

# EL NUEVO DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO ECUATORIANO

**José Vicente Troya Jaramillo**

A la memoria del maestro latinoamericano doctor Ramón Valdés Costa.

1. La Constitución Política de la República del Ecuador expedida en la ciudad de Riobamba el 5 de junio de 1998, incluye en su texto modificaciones de importancia en el ámbito tributario. Las mismas, dentro de ese ámbito, se refieren a los tópicos más trascendentes tales como la creación de tributos, las políticas, los principios, la proyección internacional. Se observa, cual ocurre en otras materias, un proceso de constitucionalización de disposiciones que antes obraban de ley.
2. La *potestad tributaria* o de creación, distinta de la *potestad de imposición* o de aplicación, se amplía significativamente. Corresponde al Congreso crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que se confieren a los organismos del régimen seccional autónomo. (Art. 141 n. 3). Se reitera que el Estado es unitario, mas, acorde a las últimas reformas anteriores a esta Constitución se enfatiza en la descentralización y en el potenciamiento de los entes del indicado régimen seccional. Bien se puede afirmar que se han sentado las bases para que el Estado ecuatoriano deje de ser unitario y altamente centralizado y pase a ser unitario pero descentralizado. En conformidad con el art. 228 a los gobiernos provincial y seccional, no a las juntas parroquiales, ni a otros organismos seccionales autónomos, se les confiere la titularidad de una porción de la *potestad tributaria*, en la medida que se les faculta crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras. Se excluyen los impuestos y las denominadas contribuciones especiales por gasto. Podría ocurrir dificultad respecto de otros ingresos, tales como los pontazgos y peajes cuya naturaleza se discute vivamente en la doctrina. Para solucionar dificultades de ese género y otras concernientes al buen uso que se deba hacer de la potestad tributaria que se ha concedido a los organismos seccionales, hace falta la expedición de una ley que regule su utilización. No es aceptable que el Ejecutivo a través del Ministerio de Finanzas y Crédito Público, o por medio de

cualquier otro organismo, condicionen dicha potestad; como no lo es tampoco que los indicados organismos abusen del ejercicio de la misma, cual desafortunadamente ha ocurrido en algunas ocasiones.

3. Existen otros casos en los que la propia Constitución, aunque sea limitadamente, prevé que algunos organismos coparticiparán de la *potestad tributaria*. El Consejo Nacional de la Judicatura "fijará el monto de las tasas por los servicios judiciales". (Art. 207). De acuerdo al nuevo sistema, el servido de administración de justicia será pagado, salvo los casos penales, laborales, de alimentos y de menores. En forma similar se determina que las personas que ocupen los servicios de salud y tengan capacidad económica contribuirán a su financiamiento (Art. 46) y que existirán "sistemas de contribución" para las universidades y escuelas politécnicas (Art. 78), habida cuenta que la educación pública será gratuita únicamente hasta el nivel de bachillerato. Es dable que estas contribuciones para salud y educación adopten la figura de tasas. La Disposición Transitoria Décima Tercera de la Constitución determina que las universidades y escuelas politécnicas podrán seguir cobrando derechos y tasas por servicios. La Disposición Transitoria Trigésima Séptima ordena que las tasas aeroportuarias y portuarias deben destinarse exclusivamente a obras de infraestructura en esos campos. Estas Disposiciones se encuentran concebidas bajo el entendido de que los respectivos organismos pueden establecer tasas. Comporta un caso especial la *potestad tributaria* puntual y limitada que se concede al Presidente de la República para fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana. (Art. 257). De este modo se zanja una antigua discusión y se da solución apropiada a las urgencias del comercio internacional. Varios organismos determinan y aplican tasa con ocasión de la prestación de servicios públicos y contribuciones especiales sin que exista una base constitucional absolutamente clara. Tal el caso de los Ministerios de Agricultura y Salud, de las autoridades portuarias, las superintendencias etc. La base directa para el ejercicio, de semejantes facultades, suele ser la ley que regimienta a dichos organismos. Sin embargo, subsiste la preocupación constitucional. La solución se la ha encontrado en la disposición hoy reiterada en el texto constitucional que dice a la letra: "Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley" (Art. 257). El equívoco radica en que también los impuestos han de crearse y regularse de acuerdo con la ley. En la expresión transcrita se ha entendido existe

una suerte de delegación de la *potestad tributaria* respecto de tasas y contribuciones, mas no de impuestos, en virtud de la cual mediante la expedición de una ley se otorga esa potestad a los diferentes organismos públicos. El texto mencionado causó dificultades de interpretación, particularmente en los referente a los municipios y consejos provinciales, organismos seccionales autónomos. La solución, según queda indicado, consistió en otorgar expresamente a esas entidades la potestad de crear tasas y contribuciones especiales de mejoras. El texto transcrito se refiere a las contribuciones especiales en general, no únicamente a las de mejoras. Al menos respecto de los organismos públicos en general, salvo los del régimen seccional autónomo, no se ha dado solución cabal a la cuestión propuesta de si constitucionalmente tienen o no facultad de aplicar tasas y contribuciones especiales con el sólo amparo de la ley. Esta habría sido la ocasión de mejorar y profundizar el texto con una redacción como la siguiente: "Mediante ley podrá delegarse a las entidades del sector público la facultad de crear y aplicar tasas y contribuciones especiales".

4. En el ámbito internacional el ejercicio de la *potestad tributaria* sigue teniendo como fundamento la voluntad de los estados. Aún no se ha reconocido su vigencia plena de carácter autónomo y desvinculada a los mismos. Lo que ocurre es que la existencia de una soberanía internacional per se, se encuentra en vías de discusión y en proceso de formación. Esto afecta al orden tributario internacional. En la Constitución se potencia y enfatiza los principios del derecho internacional. En el n. 3 del Art. 4, declara que el derecho internacional es norma de conducta de los estados en sus relaciones recíprocas. Entre otros, los tratados internacionales que comprometan al país en acuerdos de integración y los que atribuyan a un organismo internacional o supranacional el ejercicio de competencias derivadas de los Constitución o de la ley, estarán sujetos a la aprobación del Congreso. La *potestad tributaria* es una de las competencias más importantes que se derivan de la Constitución. La posibilidad, reconocida por la propia Constitución, de que la misma sea atribuida a un organismo internacional o supranacional es trascendente. En los acuerdos de integración puede ocurrir tal situación. La atribución no comporta renuncia a la *potestad tributaria*, lo cual por principio es irrenunciable. Sin embargo se la debe tener como una autolimitación similar a la que ocurre cuando se concluyen convenios internacionales

para evitar la doble imposición.

5. La *potestad tributaria* en puridad de doctrina es ilimitada. A pesar de ello existen límites políticos y jurídicos a su ejercicio. Los primeros se dan por la existencia de otros estados que ejercitan sus potestades de creación de tributos y que de hecho mutuamente, ocasionan restricción en dichas potestades. Los jurídicos atienen a normas del propio sistema jurídico que condicionan y modulan el indicado ejercicio. Tales normas constan en la Constitución y se refieren principalmente a dos ámbitos, al de los principios que gobiernan la materia y al de las políticas tributarias. El principio de legalidad, antes que una limitación, es un modo de cómo se ha de ejercer la *potestad tributaria*. Este principio se encuentra incluido de la manera más apropiada y amplia en la nueva Constitución. La expresión que subsiste, "Solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar y extinguir tributos" (Art. 257), se complementa con aquella que manda que se requerirá de expedición de una ley, entre otros casos, para crear modificar y suprimir tributos (Art. 141 n. 3). Se reitera la necesidad de ley al tratar de las atribuciones del Congreso, a quien corresponde, entre otras atribuciones, la de establecer, modificar o suprimir mediante ley, impuestos, tasas, u otros ingresos públicos. (Art. 130 n. 6) Esta disposición es equívoca porque no abarca expresamente a las contribuciones especiales y porque exigir la expedición de una ley para todo tipo de ingresos públicos, que bien pudieran no ser tributarios, es exorbitante y causa perplejidad. En la Constitución por primera vez se ha establecido dos categorías de leyes, las orgánicas y las ordinarias. Expresamente se determina las que serán orgánicas; las demás serán ordinarias. (Art. 142). Una ley ordinaria no podrá modificar una orgánica ni prevalecer sobre ella, ni aún a título de ley especial. (Art. 143). Al tenor de las normas constitucionales, las leyes tributarias tienen el carácter de ordinarias. Sin perjuicio de ello, se encuentran sujetas a un tratamiento peculiar demostrativo de la relevancia que el tema tributario tiene para la Constitución. El art. 147 de la Constitución faculta exclusivamente al Presidente de la República, entre otros casos, el proponer proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos. Se priva al Congreso, a otros organismos y a la iniciativa popular de la posibilidad de proponer proyectos de ley concernientes a impuestos. Esta restricción se expli-

ca en la experiencia corrida. Por la acción desaprensiva de algunos legisladores las modificaciones y reformas tributarias han sido inconsultas. Se han incluido cambios inapropiados y se ha emprendido en contrarreformas tributarias que han dado al traste con los afanes de racionalización y mejora del sistema tributario. Además, en tratándose de impuestos, ha prevalecido la visión local y no la de carácter nacional que es la que corresponde. Se confunde con frecuencia la implantación de un sistema tributario adecuado al país con la justa distribución de los ingresos en beneficio de las diferentes circunscripciones territoriales. A este último propósito, la Constitución contiene normas trascendentes que debidamente aplicadas coadyuvarán eficazmente a la descentralización. Sin embargo es indudable que se ha limitado la acción del Congreso en este campo, tanto más que con gran frecuencia los proyectos de ley incluyen en su texto fuentes impositivas de financiamiento. Quien resulta fortalecido en este campo, al igual que otros, es el Ejecutivo. Otra peculiaridad de la legislación tributaria es que no puede ser objeto de consulta popular (art. 108). Para coadyuvar la acción legislativa del Congreso, se ha creado la Comisión de Legislación y Codificación integrada por siete vocales designados por el Congreso Nacional de fuera de su seno. El Congreso podrá delegar a esta Comisión el estudio y conocimiento de proyectos de ley, excepto los de leyes tributarias y los calificados de urgencia económica (Art. 157). El principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. A lo más lo que se puede sustentar es que no hay impuesto sin ley. Los gobiernos provinciales y cantonales del régimen seccional autónomo, premunidos de la autorización constitucional, mediante ordenanza, están en la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras. Para el caso, la expedición de ordenanzas comporta el ejercicio de su facultad legislativa. El texto del n. 6 del Art. 130 de la Constitución consagra una autolimitación al ejercicio de la potestad tributaria del Congreso, quien ostenta la facultad de establecer impuestos, tasas u otros ingresos, "excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo". Con este texto se amplía la facultad de estos organismos para crear no sólo contribuciones especiales por mejoras, sino en general contribuciones especiales. La creación, modificación o supresión de tasas y contribuciones por el Consejo Nacional de la Judicatura, las

superintendencias y en general otras entidades debe efectuarse mediante la expedición de resoluciones de carácter general, que deberían publicarse en el Registro Oficial. La potestad de expedir normas que no tienen necesariamente el carácter de reglamentos se ha consagrado ampliamente en la Constitución. El Art. 179 n 6 faculta a los ministros de Estado "expedir las normas, acuerdos y resoluciones...". El Art. 211 faculta a la Contraloría General del Estado dictar regulaciones de carácter general. El 263 autoriza al Banco Central expedir regulaciones con fuerza obligatoria que se publicarán en el Registro Oficial. De modo similar, en los casos que no exista norma expresa, se debe entender que cuando un organismo tiene la facultad de crear tasas y contribuciones, está investido de atribuciones para expedir actos administrativos de carácter general que sirvan a ese propósito. El principio de legalidad, que según queda visto no es tan absoluto, concierne a la creación, modificación y supresión de tributos, mas, de acuerdo a la doctrina, se refiere también a los elementos esenciales de los mismos. Se debe reconocer que tal proyección del principio no tiene consagración explícita en la Constitución. El Código Tributario en el Art. 4 toca el punto y señala esos elementos. Parece razonable, aún desde la óptica constitucional que se requiera de ley, ordenanza o norma apropiada para la creación, modificación o supresión de tributos, para regular sus elementos esenciales, pues de lo contrario se vaciaría de contenido el principio de legalidad. El problema radica en definir cuáles son esos elementos. La Carta Política expedida por la Asamblea Constituyente de 1966 - 1967 tuvo el acierto de consignarlos. Las posteriores no lo han hecho. Es necesario por ello atender a lo que diga la ley, en el caso de el Código Tributario. Existe el inconveniente de que una ley posterior puede modificar la enunciación de cuáles son los elementos esenciales de la tributación. La doctrina puede servir de auxilio poderoso. Conocidos dichos elementos de la tributación la interpretación de las normas que a ellos se refieran, se ha de efectuar en forma restrictiva pues, no cabe someter al principio de legalidad todo tipo de materias, lo cual vendría en desmedro de la efectiva determinación y recaudación de los tributos. Un caso particular es el del art. 257 de la Constitución que faculta al presidente de la República fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana. Se trata de una situación excepcional que no puede servir de asidero para interpretaciones analógicas. La facultad concedida al Presidente de la República para decretar la recaudación anticipada

de impuestos y más contribuciones, declarado el estado de emergencia no es una modificación a la *potestad tributaria* o de creación, sino una posibilidad extraordinaria de aplicación de los mismos. (n. 1 del Art. 181). La delegación al Ejecutivo para que legisle en materia tributaria de determinadas materias, durante un determinado lapso, es una institución desconocida en nuestro sistema.

6. Con ocasión del análisis del principio de legalidad cabe mencionar varias disposiciones que han adquirido rango constitucional y que modelan la *potestad tributaria*, la cual, por tanto, ha de ejercerse dentro de ciertos carriles predeterminados. El inciso tercero del art. 53 prevé que las personas con discapacidad tendrán tratamiento preferente en la obtención de créditos, exenciones y rebajas tributarias de acuerdo con la ley. El art. 54 concede a las personas de la tercera edad "tratamiento preferente tributario", el cual obviamente, ha de obrar de ley. Según el inciso segundo del art. 59 las prestaciones del seguro social estarán exentas del pago de impuestos. Esta disposición ha venido constando en las constituciones. El n. 2 del art. 84 determina que las tierras comunitarias estarán exentas del pago del impuesto predial. Estos tratamientos tributarios han preexistido en el sistema fundamentados en ley. Un buen sistema tributario se articula de un conjunto de pocos tributos, de fácil comprensión y manejo productivo y que obedezcan a propósitos predefinidos de política fiscal. Su trazo no debe estar condicionado por deducciones, tratamientos, exenciones, incentivos etc. que lo vuelven inelástico. De allí que no es acertado el que se hayan incluido en la Constitución las normas mencionadas. El inciso tercero del art. 271 referente a la inversión, dice: "El Estado, en contratos celebrados con inversionistas, podrá establecer garantías y seguridades especiales, a fin de que los convenios no sean modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase que afecten sus cláusulas". Preocupa discernir si semejante prohibición concierne también a la potestad tributaria. En la legislación de fomento que derogó la reforma tributaria de fines de los ochenta se preveía el otorgamiento de beneficios tributarios por determinados lapsos. Esta legislación se ha reimplantado en los últimos tiempos al expedirse numerosas leyes que otorgan beneficios similares a determinadas provincias. Se ha entrado desembozadamente en un inconsulto proceso de contrareforma que no obedece a un criterio racional de política tributaria. Parece al menos dudoso que por la vía contractual pueda el Estado comprometerse a no mo-

dificar el sistema tributario. Tal posibilidad pone en tela de duda el concepto mismo de soberanía, cuyo alcance puede ser ilimitado por medio de convenios internacionales, más, no luce que lo sea por contratos de inversión. Posiblemente los efectos que se buscan con la norma transcrita, se logren de mejor manera con dichos convenios, tanto más que cualquier tratamiento favorable que se persiga con los contratos podría significar una ventaja para los países de los inversionistas. No es creíble que esos contratos se firmen con inversionistas nacionales. La suscripción de convenios tributarios para someterse a un régimen predeterminado de pago en Impuesto a la Renta y en el IVA no dio resultado, y a más de los reparos constitucionales que podrían proponerse, es evidente que el sistema no funcionó, tanto que se lo derogó en forma urgente. Además, los tratamientos de excepción, siempre que no medien razones de interés público, social o de conveniencia general, son contrarios al principio de igualdad.

7. El principio de capacidad contributiva, no se encuentra reconocido como tal en la Constitución. Sin embargo, fluye de determinadas expresiones consignadas en la Carta Política. Este principio tiene un **doble alcance: significa que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generados de obligación tributaria; y al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica.** En primer alcance se refiere a los tributos en particular, debiéndose entender que un tributo que no toma como base una manifestación de riqueza es inconstitucional. No cabría que razones de género, raza, nacionalidad, condición familiar u otras, sirvan de fundamento para crear y aplicar tributos. La proporcionalidad aludida en el Art. 256 debe entenderse en ese sentido. La obligación de todos los ciudadanos de "pagar los tributos establecidos por la ley", consignada en el n. 10 del Art. 97, debe comprenderse en el mismo sentido. El otro alcance, atinente a la capacidad económica de los particulares no a los tributos en particular, sino al sistema tributario en general. La Constitución proclama su voluntad de que el sistema tributario se configure de modo, que los que tengan más capacidad económica, contribuyan más al sostenimiento de las cargas públicas. Para conseguir ese propósito un arbitrio de gran importancia es la implantación de tarifas progresivas. Ello no es posible en la imposición indirecta, en la cual **el gravamen se traslada a través de los precios a los consumidores**



finales de bienes y servicios. Todo sistema tributario se integra de impuestos directos e impuestos indirectos. Así lo demuestra la situación real de las finanzas públicas. En este caso el postulado constitucional no puede verificarse en cada tributo aisladamente considerado, ni pretender exigir su vigencia irrestricta en el sistema tributario general. Se lo debe entender como una directiva que debe procurar concretar el legislador al expedir dicho sistema. No han faltado quienes han sostenido que la proporcionalidad referida en la Constitución excluye la posibilidad de que existan tarifas progresivas. Tal interpretación, absolutamente literal, y contraria a la equidad no ha prosperado. La confiscación está expresamente prohibida (Art. 33). Se ha enunciado como un principio de la tributación la no confiscatoriedad. Al efecto se ha sostenido que no caben tarifas impositivas excesivas. Es difícil establecer cuando ocurre ello. Los países desarrollados aplican, singularmente en el impuesto a la renta, tarifas muy elevadas, algunas que serían inconcebibles en nuestro medio. Lo que se denomina la finanza extraordinaria que se utiliza en casos de guerra, conmoción u otros similares, puede exigir la aplicación de tarifas muy elevadas, incompatibles en tiempos normales. Ello relativiza aún más el principio de no confiscatoriedad. Los casos anómalos que puedan darse deben solucionarse dentro del marco de la capacidad contributiva. Otros principios aplicables al sistema tributario antes que a los tributos en particular son los de la generalidad e igualdad. La igualdad (Art. 256) es una aplicación al orden tributario del derecho consagrado en el n. 3 del art. 23 de la Constitución que proclama el postulado siempre viejo y siempre nuevo de que todas las personas son iguales ante la ley. Tampoco en el campo tributario caben discriminaciones o diferenciaciones de carácter personal. La verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva. No puede significar que a todos se sujete a igual gravamen, sino que, antes bien, se ha de hacer las diferenciaciones requeridas a fin de que, en lo posible, el sacrificio que comporta la tributación sea similar para todos los contribuyentes. Por la generalidad, todos están obligados a contribuir. Ante ley no caben privilegios y los casos de exoneración se explican por razones de equidad, de orden e interés público, por mejor convenir a la administración de los tributos, por consideraciones de política fiscal, mas, de ninguna manera, por consideraciones personales. (Art. 256) Las Leyes y en general las normas que facilitan conductas

elusivas, en virtud de las cuales los contribuyentes, particularmente en tratándose de la imposición directa dejan de contribuir y de soportar el gravamen, pueden considerarse violatorias de la generalidad y de la obligación de contribuir previstas en la Constitución.

8. La proyección extrafiscal de la tributación ha merecido desde hace algún tiempo reconocimiento constitucional. "Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general" (Art. 256). La política tributaria es un segmento de la economía. Para la cabal comprensión del enunciado transcrito es necesario aludir al tratamiento que la Constitución confiere a la política económica en general. De lo contrario, se puede incurrir en distorsiones. Al Presidente de la República le corresponde establecer las políticas generales y aprobar los correspondientes planes de desarrollo. (n. 3 del Art. 171). Según el art. 226, la política económica y tributaria del Estado es una de las materias que no podrá descentralizarse. En el orden tributario esta atribución la ejercerá al proponer los proyectos de leyes tributarias y en general al definir el sistema tributario. Se debe tener en mente que a él corresponde privativamente presentar dichos proyectos. El Art. 260 confiere al propio Presidente la facultad de determinar los mecanismos y procedimientos para la administración de las finanzas públicas, uno de cuyos capítulos más importantes son los recursos, dentro de los cuales destacan los tributos. El TITULO XII de la Constitución, trata del SISTEMA ECONOMICO. Dentro de ese TITULO, obra el Capítulo 3 del Régimen Tributario. La disposición de materias, entre lo económico y lo tributario es de gran importancia. El inciso segundo del Art. 256 puntualiza los propósitos que han de perseguir las leyes tributarias. Estos son: el estímulo a la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional; la justa distribución de la riqueza entre todos los habitantes del país. Estos propósitos de política económica general no se los puede alcanzar plenamente si se los persigue concomitantemente. Hasta un cierto punto, pueden lucir contradictorios. La Constitución no los prioriza y ello causa dificultad. Para clarificar el tema tiene importancia definir el modelo económico que define la Carta Política. Su Art. 1 de modo paladino expresa que "El Ecuador es un estado social de derecho". Este postulado puede servir en mucho pa-

ra orientar la política económica y dentro de ella el instrumental tributario. De su lado, el art. 242 señala que la organización y funcionamiento de la economía responderá a los principios de eficiencia, solidaridad, sustentabilidad y calidad. Estos principios pueden dar luz para resolver la contradicción indicada. Es muy difícil que en estos temas no aparezca el ingrediente ideológico que pondrá énfasis y prioridad en unos propósitos o en otros. El art. 243 referente a los objetivos permanentes de la economía es necesario tenerlo en cuenta. Los mismos se refieren al desarrollo socialmente equitativo, regionalmente equilibrado, ambientalmente sustentable y participativo; a la conservación de los equilibrios macroeconómicos y al crecimiento suficiente y sostenido; al incremento y diversificación de la producción orientados a la oferta de bienes y servicios de calidad satisfactorios para el mercado interno; a la eliminación de la indigencia, la reducción del desempleo y subempleo, el mejoramiento de la calidad de vida y la distribución equitativa de la riqueza; y, la participación competitiva y diversificación de la producción en el mercado internacional. Aquí surge también un problema de priorización. Lo importante es que los propósitos extrafiscales de las leyes tributarias se han de entender dentro y **en armonía** con los que persigue el orden económico. Existen en determinados campos definiciones precisas de política económica que han de verse a través de la tributación. El n. 2 del Art. 89 dispone establecer estímulos tributarios para quienes realicen acciones ambientalmente sanas. De su parte, el art. 72 prevé que las aportaciones, debe entenderse donaciones, para el sector educativo serán deducibles del pago de obligaciones tributarias en los términos que señale la ley. Estas dos últimas normas inciden en el sistema tributario, mas, sin lugar a dudas, son mandatorios. En eso se diferencia de otras que sirven para que el legislador modele un sistema tributario ideal.

9. Entre los derechos civiles que reconoce el Estado, se encuentra el de la seguridad jurídica (n. 26 del Art. 23). Este postulado, dentro del derecho público administrativo de modo general, y dentro del tributario en particular, tiene enorme importancia, pues, en estos ámbitos, surgen mutuas relaciones entre la administración y los particulares, las que en gran medida se desenvuelven dentro de las facultades regladas que ella ostenta, las mismas que se han de sujetar al imperio de la ley. El n. 13 del Art. 24 de la Constitución,

para asegurar el debido proceso, consigna una obligación de la administración que hasta hace poco tenía solo base legal. Dice la norma en su parte pertinente: "Las resoluciones de los poderes públicos que afecten a las personas serán motivadas. No habrá tal motivación si en la resolución no se enunciaren normas o principios jurídicos en que se haya fundado, y si no se explicare la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho". Coadyuvan a la seguridad jurídica la posibilidad de que los actos administrativos puedan ser impugnados ante los correspondientes órganos de la Función Judicial (art. 196); la expedición por parte de la Corte Suprema de normas obligatorias que diriman fallos contradictorias expedidos por las Salas de Casación, los Tribunales Distritales de lo Fiscal y de lo Contencioso Administrativo o las Cortes Superiores (Art. 197); la facultad de los jueces y tribunales, la misma que antaño la ostentaba únicamente la Corte Suprema, de inaplicar un precepto jurídico contrario a las normas de la Constitución o de los tratados y convenios internacionales. (Art. 274); y, los recursos de inconstitucionalidad de normas y actos administrativos. (Art. 276).

10. En conclusión cabe aseverar en términos generales que se ha ampliado y enriquecido el derecho constitucional tributario ecuatoriano, el mismo que se ocupa fundamentalmente de lo que la doctrina ha denominado la *potestad tributaria* o de creación de tributos. Este aserto es de fácil comprobación si se compara esta Constitución de junio de 1998 con las que le han precedido, particularmente con las de 1945, de 1946, de 1966-67 y de 1978. Sin embargo se debe reconocer que no siempre el sustento teórico en el que debe apalancarse este ramo constitucional ha sido debidamente observado y que se ha incurrido en excesos al constitucionalizar determinadas materias que deberían obrar simplemente de ley.

Quito, Julio de 1998.

José Vicente Troya Jaramillo  
 Profesor de Derecho Tributario  
 Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario