



Asesorías y Tutorías para la Investigación Científica en la Educación Puig-Salabarría S.C.
José María Pino Suárez 400-2 esq a Lerdo de Tejada, Toluca, Estado de México. 7223898473
 RFC: ATI120618V12

Revista Dilemas Contemporáneos: Educación, Política y Valores.

<http://www.dilemascontemporaneoseduccionpoliticayvalores.com/>

Año: X Número: 1 Artículo no.:63 Período: 1ro de septiembre al 31 de diciembre del 2022.

TÍTULO: Evolución de los principios del Derecho Tributario en las Constituciones del Ecuador.

AUTORES:

1. Máster. Eduardo Paredes Paredes.
2. Abg. Edwin Geovanny Ávila Ordoñez.

RESUMEN: El presente trabajo contiene el estudio de la evolución normativa constitucional de los principios que regulan el régimen tributario en el Ecuador, y para el efecto, se analizó las Constituciones que han regido desde su vida republicana; es decir, el área temática estudiada es el Derecho Constitucional Tributario, que regula la relación jurídica tributaria entre el Estado o ente acreedor (sujeto activo) y los contribuyentes o responsables de los mismos (sujetos pasivos). En este sentido, el objetivo de este trabajo es brindar una descripción normativa y teórica de la evolución de los principios tributarios que han tutelado las prestaciones contributivas de los ciudadanos ecuatorianos desde el inicio republicano de este país.

PALABRAS CLAVES: tributos, principios constituciones, poder impositivo, contribuyentes.

TITLE: Evolution of the principles of Tax Law in the Constitutions of Ecuador.

AUTHORS:

1. Master. Eduardo Paredes Paredes.
2. Lawyer. Edwin Geovanny Avila Ordoñez.

ABSTRACT: The present work contains the study of the constitutional normative evolution of the principles that regulate the tax regime in Ecuador, and for this purpose, the Constitutions that have governed since its republican life were analyzed; that is, the thematic area studied is Constitutional Tax Law, which regulates the legal tax relationship between the State or creditor entity (active subject) and the taxpayers or those responsible for them (taxable subjects). In this sense, the objective of this work is to provide a normative and theoretical description of the evolution of the tax principles that have protected the contributory benefits of Ecuadorian citizens since the republican beginning of this country.

KEY WORDS: taxes, constitutional principles, tax power, taxpayers.

INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo contiene el estudio de la evolución normativa de los principios que regulan el régimen tributario en el Ecuador, y para el efecto, se han analizado todas las Constituciones que han regido desde la vida republicana del Estado, desde el año de 1830, hasta la vigente expedida en el año 2008.

El área temática estudiada es el Derecho Constitucional Tributario, el cual regula el ordenamiento jurídico entre el Estado, que es el ente acreedor del tributo y los sujetos pasivos, en lo que tiene que ver con la potestad estatal tributaria y la aplicación de los principios constitucionales que la regulan. Además, se encarga de que se garanticen los derechos al momento de expedir las normas para la creación, modificación o extinción de tributos y establecer límites a la potestad tributaria, ejercida por el Estado por su poder coactivo.

El objetivo de este trabajo es brindar una descripción teórica y normativa sobre la evolución de los principios tributarios que han estado presentes en la norma de mayor jerarquía en el Ecuador, que es la Constitución, que ha sido analizada, partiendo de los principios tributarios vigentes que son:

generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, suficiencia recaudatoria y legalidad (Asamblea Constituyente del Ecuador, 2008, art. 300).

El trabajo contiene dos capítulos; el primero que aborda la evolución normativa de los principios tributarios, considerando todas las Constituciones de la vida republicana del Ecuador, y el segundo, trata sobre los principios tributarios con el fin de explicar los principales conceptos y la forma en que limita el poder estatal; todo esto visto desde la perspectiva teórica y normativa; finalmente, constan las conclusiones derivadas de una argumentación positiva orientadas a explicar los comentarios planteados del tema en base a la descripción teórica.

Cabe indicar, que el trabajo no pretende explorar la medida de la aplicación de la potestad tributaria basada en el respeto de los principios tributarios y tampoco discutir sobre la gestión de la Administración Tributaria.

DESARROLLO.

Evolución normativa de los principios tributarios en el Ecuador, analizados en base a las Constituciones de 1830 al 2008.

Para efectos de considerar la evolución normativa de los principios tributarios en las Constituciones del Ecuador, es importante destacar que los principios vigentes, consagrados en la última Constitución emitida en el año 2008 por la Asamblea Constituyente son: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, suficiencia recaudatoria y legalidad.

Con este antecedente, se presenta una breve descripción de los principios que han estado consagrados en cada una de las Constituciones que ha tenido el Ecuador desde 1830 hasta la vigente expedida en el año 2008, las cuales fueron extraídas en conjunto del portal web del Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana del Ecuador (Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad

Humana del Ecuador, 2017).

Constitución de 1830.

Fue la primera Constitución que dio origen al nacimiento de la República del Ecuador, que anteriormente se denominó Reino de Quito por aproximadamente tres siglos; presentaba un marco jurídico un tanto simple con respecto de principios tributarios, aparecen los principios de eficiencia y legalidad, el primero por cuanto se otorga como atribuciones del Presidente, el velar por la exacta recaudación de los tributos; y el segundo, debido a que le otorga al poder legislativo la facultad de expedir las leyes que crean tributos, conforme se detalla:

“Sección II. De las Asambleas Electorales.

Artículo 26. Las atribuciones del Congreso son:

1. Decretar los gastos públicos en vista de los presupuestos que presente el Gobierno, y velar sobre la recta inversión de las rentas públicas.
2. Establecer derechos e impuestos, y contraer deudas sobre el crédito público.

Artículo 35. Las atribuciones del Presidente del Estado son:

13. Cuidar de la exacta recaudación e inversión de las rentas públicas”.

Constitución de 1835.

La Constitución Política del año 1835, expedida mediante Decreto Legislativo 000, Registro Auténtico 1835 del 13 de agosto del 1835, contenía la redacción de principios como los de legalidad y proporcionalidad en su artículo 101:

Artículo 43. Decretar los gastos públicos en vista de los presupuestos que presente el Ejecutivo y velar sobre la recta inversión de las rentas públicas.

Establecer derechos e impuestos, y contraer deudas sobre el crédito público.

Atribuciones del Congreso.

Artículo 101. No puede exigirse especie alguna de contribución, sino en virtud de un decreto de la autoridad competente, deducido de la ley que autoriza aquella exacción, y en todo impuesto se guardará la debida proporción con los haberes e industria de cada ecuatoriano”.

Constitución de 1843.

La Constitución de 1843 establecía nociones del principio de eficiencia al establecer como atribuciones del Congreso las siguientes:

Artículo 37. Son atribuciones del Congreso:

1. Decretar los gastos públicos, en vista de los presupuestos que presente el Ejecutivo: velar sobre la recta inversión de las rentas nacionales, y examinar, aprobar o desaprobado las cuentas del cuatrienio anterior”.

Con respecto de los derechos y garantías de los ecuatorianos, se encontraba claramente el principio de igualdad:

Artículo 88. Todos los ecuatorianos son iguales ante la ley, y hábiles para obtener los empleos de la República, teniendo los requisitos legales, y ninguno, que no sea ecuatoriano en ejercicio de los derechos de ciudadanía, podrá ser funcionario público”.

Constitución de 1845.

Expedida en Cuenca por la Convención el 3 de diciembre de 1845. En cuanto a los principios tributarios consagrados, se puede inferir de la legalidad, ya que consta la iniciativa en las leyes de los impuestos otorgándole al Legislativo tal atribución, además del principio de eficiencia:

Artículo 29. Son atribuciones especiales de la Cámara de Representantes:

1. Tener la iniciativa en las leyes sobre impuestos y contribuciones.

Artículo 42.- Son atribuciones del Congreso:

1. Establecer impuestos, y contraer deudas sobre el crédito público”.

Constitución de 1851.

La Constitución promulgada el 25 de febrero de 1851, reconocía el principio de igualdad:

Artículo 7. Los ecuatorianos son iguales ante la ley, y sus deberes son: 1. Respetar la religión de la República; 2. Vivir sometidos a la Constitución y a las leyes; 3. Obedecer y respetar a las autoridades establecidas por ellas; 4. Contribuir para los gastos públicos; 5. Servir y defender a la patria; y 6. Velar sobre la conservación de las libertades públicas”.

Además, sobre el Principio de Legalidad, Proporcionalidad, Eficiencia y Suficiencia Recaudatoria se señalaba:

Artículo 58. Son atribuciones del Poder Ejecutivo:

12. Cuidar de la exacta recaudación y legal inversión de las rentas públicas.

Artículo 31. Son atribuciones de la Asamblea Nacional:

1. Establecer los derechos, impuestos y contribuciones nacionales.

5. Velar sobre la correcta inversión de las rentas públicas.

Artículo 113. No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución, sino por la autoridad competente, en virtud de decreto deducido de la ley que autorice aquella exacción; en todo impuesto se guardará la proporción posible con los haberes e industria de los contribuyentes”.

Constitución de 1852.

En Guayaquil, el 5 de septiembre de 1852 se promulgó esta Constitución, la cual establecía principios como el de igualdad y generalidad:

Artículo 8. Los derechos de los ecuatorianos son: igualdad ante la ley, y opción a elegir y ser elegidos para los destinos públicos, teniendo las aptitudes legales”.

Constitución de 1861.

La Convención Nacional del Ecuador decretó la siguiente Constitución de la República el 10 de abril

de 1861. En el enunciado del artículo 7 de la Constitución de la República del Ecuador de 1861, se estableció claramente el principio de igualdad:

Artículo 7. Los derechos de los ecuatorianos son: igualdad ante la ley, opción a elegir y ser elegidos para desempeñar los destinos públicos, siempre que tengan las aptitudes legales”.

El principio de legalidad se encuentra inmerso el principio de legalidad, aunque no de manera explícita:

Artículo 26. Son atribuciones especiales de la Cámara de Diputados todo lo referente a impuestos económicos que el estado debe percibir por parte de los ciudadanos”.

En el artículo 96 se encuentra claramente una noción del principio de eficiencia:

Artículo 96. Habrá municipalidades provinciales, cantonales y parroquiales. La ley determinará sus atribuciones en todo lo concerniente a la policía, educación e instrucción de los habitantes de su localidad, sus mejoras materiales, recaudación, manejo e inversión de las rentas municipales, fomento de los establecimientos públicos y demás objetos y funciones a que deban contraerse”.

Constitución de 1869.

En el Artículo 35 de la Constitución de la República del Ecuador (1869) determina principios como el de eficiencia y legalidad:

1. Decretar los gastos públicos con vista de los presupuestos que presente el Poder Ejecutivo, conformándose o no con ellos, y velar en la recta y legal inversión de las rentas.
2. Establecer impuestos y contraer deudas sobre el crédito público”.

En el artículo 101 de la Constitución de la República del Ecuador claramente se enuncia el principio de legalidad y proporcionalidad:

No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución sino por la autoridad competente y en virtud de un derecho, que conforme a la ley, autorice aquella exacción. En todo impuesto se guardará

la proporción posible con los haberes o industria de cada persona”.

Constitución de 1878.

El 6 de abril de 1878, la Asamblea Nacional en nombre y por autoridad del pueblo ecuatoriano, decretó la Constitución Política de la República del Ecuador, en la cual se reconoció los principios tales como: legalidad, proporcionalidad e igualdad:

Artículo 17. La Nación garantiza a los ecuatorianos:

c) No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución, sino por autoridad competente, y en virtud de una ley que autorice la exacción, debiendo guardarse en todo impuesto la proporción posible con los haberes e industria de cada persona.

7. La igualdad, en virtud de la cual todos deben ser juzgados por las mismas leyes y sometidos por éstas a los mismos deberes, servicios y contribuciones”.

Constitución de 1884.

El 13 de febrero de 1884, en el nombre de Dios, autor y legislador del Universo, la Asamblea Nacional del Ecuador acordó la Constitución Política, la cual establecía principios como el de Legalidad y Proporcionalidad:

Artículo 26. No se exigirá contribución o derecho, sino conforme a la Ley y por la autoridad que ella designe. En todo impuesto se guardará la debida proporción con los haberes o industrias del contribuyente”.

Constitución de 1897.

El 14 de enero de 1897, la Asamblea Nacional en nombre y por autoridad del pueblo ecuatoriano, decretó la Constitución Política de la República del Ecuador, en la que se establecieron principios como el de Legalidad, Proporcionalidad e Igualdad:

Artículo 17. No puede exigirse contribución o derechos, sino conforme a la ley y por la autoridad que ella designa. En todo impuesto se guardará la debida proporción con los haberes o industrias del contribuyente.

Artículo 23. A nadie se puede exigir servicios no impuestos por la ley, y en ningún caso, los artesanos y jornaleros serán obligados a trabajar sino en virtud de contrato.

Artículo 30. Se garantiza la igualdad ante la ley, en virtud de la cual no se reconoce fuero alguno para el juzgamiento de las infracciones comunes”.

Constitución de 1906.

El 23 de diciembre de 1906, la Asamblea Nacional, en nombre y por autoridad del pueblo, decretó la Constitución Política de la República del Ecuador, en la que se establecieron principios como el de Legalidad y Proporcionalidad:

Artículo 17. No pueden imponerse contribuciones, sino en virtud de una ley, y en proporción a las facultades del contribuyente”.

Constitución de 1929.

El 26 de marzo de 1929, la Asamblea Nacional, en nombre y por autoridad del pueblo, decretó la Constitución del Ecuador, que consagró los principios tributarios de Legalidad, Igualdad y Equidad.

Artículo 151. La Constitución garantiza a los habitantes del Ecuador, principalmente, los siguientes derechos:

2. La igualdad ante la Ley. No habrá en el Ecuador esclavitud ni apremio personal a título de servidumbre o concertaje.

25. La repartición de los impuestos, en relación a las facultades del contribuyente. Nadie estará obligado a pagarlos, sino en virtud de la Ley y en la forma que ella establezca”.

Constitución de 1938.

La Asamblea Constituyente de 1938 convocada por el General Alberto Enríquez, que designó como Presidente de la República a Aurelio Mosquera, redactó una Constitución que no fue promulgada; por lo que no cabe la determinación de los principios tributarios consagrados.

Constitución de 1945.

El 6 de marzo de 1945, la Asamblea Nacional Constituyente, en nombre del pueblo, y en ejercicio de la representación nacional de que se halla investida, decretó y sancionó la Constitución Política de la República del Ecuador, la cual consagró en el ámbito constitucional tributario principios como: el de Igualdad, Equidad, Proporcionalidad y Legalidad:

Artículo 141. El Estado garantiza:

2. La igualdad ante la ley. No hay esclavitud, servidumbre ni concertaje. No se reconocen empleos hereditarios, privilegios ni fueros personales. No pueden concederse prerrogativas ni imponerse obligaciones que hagan a unos ciudadanos de mejor o peor condición que a otros. Se declara punible toda discriminación lesiva a la dignidad humana, por motivos de clase, sexo, raza u otro cualquiera.

16. La adecuación de los impuestos a la capacidad económica del contribuyente. Nadie estará obligado a pagarlos sino en virtud de una ley y en la forma por ella establecida”.

Constitución de 1946.

Teniendo en cuenta que esta Constitución ha sido expedida en nombre de Dios, denotando un ideal totalmente iusnaturalista, se encuentran implícitos los principios de Igualdad, Legalidad y Proporcionalidad:

Artículo 169. Para obtener el amparo de la Ley, todas las personas son iguales ante ella. A nadie se le pueden conceder derechos ni imponer obligaciones que le hagan de mejor o peor condición que a los demás. Nadie puede ser distraído de sus jueces naturales; ni penado sin juicio previo, conforme a una

ley anterior al hecho materia del juzgamiento; ni juzgado por comisiones especiales; ni privado del derecho de defensa en cualquier estado del juicio.

Artículo 182. No se pueden crear impuestos u otros ingresos públicos sino en virtud de una ley y en proporción a la capacidad económica del contribuyente”.

Constitución de 1967.

La Constitución enunciada expedida el 25 de mayo de 1967 resulta novedosa al mencionar de forma explícita los principios por los cuales se rige el sistema tributario ecuatoriano, para aquel tiempo como el de igualdad y generalidad:

Artículo 97. El régimen tributario se rige por los principios básicos de la igualdad y generalidad; de manera, que exigiendo más a quienes más tienen, los que se encuentren en idénticas condiciones económicas paguen iguales contribuciones”.

Explícitamente sobre el principio de Legalidad consta:

Artículo 98. Sólo la Función Legislativa, mediante ley, podrá establecer, modificar o suprimir impuestos. Ninguna ley tributaria tendrá efecto retroactivo.

Artículo 99. La ley determinará el objeto imponible, el tipo de gravamen, las exenciones y deducciones, los reclamos y recursos en favor de los contribuyentes. Asimismo, la ley determinará y reprimirá severamente la infracción a las disposiciones tributarias”.

Constitución de 1978.

El Consejo Supremo de Gobierno de la época asumió el poder con el objetivo de devolver el poder político a los civiles. Un primer momento de la dictadura consistió en disminuir la tensión social a través de la represión. En un segundo momento, los dictadores establecieron sendas comisiones jurídicas para elaborar el camino de retorno a la democracia. Las tres comisiones jurídicas tenían las siguientes tareas: Una, debería redactar una Constitución nueva; otra debía reformar la Constitución

de 1945, y la tercera, debía estructurar el sistema de partidos.

En la Constitución expedida el 15 de enero de 1978, se fundamentan garantías en relación con los tributos que establecían:

Artículo 19. Toda persona goza de las siguientes garantías:

16. La libertad y seguridad personales. En consecuencia:

b) Ninguna persona puede sufrir prisión por deudas, costas, honorarios, impuestos, multas, ni otras obligaciones, excepto el caso de alimentos forzosos”.

El sistema tributario de la época, en la Constitución indicaba dos artículos base en cuestión de principios tributarios, se fundamentó solamente dos principios generales: el de igualdad, y el de generalidad.

Artículo 52. El régimen tributario se rige por los principios básicos de igualdad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, sirven como instrumentos de política económica general. Las leyes tributarias estimulan la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional, procuran una justa distribución de la renta y de la riqueza entre todos los habitantes del país”.

En el siguiente texto se hace apología al principio de Legalidad e Irretroactividad, a pesar de que no se lo mencione de forma expresa:

Artículo 53. Sólo se pueden establecer, modificar o extinguir tributos por acto legislativo de órgano competente. No se dictan leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas se crean y regulan, de acuerdo con la ley”.

Constitución de 1998.

La Constitución expedida el 5 de junio de 1998 contempló de manera expresa los principios igualdad, proporcionalidad y generalidad que fundamentan el ejercicio de la administración tributaria:

Artículo 256. El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general”.

En este punto, cabe mencionar, que claramente se hace alusión al principio de eficiencia y equidad.

“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.

Artículo 257. Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.”

Constitución del 2008.

Considerada como una Constitución garantista de derechos expedida el 28 de septiembre del 2008 en Montecristi, en la cual se incluyeron varios principios tributarios con el fin de establecer límites a la potestad tributaria para el manejo efectivo del sistematributario:

Artículo 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”.

Se encuentra también de forma tácita el principio de legalidad, en la cual se establece sin ley no hay tributo:

Artículo 301. 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 contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.

Conceptualización de los Principios Tributarios vigentes.

Refiriéndose a los principios tributarios, Troya (2014) establece que son aquellos parámetros que deben ser observados o plasmados desde la Constitución como lineamientos que regulan la materia tributaria; es decir, un principio no da soluciones determinantes sino parámetros de comprensión y que rigen de forma general.

Los principios dentro del contexto jurídico en general, son garantías que tienen los ciudadanos dentro de un estado con la finalidad de que se vele por el respeto de sus derechos, y en tal sentido, los Principios Constitucionales del Derecho Tributario son los valores o directrices fundamentales que han sido establecidos como límite a la potestad tributaria de cada Estado. En este mismo sentido, Terán (2014) manifiesta: “son normas de orden constitucional que obligadamente deben observarse, los cuales suelen ser límites al poder discrecional estatal” (p.78).

Otro tratadista como Figueroa (2002) determina, “los principios constitucionales poseen una naturaleza más que de límites, de objetivos que conforman una base axiológica-jurídica, y el sentido de las normas se encuentra limitado por una interpretación acorde con ellos” (p.128). En definitiva, podemos señalar que los principios constitucionales de carácter tributario pretenden la consagración y efectivización de la normativa de los valores y fines constitucionales, que permitan una óptima regulación normativa de los valores constitucionales.

En tal sentido, a continuación se detalla el marco conceptual de los principios tributarios vigentes en la Constitución de la República del Ecuador (Asamblea Constituyente del Ecuador, 2008, art.300 y 301):

Principio de Legalidad.

Este principio surge en el marco del Estado de Derecho, entendido como la manifestación jurídica del principio político del imperio o supremacía de la ley, constituyéndose fundamental en las actuaciones administrativas, ya que determinan su existencia.

Es importante resaltar, que este principio ha sido plasmado en la mayoría sino en todas las constituciones que han entrado en vigencia en Ecuador.

En correlación a lo manifestado, Jarach (1957) establece que “debe ser la ley la que establece... el criterio con que debe evaluarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir el monto” (p.80).

Para Belsunce (1966), el principio de legalidad constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, ya que en virtud de este se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendiéndolo ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos en la constitución para la sanción de leyes y el contenido de una norma jurídica.

En ese sentido, cabe resaltar, el alcance del principio de legalidad, el cual se remonta en la determinación de qué aspectos de la relación tributaria deben estar fijados por la ley; por tanto, ningún tributo puede ser establecido, modificado o suprimido sino en virtud de la misma.

Principio de Generalidad.

Para Neumark (1994), el principio tributario exige que todas las personas deben ser sometidas al gravamen tributario; por lo cual, no se debe admitir excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, y sanitaria.

El principio de generalidad trata de que nadie sea eximido de pagar tributos por privilegios personales, de clase o casta; esto ya que el gravamen, de forma que cualquier persona que su situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeto al mismo (Villegas, 1992).

Arias (2009) indica que el principio de generalidad significa: “que todos los ciudadanos de una nación deben concurrir al financiamiento del gasto público en virtud de su capacidad contributiva...; es decir, la obligación de pagar tributos recae para todos los ciudadanos...” (p.39).

Principio Irretroactividad.

La irretroactividad se apoya en un conjunto de principios que le dan fundamento, entre ellos la de legalidad, a la cual se le añade la certeza de la seguridad jurídica, el de razonabilidad de las leyes, el de equidad y el de inviolabilidad de la propiedad.

El principio se encuentra entonces íntimamente vinculado con el de legalidad que ha sido reconocido ampliamente en la doctrina y la jurisprudencia tributaria, de ahí que no deba ser entendido solo en el sentido de que un tributo debe ser establecido en una ley, sino que implica que se trate de una ley en la cual se haya establecido con anterioridad los hechos considerados como imposables.

Jaramillo (2017) sostiene, que la irretroactividad de la ley es un derecho incuestionable que ha sido reconocido expresamente en la ley penal y en el ámbito tributario. En el mismo sentido, Griziotti (1929) expone que el fin de la irretroactividad de la ley tributaria es: “...garantizar permanentemente el cumplimiento del principio fundamental de la certeza jurídica...” (p.56); de esta manera, los sujetos que van a ser obligados no se encuentren expuestos a cambios intempestivos que alteren sus decisiones económicas y generen inequidades que contraríen el imperativo esencial de la justicia.

Principio de Progresividad.

Este principio en la tradición constitucional ecuatoriana, específicamente dentro del tema tributario, no ha tenido gran positivización, debido a que en la práctica impositiva, la progresividad es una característica de ciertos tributos; en este mismo sentido, Patiño (2003) manifiesta, que este principio Constitucional no aparece como principio autónomo, sino como complemento necesario del de proporcionalidad. En la práctica jurídica ha sido utilizado como instrumento de gravamen sobre la

renta o el patrimonio, en el sentido que a mayor capacidad aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza.

El tratadista Vega (2006) señala, que el principio de progresividad hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes contribuyentes, según la capacidad contributiva de la que disponen; es decir, con un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación a su capacidad contributiva.

Entonces, el principio de progresividad se encuentra íntimamente ligado a la capacidad contributiva de los habitantes de un Estado, en virtud del que más posee debe contribuir en mayor proporción, en solidaridad con quien menos posee; quienes deberán realizar la contribución en menor proporción y de acuerdo a su real capacidad contributiva.

Por lo expuesto, entendemos que el reparto de la carga tributaria exige la determinación cuantitativa concreta de la prestación tributaria de cada individuo (De Bujanda, 1979).

Principio de Eficiencia.

Figuerola (2002) señala, que dentro de la doctrina no se puede encontrar específicamente un concepto único de la eficiencia como principio, pero generalmente se le relaciona con el ideal de impuestos que se recauden con el menor costo posible, tanto para el estado como los contribuyentes. Es así, que el principio se encuentra relacionado a las eventuales distorsiones en la asignación de los recursos en la economía; por tanto, este principio se refleja en el diseño de los impuestos por el legislador, como en su recaudo por la administración.

En cuanto a la recaudación tributaria, como lo establece el catedrático y tratadista Terán (2014), "... la eficiencia se mide qué tantos recursos logra recaudar la administración bajo las normas vigentes..." (p. 237); por ende, el principio de eficiencia tributaria no sólo se concreta en el logro de un mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación posible, sino que también este debe ser el que direcciona al legislador para obtener una imposición que no genere un alto costo social en menoscabo

del contribuyente en el ejercicio de su deber fiscal.

Asimismo, Villar (2001) considerado como uno de los autores que siempre ha mostrado su interés y preocupación por la investigación histórica del Derecho Administrativo, en su trabajo realizado sobre “la doctrina de la multa” para las Administraciones Tributarias, en su estudio de establecer las razones por las cuales existe la multa para el incumplimiento de los contribuyentes, realiza su análisis y concluye que sirven para que las infracciones menores queden sin sancionarse.

Por lo planteado, es claro que el principio de eficiencia dentro del ámbito tributario es una parte esencial al momento de su aplicación; por tanto, es la relación entre los ingresos tributarios obtenidos y los recursos utilizados para conseguirlos.

Principio de Simplicidad Administrativa.

El doctrinario Torres (2009) manifiesta, que el principio de simplicidad administrativa implica la obligación de las administraciones tributarias de proporcionar leal obligado a pagar un tributo en un sistema simple, que reduzca la presión fiscal indirecta sufrida por el sujeto pasivo con la finalidad de cumplir con la obligación tributaria. Es así, como este principio obliga a la administración tributaria a brindar al contribuyente, las facilidades necesarias al momento de pagar sus obligaciones tributarias.

Para Ruiz de Castilla (2002) es difícil lograr sistemas tributarios que ofrezcan un equilibrio perfecto entre la equidad y la simplicidad. La idea de justicia distributiva dice que se debe dar a cada uno lo que corresponde la carga tributaria. La paradoja es que cuanto más esfuerzo hace el legislador para llegar a las fórmulas impositivas justas, las reglas más numerosas y complicadas se van alejando de la simplicidad.

En tal sentido, Osmar (2006) señala, que la administración tributaria encuentra serias dificultades para poder controlar las operaciones comerciales y situar a los sujetos intervinientes en las mismas. Es así, que los medios disponibles pueden coadyuvar a paliar estos inconvenientes y a mejorar los servicios, reducir los costos para la administración y los contribuyentes, fomentando el cumplimiento

voluntario por parte de éstos.

Principio de Equidad.

Lo equitativo siendo lo justo, no es lo justo legal, lo justo según la ley, sino que es una dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal. En ese sentido, la causa diferencia que la ley necesariamente es siempre general y hay ciertos objetivos sobre los cuales no se puede estatuir convenientemente por medio de disposiciones generales (Serrano, 2005); por tanto, Rawls (2004) manifiesta, que “la justicia es el modo de conducta según el cual un hombre por una voluntad constante e inalterable, da a cada cual su derecho” (p.45).

En tal sentido, la imposición con la capacidad de pago estudia a la equidad desde dos puntos de vista: la equidad “horizontal” consistente en dar igual tratamiento a personas iguales y la equidad “vertical” según la cual contribuyentes desiguales deben ser tratados con un grado adecuado de desigualdad (Soler, 2002).

En materia tributaria, el principio o concepto de equidad ha estado más vinculado con el trato igual entre iguales y con el trato desigual con desiguales. Es así, que Vega (2006) señala que el principio de equidad impone al sistema tributario el requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentran en la misma situación, de forma tal, que puede afirmarse que es igual para los iguales, y desigual para los desiguales.

Principio de Transparencia.

El principio de transparencia es complementario al de simplicidad administrativa, y guarda relación con el principio general de la seguridad jurídica. Blacio (2010) establece que es: “...un ente diáfano, claro y contundente, en el cual se debe colegir toda la información en todos sus actos administrativos y judiciales, dotándose de mayores y mejores instrumentos para prevenir y controlar la evasión, y omisión de los tributos” (p.33).

En tal sentido, se considera como transparente, en términos de prácticas administrativas, un régimen de impuestos que normalmente debe satisfacer las siguientes dos especificaciones: primero, debe establecer claramente las condiciones de aplicabilidad a los contribuyentes; de tal manera, que dichas condiciones puedan ser incoadas en contra de las autoridades; segundo, detalles sobre el régimen, incluyendo cualquier aplicación del mismo en el caso de un contribuyente en particular, deben estar disponibles a las autoridades fiscales de otros países interesados.

La transparencia tributaria no debe solamente ser vista como medio para difundir la información disponible, puesto que uno de sus objetivos teóricos es aumentar el bienestar social.

Principio de Suficiencia Recaudatoria.

El principio consiste en la capacidad de recaudar una cantidad apropiada de recursos. para poder financiar las acciones del Estado. La suficiencia recaudatoria trata de promover e inducir que los tributos deben ser suficientes y capaces para poder cubrir las necesidades financieras de un determinado periodo, y así, el fisco logre sus objetivos primordiales e inherentes a los fines de los tributos.

Tal como expresa Neumark (1994), los gastos del Estado, que de ordinario son establecidos previamente, se fijan teniendo en cuenta las prestaciones que aquél debe realizar y la magnitud máxima de impuestos soportables por la comunidad. Para Soler (2002), este principio apunta a evitar el déficit transitorio o persistente.

Asimismo, Torres (2009) señala, que el principio de suficiencia recaudatoria impone al Estado ciertos deberes de carácter financiero. En aplicación de este principio, le corresponde al Estado el asegurarse de que la recaudación de tributos sea apta para financiar el gasto público.

Por su parte, Blacio (2010) indica, que este principio trata de promover e inducir que los tributos deben ser suficientes y capaces para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado periodo, y así el fisco logre sus objetivos primordiales e inherentes a los fines de los tributos.

Conceptos de este principio se encuentran dentro de varios de los estudios sobre sistemas tributarios, concibiéndolo en el marco del ejercicio de la actividad financiera del estado y de los objetivos que éste debe cumplir, por eso es necesaria su mención respecto de los criterios de responsabilidad fiscal y rendición de cuentas (Egas, 2000).

CONCLUSIONES.

La Constitución vigente en el Ecuador a partir del año 2008 se considera la más completa en cuanto a la redacción de los principios tributarios; vale la pena considerar que contiene un mayor desarrollo de los derechos económicos y sociales en comparación a las demás Constituciones.

En el caso de las Constituciones que han tenido vigencia dentro de la vida del Ecuador como República, cada una de estas ha establecido sus principios tributarios, de una u otra forma, como bases del sistema jurídico dentro de un Estado de Derecho. En este sentido, el régimen tributario constitucional es y ha sido uno de los principales instrumentos para el establecimiento de una política económica y fiscal, toda vez que los mencionados principios contribuyen con la orientación para el establecimiento de una política fiscal del Estado Ecuatoriano.

Los principios tributarios presentes en la mayoría de las Constituciones analizadas son: el de legalidad, suficiencia recaudatoria, igualdad, proporcionalidad y generalidad, y constaba además, el deber fundamental de los ciudadanos de contribuir con los tributos establecidos en la ley, con el objeto de financiar los gastos del Estado.

Recién en el año 2008, se implantan en la norma suprema todos los principios tributarios analizados, los cuales deben ser respetados por todas las Administraciones Tributarias, ya que su irrespeto acarrearía la nulidad de los actos realizados por el Estado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. Arias Fernández, V. E. 2009. *Moralidad pública y tributación en el Ecuador*. (Tesis de Maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador).
2. Asamblea Constituyente del Ecuador. 2008. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20-X-2008. Art. 300 – 301
3. Belsunce, H. A. G. 1966. *Estudios financieros*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
4. Blacio Aguirre, R. 2010. El tributo en el Ecuador. *Revista de la Facultad de Derecho de México*.
5. Corte Constitucional del Ecuador. 2013. Sentencia No. 006-13-SIN-CC. Quito 25 de abril de 2013. R.O. Suplemento 56 de 16 de agosto de 2013.
6. De Bujanda, F. S. 1979. *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense.
7. Egas Reyes, P. 2000. *Derechos humanos y tributación*. In César Montaña Galarza, *Temas especiales de derecho económico*, Memorias de la Segunda Conferencia de Derecho Económico.
8. Figueroa, A. L. 2002. *Principios constitucionales del derecho tributario: Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*. Bogotá: Temis.
9. Fonrouge, C. M. G. 2009. *Derecho financiero* (Vol. 2). Buenos Aires Ediciones Depalma.
10. Griziotti, B. *Principii di politica, diritto e scienza delle finanze*. A. Milani. 1929
11. Hallivis Pelayo, M. 2000. *Tratado de derecho fiscal y administración tributaria de México*. México: Porrúa.
12. Jarach, D. 1957. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina.
13. Jaramillo, J. V. T. 2017. *Tributación y derechos humanos*. Quito: *FORO revista de derecho*.
14. Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana del Ecuador. *Constituciones del Ecuador desde 1830 hasta 2008*. Recuperado el 15 de febrero de 2017 de:

<http://www.cancilleria.gob.ec/constituciones-del-ecuador-desde-1830-hasta-2008/#>

15. Neumark, F., & Quintana, E. F. 1974. Principios de la imposición. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales.
16. Osmar D. Buyatti. 2006. *Tributación en el Comercio Electrónico – Aspectos Jurídicos de la Contratación Electrónica y Telemática*. 1ra. Edición. Buenos Aires: Librería Editorial.
17. Patiño Ledesma, R. 2003. Sistema tributario ecuatoriano. Cuenca: Edc. Edt. s/e. p. 984 Vega, M. A. P. Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Bogotá: Temis.
18. Ruiz de Castilla, F. 2002. Sistema Tributario y Equidad. Lambayeque: *Revista El Foro del Colegio de Abogados de Lambayeque - Perú*.
19. Serrano, E. 2004. La teoría aristotélica de la justicia. Isonomía. Rawls, J., & Rawls J. *La justicia como equidad: una reformulación*. Buenos Aires: Paidós. 2005.
20. Soler, O. H. 2002. *Derecho tributario*. Buenos Aires: La Ley.
21. Terán José L. 2014. *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación*. Quito: Editorial Jurídica.
22. Torres, T. 2009. *Teoría normativa general de la tributación*. Quito: Centro de Estudios Fiscales, Curso Virtual., Unidad: Derecho Tributario.
23. Troya, José, 2014. *Manual de derecho tributario*. Quito, Ecuador: Cep. 2014.
24. Vega, M. A. P. 2006. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Bogotá: Temis.
25. Villar P. J. 2001. *Técnicas Remotas del Derecho Administrativo*, Madrid, Instituto Nacional de Administración Pública.
26. Villegas, Héctor. 1992. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.

DATOS DE LOS AUTORES.

1. **Eduardo Paredes Paredes.** Docente investigador en la Escuela de Jurisprudencia y Administración de Empresas de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Sede Ambato, Ecuador. E-mail: eparedes@pucesa.edu.ec
2. **Edwin Geovanny Avila Ordoñez.** Abogado, egresado de la Maestría en Derecho Mención Gestión Pública en la Pontificia Universidad Católica del Ecuador sede Ambato- Ecuador. Se desempeña actualmente como Especialista Legal en la Unidad de Terminales del Municipio de Ambato - Ecuador. Correo electrónico: edwinavila1982@hotmail.es o tertecnico06@ambato.gob.ec

RECIBIDO: 26 de junio del 2022.

APROBADO: 7 de agosto del 2022.