

Original

The Tax regime in the Constitution of the Republic of Ecuador

El Régimen Tributario en la Constitución de la República del Ecuador



DOI: <https://doi.org/10.33324/dicere.vii.747>

Tiberio Torres Rodas,  

Facultad Jurisprudencia y Ciencias Políticas, Universidad de Cuenca, Cuenca, Ecuador.

Recibido: 05-04-2024 Revisado: 09-05-2024 Aceptado: 12-05-2024 Publicado: 30-05-2024

Resumen

En el presente trabajo se presenta un análisis de las disposiciones de la Constitución de la República del Ecuador vigente desde el año 2008, y que se relacionan con el régimen tributario nacional. Se inicia con una referencia breve a la concepción del Estado en función de la noción del Buen Vivir y la obligación ciudadana de contribuir al sostenimiento del gasto público. Se estudian luego los principios constitucionales rectores de la actividad tributaria y los aspectos extrafiscales del tributo y del régimen tributario en atención a la concepción del Estado como garante de derechos. Finalmente, se hace una muy breve descripción del ejercicio de la potestad tributaria del Estado, con relación a los distintos tipos de tributos.

Abstract

This paper presents an analysis of the provisions of the Constitution of the Republic of Ecuador in force since 2008, which are related to the national tax system. It begins with a brief reference to the conception of the State in terms of the notion of good living and the civic obligation to contribute to the sustainability of public spending. The constitutional principles guiding the tax activity and the extrafiscal aspects of the tribute and the tax regime are then studied in consideration of the conception of the State as guarantor of rights. Finally, a very brief description of the exercise of the tax power of the State, in relation to the different types of taxes, is made.

Palabras clave

Generalidad, Progresividad, Eficiencia, Irretroactividad, Suficiencia Recaudatoria

Keywords

Generality, Progressivity, Efficiency, Non-retroactivity, Collective Sufficiency

1 El modelo de estado y el régimen tributario

La Constitución vigente desde el 2008 supone una nueva realidad jurídica nacional, derivada de la preponderante posición de los derechos y garantías a favor de las personas, y, del papel del Estado, que ante todo se constituye en garante de esos derechos. Esa realidad, obviamente, no ha sido ajena al ámbito fiscal en el que se han constitucionalizado principios rectores del régimen tributario y obligaciones estatales relativas al tributo y sus finalidades.

El preámbulo constitucional denota el nuevo carácter filosófico- jurídico- constitucional de un Estado en el que el soberano ha decidido construir un modelo social de vida en armonía, que respeta la dignidad del hombre y que tiene como meta la consecución de ese régimen del Buen Vivir, o del vivir bien. Más allá de las discusiones teóricas que puede merecer, este concepto debe entenderse sobre todo como una forma de vida en la que el sujeto siente que vive bien, realizado, alcanza sus objetivos,

todo ello bajo el paraguas del Estado que se ocupa de garantizar¹ sus derechos y le proporciona los elementos suficientes para el disfrute de ellos.

El régimen fiscal no escapa de esta nueva realidad constitucional; tanto más si adherimos a la idea de que “donde existe comunidad existe alguna forma de tributación” (*“ubi cives, ubi tributum”*) (Caliendo, 2018. p. 291). La Constitución de 2008 contiene disposiciones específicas relativas al ámbito tributario en el Estado, desde aquellas normas que se refieren al tributo como una responsabilidad de los ecuatorianos, incluyen las que atribuyen competencias específicas en el orden tributario a cargo de determinadas instancias del poder público, hasta las que señalan el marco de principios rectores del régimen tributario y las finalidades de los tributos.

A continuación, hacemos un repaso por estas normas constitucionales.

2 El ciudadano y la obligación de pagar tributos

Me referiré, en primer término, al papel del sujeto habitante del Estado, y su obligación de pagar tributos. Si bien moder-

namente existe consenso en considerar al tributo como un instrumento de política económica, no puede dejar de considerarse

1. “Constitución de la República del Ecuador, Art. 3. Num. 1. *“Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales, en particular la educación, la salud, la alimentación, la seguridad social y el agua para sus habitantes.”*

la naturaleza jurídica que originariamente —desde la aparición del Estado— ha tenido el tributo como una manifestación del ejercicio del poder público que impone a los ciudadanos la obligación de contribuir con el mantenimiento de ese ente, superior al sujeto, creado por él (el sujeto) y sus pares. Esto sirve para organizar sus vidas y garantizar sus derechos.

En el Ecuador en particular, esa responsabilidad de los ciudadanos² se deriva del mandato contenido en el Art. 83 de la Constitución de la República³, por lo que puede sostenerse que el país ha seguido la tendencia que considera al tributo como una obligación derivada del poder estatal. Este deber específico de los ciudadanos de pagar tributos que ha consagrado nuestra Constitución nacional se contiene también en normas de derecho internacional de los derechos humanos, como el caso del Art. XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre⁴.

Empero, el mandato del Art. 83 de la Constitución de la República no debe entenderse como excluyente de la posibilidad de discutir si el pago de tributos tiene una naturaleza que no necesariamente implique la tradicional y fría posición de que se trata de una imposición del Estado. El propio texto constitucional contiene otras dis-

posiciones, relacionadas con los principios de aplicación de los derechos (Arts. 10 y 11), el derecho a la educación (Art. 26 al 29), el derecho al hábitat y vivienda (Art. 30 y 31), el derecho a la salud (Art. 32), los derechos de las personas pertenecientes a grupos de atención prioritaria (Art. 35 al 55), el derecho a una vida digna (Art. 66 num. 2), los derechos de la naturaleza (Art. 71 al 74), el derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva de sus derechos (Art. 75), las normas sobre políticas públicas, servicios públicos, soberanía alimentaria, soberanía económica, régimen del Buen Vivir, etc. Los gastos públicos, como parte de los deberes esenciales del Estado, para poder cumplirse, requieren recursos, que se obtienen en buena parte de los ingresos tributarios. Esto, por tanto, nos permiten sostener que en el Ecuador debe decirse que los tributos constituyen —además de una prestación impuesta por el poder estatal— una prestación por medio de la cual el ciudadano contribuye para el sostenimiento del estado. Además, sobre todo, contribuye con las labores del Estado tendientes a la garantía y plena vigencia de los derechos fundamentales y constitucionales.

2. Constitución de la República. Art. 6: *"Todas las ecuatorianas y los ecuatorianos son ciudadanos y gozarán de los derechos establecidos en la Constitución."*

La nacionalidad ecuatoriana es el vínculo jurídico político de las personas con el Estado, sin perjuicio de su pertenencia a alguna de las nacionalidades indígenas que coexisten en el Ecuador plurinacional.

La nacionalidad ecuatoriana se obtendrá por nacimiento o por naturalización y no se perderá por el matrimonio o su disolución, ni por la adquisición de otra nacionalidad."

3. Constitución de la República. Art. 83: *"Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (...) 5. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley."*

4. Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre: *"Deber de pagar impuestos. Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos."*

3 Principios constitucionales rectores del régimen tributario

El Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador establece los principios fundamentales con sujeción a los que debe desarrollarse el régimen tributario nacional. Estos principios, aunque positivados constitucionalmente, no son los únicos que deberán observarse a efectos del diseño y aplicación del régimen fiscal pues, conforme la propia Constitución lo establece, en el régimen jurídico nacional se entienden vigentes todas aquellas normas que aseguren la plena vigencia de los derechos fundamentales⁵. En ese orden de cosas, indudablemente conducen también nuestro régimen tributario algunos principios como el de capacidad contributiva, como fundamento de un 'tributo justo'. En palabras de Sainz de Bujanda (2015):

El tributo, como es notorio, no constituye una mera entrega de recursos que los particulares de ven constreñidos, de facto, a realizar al ente público, en acatamiento al poder de imposición que éste ejercita. La exacción, por el contrario, se produce de jure, es una verdadera institución jurídica, por lo que, en sustancia, ha de consistir en una prestación justa. (p. 89)

Otro principio es el de neutralidad, en virtud del cual "la imposición no debe modificar en nada la situación económico-financiera relativa de los contribuyentes" según Stuart J. Mill, referido por García (2012, p. 119). Estos contribuyentes no han sido proclamados ni en la Ley, ni en la norma constitucional.

Ya refiriéndonos en concreto a los principios que rigen el sistema tributario y que se han consagrado expresamente en la Constitución, habremos de examinar el Art. 300, que manda:

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

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

Cada uno de los principios merece ser analizado por separado, así:

5. Constitución de la República. Art. 426: "(...) Las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, aplicarán directamente las normas constitucionales y las previstas en los instrumentos internacionales de derechos humanos siempre que sean más favorables a las establecidas en la Constitución, aunque las partes no las invoquen expresamente.

Los derechos consagrados en la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de inmediato cumplimiento y aplicación. No podrá alegarse falta de ley o desconocimiento de las normas para justificar la vulneración de los derechos y garantías establecidos en la Constitución, para desechar la acción interpuesta en su defensa, ni para negar el reconocimiento de tales derechos."

Principio de Generalidad

En el régimen tributario, el principio puede entenderse como una consecuencia del principio general de igualdad ante la Ley. En virtud de ello, todos estamos obligados a pagar tributos y por tanto las leyes tributarias deben ser generales y dictadas de forma que en su contenido se perciba abstracción. Así, las normas tributarias no se referirán en concreto a una persona o grupos de personas, ni para imponerles gravámenes ni para concederles beneficios injustificados.

Rodolfo Spisso sostiene que el principio de generalidad más que dirigirse al establecimiento de una igualdad entre todas las personas, apunta a los privilegios y discriminaciones que el legislador puede materializar en el régimen normativo tributario (Spisso, 2000. p. 323).

Esta noción primigenia de generalidad como lucha en contra de privilegios injustificados ha evolucionado, tal como lo sostienen Martín et al. (2008),⁶ de manera que ahora impone al legislador la obligación de establecer tributos en los que sus hechos imponible observen necesariamente la capacidad contributiva del sujeto.

Principio de equidad

En este punto, es obligatorio hacer mención al principio de equidad por su estrecha vinculación con los principios de igualdad ante la Ley y generalidad. Es una relación tan cercana que, en ocasiones, llega a desaparecer la línea que los separa.

Resulta que, cuando en materia tributaria mencionamos igualdad, no solo hacemos referencia a la igualdad formal entre los hombres, situación propia del Estado de Derecho; sino además, refiere a un ámbito que tiene que ver con la justicia tributaria en la que se reconocen las desigualdades entre las personas, conforme su situación económica y finalmente su capacidad contributiva.

Esta desigualdad económica, que obliga al legislador a establecer un régimen impositivo de 'igualdad entre iguales' es lo que implica la aplicación del principio de equidad tributaria.

Todo tributo debe ser establecido de forma que les cause igual afección a quienes están en igualdad de condiciones económicas; pero a su vez, distinta de la que se

6. QUERALT Juan Martín, LOZANO SERRANO Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ José y CASADO OLLERO Gabriel. CURSO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Editorial Tecnos. Madrid, España. 2008. p. 114: *"En una sociedad en la que el principio de igualdad de los ciudadanos ante la Ley constituye una conquista irrenunciable, cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario no se está luchando contra la subsistencia de privilegios -que es algo que ya no encuentra cabida en el Estado de Derecho-, sino que se está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario, de forma que no sólo no existan privilegios amparados por Ley; sino que tampoco puedan producirse situaciones privilegiadas al aplicar la Ley. El principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al Legislativo para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. El principio de generalidad pugna así contra la concesión de exenciones fiscales que carezcan de razón de ser."*

produce en quienes están en una condición mejor o peor.

La igualdad entre iguales, o igualdad horizontal, significa, según Uckmar (2002) 'justicia tributaria', en la que se consigue una 'igualdad relativa' en la que "los sujetos que se encuentren en las mismas condiciones sean puestos bajo un mismo tratamiento fiscal" (p. 67).

Principio de progresividad

La progresividad del sistema tributario implica que las cargas tributarias impuestas a los sujetos deberán ser progresivamente más gravosas mientras mayor sea su capacidad para contribuir. Quien es más rico, más paga.

La Constitución de 2008 proclama la progresividad como principio tributario, mientras que la Constitución de 1998 lo hacía respecto de la proporcionalidad. ¿Haber reemplazado proporcionalidad por progresividad implica que sólo está vigente el segundo de los principios y que se ha excluido al primero? Creemos que no, pues progresividad y proporcionalidad son técnicas de aplicación del tributo, según ha referido Spisso (2000), que además están presentes ambas en nuestro régimen tributario.

No es posible idear un sistema tributario en el que todos los tributos sean solamente

proporcionales, o que sean solamente progresivos; o que un tributo, al ser conceptualmente proporcional, ya no puede por ello ser progresivo o viceversa. Progresividad y proporcionalidad son principios complementarios si asumimos que la proporcionalidad está referida a la relación de proporción que debe existir entre la capacidad contributiva del sometido tributario, con la tarifa del tributo que debe satisfacer; de esta forma, quienes tienen iguales o similares capacidades contributivas están obligados a pagar tributos en la misma proporción. A su vez, los tributos incidirán mayor gravamen a mayores manifestaciones de riqueza o capacidad contributiva, al disminuir el mismo si la aptitud para contribuir disminuye. Lo dicho tiene su razón de ser, conforme sostiene Caliendo (2018)⁷, en la capacidad contributiva, a la que considera como un principio jurídico de la mayor relevancia. Esto se debe a que, en materia tributaria, el principio de igualdad representa una realización.

Principio de irretroactividad

La noción de irretroactividad no es exclusiva del orden tributario, sino que se deriva más bien de la concepción general de que las normas jurídicas rigen para lo venidero. En consecuencia, no producirán efecto sino desde el momento en el que son jurídicamente puestas en vigencia hacia lo sucesivo. A este principio general, deben aplicarse las excepciones que en cada caso las

7. CALIENDO Paulo. Ob. Cit. P. 390: "El principio de capacidad contributiva en su aspecto objetivo se orienta a un plano doble: vertical y horizontal. En el plano vertical, el principio debe aplicarse de modo progresivo, vale decir, la carga tributaria individual debe aumentar en una proporción mayor con el incremento de la riqueza disponible. En el plano horizontal, se exige que los contribuyentes de igual capacidad económica sean tributados de la misma manera.

propias leyes han establecido y en las cuales se permite la aplicación de una norma jurídica a situaciones fácticas ocurridas con anterioridad a su vigencia. En este orden de cosas, las normas tributarias solamente regirán respecto de situaciones posteriores a su vigencia, y “obviamente después de haber ofrecido a los administrados la oportunidad de conocer su entero tenor, lo que se da al publicar el texto legal” (Barros, 2012. pp. 128-129).

Sobre la vigencia de las obligaciones tributarias, las mismas solamente serán exigibles para los ciudadanos sobre hechos imponibles ocurridos con posterioridad a la vigencia de las normas que establecen el gravamen sobre los mismos. La máxima *Nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley), hace que la obligación de pagar tributos solamente nazca como consecuencia de la vigencia de una norma jurídica que la establezca, y únicamente respecto de situaciones o hechos imponibles posteriores a su vigencia.

El principio de irretroactividad tiene en materia fiscal su excepción, permitiéndose la aplicación de normas jurídicas respecto de situaciones ocurridas con anterioridad a su vigencia, en el caso específico de las infracciones tributarias, cuando lo que las nuevas normas disponen es más favorable al infractor⁸ (*principio in dubio pro reo*).

Principio de suficiencia recaudatoria

La suficiencia recaudatoria debe analizarse siempre juntamente con el régimen presupuestario, de manera que, ha de entenderse que aquella porción de los ingresos públicos contenidos en el presupuesto del Estado que prevén ser cubiertos con ingresos tributarios, sean efectivamente recaudados en una medida tal que no lleguen a faltar recursos y que las necesidades fiscales previstas sean satisfechas.

Se ha sostenido que la suficiencia recaudatoria es una suerte de principio tributario favorable al Estado, o 'pro-Estado' (De la Guerra, 2010), que impone al mismo una obligación tendiente a la consecución de ingresos suficientes para cubrir las previsiones presupuestarias, pero sujeto o sometido al marco Constitucional y de derechos de los contribuyentes. Hay quienes consideran que la suficiencia recaudatoria puede resultar peligrosa, pues abriría a favor de la administración tributaria un marco de legalidad que garantiza sus actuaciones con tal de conseguir la recaudación; sin embargo, no es así de absoluta, pues es la propia Constitución la que establece los límites necesarios para que el acto de recaudación tributaria no resulte ni abusivo ni excesivo. Esto sucede al señalar garantías básicas a favor de los ciudadanos, como la progresividad, la capacidad de contribuir y la proporcionalidad.

8. CODIGO TRIBUTARIO. Art. 311.- Irretroactividad de la ley. - Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común.

Principio de eficiencia, principio de simplicidad administrativa, principio de transparencia; y, principio de suficiencia recaudatoria

Los principios de eficiencia, simplicidad administrativa y transparencia son más bien principios de derecho administrativo antes que principios de derecho tributario propiamente dichos.

Caliendo (2018), al analizar la eficiencia en el régimen fiscal, trae a recuerdo una frase de Peter Ferdinand Drucker: "Eficiencia es hacer las cosas bien hechas. Eficacia es hacer las cosas ciertas." (p. 116). De ello, en materia tributaria, el principio de eficiencia impone al Estado, y concretamente a las administraciones tributarias, una obligación tendiente a la mejora de sus procesos, consecuencia de la cual se producirá el resultado de maximizar los resultados de percepción de tributos y utilizar cada vez menos recursos.

No obstante, la eficiencia ha sido también analizada más allá de las barreras de lo estrictamente administrativo. El propio Caliendo (2018)⁹ la estudia desde el punto de vista de la "correcta composición de la fiscalidad en un Estado Democrático de derecho." (p.143), y sostiene que: "En un Estado Democrático de Derecho la carga fiscal representa un equilibrio entre los intereses de los diversos grupos sociales, con visiones conflictivas sobre las tareas del Estado y de

su financiación." (Caliendo, 2018 p. 143). Así, el sistema tributario justo se conseguirá en aquellos casos en los que exista un equilibrio entre las necesidades sociales y las actuaciones estatales para la consecución de recursos para satisfacer dichas necesidades.

Será eficiente aquel sistema tributario en el que el Estado aproveche de sus recursos, imponga gravámenes sobre las actividades económicas rentables y obtenga ingresos tributarios que permitan satisfacer las necesidades del grupo social.

La eficiencia administrativa y la eficiencia tributaria deben, obligatoriamente, estar acompañadas de un proceso de simplificación de procedimientos o simplicidad administrativa. La simplicidad administrativa tendrá como resultado esa deseada reducción de costes y también importantes mejoras en la forma en la que los sujetos pueden cumplir con sus obligaciones en el orden tributario. De ello, la simplicidad administrativa obliga a las administraciones tributarias a establecer procedimientos simples para que los ciudadanos cumplan con sus obligaciones de índole tributaria, al facilitar el cumplimiento de los deberes formales y de los deberes de tributación. Un esquema en el que se cumpla el principio de simplicidad administrativa permitirá una reducción de la presión fiscal indirecta para el sujeto pasivo, al hacer menos costoso el cumplimiento del pago de las obligaciones tributarias.

9. "La economía del bienestar (*welfare economics*) tiene dos aspectos principales: la eficiencia económica (*economic efficiency*) y la distribución de renta (*income distribution*). La eficiencia económica trata de "aumentar el tamaño del pastel económico" (*size of the pie*), mientras que la distribución de la renta pretende decidir "cómo dividir el pastel" (*dividing up the pie*). La eficiencia distributiva será considerada como la capacidad de asignar mejor los bienes para quienes realmente precisan o, según el lenguaje económico, para aquellos que ganan más utilidad."

Finalmente, es obligación de las administraciones públicas transparentar sus procedimientos y permitir al administrado el acceso a la información acerca de sus operaciones, costos y procesos administrativos. En materia fiscal, esa obligación tiene un aspecto adicional: Transparencia no solo implica conocer cómo funciona y cuanto cuesta la administración tributaria, sino también el destino de los dineros que son aportados por los ciudadanos por concepto de pago de tributos.

Si bien es cierto, técnicamente no es posible el diseño de un sistema en el cual cada ciudadano pueda distinguir el destino que se da a los dineros que aporta por concepto de tributos; sí puede suponerse el establecimiento de sistemas en los que el ciudadano conozca con detalle el valor total que por concepto de cada tributo percibe el Estado y, así mismo, la destinación presupuestaria de la totalidad de esos valores.

De esta forma, el ciudadano puede conocer si con su contribución tributaria está ayudando a pagar la educación pública, o la salud pública, o si colabora con el pago de la administración de justicia o el sistema de seguridad nacional.

Lo que evidentemente resulta no deseable es la existencia de sistemas presupuestarios y de manejo fiscal poco transparentes, en los cuales el ciudadano paga, pero la composición de los ingresos presupuestarios resulta poco clara, al punto que se diluye el aporte ciudadano al mezclarse con otro tipo de ingresos y, así mismo, la destinación de los recursos tributarios no es clara. De esta manera, no se conoce a ciencia cierta qué servicios se pagan con ellos, o si se destinan a gasto corriente, o a pago de gastos reservados o cualquier otro. Esto genera incertidumbre en el contribuyente sobre los gastos en los que efectivamente está contribuyendo.

4 Fines extrafiscales de los tributos

El segundo inciso del Art. 300 constitucional dispone: “Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional, procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.”

Es evidente que los tributos permiten al gobierno no solo recaudar ingresos para satisfacer las necesidades de gasto público, sino que además le permiten ejercer me-

didias que inciden en el comportamiento de los agentes económicos (al incentivar actividades o al desestimular el ejercicio de otras), de la balanza comercial (al regular el nivel de importaciones frente a las exportaciones nacionales), de los usuarios y consumidores (al modificar sus hábitos de consumo en función del precio de los bienes y los servicios que se ven afectados por la aplicación o no de tributos), de los generadores de riqueza (al estimular el ahorro, la inversión, la reinversión); e incluso, en la

creación de condiciones que permitan el establecimiento de políticas de protección de recursos y sostenibilidad ambiental.

Además de lo dicho, pretendo en el presente estudio tocar aspectos extrafiscales relacionados con la actividad tributaria y que miran más bien a la vigencia plena de derechos de quienes estamos obligados a pagarlos. La extrafiscalidad de los tributos va más allá de concebir al tributo como un elemento de política económica; tiene que ver también con aspectos de mayor transcendencia relacionados con el respeto de la naturaleza de la persona y de los derechos que le son inherentes.

El modelo de Estado Constitucional de Derechos representa, para el Estado, el deber de proveer a sus habitantes un régimen de Buen Vivir que supone el cumplimiento de todas las obligaciones en materia de provisión de servicios básicos, seguridad, condiciones adecuadas de vida, oportunidades dignas de desarrollo, etc. El Buen Vivir involucra también un régimen tributario en el que el tributo cumpla con su motivación última sustentada en la solidaridad, de manera que quien más tiene contribuya en mayor medida al sostenimiento del Estado, y por tanto, permita que este último satisfaga las necesidades que tienen quienes aportan menos o quienes no están en la capacidad para aportar.

Esa obligación de contribuir manifestada en el pago de tributos debe cumplirse en el marco de la vigencia de ciertas garantías de debido proceso a favor del aportante, de las cuales surgen las obligaciones de las autoridades administrativas. Consisten en:

- Presumir la inocencia de toda persona mientras legalmente no se demuestre lo contrario, y asumir como cierta y de buena fe la obligación tributaria determinada por el sujeto pasivo. Sólo mediante el ejercicio reglado y respetuoso de los derechos de la actividad inspectora y de determinación por parte de la administración podrán desvirtuarse estas presunciones. No cabe por tanto la idea de presuponer la incorrección de las actuaciones del sujeto pasivo con la finalidad de perjudicar al Fisco, ni de que toda determinación practicada por el sujeto pasivo lleva implícito un afán de ahorro de tributo.
- Ninguna persona puede ser juzgada, ni sancionada por una conducta que, de forma previa, no se haya establecido como sancionable en la Ley. Así mismo, ninguna persona puede ser sometida al pago de una obligación tributaria cuyo hecho generador no haya sido legalmente establecido, ni puede obligarse a nadie al cumplimiento de deberes formales que no consten expresamente en el ordenamiento jurídico.
- Ningún indicio o prueba que se obtenga de manera ilegal, ilegítima o en el que prescinda de los procedimientos legales para el efecto, puede considerarse válido y por tanto, tampoco servirá como sustento para establecer obligaciones tributarias ni responsabilidades por ilícitos tributarios.

- En la imposición de sanciones por el cometimiento de ilícitos tributarios, debe observarse el principio *in dubio pro-reo*, de forma que, si una conducta puede sancionarse con más de una pena, deberá optarse obligatoriamente por aquella que sea más benigna para el infractor. En el caso ecuatoriano, si una inobservancia normativa constituye al mismo tiempo contravención tributaria y falta reglamentaria, esa conducta deberá sancionarse como falta reglamentaria, por ser este tipo el más benigno entre los dos.
- Así mismo, en materia de sanciones, es obligatoria la aplicación del principio de proporcionalidad entre la infracción cometida y la sanción aplicada. Tanto los jueces que juzguen y sancionen delitos tributarios, como las administraciones tributarias en el caso de contravenciones y faltas reglamentarias, deberán imponer penas que se comparezcan con el daño causado por el infractor. No es admisible la aplicación de plantillas, formatos, penas estándar que no consideren de manera individual al infractor, el daño causado, y las circunstancias que se relacionen con la infracción cometida.
- La administración tributaria debe respetar y garantizar el derecho a la defensa. No debe provocar la indefensión del administrado, al brindarle el tiempo suficiente para el ejercicio de su defensa y la preparación de la misma, debe ser escuchado de manera oportuna. Hay que entregarle el acceso a los expedientes y datos que sobre él reposen en las administraciones tributarias. Finalmente, la administración debe hacer conocer al administrado las pruebas que se actúen o se obtengan en su contra en todo proceso, de manera que el sujeto pueda oponerse a las mismas y presentar así mismo pruebas en contrario.
- El administrado tiene derecho a recibir actos administrativos debidamente motivados en los que se expliquen, de manera clara, los fundamentos de hecho, y la pertinencia de la aplicación de determinadas normas a esos hechos. En virtud de la motivación, el acto administrativo deberá ser plenamente inteligible por el administrado, de manera que se deduzca inequívocamente su contenido, alcance y efectos.

5 De la potestad tributaria

El Art. 301 de la Constitución de la República dispone: Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá

establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y con-

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

El poder tributario, entendido como la potestad pública de crear, modificar o extinguir tributos, ha sido atribuido al Ejecutivo en la tarea de proponer las normas tributarias, y al Legislativo en la aprobación de las mismas. El poder tributario es de los aspectos más importantes en el régimen tributario, más aún si se tiene en cuenta que el mismo “ha sido uno de los distintivos tradicionales de la soberanía política” (*Martín et al., 2008. p. 209*).

Así, en el Ecuador, el ejercicio de esta manifestación de soberanía política corresponde al Presidente de la República, en cuanto a la facultad de proponer leyes

que creen, modifiquen o extingan impuestos (iniciativa legislativa)¹⁰; y a la Asamblea Nacional, su discusión y aprobación con el correspondiente procedimiento legislativo¹¹.

En cuanto a las tasas y contribuciones especiales, la Constitución atribuye su competencia a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, bajo el entendimiento que sus hechos imponibleables están vinculados con actividades propias de estos niveles de Gobierno.

Será a los funcionarios ejecutivos de estos gobiernos (Alcaldes, Prefectos) a quienes les corresponda la iniciativa legislativa, y a los órganos legislativos (Concejos Cantonales y Consejos Provinciales) a quienes les toca la aprobación de las ordenanzas respectivas.

Contribución de autoría:

Tiberio Torres Rodas: Definición, Conceptualización, Metodología, Investigación, Recursos, Escritura- Borrador original, Escritura- Revisión y edición.

Conflicto de intereses:

El autor declara que no existen conflictos de intereses.

10. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA. Art. 135: “Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país.”

11. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA. Art. 120. Num. 7: “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.”

Agradecimientos:

Mi gratitud con la Universidad de Cuenca y su facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas, y a la Universidad del Azuay con su Facultad de Ciencias Jurídicas, por el impulso académico de esta publicación.

Referencias Bibliográficas

- Barros Carvalho, P. D. (2012). *Curso de Derecho Tributario*. Editora y Librería Jurídica Grijley.
- Caliendo, P. (2018). *Derecho Tributario y Análisis Económico del Derecho*. Editora y Librería Jurídica Grijley.
- De la Guerra, E. M. (2010). *El régimen tributario ecuatoriano entre los años 1999 y 2012 en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del IVA, ICE e Impuesto a la Renta*. Obtenido de Repositorio Digital Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador: <http://hdl.handle.net/10644/2289>
- García, C. (2012). *El concepto de tributo*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Sainz de Bujanda, F. (2015). *Hacienda y Derecho (Fragmentos). Selección de textos de Luis María Cazorla Prieto*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Spisso, R. (2000). *Derecho Constitucional Tributario*. Ediciones Depalma.
- Uckmar, V. (2022). *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*. TEMIS.
- Martín, J. Lozano, C., Tejerizo J., & Casado, G. (2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos.