreso Nacional por mayoría negó totalmente la propuesta original de elevar dicho impuesto.

Con estos antecedentes el Tribunal Constitucional considera:

Que el Estado de Derecho es un régimen en el que el Derecho regula minuciosamente e imperativamente la vida y la actividad del Estado, la sistematización y el funcionamiento de sus órganos y de sus relaciones con los derechos de los individuos.

Que, el artículo 119 de la Constitución Política, garantiza el principio de limitación positiva de competencias, esto es, "Que las instituciones del Estado, sus organismos y dependencias y los funcionarios públicos no podrán ejercer otras atribuciones que las consignadas en la Constitución y la ley", sin cuya vigencia, no puede concebirse el Estado de Derecho.

Que el Presidente de la República tiene facultades colegisladoras reconocidas por la Constitución.

Que merece una consideración especial, mencionar que el Congreso Nacional había modificado el proyecto de ley dentro del plazo estipulado y que el Ejecutivo al vetar parcialmente trató de introducir inconstitucionalmente otro aumento del 12% al 14%. Si el proyecto aprobado por el Congreso ya no contemplaba disposición alguna sobre el aumento del IVA, mal podía el Presidente, al ejercer su derecho de veto, insistir en el aumento. El veto solo podía aplicarse a las normas

¹⁰¹ Resolución del Tribunal Fiscal de la República del Perú N.º 214-2-99, de fecha 17 de febrero de 1999 (publicada el 20 de abril de 1999).-

contempladas en el proyecto del Congreso que no varió el porcentaje anterior del IVA.

El Presidente tiene un derecho de iniciativa como colegislador para la creación, modificación o suspensión de tributos, se ejerce y se agota cuando el Presidente presenta al Congreso el respectivo proyecto de ley. Que en virtud del denominado Principio de Reserva de Ley sustentado en el artículo 257 de la Constitución Política, sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. Ahora bien, el órgano competente para realizar los actos legislativos en referencia, es el Congreso Nacional; por lo cual, desde que el Ejecutivo entró a conocer y proponer un texto alternativo sobre un aumento del IVA que había sido negado por el Congreso, actuó al margen del texto constitucional ya que el artículo 153 de la Constitución solo le permite formular objeciones a los textos aprobados por el Congreso y no respecto de aquellos que fueron negados expresamente, como ocurre en el caso el aumento del IVA al 15%, que fue la propuesta original contenida en el proyecto de Ley de Reforma Tributaria, excediendo de este modo el marco de actuación que constitucionalmente le está permitido en el proceso de formación de la ley. Se debe asimismo considerar que el artículo 141 ibídem, dice : "Se requerirá de la expedición de una ley para las siguientes materias: numeral 3 : Crear, modificar o suprimir tributos sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los organismos del régimen seccional autónomo.

Que, sin embargo, es la propia Constitución la que establece un caso de excepción a esta norma con los denominados proyectos de urgencia económica.

El Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de la Ley¹⁰².

Este fallo citado del Tribunal Constitucional, si bien es cierto que no hace un análisis muy minucioso del principio de reserva de ley, si deja en claro que existe ciertas materias que exclusivamente pueden ser reguladas mediante ley, y la facultad para crear las mismas la tiene el Congreso Nacional por medio un acto legislativo. Afirma también que el Ejecutivo tiene un campo delineado por la propia Constitución en referencia a la creación de la ley, y por tanto cualquier exceso en dichas atribuciones constituye una violación directa al marco de actuación que constitucionalmente le está permitido en el proceso de formación de la ley.

¹⁰² STCE nro.126 -2001, 018-2001-TC, 019-2001-TC y 023-2001: facultades del ejecutivo frente a la reserva de ley.

3.7 Infracciones al principio de reserva de ley en la regulación del ICE en materia de telecomunicaciones

De conformidad con el principio de reserva de ley y de preferencia de ley conceptos antes estudiados se analizará la concepción de cómo estuvo establecido el ICE a las telecomunicaciones para lo cual se tomara muy en cuenta lo siguiente: si en el impuesto en mención el legislador omitió consagrar uno o varios de los elementos esenciales que configuran todo tributo, si se puede o no identificar cuál es el hecho generador, la base imponible, la tarifa y los sujetos de la obligación tributaria.

El principio de reserva de ley en materia tributaria está consagrado en la Constitución en el artículo 257 que establece; solo mediante acto legislativo de autoridad competente se podrá establecer, modificar o extinguir tributos. Apartado que se repite en la ley ordinaria, específicamente en el Código Tributario.

Toda norma que cree un impuesto debe contener claramente todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo, a saber: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho gravable, base gravable y tarifa. El principio de reserva de ley conlleva que los tributos contengan de manera completa, clara y directa todos los elementos de la obligación tributaria. La norma debe contener todos los elementos esenciales para configurar en un momento dado el vínculo de que se trata. En tales condiciones se debe determinar la persona titular del derecho que puede demandar el cumplimiento de la obligación tributaria, la especificación de la persona que queda responsabilizada por el tributo, la caracterización de los hechos que generan la correspondiente obligación, la precisión de los elementos esenciales para determinar el valor del tributo¹⁰³.

El principio de reserva de ley exige no sólo la determinación de los elementos que integran la obligación tributaria sino también con claridad y precisión los elementos constitutivos del tributo, por razones de seguridad tributaria.

“La predeterminación de los elementos que configuran la obligación tributaria y el principio de representación popular tienen como objetivo primordial fortalecer la

¹⁰³ Cfr. STC C-084/95: contenido principio de reserva de ley. (Corte Constitucional de Colombia).

seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido”¹⁰⁴.

Bajo estos parámetros y con estos antecedentes procederé a analizar la disposición que regulaban el ICE a las telecomunicaciones.

El Impuesto a los Consumos Especiales ICE se encontraba ampliamente regulado en el título segundo de la Ley de Régimen Tributario Interno, Codificación 2004-026-, artículos 75 y siguientes, artículos derogados por la Asamblea Constituyente.

En términos generales se puede afirmar que dicho impuesto recaía sobre el consumo de cigarrillos, cervezas, bebidas gaseosas, alcohol, productos alcohólicos y bienes suntuarios de procedencia nacional o importada; además de otros bienes expresamente contemplados en el artículo 82 de la LRTI.

El artículo 78 de dicha norma, considera como **"hecho generador"** en el caso de consumos de bienes de producción nacional a la transferencia, a título oneroso o gratuito, efectuada por el fabricante y la prestación del servicio por parte de las empresas de telecomunicaciones y radioelectrónicas. En el caso del consumo de mercancías importadas, el hecho generador será su desaduanización.

3.7.1 El hecho generador y sus elementos esenciales

El hecho generador es la hipótesis que establece la norma y debe estar previsto en forma detallada y para ello son indispensables cuatro elementos que en base a ellos analizaremos la norma que nos ocupa, sobre el ICE a las telecomunicaciones.

3.7.1.1 Elemento material u objetivo: es la descripción material del hecho. En el caso del ICE al servicio de telecomunicaciones estaría descrito en la norma en el artículo 78 cuando establece “la prestación del servicio por parte de las empresas de telecomunicaciones y radioelectrónicas”.

¹⁰⁴ *Ibidem.*, p. 8.

3.7.1.2 Elemento personal: es la individualización del sujeto pasivo u obligado a cumplir el tributo. En la norma analizada no se encuentra especificado quien es el sujeto pasivo, ya que para el ICE solo se previó los sujetos pasivos para el caso de producción de bienes y de importación de bienes sujetos a este impuesto, la norma no señala con exactitud al sujeto pasivo de este impuesto.

3.7.1.3 Elemento espacial: se refiere al lugar y al tiempo en que nace la obligación tributaria. En este caso es la prestación del servicio de telecomunicaciones en el territorio ecuatoriano.

3.7.1.4 Elemento temporal: un ejercicio económico determinado. Según el reglamento este impuesto se liquida mensualmente. Otro defecto de la norma ya que debería estar incluido en la ley el ejercicio económico que se tiene que tener en cuenta para pagar el impuesto.

3.7.1.5 Monto del tributo: es el que resulte de la aplicación de la tarifa o porcentaje establecido en la ley a la base imponible del tributo. Puede ser fijo o variable dependiendo del tributo que se trata. El ICE a las telecomunicaciones es variable ya que a la base imponible se le debe aplicar un determinado porcentaje, dicha tarifa o porcentaje si se encontraba establecida en la ley que era el 15%, pero la ley incurre en otro gravísimo error al no establecer cuál será esa base imponible sobre la cual se debía calcular el importe del tributo.

3.7.2 El sujeto activo

El **sujeto activo** del ICE a las telecomunicaciones, esto es, el acreedor de la obligación tributaria es el Estado, según el artículo 79 de la LRTI. En consecuencia, es él quien tiene derecho a percibirlo y a exigir su pago.

3.7.3 El sujeto pasivo

En el artículo 80 de la LRTI se establece el **sujeto pasivo** del impuesto a los consumos especiales, que es la persona a quien puede atribuirse la realización del hecho imponible, es decir, el obligado a pagar el tributo, que según tal precepto son dos el

primero "las personas naturales y sociedades, fabricantes, de bienes gravados con este impuesto". Y los segundos "quienes realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto". En el caso bajo análisis, no se encuentra establecido el sujeto pasivo en la relación tributaria para el ICE a las telecomunicaciones y no se puede realizar una interpretación por analogía puesto que la ley solo establece el sujeto pasivo para el caso de fabricantes e importadores, que nada tiene que ver con empresas de telecomunicaciones que son las que prestan el servicio en mención.

3.7.4 Base imponible

En el artículo 76 de la LRTI se consagraba la **base gravable o base imponible** del impuesto ICE, que corresponde al valor sobre el cual se debe aplicar la tarifa para obtener el impuesto respectivo. Para efectos de la disposición en análisis, dicho valor no se encuentra claramente definido ya que la ley incurrió en el mismo defecto anterior solo normando para los casos de bienes y no para el tema de servicios, y sería descabellado pensar en tomar si porque si el valor total de la operación.

3.7.5 Tarifa

En el artículo 82 LRTI sí señala la **tarifa** del ICE a las telecomunicaciones (15%) que es el porcentaje aplicable a la base gravable.

Siendo así, la disposición analizada infringe el artículo 275 de la Constitución y consecuentemente los artículos 3 y 4 del Código Tributario, artículos que se complementan y que exigían que en el tributo se consagren todos los elementos esenciales del mismo, y la normativa vigente a esa época no regulaba todos los elementos esenciales para considerar que el impuesto estaba creado, sino que carecía de sus elementos principales, ni siquiera por analogía se podía considerar que el impuesto contenía los demás supuestos de la obligación tributaria, ya que los mismos no se encontraban claramente determinados en la Ley.

Por estas razones se puede argüir, como lo hago en este trabajo de investigación, que el legislador ha incurrido en una omisión legislativa atentando contra el principio de reserva de ley y de preferencia de ley, por no incluir en la norma analizada el sujeto pasivo, la base imponible del impuesto ICE a las telecomunicaciones, pues en ella únicamente se regulaba el hecho generador en partes (por las omisiones que analizamos anteriormente respecto del elemento personal, temporal, y el monto del tributo), el sujeto activo y la tarifa del impuesto. Sobran argumentos para demandar tanto la inconstitucionalidad como la ilegalidad del entonces vigente ICE a las telecomunicaciones.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Los principios constitucionales de reserva de ley y el principio de legalidad son dos principios normados y recogidos por nuestro ordenamiento jurídico tanto en un plano constitucional como legal. Si bien es cierto como lo vimos a lo largo de este trabajo de investigación autores los han considerado con conceptos similares, nos queda claro que si bien se complementan y el uno trae como consecuencia indispensable al otro, como sucede en el reconocimiento del principio de legalidad que podríamos sostener que engloba de una u otra forma el respeto y consideración del principio de reserva de ley. Pero bajo ningún parámetro podríamos sostener que son conceptos análogos, sino que la diferencia principal entre ambas instituciones radica en que el principio de reserva de ley, tiene como objeto principal o finalidad el que ciertas materias que se encuentran claramente descritas en la Constitución solamente y exclusivamente, sean normadas mediante una ley ordinaria o especial, y que no exista otra fórmula que no sea la ley para desarrollar estas materias en el ámbito legal. Por otro lado tenemos al principio de legalidad que en cambio tiene que ver más con una adecuada coordinación y respeto entre todo el aparataje de normas. Una concordancia jurídica entre leyes, reglamentos, decretos y resoluciones, para que tanto en el fondo como en la forma de producción y aplicación de esas normas se lleve un irrestricto control y respeto a los principios fundamentales y normas superiores respetando así y consolidando cada vez más al Estado de Derecho. Como similitud de los dos principios tenemos que son resultado de la lucha de los pueblos contra el poder público, mismo que actuaba de manera discrecional sin un respeto a los derechos de sus ciudadanos, por esta razón estos principios tomaron fuerza con el reconocimiento del Estado de Derecho, donde no gobiernan los hombres sino las leyes.

Ya en el tema tributario que es la materia central que nos ocupa tenemos que analizar estos dos principios para enmarcar sus diferencias. Tenemos que el principio de legalidad mas allá de lo señalado en el párrafo anterior, tiene como fortaleza principal el radicar que la competencia y facultad de crear, modificar o establecer tributos la tiene exclusivamente y privativamente la Función Legislativa representada por el Congreso Nacional, de esta forma ha previsto el constituyente en nuestra Carta Magna, y he hecho un énfasis en “exclusivamente y privativamente”, ya que esta facultad en ningún caso es delegable a otras de las funciones del Estado, y peor a sus órganos administrativos. Por lo que es indispensable que por la característica garantista de la Ley sea solo por intermedio de la misma la única vía aceptable en derecho para que norme todo en cuanto tenga que ver con la creación, modificación y derogación de tributos. Claro está con las mismas restricciones que ha establecido la Constitución, como es la facultad legislativa reconocida a los organismos de los gobiernos seccionales autónomos en cuanto a la regulación de tasas y contribuciones especiales, pero esta excepción al principio general tiene su fundamento en lo previsto por la Constitución, por ende como ya se lo dijo en apartados anteriores no se puede establecer que alguna disposición de la Constitución es jerárquicamente superior o prevalece sobre otra del mismo cuerpo constitucional, sino que se las debe interpretar en su conjunto ya que la Constitución es una sola y se la debe analizar integralmente.

Por otro lado, tenemos un reconocimiento expreso a la reserva de ley en nuestra Constitución, en materia tributaria este principio es muy fácil de comprender y lo que quiere decir que hay ciertas materias que solo pueden ser normadas mediante ley, que no existe otra forma que no sea este mecanismo, y en el caso puntual existe una reserva a que todo tributo sea establecido, modificado o derogado por una norma de rango de ley, condicionante constitucional para la creación de normas que contengan materia tributaria. Pero la reserva de ley abarca algo más como lo han sostenido varios autores que no solo el hecho de que la materia tributaria sea nombrada en el cuerpo legal sino que la misma debe ser establecida, y para que un tributo se establezca abarca mucho más que solo nombrarlo sino que debe contener por lo menos sus elementos esenciales

que son: el hecho generador, la base imponible, los sujetos de la obligación tributaria y la tarifa, de lo contrario no se estaría estableciendo un tributo sino cualquier otra cosa. Un último aspecto a tener en consideración es que la reserva de ley constitucional se encuentra en nuestro ordenamiento jurídico reforzada y complementada por lo que se conoce en la doctrina como la preferencia de ley que es una institución no de carácter constitucional sino legal, por estar reconocida puntualmente en la ley, pero no hace otra cosa que desarrollar más el principio de legalidad y darle una mayor fuerza dentro del ordenamiento jurídico a esta institución.

Con estas puntualizaciones de la implicación jurídica tanto del principio de legalidad como del principio de reserva de ley podemos concluir que en la forma en que se estableció el Impuesto a los Consumos Especiales a las telecomunicaciones no respetaba y tampoco estaba enmarcado en la esencia de los dos principios analizados, como examino a lo largo del desarrollo de esta investigación, este impuesto fue creado pero nunca respetó los parámetros mínimos que debe tener en cuenta una norma tributaria que establezca un tributo. Por lo que a manera de conclusión se puede decir que dicho impuesto era ilegal e inconstitucional, pero por no haberse presentado en su momento las acciones pertinentes y por haber sido derogado el mismo por una decisión política en el pleno de la Asamblea Constituyente a raíz de la vigencia actual de la nueva Ley de Equidad Tributaria, quien tenía derecho para presentar cualquier acción tanto de ilegalidad como de inconstitucionalidad según los artículos 130 num. 6, 141 num. 3 y 257 de la Constitución Política del Ecuador y artículo 3, 4 y 5 del Código Tributario, en este momento sería extemporánea debido a que las normas que regulaban el impuesto ya no están en vigencia. Pero cabe hacer un análisis especial a la posibilidad jurídica de presentar una acción de pago indebido, esta acción administrativa o judicial consiste en el hecho de que el contribuyente, responsable o un tercero que realice un pago de tributos que no le corresponde o que no está obligado a realizar, porque ha mediado un error por parte suya o de la propia administración. El pago indebido de tributos se produce por varios hechos, pero los que nos interesan son: cuando se ha pagado un tributo que no se encuentra establecido legalmente o

cuando el pago se ha efectuado sin que haya nacido la obligación tributaria, por cuanto no se ha configurado el hecho generador. Pienso que dentro de estas causales se encuentra lo que sucedió con el pago y recaudación del ICE en telecomunicaciones, por lo que a mi modo de ver sería factible y tendría una viabilidad jurídica presentar esta acción en base a este argumento. La acción la podría iniciar ya sea el contribuyente que en este caso son las empresas que prestan el servicio de telecomunicaciones o radioelectrónicas o por qué no pensar en una acción por parte de los consumidores ya que ellos son al fin y al cabo los contribuyentes de facto por ser un impuesto indirecto.

No debemos pasar por alto que es un problema de enorme trascendencia el hecho de que el legislador por apuros políticos haya desnaturalizado el análisis objetivo y profundamente técnico que debió haber orientado en el proceso de elaboración de normas tributarias, por lo que se vuelve muy necesario que para el futuro se respete tanto al principio de legalidad como al de reserva de ley, “mismo que no se agota en el análisis mecánico de los elementos del tributo que necesariamente deben venir predeterminados en una norma de rango de ley, pero también implica que el legislador realice un análisis bastante más profundo que lleve a determinar el contenido material que debe tener la ley en cada caso concreto, atendiendo a una infinidad de factores. La ley debe contener, pues, una regulación suficiente, que impida un ejercicio independiente y arbitrario de la potestad reglamentaria”¹⁰⁵.

Finalmente, espero que este trabajo de investigación sirva como una luz para tomar en cuenta en la formación y creación de próximos tributos, o que el mismo haya cumplido con los objetivos previamente planteados.

¹⁰⁵ Cfr. C. GAMBA.: *Tratado de derecho...*, op. cit., p. 253.

BIBLIOGRAFÍA

ALMEIDA GUZMÁN, DIEGO: *Curso de Legislación Tributaria Corporativa*, Editorial Ecuador F.B.T., Quito, 2001.

DE JUANO, MANUEL: *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, Ediciones Molachino, Rosario, 1969.

DROMI, JOSE ROBERTO.: *Derecho Administrativo*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1991.

FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2000

GAMBA VALEGA, CÉSAR. “Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria”, en P. DE BARROS CARVALHO (Director), *Tratado de derecho tributario*, Editorial Palestra, Lima, 2003

GARCIA VIZCAINO, CATALINA.: *Derecho Tributario*, Tomo I, 2. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.: *Derecho Financiero*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1978.

GONZÁLEZ GARCÍA, EUSEBIO. “Principios constitucionales tributarios”, en la obra compilada por él, *El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria*, Universidad Autónoma de Sinaloa, México, 1993

JARACH, DINO: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo S.A.C.I., Buenos Aires, 1985.

JARACH, DINO: *El Hecho Imponible*, Editorial Abeledo Perrot., Buenos Aires, 2004.

MARTIN, QUERALT, J. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Madrid, 12ª edición, 2001.

MICHELI, GIAN A.: *Curso de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1982.

MONROY CABRA, MARCO GERARDO, *Introducción al Derecho*, Editorial Temis S.A., Santa Fe de Bogotá, 1996.

MONTAÑO GALARZA, CESAR.: “La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina, en *Tópicos fiscales contemporáneos*, dir. A.FIGUEROA NERI, Cucea, México, 2001.

OSVALDO CASÁS, JOSÉ., *Principio de Legalidad*, en la obra de Victor Uckmar, “Principios comunes del derecho constitucional tributario”, Editorial Temis, Bogotá Colombia, 2002.

PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUIS Y GONZÁLEZ, EUSEBIO: *Curso de Derecho Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1978.

PÉREZ ROYO F. *Fundamentos y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria*, Editorial Tecnos, Madrid, 1997.

PISTONE, PASQUALE. : “Estudios de derecho tributario constitucional e internacional”, en la obra colectiva coordinada por HELENO TRAVEIRA TORRES y por PASQUALE PISTONE, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires.

SIMÓN ACOSTA, EUGENIO. “Principios constitucionales tributarios”, en la obra compilada por Eusebio González García, *El principio de legalidad o reserva de ley tributaria*, Universidad Autónoma de Sinaloa, México, 1993.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO: *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

TROYA J., JOSÉ V.: *Estudios de Derecho Tributario*, Corporación Editora Nacional, Quito, 1984.

VALDÉS COSTA, R., VALDÉS DE BLENGIO, N. Y SAYAGUÉS ARECO, E.: *Código Tributario*, Edic. Jurídicas, Montevideo, 1976.

VIDAL HENDERSON, E. “Principios constitucionales tributarios”, en la obra compilada por Eusebio González García, *El Modelo de Código Tributario para América Latina y la Necesidad de su Actualización*, Universidad Autónoma de Sinaloa, México, 1993, pág. 70 - 79.

VILLEGAS, HÉCTOR: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1976

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

CABANELLAS DE LAS CUEVAS, Guillermo: *Diccionario de Derecho Usual*, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1997.

ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Driskill S.A., Buenos Aires, 1979.

LEGISLACIÓN

Código Civil; Codificación No. 000. RO/Sup 104 de 20 noviembre de 1970.

Código Tributario Codificación; Registro Oficial 038 de 14 de junio del 2005.

Constitución Política de la República del Ecuador; Registro Oficial 1 del 11 agosto de 1998.

Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador; Registro Oficial 242 del 29 diciembre de 2007.

Ley de Régimen Tributario Interno; Registro Oficial 341 del 22 de diciembre de 1989.

Ley de Régimen Tributario Interno; codificación del 17 de noviembre del 2004.

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas; Registro Oficial 206 del 2 de diciembre 1997.

Ley General Tributaria Española; 58/2003, de 17 de diciembre.

Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; Registro Oficial 484 de 31 diciembre del 2001.

JURISPRUDENCIA

Sentencia Tribunal Constitucional del Ecuador, Gaceta Judicial. Año XCIV. Serie XVI. No. 1., de 29 de julio de 1993: gravamen creado por la junta monetaria.

Sentencia Tribunal Fiscal del Ecuador. Gaceta Judicial. Año CIV. Serie XVII. No. 13., de 21 de enero de 2003: ilegalidad ordenanza tributaria.

Sentencia Tribunal Constitucional de España. 17-11-1987, FJ núm. 4, BOE 4. III: contenido reserva de ley y autodisposición.

Sentencia Tribunal Constitucional de España. 185/1995 FJ5: contenido del principio de reserva de ley.

Sentencia Tribunal Constitucional de España 19/1987, FJ 7: reserva de ley en materia tributaria

Sentencia Tribunal Constitucional de España 179/1985, de 19 de diciembre (FJ 3): tipo de gravamen como elemento esencial del tributo

Sentencia Tribunal Constitucional de España 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 7): base imponible como elemento esencial del tributo.

Sentencia Tribunal Constitucional del Ecuador 126/2001: análisis del IVA aumento del 12% al 15%.

Sentencia del Tribunal Fiscal del República del Perú 214-2-99 de 17 de febrero de 1999: contenido reserva de ley.

Sentencia Tribunal Constitucional de *Colombia-084/95*: contenido principio de reserva de ley. (TC de Colombia)

Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la reforma de la Ley General Tributaria Española, publicado. <http://athenea.upo.es>.