

SERIE  
JURIDICA



# EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA



AME

**Dr. Guillermo Salazar S.**

**ASOCIACION DE MUNICIPALIDADES  
ECUATORIANAS  
AME**

**EL PRINCIPIO DE  
LEGALIDAD TRIBUTARIA**

**Dr. W. Guillermo Salazar Sánchez**

**SERIE JURIDICA No. 7**

**1998**

***Dr. W. Guillermo Salazar Sánchez***

- *Abogado y doctor en Jurisprudencia por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador; Quito.*
- *Especialista en Legislación Tributaria, por la Universidad Subregional Andina "Simón Bolívar", Quito.*
- *Postgrado en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca - España.*
- *Abogado e instructor de la Asociación de Municipalidades Ecuatorianas, AME.*

**ASOCIACION DE MUNICIPALIDADES ECUATORIANAS AME**

SERIE JURIDICA No. 7

**EL PRINCIPIO DE  
LEGALIDAD TRIBUTARIA**

**AUTOR:**

Dr. W. Guillermo Salazar Sánchez

Lic. Guillermo Tapia Nicola  
**SECRETARIO GENERAL DE LA AME**

**Diagramación e impresión:**

NINA Comunicaciones

(5932)540881

1998



# INDICE

Introducción .....	5
CAPITULO I .....	7
DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO .....	9
1.- El Derecho Constitucional Tributario .....	9
2.- La potestad tributaria .....	13
2.1.- Elementos .....	14
2.2.- La potestad tributaria y competencia tributaria ...	15
2.3.- Limitaciones .....	16
2.3.1.- Principios constitucionales de tributación ..	17
2.3.1.1.- Principios de igualdad y generalidad .....	18
2.3.1.2.- Principio de no confiscación .....	20
2.3.2.- Límites jurisdiccionales .....	21
CAPITULO II .....	23
EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA .....	25
1.- Antecedentes históricos .....	25
2.- Principio de legalidad. Reserva de Ley .....	28
3.- La doctrina ante el principio de legalidad .....	33

4.- El Modelo de Código Tributario para América Latina .	37
La Constitución Política de la República y el Código Tributario ecuatoriano .....	37
5.- Las Municipalidades y la aplicación del principio de legalidad .....	41
6.- Contenido de la Ley tributaria .....	46
7.- El principio de legalidad en crisis ? .....	47
CONCLUSIONES .....	51
BIBLIOGRAFIA .....	55



## INTRODUCCION

El profesor de la Universidad de Salamanca, don Eusebio González, en sus intervenciones académicas suele rememorar la frase del profesor Larriguez: "Hay que pronunciarse con seguridad de doctrina"; esta sabia referencia ha sido una constante en la elaboración de este trabajo, pues, ventajosamente, la doctrina tributaria permite profundizar los interesantes temas que nos presenta esta rama del Derecho.

Las referencias a la doctrina cubren un importante porcentaje de este trabajo, sin embargo de lo cual, el tema del principio de la Legalidad Tributaria, no se agota con el desarrollo de las cuestiones aquí tratadas; se ha pretendido realizar una breve referencia a este principio que motive al lector a introducirse, con mayor entusiasmo, a efectuar un estudio profundo y completo.

El presente trabajo se lo ha dividido en dos capítulos: el primero de ellos se refiere al Derecho Constitucional Tributario en cuyo gran tema se ubica la potestad tributaria. En el segundo capítulo se trata específicamente sobre el principio de la legalidad tributaria o reserva de la Ley, su tratamiento en la doctrina y en la legislación ecuatoriana. De igual forma, se estudia brevemente, la aplicación de este principio en las municipalidades al amparo de las disposiciones constitucionales y legales vigentes; y, en la

última parte del capítulo, se analiza el supuesto debilitamiento que ha sufrido el principio de legalidad tributaria.

Una debida comprensión del tema se reflejará en las ejecuciones de las autoridades y funcionarios de la administración, en especial de los gobiernos seccionales, quienes tienen un trascendental rol en la comunidad ecuatoriana.

Por fin, es necesario mencionar que han servido de importante referencia para la elaboración de este trabajo los criterios que sobre este tema han vertido destacados tratadistas nacionales y extranjeros, en especial, José Vicente Troya Jaramillo, así como Carlos María Giuliani Fonrouge. Así mismo quiero dejar constancia de mi profundo agradecimiento a la Asociación de Municipalidades Ecuatorianas, AME, por su apoyo institucional para la publicación de este trabajo.

El autor

# CAPITULO I

## *DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO*

*1.- El Derecho Constitucional Tributario*

*2.- La potestad tributaria*

*2.1.- Elementos*

*2.2.- La potestad tributaria y competencia tributaria*

*2.3.- Limitaciones*

*2.3.1.- Principios constitucionales de la tributación*

*2.3.1.1.- Principios de igualdad y generalidad*

*2.3.1.2.- Principio de no confiscación*

*2.3.2.- Límites jurisdiccionales*







### 1.- EL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

Se ha discutido en la doctrina y en diversos foros respecto de la naturaleza y autonomía del Derecho Tributario. Sobre este tema existen criterios disímiles propios de las corrientes doctrinarias que se han formado alrededor del fenómeno tributario.

Ante esta situación es importante analizar el concepto y definición del Derecho Financiero. Carlos M. Giuliani F. lo enuncia en los siguientes términos: «el derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que lo ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina»<sup>1</sup>.

A su vez, Sáinz de Bujanda, de forma sintética manifiesta que el derecho financiero es el «conjunto de normas y de principios jurídicos que tienen por objeto la constitución y gestión de la Hacienda pública»<sup>2</sup>.

En la definición que hace C. M. Giuliani Fonrouge sobre esta rama del Derecho encontramos algunos aspectos respecto de los cuales podemos comentar. En primer lugar, ésta no hace referen-

1. GIULIANI FONROUGE, Carlos María. *Derecho Financiero*, Depalma, 5ta. Edición, 1993, pág. 28

2. Referencia de GIULIANI FONROUGE, Ob. Cit. Pág. 29

cia a las instituciones del derecho financiero, solamente enuncia a las normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado; recuérdese aquí, la posición de Sáinz de Bujanda quien al tratar respecto de la autonomía de las ramas del Derecho manifiesta: «una rama del derecho goza de autonomía cuando las normas que lo constituyen se aplican a un ámbito de realidad bien acotado y se fundamenta en un conjunto de principios propios»<sup>3</sup>. Se podría pensar con esto que la autonomía del Derecho Financiero no fue considerada en esta definición pese a la enorme importancia que tiene este tema.

En segundo lugar, la definición propuesta plantea, a su vez, el conocimiento y estudio de lo que debe entenderse por actividad financiera del Estado pues aquella se limita a enunciar sus manifestaciones externas, esto es, los órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina.

Sobre lo dicho, De la Garza, citado por el Dr. José V. Troya J., nos dice que el Derecho Financiero comprende tres momentos de la actividad financiera. El primero se refiere al establecimiento de los tributos y a la obtención de varias clases de recursos, el segundo a la gestión y manejo de los bienes patrimoniales del Estado, y el tercero a la erogación de los recursos o gasto público.

A su vez, el Derecho Tributario según la definición de Berliri es «aquella rama del Derecho que expone los principios y las normas relativas al establecimiento y a la aplicación de los impuestos y de las tasas, así como a la creación y a la observancia de algunos límites negativos a la libertad de los particulares, conexos con un impuesto, con una tasa o con un monopolio establecido con el Estado con fin de lucro», por lo que, se reconocería que, al menos, didácticamente, el Derecho Tributario es parte del Derecho Financiero y así lo confirma Rossi cuando dice, al definir al primero que es «la rama del Derecho Financiero que estudia los principios, instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y demás entes públicos en la obtención de los medios

---

3 Referencia de TROYA JARAMILLO, El Derecho Constitucional Tributario, apuntes de clase, pág. 3

dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para allegarlos al erario».

Han existido numerosas definiciones de Derecho Tributario, unas reconociendo su naturaleza administrativa, tal el caso de la escuela administrativa clásica, que al tratar respecto de la autonomía del Derecho Financiero, considera a la actividad financiera estatal como un capítulo del Derecho Administrativo o bien como «parte especializada de él». Giannini ha definido al Derecho Tributario como «aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los particulares».

Otras posiciones doctrinarias han reconocido que el Derecho Tributario es parte del Derecho Financiero. En nuestro país Aguirre Apolo se orienta en este sentido, «El Derecho Tributario es una parte del Derecho Financiero», ha sentenciado<sup>4</sup>.

Determinar si el Derecho Financiero es una rama autónoma del Derecho Administrativo, es causa de análisis en la doctrina y presenta consideraciones válidas en cada una de las tesis.

Y, por fin, han existido posiciones que proclaman la autonomía del Derecho Tributario.

«Antes de proseguir con el examen del tema, corresponde señalar la posición especial que adopta el jurista brasileño Alfredo Augusto Becker, quien sostiene que el vocable «autonomía» es ajeno al mundo jurídico, porque aparte de prestarse a las más dispares interpretaciones, ni siquiera puede hablarse de separación entre derecho público y derecho privado, ya que no pueden existir normas independientes en la totalidad del sistema jurídico; de manera que la expresión «autonomía» solo puede ser entendida con fines didácticos con respecto a cualquiera de las disciplinas del derecho»<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> AGUIRRE APOLO, Marco. *Manuel de Derecho Tributario Municipal*. Biblioteca de Derecho Municipal No. 1, Municipalidad del Distrito Metropolitano de Quito, 1994, pág. 19.

<sup>5</sup> Referencia de GIULIANI FONROUGE, Carlos María. *Ob. Cit.* pág. 32.

Sin embargo de aquello, autores como Giannini, reconocen al Derecho Tributario autonomía; Hensel, a su vez, lo reconoce «como disciplina publicística, autónoma por su contenido y método» pero distinguiendo entre un derecho tributario material y un derecho tributario administrativo, «autónomo» con respecto al primero, y que se ofrece «como un sistema jurídico propio, encerrado en sí mismo»<sup>6</sup>.

La polémica respecto de la autonomía de las distintas ramas del Derecho no deja de ser apasionante y las diferentes tesis abonan el enriquecimiento que sobre el tema se ha despertado; sin embargo de aquello, el objetivo de este trabajo no es el profundizar esta espinosa materia, importante por cierto, sino el de ubicar, por ahora, el tema, por lo que, seguiremos adelante intentando conocer algunas posiciones respecto del Derecho Constitucional Tributario.

El Derecho Constitucional, por su parte, es una rama del Derecho Político que comprende las leyes fundamentales del Estado referentes a la forma de gobierno, los derechos y deberes de los individuos y la organización de los Poderes públicos. Trata de los fundamentos básicos del Estado y del ordenamiento jurídico de un país.

A su vez, el Derecho Tributario se ocupa, esencialmente del Derecho Constitucional Tributario, Derecho Tributario Material, que es quizá su institución fundamental, Derecho Administrativo Tributario, Derecho Procesal Tributario, Derecho Penal Tributario y el Derecho Internacional Tributario. El principio de la legalidad tributaria, objeto de estudio, se encuadra dentro del Derecho Constitucional Tributario.

Pese a las consideraciones que se han expuesto entre los tratadistas, coincidimos con el Dr. José V. Troya J. en el hecho de que el Derecho Constitucional Tributario, respecto de su contenido, se ocupa de la potestad tributaria, su existencia, de quien la

6 Referencia de GIULIANI FONROUGE, Ob. cit. pág. 33.

ostenta y el modo de ejercitársela, así como de su compatibilización en los regímenes federales. Además, analiza los principios fundamentales de la tributación consagrados en la Constitución y las garantías individuales que limitan y condicionan el ejercicio de la potestad tributaria.

## 2.- LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Respecto de la denominada «potestad tributaria» ésta ha dado lugar a interpretaciones y denominaciones distintas. Hay quienes hablan de supremacía tributaria (Berliri), de potestad impositiva (Micheli), de poder fiscal (Bielsa), de poder de imposición (Ingrosso) y existen también tratadistas que defienden la denominación de «poder tributario» (Morales Q.). C. M. Giuliani Fonrouge la ha definido como «la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción»<sup>7</sup>. Esta definición ha recibido la adhesión en nuestro país del Dr. José A. Morales Q., quien añade que «es una situación estrictamente jurídica, que nace de la soberanía estatal o de su Poder de Imperio, y por lo mismo limitada y no arbitraria»<sup>8</sup>.

Se ha discutido, asimismo, si las expresiones poder o potestad son sinónimas. Berliri ha preferido hablar del derecho de supremacía tributaria. Amorós prefiere utilizar la expresión poder y no potestad, por cuanto la primera se acerca más a la idea de soberanía entendida como situación de preeminencia sobre todos. C. M. Giuliani F. no halla diferencia sustancial entre las dos expresiones pero admite que la expresión poder se halla en nuestra tradición jurídica; y, José V. Troya, por su parte, prefiere la expresión potestad tributaria por cuanto considera que el poder tributario es un concepto objetivo, mientras que potestad es un concepto subjetivo en cuanto tal poder es atribuido al Estado.

7 GIULIANI FONROUGE, Ob. Cit. pág. 296

8 MORALES QUIROZ, José Adolfo, Introducción al Derecho Tributario, 1985, pág. 65.

Es evidente, entonces, que el poder o potestad tributaria, como quiera llamárselo, tiene su fundamento en la soberanía del Estado. Algunos autores, entre ellos Kruse y Sáinz de Bujanda, fundamentan la facultad estatal de exigir contribuciones para atender las necesidades públicas, en la soberanía.

«Bielsa ha combatido el criterio de que la soberanía constituye el fundamento del poder tributario. Considera que la soberanía es política, antes que jurídica y corresponde a la idea de Estado como entidad de derecho internacional»<sup>9</sup>.

El tema de la soberanía es hoy en día objeto de profundas reflexiones e inclusive serias transformaciones; en el subcontinente se han desarrollado organismos internacionales importantes, tal el caso, de la Comunidad Andina a quien se le han conferido caracteres excepcionales y que inclusive tiene una Corte de Justicia con sede en la ciudad de Quito y que motiva cuestionamientos sobre la teoría clásica de la soberanía estatal.

La doctrina ha manifestado que frente a esta disyuntiva basta invocar el poder de imperio que el Estado ejerce en el ámbito de su jurisdicción para justificar el poder tributario. José V. Troya ha dicho que «La potestad tributaria no se agota con la producción de normas, es ante todo un imperium, ...»<sup>10</sup>.

El art. 257 de la Constitución Política de la República, aunque de forma indirecta y ambigua recoge esta facultad cuando prescribe «Solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos». Más adelante comentaremos de forma amplia esta disposición constitucional con sus respectivas concordancias.

## 2.1.- ELEMENTOS.

Al poder tributario se le han reconocido elementos esenciales: abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable.

<sup>9</sup> Referencia de GIULIANI FONROUGE, Ob. Cit. pág. 299

<sup>10</sup> TROYA JARAMILLO, José Vicente. El Derecho Constitucional Tributario, apuntes de clase.

Es una capacidad abstracta por cuanto el poder del Estado para establecer tributos es una facultad jurídica, como lo hemos anotado. Es una posibilidad que debe materializarse a través de otras leyes tributarias menores que señalarán el hecho generador jurídico de la obligación tributaria.

Es permanente en razón de que no puede exigirse sino con el Estado mismo, es connatural a su existencia.

Es irrenunciable por cuanto la potestad tributaria del Estado es una manifestación de su soberanía y ésta por su naturaleza es irrenunciable, de ejercicio obligatorio.

Es indelegable ya que la capacidad de crear contribuciones es un atributo propio de quienes la Ley les ha dado la categoría de sujetos activos de tributación. Es un derecho que pertenece al Estado y que no debe ser entregado en beneficio de los particulares.

Amorós se refiere a las mismas de modo sistemático. Sostiene que la potestad tributaria es originaria, como opuesta a derivada; irrenunciable; imprescriptible, porque no puede decrecer por la falta de ejercicio en el tiempo y como consecuencia de la anterior; abstracta; territorial, que se expresa en sus contornos; y, sujeta al principio de legalidad, lo que supone que los tributos y sus elementos esenciales deben encontrarse determinados en normas legales.

Importante esta última característica señalada por Amorós, por cuanto supone que un carácter importante de la potestad tributaria es el principio de legalidad; esto es, que dicho principio es connatural a la potestad tributaria y además, como lo veremos más adelante, un límite jurídico a la función tributaria del Estado.

## **2.2.- POTESTAD TRIBUTARIA Y COMPETENCIA TRIBUTARIA.**

Hay que distinguir entre poder tributario y competencia tributaria; el primero de ellos, lo hemos dicho, consiste en la facultad de aplicar contribuciones, de lo cual se concluye que para el cumplimiento de esta facultad hay que ejercitarla en el plano real y a este ejercicio se lo conoce como competencia tributaria.



Ambos pueden coincidir pero no necesariamente pues se manifiestan en esferas distintas, conceptual el poder tributario y real la competencia tributaria.

«La potestad tributaria es de creación de tributos; la potestad de imposición o competencia tributaria de recaudación de los mismos; la primera se mueve en un plano conceptual, la segunda en un plano concreto; la primera, la tributaria en el ámbito temporal, es anterior a la segunda, la impositiva»<sup>11</sup>.

C. M. Giuliani Fonrouge nos dice que «El poder de gravar es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido; pero el poder de hacerlo efectivo en la realidad de las cosas, puede transferirse y otorgarse a personas o entes paraestatales o privados»<sup>12</sup>.

El poder tributario es inherente al Estado, nace, permanece y se extingue con él y no puede ser objeto de cesión o delegación; lo que puede transferirse es la competencia tributaria, esto es, el derecho a hacer efectiva la prestación.

Para el ámbito municipal, el Congreso Nacional en ejercicio del poder tributario, dictó en el año 1966 la Ley de Régimen Municipal en la que se crean impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejora en favor de las municipalidades del país, los que a su vez, son administrados por la autoridad competente señalada en la misma ley.

### 2.3.- LIMITACIONES.

Se han reconocido dos ordenes de limitaciones al poder tributario:

- a) de carácter general que corresponde a los principios jurídicos de la tributación, reconocidos también como principios constitucionales de la tributación; y,
- b) derivado de la organización política de los Estados y de su coexistencia en el orden internacional, que se vincula con la doble imposición sea intranacional o internacional.

---

11 TROYA JARAMILLO, Ob. Cit.

12 GIULIANI FONROUGE, Ob. Cit, pág. 309

### 2.3.1.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACION.

Son los siguientes:

- 1) el de legalidad;
- 2) el de igualdad ante el impuesto y cargas públicas y que, de acuerdo a C. M. Giuliani F., de este se deriva la exigencia de generalidad de la tributación; y,
- 3) el de respeto a la propiedad privada, enunciado como de no confiscación.

Sobre el tema, Raúl Rodríguez Lobato en su obra «Derecho Fiscal» nos dice lo siguiente: «Consideramos que el límite constitucional del poder tributario del Estado está constituido por los siguientes principios, establecidos por la Constitución General de la República: de legalidad; de proporcionalidad y equidad; de generalidad; de igualdad; de destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos; de irretroactividad de la ley; de la garantía de audiencia; del derecho de petición; y de no confiscación de bienes»<sup>13</sup>.

Nótese que Rodríguez no hace la distinción que hace C. M. Giuliani F. al tratar sobre las limitaciones al poder tributario; más bien, el autor mexicano dirige su estudio al análisis de los ordenamientos fiscales tratando la ley fiscal, el reglamento y las circulares de forma general y dentro de la primera incorpora al límite constitucional.

En nuestro país, José A. Morales Q. coincide con la posición de C. M. Giuliani F., pues reconoce límites jurídicos de la función tributaria del Estado en los que incluye el principio de legalidad tributaria, principio de igualdad y generalidad tributaria y el de justicia tributaria; así mismo, admite que existen límites jurisdiccionales de la tributación en la que trata la doble tributación internacional e interna.

---

13 RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Colección Textos Jurídicos Universitarios, Harla, México, 1986, pág. 142

Por su parte, Marco Aguirre A. hace una distinción entre los denominados principios constitucionales de la tributación y los principios de la tributación o de la imposición sostenidos por la doctrina.

En las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario efectuadas en Bogotá Colombia, autores connotados de la región discutieron sobre este hecho. Los argentinos Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey, discípulos de C. M. Giuliani F., reconocen en su ponencia los siguientes principios constitucionales: de legalidad, de igualdad; de generalidad; de no confiscatoriedad y de capacidad contributiva. A más de los anotados señalan «otros principios constitucionales»: el de proporcionalidad, de equidad, defensa en juicio y garantía innominada de razonabilidad. Por su parte, el colombiano Juan I. Alfonso Bernal señala como principios generales del Derecho Tributario al principio de legalidad, de igualdad, de la capacidad contributiva, del respeto a las libertades civiles y del debido proceso, todos estos consignados de forma expresa en la Constitución y legislación colombiana de aquella época.

En España, en especial el profesor Adolfo Carretero Pérez al hablar de los principios constitucionales de la tributación, señala los siguientes: capacidad económica, progresividad, igualdad y no confiscatoriedad.

Esbozemos de forma breve los principales principios constitucionales de la tributación, dejando de lado, temporalmente, el principio de legalidad, que más adelante lo desarrollaremos.

### 2.3.1.1.- PRINCIPIO DE IGUALDAD Y GENERALIDAD.

La concepción jurídica igualitaria del hombre tiene antecedentes en la tesis cristiana de la igualdad entre los hombres; la revolución francesa de 1789 la hizo su estandarte y consagró la igualdad de todas las personas ante la Ley; sin embargo de aquello, Adam Smith en 1767 proclamaba que los súbditos debían

contribuir al sostenimiento del Estado «en proporción a sus respectivas capacidades»

«Es idea arraigada entre nosotros, que el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas»<sup>14</sup>.

Al principio de igualdad también se lo conoce en Brasil como principio de igualdad o isonomía. En la legislación ecuatoriana tiene rango de norma constitucional y se halla previsto en el art. 256 de la Carta Fundamental y establece: «El régimen tributario se regulará por los principios básicos de la igualdad, proporcionalidad y generalidad». La misma Carta, en su art. 13, reconoce a los extranjeros el goce en general de los mismos derechos que los ecuatorianos. El Código Tributario dispone en su art. 5 «Régimen Tributario.- El ordenamiento tributario se basará en la capacidad económica de los contribuyentes y se regirá por los principios de igualdad y generalidad».

La generalización es una consecuencia del principio de igualdad, principio según el cual la norma jurídica no puede hacer discrimenes. A criterio de Flores Zavala, citado por C. M. Giuliani F., «el gravámen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto de impuesto»<sup>15</sup>.

La generalidad y uniformidad de los tributos son condiciones necesarias para que se cumpla la igualdad.

El poder de crear exoneraciones tributarias constituye excepción al principio de generalidad. Estas exenciones se las concede por razones económicas o sociales, así lo prescribe el art. 30 del Código Tributario cuando dice: «Concepto.- Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obliga-

14 GIULIANI FONROUGE, Ob. Cit, pág. 338

15 GIULIANI FONROUGE, Ob Cit, pág. 341

ción tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social»; a su vez, el art. 31 del mismo Código señala: «Previsión en Ley.- Solo mediante disposición expresa de Ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal».

En el campo tributario, el peso de los gravámenes deben recaer sobre todas las personas que se hallen en igualdad de condiciones económicas, previstas por las normas como presupuesto jurídico para el nacimiento de la obligación contributiva.

### 2.3.1.2.- PRINCIPIO DE NO CONFISCACION.

La parte final del art. 33 de la Constitución Política prohíbe toda confiscación. Esta norma obviamente no se refiere a la tributación en general que no puede ser de manera alguna confiscatoria. Tanto a nivel de doctrina como a nivel jurisprudencial en los países latinoamericanos se ha confirmado el criterio de que las contribuciones públicas no pueden ser confiscatorias y los tributos tampoco pueden absorber una parte sustancial de la renta.

Dentro del plano ideológico la propuesta es totalmente clara y válida pero en la práctica hay que determinar cual es el tope que no se puede superar para considerar que una contribución es confiscatoria, con el aditamento de que las circunstancias económico-sociales divergen de una comunidad a otra.

La respuesta no puede ser abstracta y general y lo prudente, entonces, es dejar a la discrecionalidad y razonabilidad fundamentada en las exigencias de tiempo y lugar y conforme a las finalidades económico-sociales de cada tributo, la solución a esta disyuntiva.

La jurisprudencia argentina mantiene el tope de un treinta y tres por ciento como límite de validez constitucional de los tribu-

tos, considerando aisladamente cada impuesto, sin adiciones, recargos ni acumulando diversos gravámenes y sin considerar confiscatorios el monto de las penas fiscales ni los tributos que gravan la importación de mercaderías.

Coincidimos con Marco Aguirre en el sentido de que es relativo fijar un límite numérico. Hay que tomar en cuenta que el tributo debe ser razonable en su cuantía a fin de evitar su evasión cuando la tarifa es alta y la desconsideración por parte del contribuyente cuando ésta es baja.

El monto del tributo no puede ser confiscatorio pues atenta contra la economía del contribuyente, contra los ingresos de carácter tributario del sector público, es de difícil recaudación y sería inconstitucional.

### 2.3.2.- LIMITES JURISDICCIONALES.

Los tratadistas han establecido otros límites al poder tributario basándose en consideraciones jurisdiccionales. En efecto, los Estados nacionales son entes que conviven con otros Estados dentro de la comunidad internacional, facultados para crear tributos y con otros sujetos del Derecho Internacional Público. Esto puede determinar una coincidencia en el alcance de la soberanía estatal, haciendo que una misma carga tributaria recaiga sobre un mismo sujeto y objeto de tributación, originándose la llamada doble tributación internacional.

De otra parte, dentro del Estado funcionan organismos públicos dotados de capacidad impositiva y que actúan como sujetos activos de la relación jurídica-tributaria, como son las municipalidades y consejos provinciales, ocasionando casos de doble tributación interna.

En uno y en otro caso, el o los Estados, para salvar el principio de justicia tributaria, deben buscar los mecanismos a través de los cuales se establezca un peso impositivo que no atente a la

capacidad económica de los contribuyentes sin lesionar los derechos soberanos de los Estados. Para este caso, se ha recomendado la adopción del sistema del crédito tributario.

Al expedirse una ley tributaria se ha de tomar en cuenta este otro aspecto que limita la facultad estatal de establecer tributos, con el propósito de que en cualquier caso exista una legislación que no sobrepase los límites de la justicia.

Otros autores reconocen límites políticos y económicos; directos e indirectos y se habla también de principios de economicidad, certeza, comodidad, efectividad y cuantos más tiendan a racionalizar la administración tributaria.

## CAPITULO 2

### *EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA*

- 1.- Antecedentes históricos*
- 2.- Principio de legalidad. Reserva de Ley*
- 3.- La doctrina ante el principio de legalidad*
- 4.- El Modelo de Código Tributario para América Latina.  
La Constitución Política de la República y el Código Tributario ecuatoriano*
- 5.- Las Municipalidades y la aplicación del principio de legalidad*
- 6.- Contenido de la Ley tributaria*
- 7.- ¿El principio de legalidad en crisis?*







## L PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

### 1.- ANTECEDENTES HISTORICOS.

Los ingleses han acostumbrado decir que su régimen constitucional no es sino la prolongación de sus libertades individuales, afirmación ésta que se basa en la realidad histórica por cuanto fueron los burgueses del siglo XII, en el movimiento comunal frente a los señores y los barones frente al monarca, quienes conquistaron las libertades políticas a fin de defender sus libertades civiles contra la arbitrariedad del poder político.

Evidentemente que la defensa de las libertades individuales suponía la preexistencia de las mismas, de ahí que se ha dicho que la Carta Magna no es el antecedente necesario de dichas libertades sino que tuvo otros antecedentes como es el caso de la Carta de las Libertades de Enrique I, del año 1100; la Carta de Esteban, de 1136; la Carta de las Libertades de Enrique II, de 1154; y, las Constituciones de Claredon de 1164. Estos hechos no deben causar extrañeza, ya que no solo en Inglaterra sino en España, donde con anterioridad a la Carta Magna, existían conceptos y costumbres parecidas en lo que a la defensa de las libertades individuales y políticas frente a los abusos del poder monárquico se refiere.

Pero no por este hecho se puede desconocer la trascendencia e importancia que tuvo la Carta Magna en la vida institucional de Inglaterra y en los demás países del orbe.

La Carta Magna fue dictada en el año 1215, de Juan Sin Tierra, por los barones eclesiásticos y laicos y en ella se consignan varias garantías relativas a la libertad de la Iglesia, de los ciudadanos y a la determinación de que los impuestos no podrán ser recaudados sin el consentimiento del Consejo Común del Reino.

Esta garantía en cuanto a la determinación de los impuestos se fue desarrollando a lo largo de la legislación universal de occidente, tomó posteriormente forma en la Petición de Derechos, de 1628, y la Declaración de Derechos, de 1689, magnos documentos en los cuales se expresó y mantuvo el principio de que los tributos han de provenir del Parlamento y solo de él, porque solamente el Parlamento representa al pueblo, principio este que fue uno de los más poderosos motores ideológicos, primero de la Revolución de la Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica, donde se levantó como una bandera de combate la célebre proclama de que «los tributos sin representación son tiranía; y, que después ha inspirado e inspira, en materia tributaria, las Constituciones de la mayor parte de los países del mundo, entre ellas la del nuestro.

Siguiendo a Morales Q. este principio se manifiesta en toda nuestra historia constitucional, así:

1830, art. 26, las atribuciones del Congreso son:

establecer derechos e impuestos;

1835, art. 43, las atribuciones del Congreso son:

establecer derechos e impuestos;

1843, art. 37, son atribuciones del Congreso:

establecer derechos e impuestos;

1845, art. 42, son atribuciones del Congreso:

establecer impuestos;

- 1851, art. 31, son atribuciones de la Asamblea Nacional:  
establecer los derechos, impuestos y contribuciones nacionales;
- 1852, art. 40, son atribuciones del Congreso:  
establecer impuestos;
- 1861, art. 39, son atribuciones del Congreso:  
establecer impuestos;
- 1869, art. 35, son atribuciones del Congreso:  
establecer impuestos;
- 1878, art. 47, son atribuciones del Congreso:  
establecer impuestos;
- 1884, art. 62, son atribuciones del Congreso:  
establecer impuestos;
- 1897, art. 65, son atribuciones del Congreso:  
establecer contribuciones;
- 1904, art. 54, son atribuciones y deberes del Congreso:  
establecer contribuciones;
- 1929, art. 48, atribuciones y deberes del Poder Legislativo divididos en Cámaras:  
establecer tasas e impuestos;
- 1945, art. 34, son atribuciones y deberes del Congreso:  
establecer impuestos y tasas;
- 1946, art. 53, corresponde al Congreso dividido en Cámaras:  
establecer o suprimir impuestos, tasas y otros ingresos públicos;
- 1967, art. 98, solo la Función Legislativa, mediante Ley, podrá establecer, modificar o suprimir impuestos;  
art. 135, corresponde al Congreso dividido en Cámaras:  
establecer, modificar o cumplir o suprimir gravámenes

1978, art. 59, Cámara de Representantes:  
establecer o suprimir impuestos, tasas u otros ingresos públicos.

La codificación de la Constitución Política del Estado (Registro Oficial No. 969, 18 de Junio de 1996) que rigió hasta el 10 de Agosto de 1998 establecía en su art. 82 «El Congreso Nacional, se reúne en pleno, sin necesidad de convocatoria, en Quito desde el 1 de agosto hasta el 9 de octubre de cada año; para conocer exclusivamente los siguientes asuntos: ... e) Establecer, modificar o suprimir impuestos, tasas u otros ingresos públicos». De igual forma, el art. 68 de dicha Constitución señalaba lo siguiente: «Solo se puede establecer, modificar o extinguir tributos por acto legislativo de órgano competente».

La Constitución vigente en su art. 130 numeral 6 establece: «El Congreso Nacional tendrá los siguientes deberes y atribuciones: ... 6) Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas y otros ingreso públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo».

## 2.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LEY.

El principio de legalidad se expresa dentro del Derecho Tributario, de forma similar al que se emplea en el Derecho Penal y se cobija bajo el aforismo «*Nullum tributum sine lege*», esto es, no hay tributo sin ley. En la doctrina al principio de legalidad se lo conoce también como principio de reserva de ley.

«Amorós encuentra una diferencia entre legalidad y reserva de ley. Para él, lo primero significa la sumisión de la actividad administrativa a la ley, mientras que lo segundo impone que la regulación de determinadas materias -en este caso los tributos ha de hacerse necesariamente por ley formal»<sup>16</sup>.

16. TRCNYA JARAMILLO, Cb. Cb.

La Ley tiene un ámbito material ilimitado pero la traslación de la soberanía a la Constitución creó un fenómeno distinto: el de reservar solo a la ley la regulación de determinadas situaciones jurídicas, impidiendo de esta forma que se pueda disponer por medio de otros actos normativos, a esto se conoce como reservas de ley.

La existencia de las reservas de ley nacidas de la Carta Magna y del principio «*nulla poena sine lege*» tiene un efecto jurídico fundamental: la imposibilidad constitucional para que el legislador renuncie a su facultad legislativa en lo que constituye la materia reservada. Es decir, que el legislador siempre puede autorizar a la Administración la regulación de ciertas áreas pero la Constitución Política prohíbe dicha renuncia cuando el constituyente ha deseado que determinadas materias solo puedan normarse mediante el procedimiento legislativo.

A criterio de Ignacio de Otto, citado por Jorge Zavala Egas, «las reservas de ley, por tanto, significan un mandato constitucional acerca del procedimiento de elaboración de las normas a las que se refieren. Al establecer una reserva de ley la Constitución viene a prescribir que ciertas normas solo podrán aprobarse con sujeción al principio de publicidad y pluralidad que es propio del procedimiento legislativo, esto es, que solo podrán aprobarse como leyes»<sup>17</sup>.

Con lo dicho, solo lo que le está reservado por la Constitución a la ley no puede ser objeto de regulación por otro acto normativo.

En el estudio que hace Jorge Zavala respecto del Estatuto del Régimen Administrativo de la Función Ejecutiva en el Ordenamiento Jurídico, se hace referencia a la posición importante que sobre las reservas de ley tiene Rubio Llorente en los siguientes términos: «el ámbito reservado a la ley no es, ciertamente, en las Constituciones democráticas, el acotamiento negativo de la potestad nomotética libre de un poder no legitimado democrática-

---

17 ZAVALA EGAS, Jorge. El Estatuto del Régimen Administrativo de la Función Ejecutiva en el ordenamiento jurídico», Corporación Latinoamericana para el Desarrollo CLD, 1996, pág. 62.

mente, sino, por el contrario, una limitación que la Constitución impone al poder que el legislador democrático (y único) tiene para atribuir a la Administración la facultad de regular por sí materias determinadas...». Lo que se pretende encontrar es una categoría general que considera imprescindible para preservar el orden jurídico-constitucional y en ese transitar considera que «la solución se busca por tres vías distintas que arrancan, respectivamente, de la idea de democracia, de la idea de Estado de Derecho y, por último, de la idea de forma y procedimiento legislativo. De acuerdo con la primera de ellas, debería quedar reservadas a la representación popular, como único órgano con legitimación democrática directa, todas aquellas decisiones esenciales y políticamente importantes y, en especial, trazan líneas básicas y las directrices de orden estatal y social. Quienes avanzan por la segunda línea, la que arranca de la idea del Estado de Derecho, atribuyen al legislador la competencia exclusiva para regular todos los ámbitos de libertad conectados con los derechos fundamentales, con independencia de que se trate de relaciones internas o externas del Estado, pues entienden que los derechos fundamentales no solo son derechos de libertad, sino elementos fundamentales de derecho objetivo, cuyo contenido de garantía prestacional ha de ser preservado por la ley. La tercera de las vías indicadas ... pretende construir, no a partir de principios jurídicos y constitucionales, que naturalmente acepta, sino, como decía, de la forma de la ley y del procedimiento legislativo. Lo que caracteriza a la ley como forma superior (bajo la Constitución) de creación del Derecho en un sistema democrático es su modo de elaboración en el Parlamento, a través de la discusión y de la negociación entre las distintas fuerzas políticas y en presencia constante de la opinión pública. Las materias reguladas por ley, las que constituyen la reserva de ley, deben ser todas aquellas y solo aquellas respecto de las que resulte esencial este procedimiento de discusión pública y transacción entre las distintas fuerzas políticas presentes en la Cámara...»<sup>18</sup>.

---

18 ZAVALA EGAS, Ob. Cit. pág. 63

Como lo analizamos antes, Amorós establece una diferencia entre legalidad y reserva de ley, el primero significaría la «sumisión de la actividad tributaria a la ley», en tanto que la segunda «consiste en establecer que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal». En cambio, Araújo Falcao estima que son expresiones equivalentes<sup>19</sup>.

Analizado el principio de legalidad como una regla fundamental del Derecho Público y, dentro de un amplio panorama, podríamos decir que este principio es el que hace la diferencia entre el clásico régimen de Derecho Público con aquel establecido para el Derecho Privado. En el primero, es presupuesto del accionar legítimo de la administración y su límite: solo puede hacerse lo que la Constitución y la legalidad lo autorizan. En cambio, el derecho de los particulares se edifica en la libertad de actuar con las prohibiciones expresas establecidas en la Constitución y la ley. En el primero, la vinculación de la Administración con el ordenamiento es positivo; en el segundo, es negativo. Mientras el uno autoriza, el otro prohíbe.

José V. Troya J. sostiene que el principio de legalidad no es una limitación sino más bien un instrumento de manifestación de la potestad tributaria.

La importancia que ha dado la legislación de todo el mundo al principio de legalidad se manifiesta en el hecho de que las constituciones políticas de todos los Estados lo han incluido dentro de sus textos, confirmando con esto el concepto de que solo el Parlamento, como representante del pueblo, puede crear contribuciones. Nuestra Constitución Política no escapa a esta realidad.

A criterio de Neumark el principio de legalidad «se ha convertido en algo completamente natural en una democracia moderna».

Al amparo del principio de legalidad podemos concluir que ante la radical importancia que tienen la ley en la creación de los

---

19 Referencia de GIULIANI FONROUGE, Ob. Cit. pág. 333



tributos, ésta en su contenido necesariamente tendrá que ser clara y precisa para su eficaz aplicación.

La existencia de una ley no es suficiente por sí sola; es imprescindible, además que la ley se ajuste a las normas y principios establecidos expresa o implícitamente en la Constitución, esto quiere decir que, existen limitaciones constitucionales al poder de tributar.

Washington Durango al estudiar la Legalidad Tributaria, manifiesta que « la tributación debe conducirse por principios directrices que tracen los rumbos y sistemas más adecuados al cumplimiento de sus fines, así mismo, en el campo jurídico la tributación debe estar sometida a rumbos y sistemas que determinan su naturaleza y actuación. Estos principios que deben regir la naturaleza jurídica en la normación de la relación tributaria, son pocos y fundamentales, trazando el camino de la norma jurídica y que los tratadistas lo conocen como los principios de la legalidad tributaria o de reserva de ley»<sup>19a</sup>. Este autor ecuatoriano no reconoce unicidad al principio de legalidad tributaria sino más bien lo identifica con la aplicación de varios principios totalmente válidos, sin embargo de aquello, consideramos que la legalidad tributaria en su definición es única, por lo que, de esta característica y de su observación y aplicación se derivan varias consecuencias que no son sino consecuencia del principio general.

Los principios a los que hace referencia Durango son los siguientes:

- a) El tributo solo puede existir mediante ley que lo establezca. De consiguiente no hay tributo sin ley;
- b) No puede existir exención tributaria, sin ley que lo establezca. Ninguna exoneración de tributos puede concederse en ley expresa que lo permita;
- c) Ningún objeto y hecho económico, ninguna actividad, pue-

---

19a DURANGO, Washington. Legislación tributaria ecuatoriana. Corporación de Estudios y Publicaciones. Tercera edición. Quito, 1993. Pág. 72

den estar gravados con tributos, sin que previamente la ley los haya impuesto.

Adicionalmente, se reconoce al principio de legalidad como una garantía de respeto al derecho de los pueblos a la conquista de darse a sí mismos impuestos ante el desorden y abuso de la potestad absoluta en lo tributario que antes reinaba y, también como un punto de orden necesario para el mejor desarrollo de las finanzas públicas y privadas.

Similar posición, en nuestro país, tiene el Dr. Ernesto Velázquez Baquerizo, quien en su publicación «La nueva justicia administrativa: Diagnóstico de Derecho Contencioso Administrativo y Fiscal en el Ecuador», sostiene que la aplicación del principio de legalidad se resume en los puntos señalados por Durango.

### **3.- LA DOCTRINA ANTE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

A criterio de Sergio Francisco De la Garza, el principio de legalidad tiene un aspecto absoluto y un aspecto relativo. El primero de estos aspectos se configura con el presupuesto original de este principio «no hay tributo sin ley previa», comprende también la modificación y supresión de los tributos, así como las exenciones y el régimen de inmunidades tributarias; a su vez, el aspecto relativo significa que todos los elementos esenciales de la tributación han de obrar de ley.

El aspecto absoluto del principio no presenta problema alguno respecto de su alcance pues es bastante claro, pero en lo que hace referencia al aspecto relativo, se presenta la dificultad de determinar cuáles son aquellos elementos esenciales que deben estar incluidos necesariamente en una ley tributaria.

Sáinz de Bujanda considera que las Constituciones del siglo pasado solamente exigían que las contribuciones fueran establecidas por ley. Las Cartas Políticas contemporáneas añaden que la ley también debe regular las cuestiones básicas del mecanismo impositivo.

La doctrina se ha manifestado de forma casi unánime en el sentido de que los elementos esenciales de la tributación deben estar consignados en una ley, sin embargo, el momento de determinar cuáles son esos elementos no existe el consenso debido. A fin de encontrar una solución a esta difícil situación, el profesor uruguayo Ramón Valdés Costa, citado por José V. Troya J. hace una distinción entre aspectos materiales y formales y sostiene que «Desde el punto de vista sustancial los principios aplicables para determinar el concepto deben a nuestro juicio relacionarse con la distinción hoy generalmente admitida en el derecho fiscal entre los aspectos materiales y formales o administrativos. Todo lo que se refiera a la existencia de la relación jurídica, es decir al hecho generador, sujetos y objeto de la obligación, pertenecen al primero; todo lo que es aplicación de la norma material al caso concreto, -accertamento, como dicen los italianos- es función administrativa, o eventualmente jurisdiccional»<sup>20</sup>.

El mismo autor, en su obra «Instituciones de Derecho Tributario» al analizar el principio de legalidad y en especial los contenidos de la ley, distingue dos posiciones en la doctrina; una que él la llama «ortodoxa» y la reconoce dominante en la doctrina latinoamericana que sostiene que la ley debe contener todos los elementos relativos a la existencia y cuantía de la obligación. Para que uno de esos elementos sea establecido por el Poder Ejecutivo, se requerirá, entonces, de una reforma constitucional. Según esta teoría los elementos reservados a la ley son: el presupuesto de hecho con su componente objetivo (integrado por el aspecto material, definición del hecho y su ubicación en el tiempo y el espacio) y el componente subjetivo que determina cuales son las personas obligadas. Si la cuantía no es fijada por la ley, ésta deberá señalar los elementos necesarios para su fijación sin posibilidad de actos discrecionales de la administración.

---

20 TROYA JARAMILLO. Ob. Cit.

Otra posición es la que han adoptado básicamente parte de la doctrina italiana y española y que se conoce como la teoría de la legalidad atenuada o flexible.

La Constitución italiana de 1946 ha dado lugar a la revisión del principio de legalidad tributaria por cuanto han excedido del campo tributario al referirse a todas las prestaciones personales o patrimoniales y, por otra parte disponen que esas prestaciones deben ser establecidas «en base a la ley», y no por la ley o en la ley. Se ha abierto la posibilidad de que algunos de los elementos de la obligación sean establecidos o fijados por el Poder Ejecutivo, sin necesidad de una ley de delegación de competencias. Esta disposición abrió el foro y entre los detractores de esta posición se hallaban A.D. Giannini, Bertholini, Croxatto y otros y uno de sus adeptos fue Berliri.

A su vez, la Constitución española de 1978, recoge el régimen italiano y proclama que «Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley». Uno de sus impulsores es el profesor Eusebio González quien afirma que «No es necesario que el legislador primario configure todos los elementos...; 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»<sup>21</sup>.

Valdés Costa concluye en «reconocer que en la realidad actual es aconsejable el establecimiento de ciertas excepciones para lo cual es preferible el instrumento de la delegación de competencias y de los decretos-leyes o medidas provisorias, para ciertas situaciones en las cuales la experiencia de cada país ha demostrado la necesidad de aumentar las funciones colegisladoras del Poder Ejecutivo»<sup>22</sup>.

---

21 Referencia de VALDEZ COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 139.

22 VALDEZ COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 142.

El Profesor mexicano Rodríguez Lobato sostiene, a su vez, que la ley debe establecer los elementos esenciales del tributo siendo estos el objeto, sujeto, exenciones, base, tarifa, pago, infracciones y sanciones.

La doctrina latinoamericana ha defendido en forma unánime el principio de legalidad como elemento esencial del Estado de derecho, así se ha pronunciado en Argentina C.M. Giuliani Fonrouge y Bielsa; Gomes de Sousa en Brasil; Riofrío Villagómez en nuestro país; Lino Castillo en el Perú; y, Flores Zavala en México. También en los encuentros internacionales latinoamericanos se ha profundizado la posición de dichos tratadistas, así, por citar un ejemplo, en las XII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Bogotá, S. Navarrine y Asorey manifestaron que el principio de legalidad es un mecanismo protector de la propiedad privada, criterio compartido por el colombiano Juan I. Alfonso Bernal; adicionalmente; lo consideran origen de las normas tributarias y a la vez límite al ejercicio del poder tributario. Por su parte, el relator general de dicho evento lo ha calificado como «piedra angular del estado de derecho». Esta es una muestra de la clara posición doctrinaria que ha tornado la subregión respecto de este principio. En el Simposio Latinoamericano de 1986 se concluyó en que:

- «El principio de legalidad, recogido en las constituciones latinoamericanas como principio fundamental del derecho público, tiene especial gravitación en materia tributaria, en la cual asume tener la estricta legalidad.
- La función legislativa debe ejercerse dentro de los límites establecidos por las normas constitucionales y con sujeción a los principios recogidos en las mismas.
- La ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y esta-

blecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales.

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

La jurisprudencia argentina en sus fallos ha reconocido que el principio de legalidad es «más esencial a la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno» y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho a la propiedad. Ha admitido que la creación de tributos es facultad exclusiva de parlamento y que no es lícito aplicarlos a objetos u operaciones no gravados por la norma jurídica.

#### **4.- EL MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA.**

##### **LA CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA Y EL CODIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO.**

Una vez que hemos analizado las varias posiciones que se han dado en la doctrina respecto del principio de legalidad, es importante analizar también como este principio se manifiesta en la legislación positiva; para dicho efecto, se ha escogido el Modelo de Código Tributario para América Latina, por la importancia e influencia que ha tenido en las legislaciones nacionales de esta parte de América; así mismo, por la naturaleza de este trabajo y la trascendencia y jerarquía que tienen las normas constitucionales en cualquier ordenamiento jurídico, se analizarán las disposiciones de la Carta Política vigente en nuestro país; y, se revisarán las

normas constante en el Código Tributario dictado en el año 1975 y actualmente vigente.

La primera sistematización y especificación del principio de legalidad fue la del Modelo de Código Tributario para América Latina, a criterio de Valdés Costa. Este cuerpo normativo en su art. 4 titulado *Materia privativa de la Ley*, presenta una serie de situaciones que deben constar en una ley, consagrando con toda precisión el requisito de ley formal. Esta disposición dice lo siguiente:

*Materia privativa de la Ley.- Solo la ley puede:*

- 1) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo;
- 2) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;
- 3) Establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, en cuanto éstos signifiquen una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales;
- 4) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- 5) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios;
- 6) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.

Como se puede ver, a partir del numeral tercero se dispone la aplicación del principio de legalidad en los aspectos administrativos, procesales y penales.

El Modelo de Código fundamenta su posición en la vinculación del principio con la teoría clásica de la división de poderes y funciones y de las garantías individuales.

Por su parte, el art. 257 de la Constitución Política de la República del Ecuador publicada en el Registro Oficial No. 1 de 11 de agosto de 1998, de forma diáfana, en su primera par-

te, proclama el principio de legalidad tributaria, cuando prescribe lo siguiente:

«Art. 257.- Solo 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 a la Ley».

La claridad de la disposición releva de cualquier comentario adicional, sin embargo de aquello, comentaremos más adelante la segunda parte de esta norma constitucional.

En concordancia con lo dispuesto por el art. 257, el art. 130 numeral 6) de la misma Carta Política dispone:

«Art. 130.- El Congreso Nacional tendrá los siguientes deberes y atribuciones:

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.»

Aparece claramente de estas disposiciones la intención del legislador de instituir la Función Legislativa, representada por el Congreso Nacional, como órgano competente para establecer, modificar o extinguir impuestos, tasas y otros ingresos públicos, esto es, reconociendo a todas luces el principio de legalidad.

Dentro de la jerarquía de las normas de un ordenamiento jurídico, corresponde analizar a la luz de las disposiciones constitucionales, lo dispuesto en normas jerárquicamente menores que para el caso son las del Código Tributario.

Este cuerpo normativo guarda estrecha relación con lo dispuesto en la Carta Constitucional, en especial el art. 3 que ratifica el principio, cuando establece:



Art. 3.- Reserva de Ley.- La facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado, mediante Ley; en consecuencia no hay tributo sin ley.

Esta disposición, como se ve, es meridianamente clara e inclusive proclama de forma explícita el aforismo «*nullum tributum sine lege*» y llama por su nombre al principio, reconociendo nuestra legislación la denominación de reserva de ley y no como principio de legalidad. Adicionalmente, el art. 53 de dicho Código al tratar uno de los modos de extinguir las obligaciones tributarias, esto es, la remisión o condonación, también reconoce el principio de legalidad, de esta forma:

Art. 3.- Remisión.- Las deudas tributarias solo podrán condonarse o remitirse en virtud de una Ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. A su vez, esta disposición concuerda con la norma prescrita en el art. 31 que establece:

Art. 31 Previsión en Ley.- Solo mediante disposición expresa de Ley, se podrá establecer exenciones tributarias.

También el Código Tributario al conceptualizar la exención o exoneración tributaria señala de forma expresa la necesidad de una ley previa, cuando califica a ésta como la dispensa de tipo legal; veamos su contenido:

Art. 30.- Concepto.- Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria.

De esta forma, nuevamente concluimos que la legislación ecuatoriana, al igual que la corriente latinoamericana, reconoce plenamente el principio de legalidad como una estructura fundamental de su ordenamiento jurídico tributario.

En lo referente al contenido de la Ley tributaria, nuestro Código admite que los elementos esenciales de ésta son 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, conforme lo señala el art.

4 de dicho cuerpo normativo. Con esta posición del Código, podemos resaltar, a primera vista, dos tipos de elementos constitutivos del tributo, en primer lugar, los elementos cualitativos, que son, a su vez, el elemento objetivo: materia imponible, objeto imponible o hecho imponible; y, el elemento subjetivo: sujeto activo y sujeto pasivo; a su vez, los elementos cuantitativos, están constituidos por la base imponible-monto imponible y la tarifa.

Personalmente, considero que existe un tercer elemento, reconocido por el mismo art. 4 del Código Tributario y que se le denominaría elemento procesal, constituido por los reclamos o recursos establecidos en la Ley y que amparan al contribuyente ante la administración.

## **5.- LAS MUNICIPALIDADES Y LA APLICACION DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

La discusión de este punto gira alrededor de la posibilidad de reconocer poder tributario a los «entes públicos menores», entre ellos las municipalidades y los consejos provinciales y si este poder es originario o derivado. Sobre esta situación han existido criterios de la más variada índole, unos reconociendo dicho poder en favor de las municipalidades y otros negándolo.

La Constitución argentina no mencionan expresamente este punto pero reconoce en los municipios su condición de elemento esencial del sistema de gobierno.

A criterio de C.M. Giuliani Fonrouge «El poder tributario es ejercido por cada ente de gobierno -Nación, provincia, municipalidades- en la esfera territorial de su jurisdicción»<sup>23</sup>.

En los Estados Unidos de Norteamérica, se ha reconocido que las municipalidades, por ser «simples instrumentos de gobierno» (?) con funciones específicas, solo disponen de poderes delegados.

---

23 GIULIANI FONROUGE, Ob. Cit. pág. 303

En la doctrina, Hensel, niega «potestad tributaria» a los municipios por carecer de soberanía y solo les reconoce «competencia tributaria». Kruse, manifiesta que una soberanía impositiva plena en el sentido de un derecho a la imposición propio y originario no lo tienen los municipios. En cambio, para Berliri, el Estado y algunas regiones tienen supremacía tributaria derivada de la soberanía, en tanto que las provincias y los municipios la tienen por asignación de aquel. Parravicini entiende que los «entes públicos menores» son políticamente autónomas y tienen poder tributario originario.

Nuestra posición la consignaremos en el aparte de las conclusiones.

En nuestra legislación, hemos dicho, se consagra de forma diáfana el principio de legalidad o reserva de ley, en especial en el art. 257 de la Constitución, art. 3 del Código Tributario y otras disposiciones ya señaladas en este trabajo. Siendo entonces facultad exclusiva del Congreso Nacional la creación de tributos, en varios países, entre ellos el Ecuador, ciertas entidades autónomas de Derecho Público como son los consejos provinciales y las Municipalidades, aparecen ejerciendo la potestad tributaria, por lo que podría decirse existe una seria contradicción. Esta aparente contradicción ha sido explicada por varios tratadistas fundamentándose en el principio doctrinario de la delegación de poderes o facultades; delegación emanada de la voluntad soberana del propio Estado. Esta delegación de facultades para ser legítima debe surgir de ley expresa, la misma que deberá describir los límites y objetivos concretos de la delegación. La delegación, especie de mandato-ley, debe contener las facultades que se conceden respecto al establecimiento de la obligación, la normas para su recaudación y el empleo de los recursos obtenidos. El delegado tiene que someterse a los términos de su mandato-ley so pena de nulidad.

El Código Tributario no regula expresamente la tesis de la delegación, lo hace únicamente en cuanto a la potestad regla-

mentaria, pero atendiendo a la naturaleza de nuestro régimen legal, es incuestionable que las leyes que rigen la vida de los consejos provinciales y municipales constituyen verdaderas delegaciones para actuar en el establecimiento, recaudación y empleo de los recursos tributarios asignados a ellos, como sucede con la Ley de Régimen Municipal.

Si el organismo delegado no encuadra su actividad a las normas y atribuciones que se fijan en la Ley, los actos normativos y de ejecución en el campo tributario, pueden ser impugnados mediante acciones individuales de los contribuyentes ante los Tribunales Distritales de los Fiscal o en su caso, por impugnaciones de carácter general por inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional de conformidad con el art. 276 num. 1 de la Constitución.

La Constitución Política de nuestro país en el inciso segundo del art. 257 determina que «Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la Ley». Parecería entonces que nuestra norma suprema acepta la posibilidad de remitirnos a la Ley para la creación de tasas y contribuciones especiales, que para el caso de los municipios dicha Ley es la Ley de Régimen Municipal. A su vez, este cuerpo normativo al referirse a la creación de tributos y en especial al hablar de las atribuciones deberes del Concejo, en el art. 64 le faculta a este órgano a:

- 1) Normar a través de ordenanzas ...;
- 23) Aplicar mediante ordenanzas, los tributos municipales creados expresamente por la Ley;
- 24) Fijar las contribuciones especiales de mejoras que los propietarios están obligados a pagar para costear las obras de acuerdo con la Ley.

A su vez, en los art. 194, 195 y 197, reformados mediante Decreto Ley 104 publicado en el Registro Oficial No. 315 de 26 de agosto de 1982, disponer que las empresas públicas municipales cobrarán tasas por los servicios que presten, las que «se crea-

rán y regularán de conformidad con la ley», así como quedan facultadas las mencionadas empresas para «cobrar una tasa o un precio y las correspondientes contribuciones». Por su parte el art. 311, literal c), señala como una de las fuentes de las obligaciones tributarias municipales: «Las ordenanzas que dicten las municipalidades en uso de la facultad conferida por la ley». También el art. 314, dispone que «Las municipalidades reglamentarán por medio de ordenanzas el cobro de sus tributos. La creación de tributos así como su aplicación se sujetará a las normas que se establecen en los siguientes capítulos y en las leyes que crean o facultan crearlos».

La Ley No. 72, publicada en el Registro Oficial No. 441 de 21 de mayo de 1990, agrega después del art. 428 de la Ley de Régimen Municipal la siguiente disposición: «Las ordenanzas que expidan los concejos municipales para establecer las tasas de agua potable y las contribuciones especiales de mejoras de que trata este título, solo requerirán el informe favorable del Ministerio de Finanzas y Crédito Público y entrarán en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial».

La Ley No. 02, publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 22 de 9 de septiembre de 1992, en el art. 5, dispone «De acuerdo con las facultades concedidas por los Arts. 53 y 123 (actualmente 228) de la Constitución Política del Estado, los municipios y consejos provinciales dictarán sus ordenanzas sujetándose únicamente a lo que disponen las leyes de Régimen Provincial o Municipal. En el caso de ordenanzas tributarias que establezcan o modifiquen tasas por las obras o servicios que realicen estos organismos seccionales, deberá solicitarse también el dictamen del Ministerio de Finanzas antes de su publicación en el Registro Oficial. Si en el plazo máximo de treinta días calendario, el Ministro de Finanzas no emitiera dicho dictamen, las referidas ordenanzas tributarias serán publicadas en el Registro Oficial».

Respecto de las referencias a las que hace alusión esta última disposición legal, es necesario hacer unas precisiones, sin duda necesarias:

- a) En primer lugar, el segundo inciso del art. 228 de la Constitución Política adolece de una grave falta conceptual, en razón de que esta disposición constitucional reconoce en favor de las entidades del régimen seccional autónomo, consejos provinciales y municipalidades, una «facultad legislativa» que no la tienen pues ésta es propia y exclusiva de la Función Legislativa. Lo que tienen las municipalidades y consejos provinciales es la «facultad normativa» que se expresa a través de ordenanzas y que es distinta a la «facultad reglamentaria», propia del Ejecutivo y de la «facultad legislativa», que como hemos dicho, es propia del Congreso Nacional.
- b) La mencionada disposición posibilita de forma expresa el establecimiento de tasas y contribuciones especiales de mejoras por parte de las municipalidades y consejos provinciales, en tal virtud, con esta norma constitucional los gobiernos seccionales autónomos se hallan facultados constitucionalmente para establecer las tasas y contribuciones especiales de mejoras.

Con esta última disposición constitucional referida se deja claro que los concejos municipales así como los consejos provinciales, están facultados para establecer tasas y contribuciones especiales conforme los mecanismos establecidos en la Ley de Régimen Municipal y en la Ley de Régimen Provincial.

La jurisprudencia ecuatoriana, en años anteriores, se mostró reacia en aceptar esta posibilidad; como ejemplo tómese en cuenta la polémica sentencia dictada por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, el 16 de diciembre de 1994, la misma que suspendió totalmente por inconstitucionalidad de fondo, los efectos de la Ordenanza de Creación de la Tasa del 5% para Prestación de Servicio del Medio Ambiente y Saneamiento y Riego expedida por el Consejo Provincial de Imbabura, así como también la declaratoria de inconstitucionalidad, por parte del entonces llamado Tribunal de Garantías Constitucionales, a la Ordenanza que

creaba una tasa por servicios turísticos, dictada por el Concejo Municipal de San Cristóbal.

## 6.- CONTENIDO DE LA LEY TRIBUTARIA

Respecto de este tema nos limitaremos a realizar pocos comentarios en razón de que éstos ya fueron tratados al revisar el punto 4 de este trabajo.

La Ley tributaria en su concepto y naturaleza participa de todos los atributos y requisitos de toda Ley por su forma y por su fondo, por lo que, hay que remitirse necesariamente a la doctrina y a las disposiciones pertinentes del Código Civil.

Los requisitos o condiciones para la existencia de la ley tributaria son, a criterio de Washington Durango los siguientes:

- a) Expedición por el órgano legislativo competente como manifestación de la voluntad soberana que manda, prohíbe o permite.
- b) Su promulgación y publicación, aspectos estos que se rigen por las disposiciones constantes en el Código Civil.
- c) Cuando esta manifestación tiene por objeto regular el hecho real del contacto o vínculo que se establece entre la persona que debe entregar recursos económicos en favor del Estado y sus consecuencias, por su contenido toma la característica de ley tributaria.

El art. 4 del Código Tributario, como lo anotamos más arriba, define el contenido de este tipo de ley. W. Durango considera que «es una disposición práctica, en cuanto establece una mayor precisión de la Ley, pero como una expresión de la voluntad soberana su contenido bien podrá ser ampliado dando paso a nuevas necesidades y a nuevos sistemas en el orden financiero tributario, sin embargo tiene la limitación propia de toda enumeración dando lugar a omisiones, vacíos que pueden conducir a la comisión

de errores de toda enumeración. Por esto creo que una redacción en forma general y solo conceptual, es preferible a la adoptada por nuestro Código Tributario»<sup>24</sup>.

## 7.- ¿EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN CRISIS?

En los últimos tiempos y a criterio de Trotabas, desde el siglo pasado estamos asistiendo al envilecimiento del principio de legalidad que parece haber perdido su vigor y eficacia. Fundamenta esta afirmación en el sentido de que el principio a resultado eludido por la política fiscal de los gobiernos, que procuraban liberarse de esta sujeción del establecimiento del impuesto por la ley, a nombre de los contribuyentes; y, por la complacencia mostrada por éstos en permitir esta política. Afirma además que la utilización del impuesto para fines extrafiscales ha acentuado esta tendencia.

C.M. Giuliani F. manifiesta su conformidad con lo proclamado por Trotabas y añade que una muestra de la crisis del principio de legalidad está en el desvío de poder tributar, en forma directa o por medios indirectos que «pone de manifiesto una inexplicable política parlamentaria de abdicación de sus derechos sin advertir que así labraba su ruina y con ello, la del régimen representativo republicano de gobierno»<sup>25</sup>.

La doctrina latinoamericana y su legislación han sido un frente importante en la defensa del principio de legalidad, posición ésta que ha sido calificada por el profesor uruguayo Valdés Costa como «ortodoxa». La doctrina italiana y española, como queda dicho, han hecho algunas observaciones al principio, a través de sus disposiciones constitucionales, sin embargo de aquello, la afirmación de que la legalidad tributaria se halla en crisis, es discutible. Para otro sector de la doctrina el principio de legalidad no es que se halla en crisis sino que más bien ante el siempre creciente rol

24 DURANGO, Washington. Ob. Cit. pág. 70

25 GIULIANI FONRAUGE, Ob. Cit. pág. 335



que ha adquirido el Estado en la conducción económica, inclusive en aquellos países de libre empresa, así como la internacionalización de la economía ha hecho que el principio de legalidad se haya ido adaptando a los tiempos actuales. Bajo estos condicionamientos algunos países han delegado la potestad tributaria en favor del Ejecutivo ya sea para la creación de tributos o para la determinación de sus elementos.

Esto no es novedad alguna en nuestro país, pues al expedirse el Decreto Ley No. 04 publicado en el Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994 que contiene la Ley Orgánica de Aduanas y que preceptúa en su art. 22 que «cuando las necesidades del país lo requieran, el Presidente de la República, mediante decreto y previo dictamen del Comité Técnico Aduanero, establecerá, reformará o suprimirá los aranceles, tanto en su nomenclatura como en sus tarifas» Y, no hay que olvidar que los aranceles son, esencialmente tributos.

Ante esta situación, Jorge Zavala Egas, manifiesta que «Es de toda evidencia que no hay contradicción con la Constitución cuando el legislador expide una ley que delega la expedición de decretos leyes delegadas al Ejecutivo, pues, primero aquel está autorizado a expedir la ley y, segundo, porque éste está obligado a «cumplir y hacer cumplir la ley» expidiendo los respectivos decretos normativos.

En consecuencia, los decretos leyes delegados son actos normativos (fuentes de derecho) que el legislador crea con absoluta legitimidad constitucional»<sup>26</sup>.

Coincidimos con José V. Troya en el sentido de que «la enunciación del principio de reserva de ley se ha ampliado, en el sentido de que tanto la ley, como los actos con fuerza de ley, son instrumentos apropiados para el ejercicio de la potestad tributaria. La intervención del Ejecutivo, en todo caso, debe producirse a

---

26 ZAVALA EGAS, Ob.Cit. pág. 70

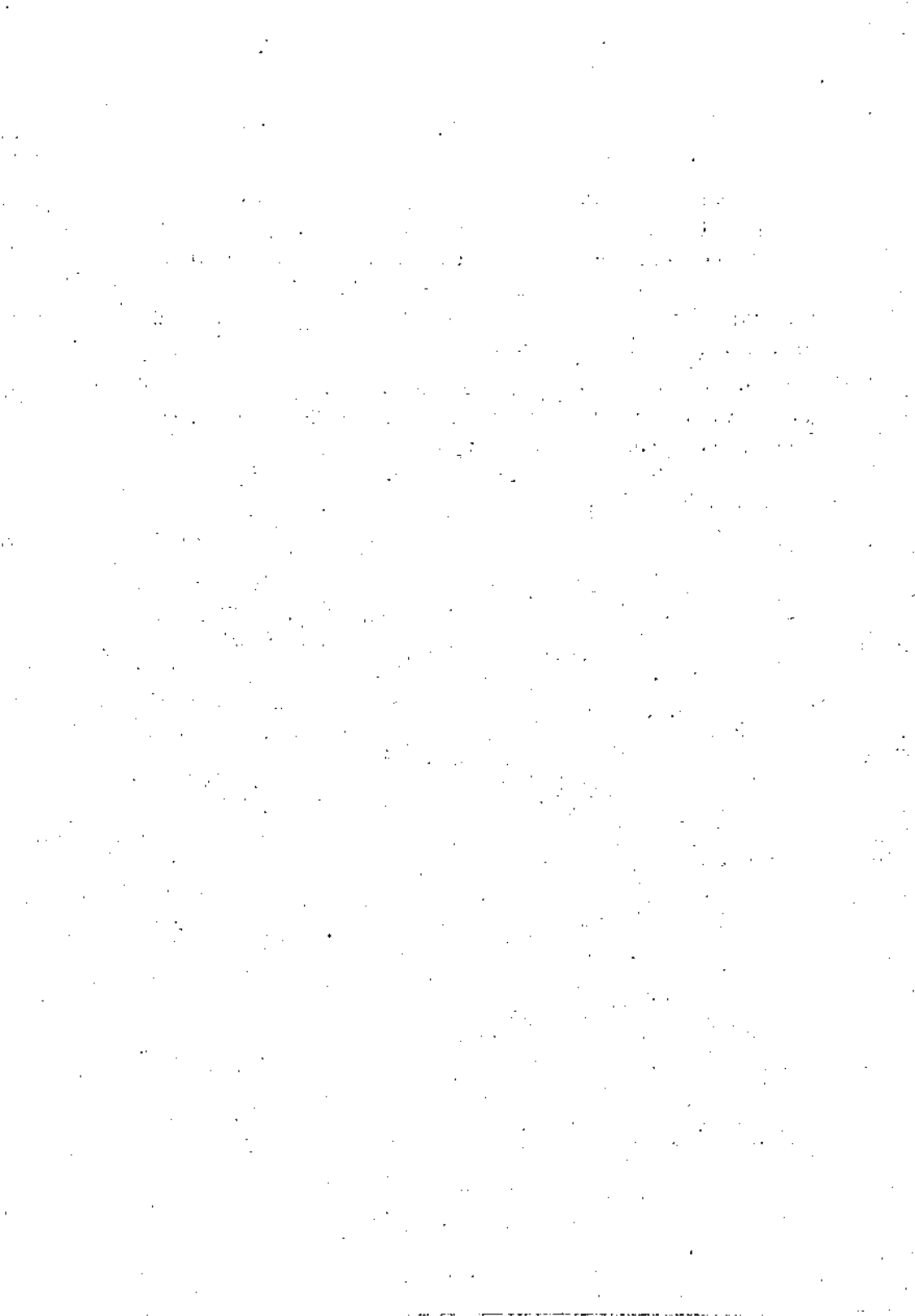
virtud de delegación expresa y limitada, cuya existencia debe prevase en norma constitucional<sup>27</sup>.

La declaratoria de estado de emergencia previsto en el art. 181 num. 1) de la Constitución Política permite en el caso ecuatoriano la recaudación anticipada de impuestos y más contribuciones y en otros casos el ejercicio de la potestad tributaria, lo cual tiene un carácter evidentemente extraordinario y prescrito en norma constitucional.

También se hace necesario, en nuestra legislación, establecer los mecanismos de control necesarios para la debida aplicación del principio de legalidad cuando esta provenga del Ejecutivo.

---

<sup>27</sup> TROYA, ARAMILLO, Ub. Cit.





## CONCLUSIONES

- Es evidente que el principio de legalidad se constituye en el triunfo del Estado de derecho frente a la posición absolutista del monarca y que en los Estados Nacionales este principio arranca a su vez del principio de la división de las funciones, esencial en el sistema democrático.
- El parlamento como depositario de la soberanía nacional, se constituye en el órgano competente para establecer, modificar o extinguir tributos a través de ley.
- Se ha discutido respecto del criterio de que la soberanía constituye el fundamento del poder tributario. Sin embargo de aquello, hay que considerar hoy, en los momentos actuales, que la definición de soberanía está siendo revisada; su concepto clásico se ha visto superado por las realidades económicas de la comunidad internacional, por lo tanto, intentar discutir si la soberanía hoy por hoy se constituye en el fundamento del poder tributario, va a ser una empresa bastante difícil y sobre todo polémica donde el consenso no llegará temprano.
- Se ha discutido asimismo, si las expresiones poder y potestad son sinónimos existiendo posiciones brillantes y respetables. Consideramos que la denominación poder es la más adecuada en virtud de que la expresión denota una supremacía, como en

la realidad lo es y, adicionalmente, la tradición jurídica de nuestros países así lo han preferido.

- Apoyamos la posición que ha tomado la doctrina latinoamericana de considerar al principio de la legalidad como un fundamento de la estructura jurídico-tributaria de cada uno de sus países.
- Es evidente, así mismo, considerar al principio de legalidad tributaria como una regla fundamental del derecho público.
- Coincidimos con Carlos María Giuliani Fonrouge en el criterio de que los «órganos de gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquías en ellas. Los municipios tienen poder originario, porque él es connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones; la diferencia no radica en la «esencia» sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país»
- La denominación de «entes menores» a los municipios, en primer lugar no es real y tampoco es justa, por cuanto, políticamente los municipios son las entidades más cercanas a la comunidad siendo los legítimos representantes de ésta y se constituyen, además, en un verdadero gobierno local e históricamente son entidades de vieja ralea anteriores, inclusive, a los Estados nacionales.

Doctrinariamente, aquella denominación (entes menores) se origina en la consideración de que los municipios especialmente en Italia, son meras divisiones administrativas creadas por el legislador y por eso es permisible que la doctrina los califique como «entes menores» en relación al gobierno central.

- Consideramos que con la disposición constitucional consignada en el art. 228 inciso segundo, las municipalidades se hallan facultadas a establecer a través de ordenanzas las tasas y con-

tribuciones que se hayan determinado en la Ley. Esto no quiere decir que el principio de la legalidad se vea afectado sino más bien tiene su sustento en la Constitución y las leyes.

- Coincidimos con varios estudiosos en el sentido de que el principio de legalidad no está en crisis, sino más bien que éste se halla en un proceso de adaptación a los tiempos actuales. Ante esta circunstancia, se hace necesario implementar diversos mecanismos de control constitucional del ejercicio de la potestad tributaria, especialmente cuando proviene del Ejecutivo, sin embargo, de lo dicho, es preocupante la disposición establecida en el inciso tercero del art. 257 de la Constitución Política que reconoce en favor del Presidente de la República la facultad de fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduanas, su aplicación evidenciará la intención del legislador constituyente.



## BIBLIOGRAFIA

- Valdés Costa, Ramón. «Instituciones de Derecho Tributario», Ediciones DePalma, Bs. Aires, 1992
- Troya Jaramillo, José Vicente. «Derecho Tributario Internacional», Corporación Editora Nacional, Quito, 1990
- «Derecho Financiero». Giuliani Fonrouge, Carlos María. Ediciones DePalma, Bs. Aires, 5ta. edición, 1993
- Morales Quiroz, «Introducción al Derecho Tributario». José Adolfo, Rodríguez Lobato, Raúl. «Derecho Fiscal». Harla, México, 2da. edición, 1991
- Durango, Washington. «Legislación Tributaria Ecuatoriana». Quito, 3ra. edición, 1996
- Aguirre Apolo, Marco. «Manual de Derecho Tributario Municipal». Biblioteca de Derecho Municipal. Quito, 1994
- Patiño, Rodrigo y Pozo, Teodoro. «Léxico Jurídico Tributario», Corporación Latinoamericana de Desarrollo, CLD. Quito, 1996
- Vedel, Georges. «Derecho Administrativo», Biblioteca Jurídica Aguilar, Madrid, 1980
- Zavala Egas, Jorge. «El estatuto del régimen administrativo de la Función Ejecutiva en el ordenamiento jurídico». Corporación Latinoamericana de Desarrollo, CLD. Quito, 1995



Velázquez Baquerizo, Ernesto. «La nueva justicia administrativa: diagnóstico de Derecho Contencioso Administrativo y Fiscal en el Ecuador». Corporación Latinoamericana de Desarrollo, CLD, Quito, 1995

Troya Jaramillo, José Vicente. «Derecho Constitucional Tributario». Apuntes de clase. Universidad Subregional Andina "Simón Bolívar". Quito.

Corporación de Estudios y Publicaciones. Código Tributario.

Constitución Política de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 1, 11 de Agosto de 1998



