



## UNIVERSIDAD DE CUENCA



### FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

### ESCUELA DE DERECHO

## “EL RÉGIMEN TRIBUTARIO Y EL GARANTISMO CONSTITUCIONAL EN EL ECUADOR”

Tesis previa a la obtención del título de  
Magister en Derecho Tributario

**AUTORA: AB. MARÍA ANGÉLICA VALENCIA CÁRDENAS**

**DIRECTOR: DR. MARLON TIBERIO TORRES RODAS**

**Cuenca, abril, 2015**



## RESUMEN

El presente, analiza al garantismo constitucional como el elemento determinante de la situación jurídica de los ecuatorianos en el marco del Buen Vivir del Estado Constitucional de Derechos y Justicia, frente al poder tributario del estado.

Para esto, en el primer capítulo se ha realizado un análisis de los derechos humanos y los tratados internacionales frente a la Constitución de la República del Ecuador, avanzando en una visión más específica sobre los derechos fundamentales y su correlación con la tributación como herramienta estatal para la recaudación de recursos económicos.

En el segundo capítulo, se desarrolla el contenido e importancia de los principios constitucionales atinentes al régimen tributario ecuatoriano, como verdaderas garantías autoimpuestas por el estado en favor de los ciudadanos, determinando su alcance y proyección extendida a los sujetos de la relación jurídico tributaria.

En el tercer capítulo se realiza un necesario análisis al Estado constitucional de derechos y de justicia y el garantismo constitucional, la relación de la tributación con éste último y, se analiza al gasto público desde la perspectiva de un derecho fundamental.



Se profundizó también en la trascendencia de la justicia como derecho constitucional, la importancia de una tutela judicial efectiva y el rol del juez constitucional, frente a la exigibilidad de los derechos del buen vivir, concretamente los derechos económicos, sociales y culturales.

Finalmente se ha desarrollado un estudio al poder tributario en el Buen Vivir y al garantismo como factor determinante de la situación jurídica y política de los ecuatorianos.

**Palabras clave:**

- Garantismo y tributación
- Derechos humanos y tributación
- Poder público y garantismo



## **ABSTRACT**

This research aims to analyze the constitutional guarantee as the determinant of the status of Ecuadorians under the Good Life State Constitutional Rights and Justice against the taxing power of the state.

The first chapter shows an analysis of human rights and international treaties comparing them to the Constitution of the Republic of Ecuador, moving to a more specific view on the fundamental rights and their correlation with taxing as a government tool for the collection of monetary funds.

The second chapter addresses the content and importance of constitutional principles pertaining to the Ecuadorian tax regime, as true self-imposed state guarantees in favor of its citizens, determining its scope and projection extended to the subjects of the relationship between tax and the judicial framework.

The third chapter covers a necessary analyzes of the constitutional rights and justice and constitutional guarantees, the relationship with the taxation of the latter, and public spending is analyzed from the perspective of a fundamental right.

The importance of effective judicial protection as a constitutional right, the importance of justice and constitutional law, the enforcement of rights to good living, particularly economic, social and cultural rights were also elaborated.

Finally, we have developed a study to taxing power in Good Living and the guaranteeing as a determinant of the legal and political situation of Ecuadorians State Constitutional Rights and Justice.



**Keywords:**

- Guarantee and taxation
- Human rights and taxation
- Taxing power of the state



## TABLA DE CONTENIDO

1. Los Derechos Humanos y Tratados Internacionales en la Constitución de la República del Ecuador.....	12
1.1 Una visión necesaria a los derechos fundamentales.....	23
1.2 Los derechos fundamentales y la tributación.....	29
2. Principios constitucionales del régimen tributario ecuatoriano.....	38
2.1 Principios constitucionales tributarios expresos.....	41
2.1.1 Principio de generalidad.....	41
2.1.2 Principio de progresividad.....	41
2.1.2.1 Tarifas impositivas que establezcan gravámenes progresivos.....	44
2.1.3 Principio de eficiencia.....	46
2.1.4 Principio de simplicidad administrativa.....	48
2.1.5 Principio de irretroactividad.....	51
2.1.6 Principio de equidad.....	53
2.1.7 Principio de transparencia.....	56
2.1.8 Principio de suficiencia recaudatoria.....	59
2.2 Principios implícitos del régimen tributario.....	63
2.2.1 Principio de capacidad contributiva.....	65
2.2.2 Principio de no confiscatoriedad.....	66
2.2.3 Principio de legalidad y de reserva de ley.....	69
2.2.4 Principio de seguridad jurídica.....	72
3. El Estado constitucional de derechos y de justicia.....	76
3.1 El garantismo constitucional.....	80
3.2 La tributación y el garantismo. El gasto público como derecho fundamental.....	83
3.3 La justicia como derecho fundamental.....	88
3.3.1 La tutela judicial efectiva.....	102
3.3.2 El rol del juez garantista.....	105
3.3.3 La exigibilidad de los derechos económicos sociales y culturales.....	109
3.3.4 Breve referencia a la ponderación en la interpretación de los derechos fundamentales.....	114
4. El poder Tributario en el Buen Vivir.....	118
4.1 El “Garantismo Constitucional” como el elemento determinante de la situación jurídica de los ecuatorianos en el marco del Buen Vivir del Estado Constitucional de Derechos y Justicia, frente al poder tributario estatal.....	121
5. Conclusiones.....	125
	135



6. Recomendaciones.....	144
Bibliografía.....	145



## CLÁUSULA DE DERECHOS DE AUTOR

María Angélica Valencia Cárdenas, autora de la tesis “El Régimen Tributario y el Garantismo Constitucional en el Ecuador”, reconozco y acepto el derecho de la Universidad de Cuenca, en base al Art. 5 literal c) de su Reglamento de Propiedad Intelectual, de publicar este trabajo por cualquier medio conocido o por conocer, al ser este requisito para la obtención de mi título de Magister en Derecho Tributario. El uso que la Universidad de Cuenca hiciere de este trabajo, no implicará afección alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autora.

Cuenca, 10 de abril de 2015.

María Angélica Valencia Cárdenas

C.I: 1400629075





## CLÁUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL

María Angélica Valencia Cárdenas, autora de la tesis “El Régimen Tributario y el Garantismo Constitucional en el Ecuador”, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autora.

Cuenca, 10 de abril de 2015.

María Angélica Valencia Cárdenas

C.I: 1400629075



### **AGRADECIMIENTO:**

*Quiero dejar expresa constancia de un sentido agradecimiento a la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad de Cuenca y a todos mis profesores que de forma amigable y solidaria compartieron conmigo sus conocimientos y experiencias, en especial al Dr. Tiberio Torres Rodas, quien ha colaborado en la dirección del presente trabajo investigativo.*

*A mis compañeros de la maestría, de quienes guardo los mejores recuerdos y las más valiosas experiencias.*



**DEDICATORIA:**

*A Dios y mis padres Marcelo y María, por el completo apoyo en todos los aspectos de mi vida.*

*A mis hermanos Marcelo y Cristian, por el cariño.*

*A mis hijos Juan Sebastián y Julián Andrés, por ser la razón de mis días.*

*A Camila, por ser futuro y tener la complicidad de mi corazón.*

*A Carlos, mi compañero incondicional.*



## **1. Los Derechos Humanos y los Tratados Internacionales, en la Constitución de la República del Ecuador.-**

En el derecho constitucional latinoamericano, la afirmación de la dignidad de la persona y de los derechos humanos como soporte del orden constitucional está presente en la mayoría de las Cartas Fundamentales de los Estados.<sup>1</sup>

La dignidad humana es una cualidad intrínseca, irrenunciable e inalienable de todo y cualquier ser humano, integrante de la condición humana. Esta es asegurada, respetada, garantizada y promovida por el orden jurídico estatal e internacional, sin que se la pueda negar a persona alguna por el ordenamiento jurídico, al ser inherente a la naturaleza humana; ella no desaparece por más baja y vil que sea la persona en su conducta y sus actos.<sup>2</sup>

Entonces, la dignidad humana es la característica diferente de los seres humanos en relación al resto de seres que habitan la tierra ya que compone a las personas como el inicio y fin de todo. Además reconoce en las personas una capacidad de autorrealización y desarrollo consciente con fundamento en el respeto a los demás seres humanos. Se constituye en el elemento rector de todo orden jurídico, de ahí que su consideración haya sido de inevitable

---

<sup>1</sup> Nogueira Alcalá, Humberto. *Dignidad de la persona*, derechos fundamentales, bloque constitucional de derechos y control de convencionalidad. En línea, noviembre 2014. Disponible en <http://www.crdc.unige.it>

<sup>2</sup> González Pérez, Jesús. *La dignidad de la persona*. Ed. Civitas. Madrid, 1986. Pg. 25.



tratamiento en el orden constitucional de las cartas fundamentales de los estados.

Existen en instrumentos internacionales, manifestaciones expresas que confirman lo citado; por ejemplo, la Declaración Universal de los Derechos Humanos de Naciones Unidas,<sup>3</sup> la cual prescribe que todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos. Dotados de razón y de conciencia, deben actuar unos con los otros en un espíritu de fraternidad.

Este instrumento de trascendencia histórica es guía de ordenamientos y políticas públicas consignadas a resguardar los derechos humanos en los diferentes estados del mundo. Aunque fue otorgada como un reconocimiento voluntario de derechos, hoy se torna obligatorio para los países y ubica cualquier acto de éstos al área de la protección de éstos derechos.

Esta declaración estableció una responsabilidad internacional, vigente en todas partes del mundo, en toda circunstancia y en todo orden, sin jerarquizar los derechos fundamentales.

Sin embargo la comunidad internacional considera que el esfuerzo y trabajo para el pleno goce de los derechos humanos, bajo conceptos básicos de

---

<sup>3</sup> Declaración Universal de Derechos Humanos de Naciones Unidas de 10 de diciembre de 1948, artículo 1.



dignidad, equidad y justicia tiene todavía un largo recorrido ya que la realidad actual solo refleja una creciente vulneración de derechos global.

Adicionalmente, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, plantea con fundamento en la Declaración Universal de los Derechos Humanos, que todo ser humano debe estar libre del temor y la miseria, lo que se puede lograr, sólo si se crean condiciones que le permitan gozar de derechos económicos, sociales y culturales, así como derechos civiles y políticos, estableciendo de esta manera la obligación al respeto y seguimiento de los derechos humanos en busca del bienestar de las personas, sobre todo el respeto de los derechos fundamentales.<sup>4</sup>

González Pérez,<sup>5</sup> de la dignidad humana enseña, es la categoría que corresponde al ser humano por estar dotado de inteligencia y voluntad, distinto y superior a todo lo creado, que establece un tratamiento en toda circunstancia concordante con la naturaleza humana.

“El respeto y protección de la dignidad del ser humano delimitan la potestad constituyente y la potestad estatal. Una Constitución que se compromete con la dignidad de la persona humana establece una premisa antropológica-cultural y precisa los contornos de su comprensión del Estado

---

<sup>4</sup> Manini, Jorge. *Derechos Humanos y Tributación*, XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Bahía-Brasil, diciembre 2000, Pg. 13.

<sup>5</sup> González Pérez, Jesús. Op. Cit., Pg. 112.



Constitucional”<sup>6</sup>. Los derechos humanos por tanto, involucran al estado en el ejercicio de su poder público y a los administrados supeditados a éste.

El resguardo de los derechos fundamentales en el Estado constitucional de derechos y justicia, inicia con el establecimiento de la supremacía constitucional; desarrollándose para ello, en función del clásico esquema piramidal, según se desprende de nuestra carta fundamental, que determina el orden jerárquico de aplicación de las normas de la siguiente manera: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.<sup>7</sup>

La Constitución es la norma suprema que rige la vida de una sociedad políticamente organizada, es aquí donde se definen los principios sobre los cuales se constituyen las particularidades que tendrá su organización. Desde la perspectiva de la supremacía, el texto constitucional obliga a la Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa a adecuar formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas, a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios

---

<sup>6</sup> Nogueira Alcalá, Humberto. *Informe en derecho sobre precedentes jurisdiccionales en materia de media prescripción*, Universidad de Talca, 2008. En línea, noviembre 2014. Disponible en: <http://www.scielo.cl>

<sup>7</sup> Constitución de la República del Ecuador, artículo 425.



para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades.<sup>8</sup>

En consecuencia, de entre las funciones del estado, está aquella que consiente la creación de normativa, manifiesta a través de los distintos órganos del poder público. La potestad normativa nace de la Constitución, en donde se instituye o se determinan los cimientos del ordenamiento jurídico, configurando de esta manera la primera afirmación normativa del estado, a través de la cual se consienten diversas potestades a distintos órganos estatales, con el empeño de que el ordenamiento jurídico nacional se vaya implementando. De esta manera, la potestad legislativa le pertenece a la Asamblea Nacional y la reglamentaria al Presidente de la República, pero además, se faculta a ciertos órganos de la administración pública, la posibilidad de emitir actos normativos, como el caso de las ordenanzas dictadas por los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

Al respecto, el Dr. José García Falconí, docente de la Facultad de Jurisprudencia, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Central del Ecuador, publicó: "(...) una de las principales características del Estado constitucional de derechos y justicia social, es la fuerza vinculante o carácter normativo de la Constitución; además de la supremacía o superioridad

---

<sup>8</sup> *Ibidem*, artículo 84.





jerárquica en el sistema de fuentes de la Constitución de la República, por eso la eficacia o aplicación directa de la Constitución de la República como verdadera norma suprema (...); así sostenido, dentro de este modelo estatal, las disposiciones constitucionales componen normativa vinculante para las autoridades, partiendo fundamentalmente del respeto a los principios constitucionales y a los derechos humanos.

En el ejercicio de su potestad normativa, el estado no podrá desconocer los derechos constitucionales, así como tampoco, los plasmados en tratados internacionales suscritos por el Ecuador que versen sobre derechos humanos; de esta forma se garantiza el *pro homine*,<sup>9</sup> en todos y cada uno de los actos del poder público; para ello además, este país “Reconoce al derecho internacional como norma de conducta, y demanda la democratización de los organismos internacionales y la equitativa participación de los Estados al interior de estos.”<sup>10</sup>

De esta forma, los tratados internacionales, componen una de las fuentes principales de derechos y obligaciones para los estados, dentro de la comunidad internacional. En el proyecto ecuatoriano, la “ratificación”, se constituye en el momento más importante del proceso de suscripción de los

---

<sup>9</sup> El principio *pro homine* requiere de la interpretación jurídica una tendencia a buscar siempre el mayor beneficio para el ser humano.

<sup>10</sup> Constitución de la República del Ecuador, artículo 416.9.



tratados celebrados entre Estados, siendo aquí, donde la Asamblea Nacional realiza un control sobre la discrecionalidad de las decisiones tomadas por el Presidente de la República; de esta manera se configura lo que en doctrina se conoce como “autorización compartida entre legislativo y ejecutivo” ya que se requiere que gran mayoría de los tratados que suscriba el Jefe de Estado se sometan a un “control constitucional” ejercido por el órgano legislativo y la Corte Constitucional.<sup>11</sup> En el caso de las normas comunitarias, no se requiere tal ratificación expresa ya que tienen la característica de incorporarse directamente al ordenamiento jurídico de los países miembros.

En materia de derechos humanos, son válidas todas las garantías constitucionales del ordenamiento jurídico ecuatoriano, tienen por tanto, supremacía sobre cualquier norma que rija internamente y su aplicación es directa. Al efecto, el Art. 11.3 de la Constitución de la República, señala: “El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: ...3. Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación

---

<sup>11</sup> Martínez, Andrés. *La Asamblea Nacional y los Tratados Internacionales*, publicado el 19 de junio de 2012 por Editorial Diario El Mercurio, Cuenca – Ecuador.



por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte”

La correlación entre la Constitución como aforismo máximo de la soberanía del estado y los tratados internacionales, instrumentos fundamentales que formulan relaciones entre estados independientes, que actúan en el concierto internacional; no deja de ser un conflicto difícil de resolver. Los roces cognoscitivos y experimentales, han sido frecuentes y plantean enfoques distintos entre constitucionalistas e internacionalistas.

En nuestro caso, se ha determinado la supremacía de la Constitución sobre los tratados internacionales, siempre que éstos últimos se celebren conforme lo dispuesto en la Carta Magna, como condición ineludible para su ratificación; así:

“Los tratados internacionales ratificados por el Ecuador se sujetarán a lo establecido en la Constitución. En el caso de los tratados y otros instrumentos internacionales de derechos humanos se aplicarán los principios pro ser humano, de no restricción de derechos, de aplicabilidad directa y de cláusula abierta establecidos en la Constitución.”<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Constitución de la República del Ecuador, artículo 417.



“La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica”.

La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.”<sup>13</sup>

La Carta Magna entonces, “determina el contenido de la ley, el acceso y el ejercicio de la autoridad y la estructura del poder”<sup>14</sup> dentro del Estado constitucional de derechos y justicia, convirtiéndose en el cimiento normativo vinculante, que exige el respeto a los principios de orden constitucional y a los derechos fundamentales.

Queda prescrito manifiestamente que la Constitución es la norma suprema y predomina sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico; no así, el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, concibe una salvedad adecuada a las normas de *ius cogens*<sup>15</sup>, que se ubican sobre cualesquier norma interna o

---

<sup>13</sup> *Ibíd*em, artículo 424.

<sup>14</sup> Ávila, Ramiro. *Ecuador Estado Constitucional de Derechos y Justicia, en Constitución del 2008, en el Contexto Andino*, Pg. 22.

<sup>15</sup> Las normas de *ius cogens*, existen en el derecho internacional, son de naturaleza impositiva y la tendencia de estas normas es la protección de los derechos humanos.



internacional, situando entre su prioridad fundamental el respeto y la protección a la dignidad humana. En el Ecuador la doctrina ha sostenido que la jerarquía de los tratados internacionales en nuestro ordenamiento jurídico está por debajo de la Constitución pero por sobre la ley.

En lo que a esto se refiere, la aplicación de las disposiciones aseguradoras de la dignidad humana, son como lo dijimos, de aplicación inmediata y directa y se rigen por el principio de interpretación *pro homine* o pro ser humano. Adicionalmente el principio de progresividad, avala posibles nuevos derechos que provengan de la necesidad de las personas, los pueblos, las nacionalidades, la naturaleza, etc.

Nuestra carta constitucional reconoce a todos aquellos tratados suscritos por el Ecuador, como parte de su derecho positivo interno, dotándoles además, de predominio a niveles supraconstitucionales en materia de derechos humanos; de esta manera, “Todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución.

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.”<sup>16</sup>

Así, en el Estado constitucional de derechos, la carta fundamental rebasa la mera declaración enunciativa de derechos y conforma normativa vinculante para el poder público, que tiene la obligación de aplicar directamente los derechos consagrados en ella, sin que les sea permitido alegar falta de ley. Por ahora, destinamos la importancia de los principios recogidos por el constituyente desde el artículo 424, para determinar la supremacía de la Constitución, reconociendo la preferencia de los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el estado, que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, por ende, prevalecen frente a cualquier otra norma jurídica, política pública o acto del poder público.

El principio *pro homine* está consagrado con rango constitucional en el contenido de los artículos 426 y 427<sup>17</sup>. Por tanto, en caso de duda, las normas

---

<sup>16</sup> Op. Cit., artículo 426.

<sup>17</sup> Op. Cit., artículo 426, “*Todas las personas, autoridades e instituciones están sujetas a la Constitución. 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.*”



constitucionales se aplicarán de la manera más favorable a la plena vigencia de los derechos y que mejor respete la voluntad del constituyente, de acuerdo con los principios generales de la interpretación constitucional y a lo dispuesto por el Art. 429<sup>18</sup> que atribuye a la Corte Constitucional, ser el máximo órgano de control, interpretación y administración en la materia.

### **1.1. Una visión necesaria a los derechos fundamentales.-**

La idea de una Teoría Jurídica General de los Derechos Fundamentales, según Robert Alexy,<sup>19</sup> apunta a una teoría integradora, es decir, a un sistema ordenado y claro de enunciados generales, verdaderos y correctos sobre los derechos fundamentales; constituyéndose en una “idea regulativa a la que la construcción de teorías sobre los derechos fundamentales puede aproximarse por las más diferentes vías”. Según su tesis principal, los derechos fundamentales son principios y los principios son

---

*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.”*

Artículo 427, “Las normas constitucionales se interpretarán por el tenor literal que más se ajuste a la Constitución en su integralidad. En caso de duda, se interpretarán en el sentido que más favorezca a la plena vigencia de los derechos y que mejor respete la voluntad del constituyente, y de acuerdo con los principios generales de la interpretación constitucional.”

<sup>18</sup> Op. Cit., artículo 429, “La Corte Constitucional es el máximo órgano de control, interpretación constitucional y de administración de justicia en esta materia. Ejerce jurisdicción nacional y su sede es la ciudad de Quito.

Las decisiones relacionadas con las atribuciones previstas en la Constitución serán adoptadas por el pleno de la Corte.”

<sup>19</sup>Robert Alexy, *Teoría de los derechos fundamentales*, 2da Edición, Madrid 2012, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Págs. 18 y 19.



mandatos de optimización,<sup>20</sup> “normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes”.

Generalmente, la doctrina ha caracterizado a estos derechos, como justiciables, progresivos, *pro homine* e integrales, esto es: inalienables, irrenunciables, no prescriptibles, indivisibles e interdependientes. Han sido concebidos como derechos humanos positivizados en un ordenamiento jurídico delimitado en tiempo y en espacio; indefectiblemente atados a la dignidad humana frente al estado y el colectivo social. Se instituyen en derechos de defensa del ciudadano ante el poder público, pero asimismo, concentran un orden de valores objetivos, que plasmados constitucionalmente adquieren presencia fundamental y efectiva para todas las esferas del derecho nacional; constituyéndose además, en una garantía de que el sistema jurídico y político estatal se supeditarán en esencia a la estructura de la Constitución, de no ser así no podrá existir, ni consolidarse.

Al sostenerse axiológicamente, estos derechos derivan en un valor ético fundante de un orden constitucional en pro de la dignidad humana, instaurando las garantías necesarias que permiten al administrado reclamar cuando considere que sus derechos han sido vulnerados; pero ello por sí solo

---

<sup>20</sup> Alexy, Robert: *Teoría de los derechos fundamentales* (traducción de E. GARZÓN VALDÉS), Madrid 2009, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2da edición, Pg. 86.





no basta, en términos de Carbonell, las garantías de tales derechos y libertades se refuerzan estableciéndose procedimientos preferentes y rápidos para su protección y creación en ocasión de un órgano supremo de jurisdicción constitucional al que se encomienda en última instancia, la protección de los derechos referidos. Eh aquí, el papel protagónico de la Corte Constitucional.

El éxito de la tendencia garantista de los derechos humanos, podrá medirse en la consecución de hitos importantes, como por ejemplo: la consagración del Derecho Internacional de los Derechos Humanos, la afirmación del derecho a la integración, la consolidación de la descentralización, la institucionalización del control de constitucionalidad y, el funcionamiento de estados constitucionales eficaces.

El ser humano es ante todo titular de derechos, que puede en cualquier momento efectivizarlos frente al poder público; ergo, los derechos fundamentales son la expresión más inmediata de la dignidad humana; así el estado los reconoce, como naturales del hombre y garantizadores de una vida digna, por ello su condición jurídica no dependerá de factores particulares como la orientación sexual, etnia o nacionalidad; son independientes, por lo



que su aplicabilidad no dependerá exclusivamente del ordenamiento jurídico vigente.<sup>21</sup>

En doctrina, este tipo de derechos, tienen una dimensión universal, por tanto aplicable para todo el género humano; deben reconocerse, respetarse, tutelarse y promoverse por el ordenamiento jurídico interno y por el gobierno de turno, como parte de lo que implica el Estado constitucional de derechos; pues constituyen la expresión jurídica de un sistema de valores, facultades e instituciones que, en cada momento histórico, compendian la exigencia de la libertad y la dignidad humana, mismas que deben reconocerse positivamente por cada ordenamiento jurídico con dimensión nacional o internacional.

“Los derechos humanos son reivindicaciones de unos bienes primarios considerados de vital importancia para todo ser humano, que concretan en cada época histórica las demandas de libertad y de dignidad. Estas reivindicaciones van dirigidas en primera instancia al Estado, y están legitimadas por un sistema normativo o simplemente por el reconocimiento de la comunidad internacional”<sup>22</sup>

Como una definición teórica, puramente *formal* o *estructural* Luigi Ferrajoli sostiene que los derechos fundamentales son: “(...) todos aquellos derechos

---

<sup>21</sup> Alexy, Robert: *Teoría de los derechos fundamentales* (traducción de E. GARZÓN VALDÉS), Madrid 2009, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2da edición, Pg. 86.

<sup>22</sup> Pacchini, Angelo. *Filosofía y Derechos Humanos*, Universidad del Valle, Cali- Colombia, 2003. P. 43.



subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o de personas con capacidad de obrar”<sup>23</sup> Aclara el autor, que por derecho subjetivo se entenderá a “cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica”, mientras que por status debemos entender “la condición de un sujeto, prevista así mismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y/o autor de los actos que son ejercicio de éstas”

En teoría, los derechos fundamentales jurídicamente tienen la estructura normativa basada en la capacidad que le permite a la persona efectuar determinados actos, es decir, son instituciones jurídicas que tienen la forma del derecho subjetivo y, doctrinariamente, en la estructura del derecho subjetivo se han distinguido tres elementos: 1) titular del derecho subjetivo, 2) el contenido del derecho subjetivo en el que vamos a distinguir las facultades, - el objeto del derecho -, y 3) el destinatario o sujeto pasivo, aquel que está obligado a hacer o no hacer.

Sobre éstos derechos, dice Ferrajoli, son en realidad inviolables, además de inalienables e indisponibles, en el sentido de que su violación justifica la violencia: la violencia individual de la legítima defensa o del estado de

---

<sup>23</sup> Ferrajoli, Luigi. *Derechos y garantías. La ley del más débil*, Madrid, Trotta, 1999, Pg. 37. Citado en “*Los Derechos Fundamentales en México*” por Miguel Carbonell. Primera edición: 2004. Universidad Nacional Autónoma de México.



necesidad como causa de justificación de actos que de otro modo serían punibles como delitos; la violencia colectiva de la resistencia y la desobediencia, cuando su violación proviene de las autoridades públicas.<sup>24</sup>

En la actualidad, el Ecuador atraviesa por una vertiginosa constitucionalización de los diferentes campos del derecho, esta manifestación del estado paradigmático, donde principios supremos participan de los procesos interpretativos y aplicativos del ordenamiento jurídico de un país, permiten a los gobernantes idear un sistema constitucional expresado en normas de principios que representen la continuidad del pasado hacia el presente y del presente hacia el futuro, como bien lo expresa Miguel Carbonell<sup>25</sup>.

En materia tributaria, trasciende principalmente el derecho fundamental a la propiedad o al patrimonio, en relación a la libertad, el factor económico, el gasto público y la recaudación; en nuestro caso, como lo habría dicho Giovanni Sartori, frente al escenario mexicano de la reforma tributaria: “estamos frente a una nueva ingeniería constitucional, en la defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes, ya que ésta empezará desde

---

<sup>24</sup> Ferrajoli, Luigi. *Derecho y razón*, Teoría del Garantismo Penal Editorial Trotta, 1995, Madrid, Pg. 861.

<sup>25</sup> Carbonell, Miguel. 2009, citado por José García Falconí en “*Los Derechos Fundamentales*”. Noviembre 2014. En línea. Disponible en <http://www.derechoecuador.com>



el entender el cambio, despojándonos de todas aquellas visiones nacionalistas y ver que la globalización ha llegado también al campo jurídico, pasando rápidamente al conocimiento y aprendizaje del tema de los derechos fundamentales y de los criterios que los tribunales internacionales han expuesto para hacerlos valer en las causas fiscales que se nos presenten, ya que nuestras autoridades y tribunales estarán obligadas a tomarlos en cuenta.”<sup>26</sup>

## **1.2. Los derechos fundamentales y la tributación.-**

En líneas tradicionales podemos sostener que en la actividad económica de un estado, la recaudación de tributos, determina de manera importante el desarrollo de la gestión pública; desde este punto resulta innegable el hecho de que los tributos constituyen una de las mayores fuentes de ingresos del país, de ahí su consolidación como fuente principal de financiamiento a la hora de solventar las necesidades colectivas de la nación, a través de la cobertura del gasto público.

---

<sup>26</sup> Vela Peón, Antonio Alberto. *Tributación y Derechos Humanos en México*, Pg. 11, citando a Sartori, Giovanni, Ingeniería constitucional comparada: Una investigación de estructuras, incentivos y resultados, trad. Roberto Reyes Mazzoni, 3ra edición, FCE, D.F., México, 2003.



El régimen tributario, entendido como el conjunto sistemático y ordenado de principios y normas que ejecuta la administración tributaria para regular los tributos vigentes y perseguir los fines para los cuales fueron creados, en otras legislaciones conocido como sistema tributario (se sostiene en la doctrina contemporánea que el Ecuador no tiene estructurado un Sistema Tributario)<sup>27</sup>; se ha desarrollado e implementado a través de un proceso histórico y dinámico; influenciándose por la situación económico – financiera del país, por lo que su evolución está determinada por las necesidades fiscales o parafiscales generadas por el estado y administradas por sus distintos órganos o entidades públicas competentes para ello.

Eficaz o no, el régimen tributario es el mecanismo implementado y operado por los estados, a fin de procurar de los ciudadanos el aporte necesario que coadyuve a solventar el gasto público. Este conjunto de normas y procedimientos operan en su gran mayoría a través del derecho público, que en definitiva reglamenta las relaciones de la administración pública entre sí, o de ésta con los particulares, obligando a que la administración actúe únicamente en ejercicio de sus potestades legítimas.

---

<sup>27</sup> De la Guerra Zúñiga, Eddy María, en su obra "El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación a la Suficiencia Recaudatoria y Capacidad Contributiva del IVA, ICE e Impuesto a la Renta" dice: *"La evolución del actual Régimen Tributario a un verdadero Sistema Tributario requiere de una labor titánica de simplificación normativa, es indispensable canalizar apropiadamente los recursos, evitar la doble y reiterada imposición interna en forma efectiva, mejorar el control de las administraciones tributarias, evitar la elusión y evasión inducida, propender a la coordinación entre tributos mayormente entre impuestos, mediante la asignación apropiada de fines fiscales y extrafiscales a cada uno, esto permitiría a su vez otorgar un lugar en el sistema para cada tributo, generando armonía y equilibrio tributario"*.



La creación de normas con carácter impositivo o la reforma de las existentes, pueden generarse como consecuencia de múltiples circunstancias sean de orden económico, social, político, ambiental, cultural, de salud pública u otros; estas transformaciones, irrealmente consolidadas, pueden degenerar en un quiebre de relaciones entre sujeto activo y pasivo; de aquí la necesidad indispensable de que toda ley tributaria mantenga armonía con los fines perseguidos por el estado y con la máxima constitucional.

De todo el esquema del Derecho Público, el Derecho Constitucional está en su contexto delineado por principios fundamentales que demarcan su naturaleza y que determinan los conceptos elementales del Estado de derechos y justicia. Los principios constitucionales, identificados como aquellos generales máximos del derecho, que se derivan de los valores superiores, vienen sostenidos en el ámbito de las normas constitucionales. El proceso de “constitucionalización de disposiciones que antes obraban de ley”<sup>28</sup>, incluye al régimen fiscal sostenido en el Derecho Tributario, en la medida en que las libertades individuales de los ciudadanos del estado, se legitiman al tiempo en que se alcanza la protección de los mismos, sobre

---

<sup>28</sup> Troya Jaramillo, José Vicente. *El nuevo Derecho Constitucional*, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Quito, 1998.



posibles arbitrariedades de la administración pública en el ejercicio del poder fiscal; en este contexto el rol estatal, léase administración tributaria u órganos jurisdiccionales competentes en materia fiscal; adquiere presencia protagónica en la gestión de los tributos y en el ejercicio del poder tributario, que no es absoluto, más aún cuando está limitado por el principio de constitucionalidad que emana del esquema de formación política propia del estado ecuatoriano.

Cuantiosas son las regulaciones que sobre materia de derechos humanos y su incorporación en el orden constitucional de los estados, se han debatido en la doctrina; determinando los principios que los regulan, su razón de ser y su positivización. Su mayor fuente enriquecedora, los son sin duda, los tratados, convenios o declaraciones de vigencia internacional, en los cuales se han plasmado principios sobre derechos humanos vinculados a los derechos personales como los sociales y económicos que imponen límites al estado, de tal manera que en el ejercicio de su potestad no transgredan la dignidad humana.

Del ejercicio del poder estatal se deriva el poder tributario; de esta manera “Es necesario, señalar por tanto, qué principios de derechos humanos están





vinculados a la tributación (...)", "(...) los diferentes instrumentos sobre derechos humanos recogen principios tales como el de igualdad, el derecho a la propiedad, a la imposibilidad de que exista prisión por deudas, entre otros. A su vez se establecen derechos económicos sociales y se ordena que los estados promuevan mejores condiciones de vida para los miembros de ese Estado, tales como un mejor acceso a la salud, al trabajo y a una remuneración digna.”<sup>29</sup> En esta línea los estados requieren recursos suficientes que le permitan hacer aplicables estos derechos; así, para conseguir las mejores condiciones de vida, procurarán la redistribución de la riqueza y el mecanismo implementado para ello, es sin duda la tributación.

Entonces, los individuos gozan, entre otros, de derechos económicos, sociales y culturales; más al mismo tiempo, deben pagar tributos. Es decir, el estado tiene el deber de tutelar los derechos humanos, pero en contrapartida, tiene el derecho a exigir la satisfacción de los tributos; por lo que, para el desarrollo del presente tema es preciso referirse a la trilogía que se presenta entre los Derechos Humanos, el Derecho Constitucional y el Derecho Tributario, habrá que establecer el alcance de los primeros respecto

---

<sup>29</sup> Manini, Jorge. *Derechos Humanos y Tributación*, XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Bahia-Brasil, diciembre 2000, Pg. 11.



de las obligaciones del estado frente a los administrados para fijar la normativa interna, interesa para el efecto, la que regula el régimen tributario interno.

Los derechos fundamentales se hallan en cualquier tratado internacional ratificado, por lo que de encontrarse algún derecho fundamental que beneficie más que el ordenamiento jurídico interno a un contribuyente en estos instrumentos, éste resulta directamente aplicable. El estado es garante de la protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos y recae sobre éste, la responsabilidad inmediata por estos derechos insatisfechos; de no cumplir con este cometido, la reparación de violaciones a los mismos se constituye en una obligación jurídica, derivada del régimen previsto constitucionalmente y de la normativa internacional aplicable.

Las principales garantías fiscales e individuales del pasado, protegían a los ecuatorianos contra impuestos injustos que podían ser declarados inconstitucionales; hoy, estos derechos subjetivos se han transformado en derechos fundamentales, con una significativa influencia en la aplicación de las normas con carácter procesal.

Nuestro sistema, plantea una aplicabilidad directa de los derechos constitucionales frente al ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales otorgadas por la ley; inconcusamente en los actos que no se ajusten a la ley,



el contribuyente tendrá a su favor, un eficaz mecanismo de defensa; sin desconocer que en muchas ocasiones este sistema de protección haya sido utilizado como excusa para entorpecer inexorablemente los procedimientos administrativos, dada la multiplicidad de los derechos humanos que pueden ser referidos.

La obligación de las autoridades de proteger, promover, respetar y garantizar los derechos humanos y además, de interpretar en la forma *pro homine*, al no existir una enumeración tácita de los ellos, se vuelve tarea difícil; es aquí cuando la actividad administrativa se inclina hacia las deficiencias interpretativas, la dispersión de criterios e inclusive la obstaculización de la justicia.

Los derechos fundamentales se establecen ante situaciones manifiestas del poder tributario, para proteger los derechos subjetivos constitucionales consagrados en beneficio del ciudadano. Las garantías que se establecen para su validez en los diferentes principios constitucionales de la tributación, confinan las políticas tributarias y de administración tributaria.

En consecuencia, no sirve el cumplimiento de los objetivos fiscales y los cometidos de política fiscal, si esto implica vulneración a los derechos fundamentales del contribuyente y el desconocimiento a los principios que



limitan el poder de imposición. Una de estas garantías indiscutiblemente, es aquella que mira a la legalidad y racionalidad del tributo; un sistema tributario que patrocine la progresividad en perjuicio de la propiedad, es inconstitucional. No existirá en el Ecuador, ni en ningún otro estado, tributación legítima y constitucional si se transgreden los derechos humanos del contribuyente.

Parto del acertado criterio del doctor José Vicente Troya<sup>30</sup> en su trabajo de tesis doctoral, en el que sostiene, que frente al modelo de estado que impera en nuestro país, los derechos fundamentales se vuelven el vértice del ordenamiento jurídico y su reconocimiento no se congratula con su simple enunciación constitucional, sino con la necesidad de que puedan ser directamente aplicados y la posibilidad de justiciar su incumplimiento; cuestionando con este planteamiento si ¿las limitaciones presupuestarias se convierten en los límites de los derechos fundamentales?.

Bajo esta perspectiva, el estado tiene la obligación de respetar, proteger, cumplir y hacer cumplir los derechos económicos, sociales y culturales, la escasez de recursos no lo exime de ciertas obligaciones mínimas esenciales, pues un estado proteccionista así debe actuar, sin embargo preocupa que en

---

<sup>30</sup> Troya, José Vicente. *El derecho del gasto público con especial referencia a los derechos económicos sociales y políticos en Ecuador*, Universidad de Salamanca, Departamento de Derecho Financiero, Administrativo y Procesal, Quito 2012.



algún momento el paternalismo exceda esos límites y prometa más de lo que puede; “la exigibilidad es el punto que entraña mayor dificultad”<sup>31</sup> pero es plenamente dable, pero, es de advertir según Troya, que si hay demasiado ofrecimiento llegará el punto en que se reclame también demasiado, aunque con carácter justiciable y exigible, eso puede generar un resquebrajamiento del Estatus Quo.

El análisis realizado por el referido al respecto, sin duda alimenta esta necesaria discusión y abre el camino hacia el planteamiento de la posibilidad de emplear mecanismos jurisdiccionales que permitan asegurar una adecuada ejecución del gasto público, frente a la obligación de garantizar el respeto a los derechos fundamentales de los ciudadanos. Sobre este tema profundizaremos más adelante.

---

<sup>31</sup> *Ibíd.*



## **2. Principios constitucionales del régimen tributario ecuatoriano.-**

Siguiendo la tesis de Alexy<sup>32</sup>, los derechos fundamentales son principios que se constituyen en mandatos de optimización. Ahora bien, el texto constitucional parte de principios pautados principalmente para los poderes del estado, de tal forma que ninguno de ellos, menos aún las normas positivas, puedan sobrepasar la constitucionalidad, este es el caso de la fiscalidad; en este marco, está entonces el Derecho Tributario, revestido de principios propios, que lo particularizan dotándolo de una base constitucional, consideración básica y elemental que le permite entablarse en el sistema jurídico estatal con supremacía, circunstancia que deriva en que toda creación o implementación de la normativa tributaria, se desarrolle en función de la constitucional.

La Constitución de 1998, señalaba en forma expresa como principios del régimen tributario, el de generalidad, igualdad y proporcionalidad; y, de manera implícita en el entonces contenido del artículo 257, el de legalidad e irretroactividad.

---

<sup>32</sup> Alexy, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*, 2da Edición, Madrid 2012, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.



La Constitución de Montecristi, además de haber incorporado nuevos principios jurídicos como son los de progresividad, irretroactividad y equidad, novedosamente ha incorporado también principios político-económicos, como son los de eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria; e implícitamente además los principios de legalidad, capacidad contributiva, reserva de ley y no confiscatoriedad.

La importancia del cambio constitucional perpetrado amerita una revisión previa sobre cada uno de los principios constitucionales del régimen tributario, para luego progresar en la determinación de la situación jurídica de los ecuatorianos en el marco de la Constitución aprobada por el Ecuador el 28 de septiembre del 2008.

Referirse a los principios constitucionales en materia tributaria, amerita que sean identificados como verdaderas garantías que, autoimpuestas por el estado, en el función de su potestad, operan a favor de los contribuyentes, otorgándoles seguridad frente a posibles arbitrariedades del mismo, en el ejercicio de sus facultades o atribuciones de orden administrativo, legislativo, judicial, de control o sancionador.

Concebidos como garantías, éstos principios, han ido evolucionando históricamente, preponderándose y diferenciándose unos entre otros, incrementándose de la mano del desarrollo social y económico.



La Constitución de la República del Ecuador, aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente en Montecristi - Manabí, mediante referéndum constitucional; entró en vigencia desde su publicación en el Registro Oficial el 20 de octubre del 2008; decretándose como el cimiento y origen del poderío que respalda la existencia del estado ecuatoriano y la de un gobierno esperanzador.

Su estructura normativa se marca conforme lo dispuesto en el cuerpo normativo constitucional, que ordena: “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”<sup>33</sup>.

Del contenido de la norma citada se desprende la prerrogativa de supeditar las leyes, reglamentos, ordenanzas y demás actos normativos que regulan la administración tributaria, al contenido constitucional; además sienta manifiesta la finalidad extrafiscal del régimen tributario.

---

<sup>33</sup> Constitución de la República del Ecuador, artículo 300.





Adicionalmente, es importante referir que no son únicamente los principios descritos en el artículo 300, los que estructuran el andamiaje del régimen tributario, pues los son, aunque implícitamente: el de capacidad contributiva, el de legalidad, el de reserva de ley, el de seguridad jurídica y el de no confiscatoriedad; por lo que resultan de ineludible tratamiento.

## **2.1. Principios constitucionales tributarios expresos:**

Acorde lo mencionado en líneas anteriores, los principios constitucionales del régimen tributario se encuentran tanto expresa como implícitamente consagrados en la Constitución; de entre los primeros están los siguientes:

### **2.1.1. Principio de generalidad.-**

El profesor César Montaña Galarza enseña que “(...) el principio de generalidad es un requerimiento directo al legislador para que tipifique como hecho generador todo acto, hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad



contributiva, por ello, este principio pugna en contra de la concesión de exenciones fiscales que no tengan razón de ser”<sup>34</sup>

El Ecuador, siguiendo tendencias internacionales, se sostiene en el principio de generalidad; en esta línea, la normativa tributaria es particularmente abstracta o general, es decir no tiene como fin regular a determinado ciudadano o colectivo de ciudadanos. Refiere más bien, a que los tributos han de alcanzar a todas las personas y/o bienes que la norma haya fijado y que se enmarquen dentro de la conducta o particularidad prevista como hecho generador. El asunto no refiere sobre el hecho de que todos deban pagar el tributo, sino de que nadie se vea exento del mismo por privilegios personales o individuales; sin que dentro de esto se enmarque la real posibilidad de que en algunas normas de índole tributaria se fijen beneficios, exoneraciones o preferencias, considerando argumentos casuísticos, de orden económico, político, social, ambiental, cultural, entre otros; que en la práctica generan exenciones tributarias, cuya razón y justificación deben enmarcarse en la medida en que no vulneren la característica de la generalidad.

---

<sup>34</sup> Montaña Galarza, César. *La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina Tópicos Fiscales Internacionales Contemporáneos*, Universidad de Guadalajara, Guadalajara 2004, Pg. 24.



A propósito del principio de generalidad, García Vizcaíno, expone: “Se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva, por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la igualdad”.<sup>35</sup>

En este escenario, todos los ciudadanos de un estado concurrirán en el subsidio del gasto público, atendiendo a la capacidad contributiva de los mismos; de esta manera todas las personas, inclusive extranjeros deben pagar tributos en virtud de los preceptos y límites constitucionales. El deber de contribuir de “todos” se afirma en virtud de la territorialidad, pero esto no involucra que todos los miembros de la comunidad tengan la misma carga impositiva, desde la perspectiva de que el principio de generalidad se supedita al de capacidad contributiva. Así, la Constitución ha prescrito que “Las personas extranjeras que se encuentren en el territorio ecuatoriano tendrán los mismos derechos y deberes que las ecuatorianas, de acuerdo con la Constitución.”<sup>36</sup> En materia fiscal esta obligatoriedad la encontramos en disposiciones como la que sostiene:

---

<sup>35</sup> García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario Tomo I*, Depalma, Buenos Aires, 1999, Pg. 279.

<sup>36</sup> Constitución de la República del Ecuador, artículo 9.



“Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: ... 15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley”.<sup>37</sup>

Consecuentemente, bajo la perspectiva de la generalidad como principio, pagarán tributos todos los ciudadanos nacionales, extranjeros y personas jurídicas inclusive, pero siempre que se haya verificado la capacidad contributiva, que les permita soportar la carga económica que se les pretende imputar en la totalidad de la repartición de las cargas públicas.

### **2.1.2. Principio de progresividad.-**

Cruz de Quiñónez, refiere de la progresividad: “(...) este principio es una manifestación de la equidad vertical y no mira únicamente el tipo impositivo o tarifa, sino que busca que se consiga mayores recaudos de quienes más tienen, con una carga fiscal total más que proporcional sobre el crecimiento de sus rentas o riquezas”.<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> *Ibíd*em, artículo 83.15.

<sup>38</sup> Cruz de Quiñónez, Lucy. *Marco Constitucional del Derecho Tributario*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 1998. Págs. 284, 285.



Víctor Uckmar, ilustra que “para determinar si un ordenamiento está efectivamente sustentado sobre criterios de progresividad, no puede ser dejado de lado el destino del gasto público, por ejemplo, si los impuestos con alícuotas proporcionales y su recaudación están destinados esencialmente a los sectores cadenciados, puede sostenerse que se están cumpliendo los objetivos de la progresividad”.<sup>39</sup>

En la esfera constitucional se despliega un enfoque del sistema tributario vigente, que merece especial atención en lo que refiere a la introducción del principio de progresividad en nuestra actual Constitución, y que denota una estructura definitoria de la carga impositiva más equitativa y por tanto un modelo político económico más claro.

La progresividad se estructura en la medida en que los sujetos pasivos contribuyan a sostener los gastos públicos en función de su capacidad económica, de esta manera el aporte es ecuánime en función de sus ingresos; así se fijarán los tributos, de tal manera que las personas que mantengan ingresos altos, tributen cuantitativamente más que los que tengan ingresos bajos o medios.

---

<sup>39</sup> Uckmar, Víctor. *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Editorial TEMIS S.A., 2002, Pg. 72.



El desarrollo o instauración de un régimen tributario preferencial o especial, debe enmarcarse en los principios propios del sistema tributario, sin que afecte la progresividad, ya que este principio pretende que la carga tributaria se reparta entre los obligados a soportarla y de acuerdo a la capacidad contributiva de cada uno de ellos, por tanto reflexiona respecto del destino y consecuencias del gasto público solventado por los recursos recaudados, con especial importancia, de lo que éste representa en la situación particular de los administrados. “El deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional (...)”<sup>40</sup>

### **2.1.2.1. Tarifas impositivas que establezcan gravámenes progresivos.-**

El mecanismo operativo implementado por los estados y sus legislaciones para garantizar el cumplimiento de la progresividad es el llamado clásicamente como el de “tarifas progresivas”, esquema que ha sido observado y criticado por la doctrina internacional, sin embargo no deja ser el

---

<sup>40</sup> Torres Romero, Urias. Cita tomada de: *Perspectiva constitucional del procedimiento tributario en Colombia, sobre la Resolución de la Corte Constitucional de Colombia* En C-364-93. MP: Dr. Carlos Gaviria Díaz. Corte Constitucional.



más utilizado, ya que, “En términos generales se considera que las tarifas progresivas son el tipo de tasa más justo y equitativo, pues al tomar en cuenta la disparidad de recursos entre los contribuyentes, mantienen vigente el viejo principio tributario que aconseja que los ciudadanos deben contribuir a las cargas públicas en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades económicas”<sup>41</sup>

Con la implementación del sistema de tarifas impositivas que establezcan gravámenes progresivos, se persigue además de una justa distribución de las cargas públicas, instaurar adicionalmente los principios de capacidad económica y de equidad, logrando que se grave diferencialmente a los contribuyentes, consecuentemente se tendrán efectos e impactos distintos tanto económicos como sociales.

Afirmamos entonces, que el principio de progresividad pretende que la carga tributaria se reparta entre los obligados a soportarla y de acuerdo a la capacidad contributiva de cada uno de ellos, por tanto reflexiona respecto del destino y consecuencias del gasto público solventado por los recursos recaudados, sacando a relieve, lo que éste representa en la situación particular de los administrados.

---

<sup>41</sup> Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. *Libro Derecho Fiscal*, Editorial: Themis, Numero de Edición 17, México 2003, Pg. 576.



### 2.1.3. Principio de eficiencia.-

Las instituciones, organismos o demás entidades del sector público deben realizar su labor de una manera ordenada y moderna, de tal forma los procedimientos implementados estén en constante desarrollo a fin de que se incremente la efectividad, asertividad, eficiencia, productividad y calidad del gasto público.

“La eficiencia, implica obtener los mejores resultados con el mayor ahorro de costos o el uso racional de los recursos humanos, materiales, tecnológicos y financieros”.<sup>42</sup>

Adicionalmente, “(...) la eficiencia entraña un plus en relación a la eficacia. Mientras ésta alude, en lo que a la actuación administrativa se refiere, a la idoneidad de los medios que la Administración adopta en aras a la consecución de los fines que le son propios, la eficiencia exige que entre medios igualmente idóneos (eficaces) se opte por aquellos que menores costes generen; podría decirse, por lo tanto, que eficiencia es igual a eficacia al menor coste posible”<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> Jinesta, Ernesto. *Fundamentos constitucionales de la nueva jurisdicción contencioso-administrativa*, Revista de Derecho Público No. 6, San José de Costa Rica. 2007. Págs. 24 y 25.

<sup>43</sup> Bacigalupo Saggese, Mariano. *El factor tiempo en el procedimiento administrativo desde la óptica del Derecho Comparado, en particular del Derecho Alemán*, En: Estudios sobre el procedimiento administrativo común de las administraciones públicas, Ernesto Jinesta, *Constitución y justicia constitucional. Los principios constitucionales de eficacia, eficiencia y rendición de cuentas de las Administraciones Públicas*. Pg. 363-364. En línea. Noviembre 2014. Disponible en: [http://www.ernestojinesta.com/Los\\_principios\\_constitucionales\\_de\\_eficacia.pdf](http://www.ernestojinesta.com/Los_principios_constitucionales_de_eficacia.pdf).





Este precepto, convoca a todos los sectores de la administración pública, ya que conserva diversidades en su contenido. Implica que la administración debe actuar y obtener resultados de su actuación que se reflejen en la obtención de un objetivo, en este contexto la efectividad de ésta, se legitima en función del éxito obtenido al menor costo.

Citando a Parejo Alfonso, diremos que “Según la ciencia económica y la teoría de la organización, los principios de eficacia y eficiencia miden la capacidad o cualidad de actuación de un sistema o sujeto para lograr el cumplimiento de un objetivo determinado, minimizando el empleo de recursos - producción al mínimo coste -, de modo que la eficacia es hacer las cosas y la eficiencia hacerlas bien, la eficacia se centra en el resultado de la acción - cumplimiento de objetivos -, en tanto la eficiencia en la acción misma - relación medios y fines en términos de costo - (...).<sup>44</sup>

Nuestra Constitución alberga la garantía que obliga al buen trabajo del servicio público, a su correcto desempeño y actuar. Este derecho atribuye que los funcionarios públicos actúen en el marco de sus competencias de forma eficiente, de ser lo contrario, los administrados se reservan el derecho de reclamar por parte del estado, el reparo y la consecuente indemnización por

---

<sup>44</sup> Parejo, Alfonso. *La eficacia, principio de la actuación de la Administración*, Madrid, INAP, 1995, Pg. 90.



los daños ocasionados a los particulares, misma que puede repetirse en contra de los funcionarios; por tanto exige que las actuaciones de éstos, sean consideradas, ponderadas y ajustadas a derecho, ya que la administración pública debe proporcionar servicios estándares de buena calidad orientados a la satisfacción de las necesidades colectivas.

Este principio de naturaleza económica, busca disminuir en lo posible los gastos administrativos originados por la gestión de los tributos, de modo que “(...) los impuestos cumplan su finalidad recaudatoria, con fines de interés general con los menores esfuerzos posibles para el fisco y los contribuyentes”.<sup>45</sup> El principio de eficiencia tributaria, se expresa tanto en el esquema y la forma de los tributos impuestos por el legislador mediante ley, como en el proceso que debe seguir la administración tributaria en la recaudación de los mismos.

La imposición de tributos causa, en la mayoría de los casos, un impacto en la economía del sujeto pasivo<sup>46</sup>, el principio de eficiencia minimiza el mismo, procurando su legitimación. La implementación de este mandato impone el deber de actuar eficientemente a la administración tributaria, así como

---

<sup>45</sup> Cruz de Quiñónez, Lucy. *Marco Constitucional del Derecho Tributario*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 1998. Pg. 292.

<sup>46</sup> Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*, “el sujeto pasivo es el obligado al pago, cualquiera que sea su relación con el fundamento y fin del tributo”. 2da edición, 1993, Madrid.



también la realización de lineamientos y correctivos que aseguren que la misma no se detendrá en idealismos; lo que generará compromisos de las entidades públicas y el goce efectivo de los derechos a los ciudadanos.

#### **2.1.4. Principio de simplicidad administrativa.-**

La simplicidad administrativa, que va de la mano con la eficiencia, está dada por la facilidad y accesibilidad que debe tener un régimen fiscal; mientras más sencillo sea para el contribuyente presentar sus declaraciones, la actividad recaudatoria cumplirá su cometido.<sup>47</sup>

Desde el 2008, nuestra legislación incluyó como nuevo principio del régimen tributario el de “simplicidad administrativa”, mismo que en un aspecto general ataca a la complejidad de los procedimientos para sufragar un tributo y la burocracia; en mérito de ello por ejemplo, el Servicio de Rentas Internas, implementó las declaraciones de impuestos vía electrónica.

Este principio establece la exigencia de la administración tributaria, de ofrecer al contribuyente, los medios e instrumentos necesarios, a fin de que éste pueda cumplir con sus obligaciones tributarias, propiciando una economía de

---

<sup>47</sup> Altamirano, Fabián. *Los Principios Tributarios recogidos en la nueva Constitución Política*, Págs. 8 y ss., cita tomada de Verónica Arias Fernández, *Moralidad Pública y Tributación en el Ecuador*, Repositorio UASB. Quito 2009.



recursos. Los trámites establecidos por la administración serán sencillos, eliminándose las complicaciones innecesarias; las exigencias deberán ser razonadas y convenientes a los objetivos que se persiguen. Los procedimientos señalados por la autoridad administrativa deben ser eficaces y llegar al administrado de manera sencilla, sin que se sometan a retrasos que perjudiquen el procedimiento administrativo, por lo que se deben considerar mecanismos de eficacia que mejoren el funcionamiento de la administración pública, con requisitos sencillos para determinados trámites; descartando requerimientos complejos e infructuosos, debiendo observar solo requisitos racionales y proporcionales para alcanzar el acto administrativo pretendido, evitando complicados, costosos o pesados actos burocráticos que obstaculicen el desenvolvimiento del proceso.

Una regencia eficaz y eficiente admite aprovechar, agenciar y conducir pertinentemente la recaudación tributaria; la simplicidad administrativa es imprescindible para otorgar al sistema agilidad y celeridad, en la gestión de los reclamos, recursos y demás trámites administrativos o judiciales, lo nos lleva a reconocer que “no se limita a la “tramitología”, procedimientos de liquidación y pago de tributos –sin olvidar la serie de requerimientos e información que se solicita en reclamos administrativos-; también comprende



una obligación para el legislador y para los administradores de tributos de simplificar la normativa existente (...)”<sup>48</sup>

Por tanto, no se podrá hablar de la aplicación de este principio, ni de su vigencia práctica, si el ordenamiento jurídico fiscal de un estado, no brinda a los sujetos pasivos normas claras, directas y simples respecto de los procedimientos tributarios; y si, además de ello, no se procura la reducción de la presión fiscal indirecta como es el caso de la reducción de los costos en los que debe incurrir el contribuyente para cumplir sus obligaciones tributarias.

### **2.1.5. Principio de irretroactividad.-**

De aplicación legal, consentido universalmente y válido en la gran mayoría, si no es en todas, las legislaciones del mundo; el principio de irretroactividad se funda en la necesidad de dar estabilidad al ordenamiento jurídico de un estado, garantizando como principio general de que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de alguna persona. Se aplica a la materia fiscal e implica que para que una ley sea retroactiva, no debe lesionar derechos adquiridos al amparo de leyes anteriores<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> Bustos, Javier. *Agua y aceite: La “simplicidad administrativa” en los tributos*. Revista Judicial Diario La Hora, marzo 2012.

<sup>49</sup> Cruz de Quiñónez, Lucy. *Marco Constitucional del Derecho Tributario*, Pg.292.



La dinámica actividad del derecho y de la economía pone en evidente plano, el surgimiento de nuevas leyes, que podrían en un supuesto no consentido, contravenir situaciones del pasado; de aquí la necesidad de restringir esta posibilidad, considerando que este principio tiene su base sostenida en el principio de seguridad jurídica.

En un Estado constitucional de derechos y de justicia como el nuestro, la retroactividad, es excepcional, por tanto está limitada (como en el caso del ilícito tributario, si la pena posterior resulta más favorable). La irretroactividad como principio en cualquier materia, más aún en la tributaria, tiene una trascendencia constitucional, siendo aplicable a cualquier norma con alcance jurídico. En armonía entonces, el régimen tributario del Ecuador rige para lo venidero, consecuentemente, no hay tributos posteriores con efectos retroactivos. El presente principio permite a los ciudadanos contar con la seguridad de la ley tributaria vigente y acorde a ella actúan jurídicamente.

Coincido en que este principio se dirige a todos los poderes públicos, tanto a los órganos de producción normativa como a los órganos de aplicación jurídica, pero especialmente a los primeros. En efecto, las normas sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales que dispongan su carácter retroactivo son inconstitucionales y nulas; por lo que el



juez debe abstenerse de aplicarlas y plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad.<sup>50</sup> En ausencia de disposición sobre su eficacia temporal, el administrador de justicia debe presumir que carecen de efecto retroactivo, en virtud de la prohibición constitucional de retroactividad.<sup>51</sup>

La sujeción a este principio de las leyes tributarias, pretende justamente garantizar claridad en el ordenamiento jurídico, dotándolo de seguridad y estabilidad en procura de la inversión nacional y extranjera, mientras que al mismo tiempo se benefician los contribuyentes a nivel interno al tener un sistema tributario confiable y estable.<sup>52</sup>

Sobre esta base, Valencia Zea<sup>53</sup>, con gran acierto advierte que "(...) el efecto retroactivo está prohibido por razones de orden público. Las personas tienen confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas. Además especialmente cuando se trata de la reglamentación de toda una institución jurídica, existe verdadera imposibilidad para regular el efecto retroactivo".

---

<sup>50</sup> Procedimiento consagrado en la Constitución española, mediante el cual el juez somete a control constitucional la aplicación o no de un procedimiento.

<sup>51</sup> Macho Pérez, Ana Belén. *El principio de irretroactividad en derecho tributario*, Barcelona, diciembre 2005, Pg. 232.

<sup>52</sup> Rodas, Wilson Manolo. *La gestión de los tributos y las garantías del debido proceso en el Ecuador*, Repositorio UASB, Quito, 2006.

<sup>53</sup> Valencia Zea, Arturo. *Derecho Civil*. Tomo I. Bogotá, Temis, 1989. Pg. 184. En: *Perspectiva constitucional del procedimiento tributario en Colombia*, Universidad del Rosario, Urias Torres Romero.



No cabe la idea de un régimen fiscal que implemente tributos con carácter retroactivo, sin que se transgreda a la seguridad jurídica y económica de un estado, además de que se tratarían de preceptos positivos regresivos, contra todo mandato constitucional, por tanto de imposible aplicación jurídica dentro del Estado Constitucional.

### **2.1.6. Principio de equidad.-**

La equidad como principio básico, busca impedir segregaciones de cualquier tipo, de cara a la observancia de las obligaciones tributarias.

Este principio encarece a la distribución de las cargas, beneficios e imposiciones, de manera que las mismas no sean exageradas; de esta forma una imposición es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no se ha ponderado el mismo en función de la capacidad económica de los sujetos pasivos atendiendo a la naturaleza y fin del tributo. La equidad es considerada de elemental importancia, por su influencia en la práctica lógica de la potestad tributaria del estado. “La aplicación de la equidad antes que la ley, supone diferenciar entre los contribuyentes de acuerdo a su capacidad económica”.<sup>54</sup>

---

<sup>54</sup> Troya Jaramillo, José Vicente. *Tributación y derechos humanos*, Foro: revista de derecho, No.2, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, segundo semestre 2003-primer semestre 2004.





En la misma línea, Zavala<sup>55</sup> refiere sobre la aplicación del principio al que denomina de “equidad o justicia tributaria”; que "el tributo se va a establecer en atención al contexto social al cual se va a aplicar y de esta forma, en ningún caso, el tributo puede establecerse con el fin de gravar desproporcionadamente a los sujetos que caen en el hecho gravado".

Entonces, la garantía de equidad tributaria, refiere a la igualdad de los contribuyentes ante las leyes fiscales; de tal manera se les otorgue un tratamiento análogo cuando sean causantes en una misma contribución, y se encuentren en la misma situación que da origen a la obligación fiscal. En consecuencia, este principio tiene por objeto el trato “igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales”.<sup>56</sup>

Con fines ilustrativos, me permito citar la resolución emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México, en la que al respecto de la aplicación del principio que referimos sostuvo: “(...) *en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a*

---

<sup>55</sup> Zavala Ortiz, José Luis. *Manual de derecho tributario*, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2001.

<sup>56</sup> García López Guerrero, Luis. *Derechos de los Contribuyentes*, editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 14 de julio de 2000, Formación Gráfica S.A. México.



*la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales (...)*<sup>57</sup>

Concluiremos indicando que este principio y garantía constitucional, persigue el trato igualitario de los sujetos pasivos de iguales condiciones, frente a la norma impositiva.

---

<sup>57</sup> Torres, Asomoza. *La Justicia Tributaria en los Impuestos con Fines Extrafiscales*. Escuela de Ciencias Sociales, Artes y Humanidades, Universidad de las Américas Puebla, 2006.



### 2.1.7. Principio de transparencia.-

El principio de transparencia y su aplicación alcanza a toda la esfera del derecho administrativo. La actividad de la administración pública en general, debe orientarse abiertamente ante el colectivo ciudadano al que sirve, sin desconocer la necesidad de que esta actividad sea supervigilada por el organismo de control competente.

Neumark,<sup>58</sup> sobre la transparencia fiscal, en una publicación realizada para la Universidad Nacional Autónoma de México, enseña que las normas tributarias deben estructurarse de manera que presenten, técnica y jurídicamente, el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean suficientemente claras y precisas, excluyendo toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.

La transparencia tributaria como principio constitucional: "(...) implica apertura de información, normas, procedimientos y comportamientos entre gobiernos y sus diferentes niveles, y entre éstos y los ciudadanos."<sup>59</sup>

---

<sup>58</sup> Neumark. *Transparencia Fiscal*, Universidad Nacional Autónoma de México. En línea. Noviembre 2014. Disponible en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2861/9.pdf>

<sup>59</sup> Luna Pla, Issa. Ríos, Gabriela. Flores Ávalos, Elvia Lucía. *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal Desafíos en México*. Primera edición: 2010, Universidad Nacional Autónoma de México Instituto de Investigaciones Jurídicas. Biblioteca virtual UNAM



Bajo esta perspectiva la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico – OCDE, considera como transparente, en términos de las prácticas administrativas, un régimen de impuestos que establezca claramente las condiciones de aplicabilidad a los contribuyentes de tal manera que dichas condiciones puedan ser incoadas en contra de las autoridades; además, los 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.

En atención a la vigencia de este principio, la Constitución de la República del Ecuador dispone que: “Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: ... 11. Asumir las funciones públicas como un servicio a la colectividad y rendir cuentas a la sociedad y a la autoridad, de acuerdo con la ley (...)”<sup>60</sup>

Adicionalmente, la Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública - LOTAIP, “(...) garantiza y norma el ejercicio del derecho fundamental de las personas a la información conforme a las garantías consagradas en la Constitución Política de la República, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, Convención Interamericana sobre Derechos Humanos y demás instrumentos internacionales vigentes, de los cuales

---

<sup>60</sup> Constitución de la República del Ecuador, artículo 83.



nuestro país es signatario (...)” y mantiene además, de entre sus objetivos “...

e) La democratización de la sociedad ecuatoriana y la plena vigencia del estado de derecho, a través de un genuino y legítimo acceso a la información pública ...”<sup>61</sup>

Este principio no es absoluto respecto de la información que reposa en las distintas dependencias de la administración pública; en lo atinente a la administración tributaria por ejemplo, existe una variedad de información sobre los contribuyentes, que podría ser clasificada en: datos personales del mismo, recayendo en el campo del derecho a la intimidad y, en información que por su naturaleza sea pública, como es el caso de la materia que regula la LOTAIP; resulta entonces indudable la necesaria coexistencia de estos dos derechos. En este contexto, oportuna aseveración la realiza el doctor Tiberio Torres Rodas, en el sentido de que: “Si bien hemos anotado por ejemplo que el derecho a la intimidad tiene como contrapartida al derecho a la información, esto no quiere decir que sean opuestos entre sí, sino más bien que la existencia de cada uno de ellos hace necesaria la presencia y el ejercicio del otro”.<sup>62</sup> Previene además que “No es pensable el hecho de que la administración tributaria so pretexto de cumplir con sus fines recopile y maneje la información sobre los contribuyentes en forma absolutamente discrecional”.

---

<sup>61</sup> Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública, artículo 2.

<sup>62</sup> Torres Rodas, Tiberio. *La protección de la intimidad en el derecho tributario*, Primera edición: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador Ediciones Ab ya-Ya la Corporación Editora Nacional Quito, enero 2007, Pg. 74.



Compartiendo lo anotado por José Vicente Troya que cita al profesor P.R.Mc Daniel quien refiere la prohibición del ISR (Internal Revenue Service) de divulgar cualquier información sin el consentimiento del contribuyente,<sup>63</sup> esto en virtud de la protección de la que goza es te último por la cuarta enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de América que con templa el derecho de «ser protegido en contra de búsquedas y persecuciones irrazonables». Frente a estas posibles actuaciones administrativas bien puede operar el hábeas data con la finalidad de proteger al contribuyente.<sup>64</sup> De lo anotado, la administración tributaria tiene la obligación de hacer posible el acceso a la información pública de gestión, mas no hacer pública datos de los contribuyentes; la transparencia tributaria, sirve además de mecanismo para difundir la información que reposa en las distintas instituciones de la administración pública, como también para procurar una suerte de legitimación del actuar de la administración a través del control ciudadano sobre la calidad del gasto público, generando bienestar social.

---

<sup>63</sup> Troya Jaramillo, José Vicente. *Tributación y derechos humanos*, Foro: revista de derecho, No.2, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, segundo semestre 2003-primer semestre 2004.

<sup>64</sup>Torres Rodas, Tiberio. Op. Cit.



### **2.1.8. Principio de suficiencia recaudatoria.-**

El principio de suficiencia recaudatoria, es tal vez el que resulta más novedoso en nuestro régimen constitucional tributario, y que resulta más difícil de entenderlo como parte del régimen tributario. Se podría afirmar que guarda relación más con una política fiscal en conjunto, aunque es innegable que menciones de este principio se encuentran dentro de varios de los estudios sobre sistemas tributarios, concibiéndolo en como marco delimitador al sistema tributario en su conjunto, al establecer como condición del mismo su vinculación presupuestaria a la ejecución del gasto público, todo esto en el ejercicio de la actividad financiera del estado y de los objetivos que esta debe cumplir.<sup>65</sup>

“La suficiencia recaudatoria como principio constitucional originario tiene un amplio alcance ya que propugna y promueve una recaudación tributaria suficiente para solventar el gasto público en la proporción que le corresponde de acuerdo a su participación en el Producto Interno Bruto; toda vez que los ingresos tributarios constituyen una porción considerable de los ingresos totales del Estado; de tal forma que la administración tributaria a cargo deberá recaudar la mayor cantidad de tributos con eficacia y eficiencia administrativa,

---

<sup>65</sup> Vallejo, Sandro. *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, Quito, Boletín 11, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009, Pg. 11.



consecuentemente el producto de la recaudación deberá ser suficiente para satisfacer las necesidades financieras y las finalidades extrafiscales implícitas; la simple suficiencia recaudatoria como meta no basta para garantizar el cumplimiento del principio, la otra cara de la moneda está representada en la figura de las necesidades satisfechas, de tal forma que para garantizar el cumplimiento del principio se requiere además de una administración eficiente del producto recaudado (...)<sup>66</sup>.

Este principio constitucionalizado en el Ecuador; orienta a que la administración tributaria considere que la recaudación de los tributos sea suficiente para financiar el gasto público, por tanto su perspectiva tiene un alcance muy dinámico, ya que se direcciona en procura de un armonía presupuestaria de tal forma de que con la totalidad de tributos recaudados se pueda cubrir los gastos del sector público. Si las necesidades surgidas en el país se incrementan, se acrecentará igualmente el gasto público y consecuentemente con la dinámica, también los tributos; de esta manera según la doctrina, habrá tantos impuestos como necesidades del estado.

---

<sup>66</sup> De la Guerra Zúñiga, Eddy María. *El régimen tributario ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del IVA, ICE e Impuesto a la Renta*, Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador, Quito-2010.





La recaudación se legitima en función de su destino, de ahí la necesidad de que sea suficiente para financiar el presupuesto del estado, sin que esto implique vulnerar otros principios como el de no confiscatoriedad y porque no decirlo el de razonabilidad.

En definitiva, este postulado prioriza la necesidad del estado, sobre la capacidad individual impositiva, dejando de lado en gran medida la capacidad económica del ciudadano, en este contexto la contribución exigida a éste, se fijará en tanto cubra las necesidades del estado. Adoptando la posición del Servicio de Rentas Internas del Ecuador al respecto, la suficiencia recaudatoria se la alcanzará toda vez se instaure en los contribuyentes del país una cultura tributaria, que procure el incremento de la recaudación como una responsabilidad moral y conciencia social, mas no como un elemento coercitivo.

## **2.2. Principios implícitos del régimen tributario.-**

Como lo descrito en párrafos anteriores, en nuestro régimen tributario coexisten principios que no están contenidos expresamente, pero que por su trascendencia es de ineludible responsabilidad su tratamiento; entre estos analizaremos como relevantes los siguientes:



### **2.2.1. Principio de capacidad contributiva.-**

Dentro de la evolución histórica de los estados se han creado varios tributos, que deben ser sufragados por determinadas personas de la sociedad que ostenten capacidad contributiva, lo que permite cubrir el gasto público y desarrollar políticas económicas.

El principio de capacidad contributiva viene a constituirse como la aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias; aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible.<sup>67</sup>

Los impuestos como prestaciones, se estructuran en función de las manifestaciones de capacidad económica de los sujetos pasivos y su destino es alimentar las arcas públicas. El aumento de capacidad contributiva, determina el aumento del impuesto, no solo en su cuantía, sino también, especialmente, en su tarifa o incidencia.<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup> Tarsitano, Alberto. *El principio de capacidad contributiva: un enfoque dogmático*, en Estudios de Derecho Constitucional e Internacional, Editorial Abaco, Buenos Aires, 2005. Pg. 410.

<sup>68</sup> Plazas Vega, Mauricio. *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, Temis, Bogotá, 1998, Pg. 9.



Distintos países del mundo han optado por establecer su sistema tributario en función de una clasificación clásica de los impuestos, esto es en directos e indirectos, los primeros, refiriéndose a las manifestaciones de riqueza a través de la renta y el patrimonio; y los segundos, cuando nos referimos al consumo. Por su trascendencia jurídica enseña Sainz de Bujanda,<sup>69</sup> serán impuestos directos cuando el establecimiento de la obligación de pago según la norma se impone a una determinada persona, sin conceder a esta facultades legales para resarcirse a cargo de otra persona que no forma parte del círculo de personas obligadas en la relación jurídica tributaria, en el pago al acreedor. Por el contrario, los indirectos son aquellos en los que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, al reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor.

El artículo 300 de la Constitución del Ecuador, termina con el mandato que expresa “(...) Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”.

Respecto de los impuestos directos Valdés Costa<sup>70</sup> afirma que el presupuesto de hecho se relaciona exclusivamente con la situación económica del contribuyente, sin que tenga relevancia el destino de la recaudación; la

---

<sup>69</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho*, II, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962. Pg. 448.

<sup>70</sup> Amatucci, Andrea en: *Tratado de Derecho Tributario*, tomo II, Editorial TEMIS S.A., Bogotá 2001. Pg. 8



capacidad contributiva constituye presupuesto, límite y fundamento de pago y consiste en la idoneidad del sujeto a ser coactivamente sometido a la potestad tributaria según los criterios de progresividad.

En esta línea, los impuestos directos como el Impuesto a la Renta, gravan distintamente la propiedad o la riqueza de las personas naturales o jurídicas; consecuentemente el tributo es soportado totalmente por quien lo sufraga, y no puede ser transferido a terceros. De aquí la importancia de la capacidad contributiva como principio del derecho constitucional tributario.

José Vicente Troya Jaramillo<sup>71</sup> enseña que el principio de capacidad contributiva tiene un doble alcance, el primero, se refiere a los tributos en particular, entendiéndose que un tributo que no tiene como base una manifestación de riqueza, es inconstitucional.

El segundo alcance atiende a la capacidad económica de los particulares, concierne al sistema tributario en general.

Bajo esta determinación el autor expresa que la Constitución - refiere de la de 1998, que para efectos de este particular análisis el contenido como principio no ha variado - proclama su voluntad de que el sistema tributario se estructure de modo que aquellos que tengan mayor capacidad económica, tributen más;

---

<sup>71</sup> Troya Jaramillo, José Vicente. *El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano*, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Quito – 1998, Pg. 7



lo que no es posible en el caso de los impuestos indirectos. En este contexto “la verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva”.<sup>72</sup> El sistema tributario ecuatoriano, debe encaminarse a que la estructura impositiva se sostenga en aquellos impuestos que se utilicen para disminuir las desigualdades y que se orienten hacia la justicia social; ya que la progresividad de un sistema tributario se obtiene en la medida que la que los impuestos directos logren una mayor recaudación que los impuestos indirectos, en el entendido de que estos últimos, no diferencian la capacidad económica de los individuos obligados al pago.

### **2.2.2. Principio de no confiscatoriedad.-**

Principio fundamental dentro del régimen tributario ecuatoriano; concebido como límite al poder público y por ende, garantía de vida digna y seguridad económica, otorgada por el estado a favor de los contribuyentes.

El artículo 323 de la Constitución ecuatoriana permite que con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo; las instituciones del Estado, por razones de utilidad

---

<sup>72</sup> *Ibíd.*



pública o interés social y nacional, puedan declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Para esto determina claramente, “Se prohíbe toda forma de confiscación”; de este postulado se desprende claramente la potestad del estado para disponer de los bienes de propiedad privada, pero únicamente por circunstancias de orden público e interés colectivo; entendiéndose que en ningún caso se lo hará sin una justa indemnización.

En materia fiscal el alcance que determina este principio es distinto, ya que se inserta en el régimen tributario, en la medida en el que la falta de observación de éste, degeneraría en un escenario de menoscabo en el patrimonio de los ciudadanos, decíamos es distinto en consideración al que produce una confiscación en el sentido administrativo general.

La doctrina ha criticado el hecho de que la “no confiscatoriedad” sea tratada como principio, más bien se ha referido a este como una “prohibición de confiscatoriedad”.<sup>73</sup> Más acertada nos parece la posición de que “Los principios, entonces, serán normas que prescriben que se realicen ciertos

---

<sup>73</sup> Valdés Costa, Ramón. *Prohibición de confiscatoriedad*, en Instituciones de derecho tributario, Buenos Aires, Depalma, 1996, Pg. 479.



valores”<sup>74</sup>, en este sentido, la “no confiscatoriedad” como principio dentro del campo tributario, procura que la gestión de los tributos se enmarquen dentro de valores aquellos que persigue el estado del “Buen Vivir”.

Queda entendido que, constitucionalmente se prohíbe a que quien ostenta la facultad impositiva, dictar normas con fines confiscatorios. En el sistema tributario la imposición implica una afectación en la economía de los contribuyentes, la razón de éste principio obliga a que ésta carga tributaria no resulte excesiva, sino más bien tolerable y soportable para cada persona. La calificación de que un estado sea o no confiscatorio podría caer en conceptos subjetivos que dependerán de particularidades económicas y sociales de cada país, por lo que peligroso resultaría aseverar genéricamente que un régimen tributario es confiscatorio cuando ha superado una tarifa determinada o establecida.

La “no confiscatoriedad” entonces, viene dada como un límite a la progresividad, no se opone a ella, sino más bien coexisten inevitablemente dentro del Estado constitucional, de esta manera si el sistema impositivo llegara al extremo de desaparecer rápida o imperceptiblemente el capital del

---

<sup>74</sup> Bayón, Juan Carlos. *Principios y Reglas: legislación y jurisdicción en el Estado constitucional, en Teoría y práctica de la justicia constitucional*, Quito, Ministerios de Justicia y Derechos humanos, Pg., 198. En: “*Efectos del principio de No Confiscatoriedad en el Régimen Tributario ecuatoriano*”, Pedro Bolívar Ordóñez Santacruz. Quito, 2012.



contribuyente, de tal forma de que ya no pueda generar la renta necesaria para su subsistencia y la de su familia, estaríamos indefectiblemente frente a un estado confiscatorio.

### **2.2.3. Principio de legalidad y de reserva de ley.-**

La legalidad, reside en que los actos del poder público deben sujetarse a la Constitución y las leyes vigentes, sometiendo su prevalencia sobre cualquier actividad o acto de la administración, en el entendido de que todo lo generado por el estado tendrá como su razón la preexistencia de la norma más la voluntad de grupos o individuos. Este principio lo encontramos desde los inicios del Estado de derecho, en cualquier ordenamiento en el que los poderes públicos son conferidos por la ley y ejercitados en las formas y con los procedimientos legalmente establecidos.<sup>75</sup>

Dice Alejandro Rebollo Álvarez- Amandi, que con éste, "se designa la sumisión de la Administración Pública al Derecho; la actuación del Estado conformada por la ley."

---

<sup>75</sup> Ferrajoli, Luigi. *Pasado y futuro del estado de derecho*, Pg. 31.





En la materia que nos interesa, el principio de legalidad<sup>76</sup>, antes que una limitación, es un modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria y puede ser explicado en dos perspectivas:

La primera dentro del derecho material o sustantivo, este principio implica que la obligación nace de la ley por tanto puede ser exigible a los contribuyentes; es decir, el principio de legalidad respeta siempre que el tributo sea creado por un acto que tenga la característica de ley material, cualquiera que sea el órgano que lo dicte, siempre que lo haga en uso de una competencia otorgada por la Constitución.<sup>77</sup>

La segunda, dentro del derecho tributario formal o administrativo, implica que la administración tributaria no puede actuar de manera arbitraria o discrecional, sino más bien en estricta observancia de lo que establece la ley.<sup>78</sup>

En este contexto, el principio de legalidad alcanza, además de al legislativo en la producción normativa; a la actividad ejercida por la administración tributaria, de tal manera todos sus actos se ajusten a derecho.

---

<sup>76</sup> Troya Jaramillo, José Vicente. *Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*, Foro Revista de Derecho, No. 6, UASB-Ecuador ICEN Quito, 2006.

<sup>77</sup> Mordegli, Roberto Mario. *Fuentes del Derecho Tributario*, capítulo II. En: Tratado de Tributación. Tomo I Derecho Tributario. Volumen I, GARCIA BELSUNCE, Horacio, Editorial Astrea, 2003, Buenos Aires. Pág. 89; citado por Kathia Martha Cruz Marroquín, en "Drawback: a la luz del principio de legalidad", Lima – Perú 2013.

<sup>78</sup> *Ibidem*.



Ahora bien, en el ámbito tributario se ordena que “el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse sobre la base de la existencia de la ley formal que lo disponga, pero además, que dicha ley establezca claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual se legisla”<sup>79</sup>.

La legalidad establece un mecanismo eficaz de vigilancia de los actos emitidos por la administración pública, evitando la arbitrariedad e interponiendo la ley como postulado del Estado de derechos y por tanto, de su actuación frente a los administrados.

**El principio de reserva de ley**<sup>80</sup> se presenta como una derivación, como una consecuencia del de legalidad, en tanto que, opera en relación a la fuente, esto es, que solo por ley se pueden crear, modificar o suprimir tributos.

Este principio nace del aquel romano “*nullum tributum sine lege*”; que significa, no hay tributo sin previa ley que lo establezca.

En el marco del Estado de Derecho, se ha sostenido que este principio viene determinado por el “*no taxation without representation*”, en función de que en

---

<sup>79</sup> Soler, Osvaldo. *Derechos y defensas del contribuyente frente al fisco*, Buenos Aires, 2001, La Ley S. A., Pg. 6

<sup>80</sup> Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos. *El poder tributario municipal en el Ecuador*, 2006.



el ejercicio de la democracia, los representantes elegidos en representación popular serán aquellos que determinen la conformidad de la ciudadanía con el gravamen.

El ejercicio de la potestad tributaria debe expresarse conforme éste principio, que en líneas comunes, determina que sólo por acto normativo de quien ostente este poder en el estado se crea, modifica y deroga los impuestos. Se demuestra la vigencia de la legalidad y la reserva de ley en el régimen tributario ecuatoriano, en la expresión consignada en el artículo 301 de la Constitución de la República que determina que: “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.”<sup>81</sup>

Del contenido de este artículo se desprende que la participación en la formación del ordenamiento jurídico tributario configura una especie de repartimiento de la facultad normativa del estado atribuida a la Asamblea Nacional; de esta manera, esta distribución está dada además, entre aquellos

---

<sup>81</sup> Constitución de la República del Ecuador, artículo 301.



organismos con facultad de crear tasas o contribuciones especiales y, el ejecutivo.

La relación del principio de legalidad con el de reserva de ley, en lo tributario se da en función del presupuesto legislativo, en este contexto los tributos deben aprobarse por éste, de esta manera las condiciones en que los ciudadanos deben contribuir al fin de la actividad pública, deben ser específicas y claras, de modo que se descarte una posible discrecionalidad del gobierno.

#### **2.2.4. Principio de seguridad jurídica.-**

La importancia de lo que representa la seguridad jurídica como garantía suprema, amerita citar importantes fuentes doctrinarias como a Recasens Siches, que afirma: "(...) el Derecho no ha nacido en la vida humana por el deseo de rendir homenaje y culto a la idea de Justicia, sino para colmar una ineludible exigencia de seguridad y certeza en la vida social. A la pregunta de por qué y para qué hacen los hombres Derecho, no nos vendrá respuesta de la quinta esencia de la idea de Justicia, ni de su séquito de egregios valores



complementarios, sino de un valor subordinado: el de seguridad, correspondiente a una necesidad humana (...)”<sup>82</sup>

Fernández Galiano al respecto alecciona, que la seguridad jurídica se refiere a las situaciones completas de los particulares dentro del orden del derecho, por tanto debe proporcionar seguridad al individuo, de manera que en todo momento sepa con entera claridad hasta donde llega su esfera de actuación jurídica y donde empieza la de los demás, conociendo con plena certeza a lo que le compromete una declaración de voluntad, y en general, las consecuencias de cualquier acto que él o los otros realicen en la órbita del derecho; “que pueda prever con absoluta certidumbre los resultados de la aplicación de una norma, en fin, que en todo instante pueda contemplar deslindados con perfecta nitidez, los derechos propios y los ajenos”.<sup>83</sup>

Asimismo, Pérez Royo al referirse a la seguridad jurídica, sostiene que ésta afecta la acción del legislador que, al crear la norma, debe hacerlo teniendo en cuenta esta idea de certeza o protección de la confianza, pero también la acción de la administración en sus relaciones con los ciudadanos.<sup>84</sup>

Este principio se constituye entonces, en elemento esencial para mantener el orden público y la estabilidad en cuanto a las consecuencias de plano jurídico.

---

<sup>82</sup> Zavala Egas, Jorge. *Teoría de la Seguridad Jurídica*, Pg. 18.

<sup>83</sup> Fernández Galiano. *Introducción a la Filosofía del Derecho*, Editorial Revista de Derecho Privado. En línea. Noviembre 2014. Disponible en <http://blogs.udla.edu.ec/igualdadyjusticia/2013/04/18/seguridad-juridica>

<sup>84</sup> Pérez Royo, Fernando. *Derecho financiero y tributario*. Parte General, 4ta Edición, Civitas, Madrid, 1994, Pg. 53.



La incertidumbre ante posibles conductas o actuaciones del estado genera quebrantamientos en los ciudadanos; de este modo, en el evento de que la ley tributaria modifique situaciones jurídicas definidas por el legislador, estaríamos frente al desconocimiento de un derecho adquirido y además legítimamente constituido; de ahí, la indiscutible relación de éste principio con el de legalidad tributaria y el de irretroactividad, en el sentido de la certeza que merece el contribuyente frente al impuesto.

Por otro lado, la seguridad jurídica garantiza la aplicación del principio de capacidad contributiva. Demanda que los tributos y sus elementos esenciales consten en leyes.<sup>85</sup> El estado debe afianzar la posibilidad de que los ciudadanos puedan visualizar los resultados los actos que celebran en el marco de lo prescrito por la normativa vigente, de tal manera se eviten consecuencias o efectos no deseados y que se podrían producir según la ley.

Nuestra Constitución dispone la vigencia de este principio indicando que “El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”

---

<sup>85</sup> Troya Jaramillo, José Vicente. *Tributación y derechos humanos*, Foro: revista de derecho, No.2, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Corporación Editora Nacional, segundo semestre 2003-primer semestre 2004.



No es difícil entender que la importancia de la seguridad jurídica alcanza múltiples actividades, de las más sustanciales, las económicas; de ahí a que las normas fiscales aplicables a todas las operaciones comerciales, y en particular a las realizadas a través de las nuevas tecnologías ofrecidas por la “Sociedad de la Información”, deberán ser suficientemente estables y comprensibles para que los contribuyentes puedan calcular a priori las consecuencias fiscales de una operación comercial.<sup>86</sup>

Todo lo formulado, nos lleva a aseverar que la legislación fiscal deberá proporcionar confianza tanto al gobierno como a los ciudadanos, para lo cual deberá mantener reglas claras, sencillas y eficaces de forma que conlleven un cumplimiento voluntario y consiente de las obligaciones de orden tributario.

---

<sup>86</sup> Hortalà i Vallvé, sobre los principios aplicables al comercio electrónico a través de su Committee on Fiscal Affairs, en el documento Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE); disponible en: Problemas del Derecho Tributario frente al Comercio Electrónico de Marco Albán Zamborino, UASB, Quito-2003.



### 3. El Estado constitucional de derechos y justicia.-

Tratar el presente tema alberga la necesidad de referirnos brevemente al Estado de derecho, Estado social de derecho y Estado constitucional de derechos y justicia; como modelos de estado que han marcado la historia del Ecuador.

A decir de Julio César Trujillo, el Estado de Derecho “se caracteriza por el reconocimiento de derechos de los gobernados anteriores al estado; por el establecimiento de garantías de que los gobernados pueden hacer uso para defender esos derechos cuando fueren conculcados; por la existencia de órganos investidos de facultades que no pueden ejercerlas sino dentro de los límites y de acuerdo con los procedimientos prescritos en el derecho”<sup>87</sup>

Ramiro Ávila<sup>88</sup> explica que “(...) en el estado de derecho, la ley determina la autoridad y la estructura del poder”.

Ferrajoli sostiene su tesis sobre dos alcances, señala que el Estado de derecho en sentido formal “designa cualquier ordenamiento en el que los poderes públicos son conferidos por la ley y ejercitados en las formas y con los procedimientos legalmente establecidos.”<sup>89</sup> En un sentido sustancial en

---

<sup>87</sup> Trujillo, Julio César. *Teoría del Estado en el Ecuador*, Universidad Andina Simón Bolívar, Pg. 55.

<sup>88</sup> Ávila Santamaría, Ramiro. *Del Estado legal de derecho, al Estado constitucional de derechos y justicia*, Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, año XV Montevideo 2009, Pg. 777.

<sup>89</sup> Ferrajoli, Luigi. *Pasado y Futuro del Estado de Derecho*, Pg. 31.





cambio dice “designa solo aquellos ordenamientos en los que los poderes públicos están, además sujetos a la ley y, (por tanto limitados o vinculados por ella), no sólo en lo relativo a las formas, sino también en los contenidos.”<sup>90</sup> Estas dos concepciones distinguen el Estado “Legislativo de Derecho” y el “Estado Constitucional de Derecho”.

El Estado social de Derecho en rasgos bastante específicos “complementa y agrega al Estado de derecho, el elemento u orientación hacia la justicia social. La doctrina lo define como un Estado de servicios, de bienestar o de distribución; el Estado social de derecho implica la conciencia de que la dignidad del hombre exige del Estado prestaciones positivas que hagan posible mejorar sus condiciones de vida; significa una nueva dimensión que da preferencia a los derechos sociales antes que a las libertades del individuo; prioriza valores y principios como la equidad y la solidaridad en las relaciones, la igualdad de todos y todas en el ejercicio de los derechos”.<sup>91</sup>

“El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia...”, expresión que a decir de expertos “no existe en el mundo” para definir a un modelo de estado. Sin embargo esta figura conceptual propia del nuestra Carta Fundamental, al parecer fue traída en aras de una determinación doctrinaria

---

<sup>90</sup> Ibídem

<sup>91</sup> Pólit Montes de Oca, Berenice. *El Estado Social de Derecho y el significado de la Economía Social de Mercado*. En línea. Noviembre 2014. Disponible en: <http://www.derechoecuador.com>.



propia, un empeño por establecer un modelo propio, sin embargo este novedoso modelo resulta sustancialmente coincidente al que plantea el Estado constitucional de derecho.

En esta línea, Ramiro Ávila<sup>92</sup> sobre el particular señala: “No existe en el derecho constitucional comparado estado alguno que cualifique al Estado como *de derechos*.”

En ninguna parte del mundo se va a encontrar un estado que se define como un Estado de derechos. Para algunos comentaristas es ridículo, para otros podría ser considerado como el concepto y la teoría más elaborado de derecho y de la teoría política.<sup>93</sup>

La doctrina coincide en gran medida en que el Estado constitucional de derechos y justicia mantiene particularidades propias que miran a la división de poderes, la supremacía de la Constitución sobre la ley, el sometimiento a la Constitución de la totalidad del poder público y de los particulares y a la existencia de una jurisdicción constitucional como garantía máxima de protección a los derechos de las personas; por tanto, la Constitución es un referente normativo vinculante y de aplicación directa para la garantía y

---

<sup>92</sup> Ávila Santamaría, Ramiro. *Del Estado legal de derecho, al Estado constitucional de derechos y justicia*, Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, año XV Montevideo 2009, Pg. 785.

<sup>93</sup> Ávila Santamaría, Ramiro. *Del Estado Social de Derecho al Estado Constitucional de los Derechos y Justicia: modelo garantista y democracia sustancial del Estado*, En Jornadas de Capacitación de Justicia Constitucional, Corte Constitucional para el período de transición, Quito, 2008, Pg.39.



respeto a los derechos fundamentales; obligatoria para la administración pública y de justicia, aún a falta de ley; este es el modelo garantista de estado.

### **3.1. El garantismo constitucional.-**

Tratar al garantismo implica partir de los aportes generados por el padre de esta teoría, Luigi Ferrajoli. Aunque su perspectiva la plantea desde el campo Penal, su doctrina ha proporcionado las bases y cimientos de la *Teoría General del Garantismo*.

Actualmente estamos frente a una consolidada y firme teoría propia del derecho, sólida y particular. Desde esta perspectiva Ferrajoli explica al garantismo desde tres acepciones 1. “modelo normativo de derecho”; 2. “teoría jurídica de la validez y de la efectividad” y 3. “filosofía política”.

El jurista italiano, en su obra *Derecho y razón* enseña:

“(…) el garantismo, como técnica de limitación y de disciplina de los poderes públicos dirigida a determinar lo que los mismos no deben y lo que deben decidir, puede muy bien ser considerado el rasgo más característico (no formal, sino) estructural y sustancial de la democracia: las garantías tanto liberales como sociales, expresan en efecto los derechos fundamentales de los ciudadanos frente a los poderes del Estado, los intereses de los débiles



respecto a los fuertes, la tutela de las minorías marginadas o discrepantes respecto a las mayorías integradas, las razones de los de abajo respecto de las de los de arriba”<sup>94</sup>

Desde la perspectiva del garantismo, el estado es un mero instrumento y la dignidad personal la finalidad principal.<sup>95</sup>

Las características imprescindibles del garantismo son: a) la separación entre “ser” y “deber ser”, entre derecho y moral, así como entre derecho y justicia; b) El modelo del derecho es normativo, es decir, “el derecho es un sistema de límites y vínculos al poder político para la protección de los bienes e intereses que deban ser perseguidos”; c) La posición crítica frente a la ley con el objeto de evitar su eficacia precaria en el ordenamiento; d) El modelo de la política significa, por una parte, que la legitimidad de la acción política se basará en la capacidad de concretar en la realidad los bienes y valores que, de acuerdo con el modelo normativo vigente, deban ser perseguidos y, por otra parte, la democracia no se reduce simplemente a lo electoral sino a sus contenidos.<sup>96</sup>

En el caso específico del Ecuador el denominado “garantismo” como línea de pensamiento, fue principalmente considerada en el proceso de elaboración de

---

<sup>94</sup> Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón*, 2ª ed., Madrid, Trotta, 1997, Pg. 846.

<sup>95</sup> Jiménez, Armando Alfonso. *El garantismo y sus perspectivas en México*. En línea. Noviembre 2014. Revista jurídica IUS, disponible en <http://www.unla.mx/iusunla19/reflexion/GARANTISMO.htm>

<sup>96</sup> Gascón Abellán, Marina intitulado, *La teoría general del garantismo: rasgos principales*, en *Garantismo*. Estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli, Madrid, Trotta/IIJ de la UNAM, 2005, Pg. 21-39.



la Carta Fundamental, esta corriente otorga categoría de norma o ley a una serie de derechos considerados como connaturales o consustanciales a la condición del ser humano.

Miguel Carbonell<sup>97</sup> define al “Garantismo Constitucional”, como una ideología jurídica, es decir una forma de representar, comprender, interpretar y explicar el derecho. Una de las principales ideas del garantismo es la desconfianza hacia todo tipo de poder, público o privado, de alcance nacional o internacional. El garantismo no se hace falsas ilusiones acerca de la existencia de “poderes buenos” que den cumplimiento espontáneo a los derechos y prefiere verlos limitados siempre, sujetos a vínculos jurídicos que los acoten y que preserven los derechos subjetivos, sobre todo si tienen carácter de derechos fundamentales”

De lo revisado entonces, el Ecuador se encuadra en la figura de lo que en doctrina se conoce como un “estado garantista”, estableciendo mecanismos, instrumentos y medios para la tutela de los derechos de las personas frente a otras personas o frente al poderío del estado.

---

<sup>97</sup> Carbonell, Miguel ¿Qué es el garantismo? Una nota muy breve, Editorial UNAM, México, 2009, [www.miguelcarbonell.com](http://www.miguelcarbonell.com)



Sobre los derechos fundamentales de la persona, hemos desarrollado garantías ante todo de la dignidad humana; de esta manera las características de este estado que hemos revisado, como el reconocimiento de la supremacía de la Constitución; la aplicación directa de los derechos y garantías consagrados en la Constitución, el reconocimiento de la jurisprudencia constitucional como fuente primaria del derecho, el rol del juez garantista y aplicador de derechos; se constituyen en elementos determinantes del Estado constitucional de derechos y de justicia o Estado garantista.

Éste modelo democrático se solidifica sobre la base de las libertades, sean individuales y colectivas, lo que está claro es que a la hora de tutelar estas libertades con ellas mismas se van consolidando garantías fundamentales, las cuales trazan los paradigmas de un estado creado bajo aristas de libertad, orden y justicia social.<sup>98</sup> En teoría, conlleva un cambio radical en el paisaje constitucional, que hace depender la eficacia de los derechos de los individuos, de principios “mandatos de optimización”, más no de la existencia de una ley.

Esta tendencia, reclama su construcción sobre la base de los derechos fundamentales de la persona, haciéndolos efectivos frente a los poderes

---

<sup>98</sup> Bechara Llanos, Abraham Zamir. *La ponderación y los derechos fundamentales, El Modelo Ponderativo de aplicación del Derecho y su recepción en la Corte Constitucional Colombiana*, Universidad Libre, sede Cartagena Centro de Investigaciones, 2011, Pg. 18.



públicos, para lo cual estructura un sistema constitucional integrado, transforma el clásico paradigma y sienta un precedente sin límites, en donde el sistema constitucional garantiza a través de principios como el de ponderación, proporcionalidad, progresividad, el respeto irrestricto de los derechos fundamentales de las personas, sin que se requiera norma expresa en el derecho positivo que deba ser invocada para el reconocimiento efectivo de derechos como, el de tutela judicial efectiva, el de presunción de inocencia, entre otros. Los derechos constitucionales son de eficacia directa e inmediata aplicación, de aquí su trascendencia.

Se incorporan entonces nuevas tendencias interpretativas del derecho, que han concentrado importantes esfuerzos en el ámbito judicial y administrativo y poniendo en evidencia que la atención a la Constitución debe considerarse para el ejercicio del poder público, en reconocimiento de la protección de los derechos y garantías fundamentales.

Importante garantía es la normativa, siempre que el ordenamiento jurídico y todo acto procedente del poder público se condicionen a los derechos constitucionales, luego el implícito de estos actos debe cumplirse en función de lo dispuesto en la misma Constitución:

El Art. 84 de nuestra Constitución expresa que el asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar formal y



materialmente las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades. En ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentarán contra los derechos que reconoce la Constitución.

Más no termina allí, se trata integralmente de un “modelo de derechos orientado a garantizar derechos subjetivos y Garantías Técnicas idóneas para asegurar su efectiva tutela o satisfacción”.<sup>99</sup>

### **3.2. La tributación y el garantismo. El gasto público como derecho fundamental.-**

Los principios generales del derecho tributario consagrados en nuestra constitución, como le hemos visto refieren a derechos humanos o derechos fundamentales, entramos ya a vislumbrar la razón de ser del presente trabajo investigativo. La preeminencia de los derechos fundamentales como definidores de la posición jurídica del ciudadano en el Estado constitucional

---

<sup>99</sup>Ferrajoli. Luigi. *Garantismo penal*, Universidad Nacional Autónoma de México, 2006, Pag.11





de derechos y de justicia, en sus relaciones con los otros ciudadanos y principalmente frente al poder tributario.

Las declaraciones y tratados internacionales de derechos humanos y las constituciones nacionales de los estados, procuran la protección de éstos derechos que se extienden a todos los sujetos de la relación tributaria, considerando la recaudación es la herramienta que se utiliza con el fin de sufragar los gastos colectivos, debiendo las administraciones fiscales respetar su función de servicio al ciudadano.

Desde esta perspectiva, la calidad del gasto dependerá de la realización de los derechos económicos, sociales y culturales. El estado tiene la obligación de respetar y hacer respetar los derechos fundamentales y ante la imposibilidad de que pueda abastecer todos los requerimientos que supongan el pleno ejercicio de los derechos humanos, se ha preocupado de los niveles mínimos y básicos de cada uno de ellos.<sup>100</sup>

Los derechos sociales, económicos y culturales, constituyen posiciones subjetivas de las personas que afirman un principio de igual dignidad e igualdad substantiva básica de todos los seres humanos.<sup>101</sup>

---

<sup>100</sup>Troya, José Vicente. *El derecho del gasto público con especial referencia a los derechos económicos sociales y políticos en Ecuador*, Pg. 47.

<sup>101</sup> Nogueira Alcalá, Humberto. *La Constitución Ecuatoriana y los derechos económicos, sociales y culturales, en los Derechos Fundamentales*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2004. Pg. 96.



Para analizar al gasto público dentro del marco constitucional, voy a centrar mi estudio en los aportes ya realizados por el maestro José Vicente Troya, en su Tesis Doctoral, titulada “El derecho del gasto público con especial referencia a los derechos económicos sociales y políticos en Ecuador”<sup>102</sup>; y, con sustento en sus importantes contribuciones, diremos que la consolidación del Derecho Tributario en el marco constitucional, permite hablar inclusive de un derecho constitucional presupuestario, no así, sobre el tema gasto público, preocupa la poca consolidación dentro de la esfera constitucional; sin embargo, se advierte la presencia de dos principios fundamentales que ha de orientar el camino, la “Equidad” y la “Eficiencia”; principios en desarrollo de este derecho; en base a ellos debe construirse su estructura y los distintos organismos que han de regirlo, que si bien la constitución se refiere a este en varios artículos, deben existir como un todo no disperso, por tanto debería pensarse en la destinación de líneas constitucionales exclusivas a esta teoría, que permitan orientar a una correcta ejecución del gasto por parte de quienes tienen la facultad de hacerlo.

Hablar de una correcta guía constitucional del gasto público, presupone que ésta debe aplicarse en conjunción con los derechos universales fundamentales contenidos en tratados y convenios internacionales;

---

<sup>102</sup>Troya, José Vicente. Op. Cit.



antagónicamente el gasto público en palabras del citado autor *“sirve a los propósitos ideológicos de los gobiernos de turno los cuales procuran responder con la aplicación presupuestaria a las ofertas políticas”*<sup>103</sup>, de esta manera, son los gobiernos de turno quienes han tenido a lo largo de la historia, la posibilidad de pintar al país del color que más satisfaga sus intereses; este modelo clásico es regresivo, el estado debe incentivar un plan estratégico que encamine a todos hacia un mismo ideal; llegar al “Buen Vivir”.

El análisis del gasto público como derecho, estará indiscutiblemente vinculado los ingresos del estado, pues sólo de ésta manera existirá un equilibrio en sus bases, que servirán para su evolución y desarrollo. Las constituciones de los países poco se preocupan de implementar en sus disposiciones, elementos que orienten en forma clara el direccionamiento que debe tener el gasto público; indudablemente, dependerá del modelo de estado, de los derechos y garantías que se encuentren recogidos en los textos constitucionales y de la justiciabilidad de los derechos.

La “coherencia entre recursos y gastos” incluyendo “la libertad, igualdad y la justicia” concierne importante relevancia en un Estado constitucional de derechos, consecuentemente garantista; el gasto se incrementa, en la medida en que se procura cubrir las necesidades colectivas mínimas, en el

---

<sup>103</sup> Ibídem, Pg. 42



caso del Ecuador. “La equidad del gasto va de la mano con la realización de los derechos económicos y sociales”<sup>104</sup>

En este sentido, se podría realizar un análisis que permita comprender las razones por las cuales las Constituciones han sido elusivas a contemplar en forma directa el destino y dirección del gasto público, permitiendo en la mayoría de casos, la discrecionalidad de la ejecución del presupuesto del estado, sin atender esencialmente a las necesidades poblacionales, y más bien priorizando los ofrecimientos electorales.

Es necesario que todos los derechos constitucionales sean respetados, para ello, el estado buscará la “equidad en el gasto”; no todas las promesas pueden ser cumplidas, pero debe garantizarse un cumplimiento mínimo de aquello que es básico para la población en general. Partiendo del concepto constitucional que propone Troya, es preciso un texto propio para el gasto público, que deberá implementarse en mandatos legales, es decir “un conjunto de mecanismos legales”<sup>105</sup> necesarios para un correcto desarrollo, enmarcado en la norma constitucional y en las posibilidades económicas del estado. Ante el incremento del gasto, deberá existir un mayor ingreso, de no

---

<sup>104</sup> *Ibidem*, Pg. 45.

<sup>105</sup> *Ibidem*. Pg. 44.



ser así, la política estatal se orientará hacia otros factores como el endeudamiento, sin que éste sea el verdadero objetivo.

Saber gastar es lo importante, en concordancia con lo expuesto hay que partir de la “asignación equitativa de los recursos”, la “satisfacción mínima de las necesidades públicas”, la “justicia material” y la “interdicción de la arbitrariedad del gasto”,<sup>106</sup> de esta forma se maximiza el desarrollo de los derechos económicos y sociales. En lo principal el gasto público se asentará en criterios de equidad, eficiencia y economicidad; pero además, su orientación debe relacionarse con los principios fundamentales del ordenamiento jurídico. La distribución de los recursos debe hacerse en forma solidaria, atendiendo a la satisfacción de las necesidades públicas.

Evidentemente, la equidad del gasto público debe relacionarse con la garantía del goce efectivo de los derechos de las personas, en este sentido, el estado asume la obligación de tutelar tales derechos.

Empero, la discusión sobre los planteamientos realizados desentraña la dificultad de conseguir la equidad en el gasto público y la asignación de recursos, si se consideran las limitaciones presupuestarias, frente a los derechos subjetivos de quienes deben ser beneficiarios del gasto social; de esta manera, si por un lado se sostiene que existen derechos que deben tener

---

<sup>106</sup> *Ibidem*. Pg. 45



mayor prioridad, por otro, es cierto también que todos los derechos son plenamente justiciables; y, por el principio de solidaridad los que más tienen aportan a voluntad con los que menos tienen, este supuesto, debería aplicarse al gasto en general; el que más tiene, más paga conforme a sus reales posibilidades, dejando para el estado aquello que más importe; pero en la realidad ello no ocurre al contrario observamos subsidios que benefician a todos por igual, lo que degenera la naturaleza de la figura del subsidio.

Este discernimiento adquiere mayor relevancia frente al modelo de estado que impera en nuestro país, en el que los derechos fundamentales se vuelven el vértice del ordenamiento jurídico y su reconocimiento no se congratula con su simple enunciación constitucional, según lo expuesto por el autor, sino con la necesidad de que puedan ser directamente aplicados y la posibilidad de justiciar su incumplimiento. Este planteamiento a decir de Troya, enfrenta una realidad: ¿Las limitaciones presupuestarias se convierten en los límites de los derechos fundamentales?

Coincido con el autor cuando concluye, que se identifican “dos problemas de difícil discernimiento” que son: “suficiente dotación presupuestaria” y “control constitucional sobre el mismo y sobre el posible derecho subjetivo que ampare a los beneficiarios de los gastos sociales, económicos y culturales”,<sup>107</sup> debe

---

<sup>107</sup> *Ibidem*. Pg. 46



solucionarse el tema del gasto para evitar las limitaciones en el endeudamiento, que mejor que con reglas claras, explicadas a todos los ciudadanos.

Refiriéndose a los derechos económicos, sociales y culturales, “El estado tiene la obligación de respetarlos, protegerlos, cumplirlos y hacerlos cumplir”, bajo la consigna del “*principio pro homine*”; lo dicho no permite desconocer lo utópico que resulta aún pensar que el estado actual pueda ejecutarlo. El “principio del contenido mínimo indispensable”, deja claro que la escasez de recursos no exime a los estados de ciertas obligaciones mínimas esenciales; pues un estado proteccionista así debe actuar, sin embargo inquieta que en algún instante el paternalismo exceda esos límites y pretenda prometer más de lo que puede, bajo esta disyuntiva, es obvio que si hay considerandos constitucionales mínimos “La exigibilidad es el punto que entraña mayor dificultad” pero es plenamente dable, por lo tanto si hay un exagerado compromiso, se exigirá también excesivamente.<sup>108</sup>

Si bien un avance importante fue lograr la reserva de ley en el gasto, hoy se avanzó más, ahora es constitucional, por ende “el juez constitucional dispondrá que el gasto atienda acciones subjetivas” decidiendo sobre la pertinencia de uno u otro derecho, esto puede declinar en un procedimiento

---

<sup>108</sup> *Ibidem*. Pg. 46, 47.



establecido conforme los pronunciamientos del órgano constitucional. La seguridad jurídica sobre todo, debe guiar el camino, pues abra mandatos imperativos que nos conduzcan al “deber ser”.

El análisis realizado en la tesis doctoral, sin duda alimenta una necesaria discusión, abriendo el camino hacia la posibilidad de emplear medidas jurisdiccionales que permitan asegurar una adecuada ejecución del gasto público, frente a la obligación de respetar los derechos fundamentales.

El derecho constitucional del gasto público,<sup>109</sup> debe determinar los principios sobre los cuales debe ejecutarse. La necesidad del establecimiento de estos principios dentro del actual marco constitucional, se sustenta en razón del reconocimiento de su aplicación en el ordenamiento jurídico. Los principios ya no constituyen fuentes secundarias del derecho y tampoco están encaminados a ser simples herramientas programáticas del actuar estatal; su reconocimiento como verdaderos pilares del ordenamiento jurídico político obliga al estado a su efectiva concreción.

Se propone que dentro de la Constitución, el modelo económico y el contenido social del gasto, se guíen por la solidaridad a la cual ya nos referimos; la

---

<sup>109</sup> Plazas Vega, Mauricio. *Los principios políticos y constitucionales del gasto público*. En Revista Jurídica de Buenos Aires, 2011.





progresividad del gasto, es decir, gastar en base a las posibilidades económicas que el estado vaya presentando; y beneficiar a los que más lo necesitan en mayor medida y en lo justo a los que no lo necesitan tanto. Lo lógico es que en un país que se dibuja socialista, se pretenda disminuir las brechas socioeconómicas por medio de la distribución equitativa del gasto, esta repartición ha de realizarse solidariamente, “distribución igualitaria de los beneficios del desarrollo”, en el sentido que hemos explicado.

De lo expuesto, el establecimiento de principios a nivel constitucional que definan o prioricen la ejecución del gasto público, permitirá la construcción de garantías que interpongan límites a las actuaciones desmedidas en la utilización de los recursos públicos.

Todo debe considerarse en el plan nacional de desarrollo “obligatorio para el sector público e indicativo para los demás sectores”, se ha sostenido que no debería ser indicativo nada más, sino habrá que pensar en una obligación de los ciudadanos de hacer conciencia sobre la colaboración voluntaria a la que deben no sentirse obligados sino impulsados o motivados. No hay el estado planificador como tal en nuestro país, en cosecha del autor, no puede esperar que el estado haga todo, la economía de mercado es también trascendental, creemos en que el estado es un buen administrador, pero es mejor compartir las responsabilidades. Los sectores estratégicos son los que en todo caso



debe dirigir el estado, dada su importancia y trascendencia, dejando al sector privado aquello que puede manejar, pero claro de forma correcta, por ello debe vigilarlo, logrando de esta manera un gasto público orientado a lo prioritario.<sup>110</sup>

Especial atención merece lo aportado por el autor respecto del “gasto público dentro del estado social de derecho y de la economía social de mercado”. En este particular contexto la tutela y protección de los derechos sociales, económicos y culturales, pensamos debe ser buscada en conjunto por la colectividad y el estado, no se trata de que sea este último el único llamado a protegerlos, debemos hacerlo y luchar por ellos, todos. Aquí, “Trazar los límites no siempre resulta difícil”, los límites entre las actuaciones estatales y privadas, no deben traer mayor complicación, uno y otro adoptarán la posición que les corresponde, pero con plena conciencia de que ambos ámbitos deben aportar, atendiendo a la premisa de que “los derechos tradicionales suponen la no intervención del estado; en cambio, los sociales reclaman la intervención del Estado y la existencia y disponibilidad de recursos que se traducen en gasto público”<sup>111</sup>; de escenario propuesto, en lo principal, el estado, en casos específicos, estará obligado a intervenir en los derechos tradicionales, con la

---

<sup>110</sup> Troya, José Vicente. *El derecho del gasto público con especial referencia a los derechos económicos sociales y políticos en Ecuador*, Quito-2012. Págs. 57 y 58.

<sup>111</sup> *Ibidem*, Pg.61.



finalidad de protegerlos; entonces los límites se marcarán, en la medida en que no sea necesaria la intervención de las partes.

Dentro de estos límites, en el contenido constitucional de las cartas fundamentales de los estados, se han ido incorporando disposiciones relativas al manejo económico. En el caso de Ecuador existe un modelo garantista que, como bien lo concluye el trabajo analizado, en el ámbito económico no se desarrolla más que en razón de un modelo de estado de economía planificada, permitiendo la iniciativa privada.

La orientación de las políticas públicas debe encaminarse a una planificación razonada en el marco constitucional que, para el caso que nos ocupa, permita el destino del gasto público a la satisfacción de las necesidades sociales, como finalidad misma del estado, reflejándose para ello, en el Plan Nacional de Desarrollo. Lo indicado configura la obligación del estado frente a la ejecución del gasto público y la satisfacción de las necesidades sociales mediante servicios prestacionales dirigidos a cumplir con el reconocimiento de los derechos constitucionales.

Siendo así, es acertado el señalamiento de que la Constitución debe convertirse en el primer mecanismo de protección tanto de los beneficiarios del gasto público como de los contribuyentes que aportan para el soporte de dicho gasto, bajo los criterios del principio de solidaridad que establece



nuestra norma fundamental. Protección misma a la que los individuos tienen derecho garantizados constitucionalmente; y, debe ser limitada en la medida en que sean necesarios. Hay que considerar que existen ciertos gastos que “se brindan en el presente con proyección al futuro”, en los que todos estamos llamados a cooperar.

La política económica y fiscal debe orientarse a la adecuada distribución de la riqueza, lo que se consigue con la progresividad en las cargas impositivas, pero también con la adecuada realización del gasto, dirigida a la satisfacción de las necesidades mínimas de las personas. En este sentido, si bien se discute la posibilidad de que el estado satisfaga las necesidades sociales en forma general, de tal manera que se consiga la realización de los derechos fundamentales de las personas; debe considerarse de igual manera, que tal satisfacción debe orientarse hacia la tutela del núcleo mínimo o esencial de tales derechos, lo que ya no admite mayor cuestionamiento.

Es importante, según el valioso aporte, considerar el “déficit público”, no se debe llegar a ese extremo, sino establecerse un “límite tolerable” que permita conciliar una equidad en el gasto, a tono con lo hasta ahora expresado.

Esperar recibir todo del estado es una realidad, que aunque es un error, se ha ido consolidando, se vuelve obligatorio entonces, considerar cada caso



particular, con mecanismos clasificadores que permitan identificar ¿Cuáles son las verdaderas necesidades sociales para priorizarlas?

El connotado profesor concluye que “Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que este sea integral y sustentable”. Afianzar una “más justa distribución del ingreso y la riqueza”, es exclusivo deber del estado, no se puede perder de vista que en este proceso debe existir una guía, y quien mejor que el éste para ejecutar la labor de plasmarla en el texto constitucional.

Enseña por tanto, que es compromiso llegar a un Estado de bienestar “El estado social de derecho y la economía social de mercado deriva en el estado de bienestar que ha de contar con ingentes recursos”.<sup>112</sup> Consecuentemente, “conciérne al derecho de los administrados para exigir la provisión de subsidios y servicios pese a la difícil situación presupuestaria y pese a la crisis”, motivo suficiente para que, como ya lo dijimos, exista responsabilidad de los individuos para exigir lo justo.

---

<sup>112</sup> *Ibíd*em, Pg. 69.



### 3.3. La justicia como derecho fundamental.-

En la forma del estado ecuatoriano, la Constitución alcanza un papel determinante para quienes ejercen el poder, según Ferrajoli, la Constitución impone obligaciones de contenido y no meramente formales en referencia tanto a los derechos, de manera que los jueces y autoridades ya no se encuentran sometidos únicamente a la ley o al principio de legalidad sino a la Constitución.<sup>113</sup>

Como ya lo referimos conforme el artículo primero de la Carta Fundamental, el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, y, según Ramiro Ávila<sup>114</sup>, “(...) la invocación del Estado a la justicia no significa otra cosa que el resultado del quehacer estatal, al estar condicionado por la Constitución y los derechos en ella reconocidos, no puede sino ser una organización social y política justa”.

Los Tratados Internacionales de protección a los derechos fundamentales y nuestra Constitución, contemplan a la justicia como la herramienta determinante para la protección de éstos derechos. De esta manera los

---

<sup>113</sup> Ferrajoli, Luigi. *Pasado y futuro del estado de derecho*, Pg. 31.

<sup>114</sup> Ávila, Ramiro. *Estado constitucional de derechos y justicia*, en Ramiro Ávila, edit., Constitución de 2008 en el contexto andino. Análisis de la doctrina y el derecho comparado, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008.



derechos de las personas como tal, están protegidos en tanto la administración de justicia de un estado sea eficiente, imparcial e independiente.

La presencia real de un Estado constitucional, no puede limitarse a una declaración en el papel de una Constitución, sino se expresa en el funcionamiento práctico y efectivo del control de constitucionalidad y de legalidad, para lo cual es condición imprescindible la independencia tanto interna como externa de los jueces.<sup>115</sup> Lo que comprueba que el papel de los operadores de justicia es determinante a la hora de invocar el respeto irrestricto a los derechos humanos.

Con el actual marco constitucional, la justicia adquiere un protagonismo indispensable consolidándose como elemento constitutivo del Estado, como derecho y garantía para la protección efectiva de los derechos y las políticas públicas, como función del Estado, como principio orientador de las relaciones internacionales; y, como garante de la supremacía constitucional.<sup>116</sup>

En el contexto del nuevo marco constitucional se posiciona el actuar de los jueces como instrumento elemental de garantía para los derechos humanos.

Para este cometido, se dispone que ejercicio de los derechos y garantías

---

<sup>115</sup> Castro Riera, Carlos. *El error inexcusable*, publicación Diario El Mercurio, Jueves, 02 de Octubre 2014.

<sup>116</sup> Benavides, Gina. *¿Estado constitucional de derechos? Informe sobre derechos humanos Ecuador 2009 / Avances en la construcción del Estado constitucional de derechos y justicia*. Balance 2009. Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador Programa Andino de Derechos Humanos, PADH.



establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte, sin que se pueda exigir a los administrados condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley.<sup>117</sup>

Entonces, si para el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales no se exigirán condiciones que no hayan sido determinadas por la Constitución o la ley, los derechos son enteramente justiciables, y no se podrá alegar falta de norma legal para argumentar su quebrantamiento, transgresión o para negar su reconocimiento.

La importancia del ámbito jurisdiccional radica en la imposibilidad de que el estado pueda cubrir normativamente todo tipo de circunstancias que puedan presentarse en la convivencia social y que puedan generar menoscabo de derechos, por ello es preciso generar un derecho más dinámico que se vaya implementando a través de resoluciones, sentencias y precedentes judiciales que concreten el derecho a la justicia, de esta manera se judicializa la protección de los derechos y se incrementan las fuentes del Derecho.

El Capítulo Primero del Título II de la Constitución tiene como consigna fundamental los principios de aplicación de los derechos, reconociendo

---

<sup>117</sup>Constitución de la República del Ecuador, artículo 11, numeral 3.





expresamente que las normas jurídicas no restringirán el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales, por lo que en este campo de atención, las servidoras y servidores públicos administrativos y los operadores de justicia, deberán aplicar e interpretar la norma de manera que se garantice su efectiva vigencia. Es deber fundamental del Estado respetar y hacer respetar los derechos consagrados en la Constitución, siendo plenamente responsable por una incorrecta administración de justicia.

### **3.3.1. La tutela judicial efectiva.-**

El relieve de la justicia como derecho fundamental, implica necesariamente referir a la “tutela judicial efectiva”, esto es, cuando el estado a través del poder jurisdiccional, asume como suyo el deber y la responsabilidad de absolver conflictos en el ámbito jurídico y de esta manera garantizar la tutela real de los derechos de las personas.

“Este derecho a la jurisdicción, que constituye un auténtico derecho subjetivo de los ciudadanos, impone que el poder público se organice “de tal modo que los imperativos de la justicia queden mínimamente garantizados”. La



organización de la administración de justicia juega entonces un rol decisivo en la estabilidad social del Estado y su sistema político.”<sup>118</sup>

Consagrado internacionalmente, el referido derecho fundamental, ha sido recogido por los gobiernos y estados democráticos, plasmándose en cuerpos constitucionales e instrumentos de carácter comunitario internacional como la Convención Americana sobre derechos humanos que en su artículo 25, expone: “(...) toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales (...)”<sup>119</sup>, a decir de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, esta disposición ha determinado la obligación positiva del Estado de otorgar a todas las personas bajo su jurisdicción un recurso judicial efectivo contra actos violatorios de sus derechos fundamentales; no solo de aquellos derechos contenidos en la Convención, sino también de aquéllos que estén reconocidos por la Constitución o por la ley.<sup>120</sup>

En este contexto, la Constitución de la República del Ecuador, concretamente en el artículo 75, se dispone que: “Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos

---

<sup>118</sup> Aguirre Guzmán, Vanesa. *El Derecho a la Tutela judicial efectiva: una aproximación a su aplicación por los tribunales ecuatorianos*, Foro Revista de Derecho, No. 14, UASB-Ecuador / CEN • Quito, 2010.

<sup>119</sup> Convención Americana sobre Derechos Humanos, artículo 25.

<sup>120</sup> Aguirre Guzmán, Op. Cit.



e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.” Esta garantía, comprende un derecho fundamental, por tanto de todas las personas, que garantiza el acceso a los tribunales de justicia, sin limitaciones, para reclamar del poder público la tutela de un derecho subjetivo que se ha vulnerado o se pretende vulnerar, sea por el mismo estado o por los particulares.

La exigibilidad en la práctica puede entrañar cierto grado de conflictividad, para ello, con el mismo rango supremo, el constituyente ha previsto la garantía que torne efectivo su cumplimiento. Así, la tutela judicial efectiva<sup>121</sup> comprende el acceso a la justicia, a un debido y justo proceso haciendo suyas las garantías procesales y mandatos de optimización que rigen la administración de justicia y, la obtención de una sentencia en donde se conozca el fondo del asunto controvertido por el órgano judicial. Su efectividad, no está únicamente a recibir una sentencia, sino en que la misma cumpla con el derecho tutelado, de aquí la importancia de la garantía jurisdiccional con rango constitucional, la “acción de incumplimiento” establecida en el Art. 93, que prescribe: “la acción de incumplimiento tendrá por objeto garantizar la aplicación de las normas que integran el sistema

---

<sup>121</sup>Ibídem.



jurídico, así como el cumplimiento de sentencias o informes de organismos de derechos humanos, cuando la norma o decisión cuyo cumplimiento se persigue contenga una obligación de hacer o no hacer clara, expresa y exigible (...)"

De esta manera, cualquier ciudadano está facultado, siempre que cumpla con los requisitos legales, a solicitar del estado que, en ejercicio de su potestad jurisdiccional, intervenga, y a través de un debido proceso, realice el juicio respectivo que le permita al ciudadano obtener una sentencia y la ejecución de la misma, para ello cuenta con la garantía que otorga la acción por incumplimiento, y porque no decirlo también la prohibición expresa de orden constitucional sobre el estado de indefensión<sup>122</sup>, lo que conlleva a que en todo proceso judicial se respete el derecho de las partes a un proceso, a una defensa contradictoria por medio de las alegaciones procesales, en uso de sus respectivos derechos y en defensa de sus legítimos intereses.

La doctrina es abundante en torno a este tema, sin embargo, convence más aquella corriente que sostiene que la "tutela judicial efectiva" no es, sino "la constitucionalización del derecho de acción"<sup>123</sup>; sin duda actúa como pilar

---

<sup>122</sup>Sánchez Rubio, María Aquilina. *Derecho a la tutela judicial efectiva: prohibición de sufrir indefensión y su tratamiento por el Tribunal Constitucional*, Anuario de la Facultad de Derecho, volumen XXI 2003. pg. 604.

<sup>123</sup> Aguirre Guzmán, Vanesa. *Tutela judicial efectiva*, 2013, En línea. Disponible en: <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/funcionjudicial/2013/06/17/tutela-judicial-efectiva>



fundamental en el Estado constitucional de derechos y justicia, afianzando la convivencia armónica y el bienestar general dentro de una organización jurídica y política.

### **3.3.2.El rol del juez garantista.-**

En palabras del profesor Zambrano Pasquel, “(...) Los derechos fundamentales vinculan a todos los poderes públicos y solo falta que sean aplicados por los jueces a través de las distintas vías y acciones que le franquea la Constitución. Una vía legítima es la aplicación incluso de oficio de los principios previstos en la Constitución que no requieren de desarrollo normativo pues se aplica la exigibilidad del respeto al principio sin necesidad de norma expresa.”

Al respecto, Miguel Carbonell sostiene que: “(...) como consecuencia de la expedición y entrada en vigor de ese modelo sustantivo de textos constitucionales, la práctica jurisprudencial de muchos tribunales y cortes constitucionales ha ido cambiando también de forma relevante. Los jueces constitucionales han tenido que aprender a realizar su función bajo parámetros interpretativos nuevos, a partir de los cuales el razonamiento judicial se hace más complejo. Entran en juego las técnicas interpretativas



propias de los principios constitucionales, la ponderación, la proporcionalidad, la razonabilidad, la maximización de los efectos normativos de los derechos fundamentales, el efecto irradiación, la proyección horizontal de los derechos, el principio pro homine, etc.

Además los jueces se las tienen que ver con la dificultad de trabajar con “valores” que están constitucionalizados y que requieren de una tarea hermenéutica que se capaz de aplicarlos a los casos concretos de forma justificada y razonable, dotándolos de esa manera de contenidos normativos concretos. Y todo ello sin que, tomando como base tales valores constitucionalizados, el juez constitucional pueda disfrazar como decisión del poder constituyente lo que en realidad es una decisión más o menos libre del propio juzgador. A partir de tales necesidades se genera y recrean una serie de equilibrios nada fáciles de mantener”

La característica principal de la aplicación directa e inmediata, particularmente infiere a no depender del desarrollo en normativa secundaria para que proceda a la tutela del derecho subjetivo, en el evento de ausencia de normas secundarias. El supuesto de aplicación también puede presentarse en el caso de discrepancia de normas secundarias con la opción jurídica que proviene del pleno ejercicio de un derecho.



El juez constitucional es el llamado a velar por la aplicación íntegra de la Constitución y particularmente de los derechos fundamentales.<sup>124</sup> Este reciente concepto figura un cambio en el rol de las juezas y jueces que no deben permanecer en meras formalidades, como históricamente se ha venido realizando, sino honrar y respetar la Carta Fundamental mediante su progreso y eficaz aplicación.

A partir del cambio paradigmático del modelo de estado ecuatoriano, todos los actos normativos, judiciales o administrativos están sujetos al llamado “control constitucional”, mediante el cual se demanda la presencia de principios, garantías y valores, más no una uniformidad ideológica de las normas constitucionales, razón por la que el juez asume un valor importante. La Corte Constitucional, nacida en este proceso, se consolida como un organismo con amplias atribuciones y prerrogativas, para dirigir las innovadoras instituciones de control constitucional y control abstracto de constitucionalidad. Éstos, se originan en los principios de supremacía constitucional y la fuerza normativa de la Constitución<sup>125</sup>. El control abstracto

---

<sup>124</sup>Plazas Vega, Mauricio. *Los principios políticos y constitucionales del gasto público*, Revista Jurídica de Buenos Aires, 2011.

<sup>125</sup>Guerrero del Pozo, Juan Francisco. *Aproximación al Control Abstracto en el Ecuador. La acción de inconstitucionalidad*, Pg. 2. En: [http://www.dgalegal.com/sites/default/files/documentos/control\\_abstracto\\_de\\_constitucionalidad.pdf](http://www.dgalegal.com/sites/default/files/documentos/control_abstracto_de_constitucionalidad.pdf).



puede identificarse como el ejercido para adecuar el contenido de las normas jurídicas a la máxima constitucional, se realiza conjeturalmente con abstracción de aplicar particularmente las normas a una situación de hecho individual, limitándose únicamente a resolver una discrepancia indeterminada en torno a la adaptación y conformidad constitucional de una norma. Si como resultado del examen de constitucionalidad, se obtiene la inconstitucionalidad, será excluida del ordenamiento jurídico.<sup>126</sup> Es decir, el control abstracto es el examen de constitucionalidad de una norma, mas no de la interpretación de un caso concreto conocido judicialmente por conflicto entre las partes; en este último caso estaríamos frente al control concreto de constitucionalidad.<sup>127</sup>

El artículo 74 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, establece como finalidad del control abstracto de constitucionalidad, el garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico a través de la identificación y la eliminación de las incompatibilidades normativas, por razones de fondo o de forma, entre las normas constitucionales y las demás disposiciones que integran el sistema jurídico. Adicionalmente, la acción de inconstitucionalidad es el mecanismo de control abstracto por excelencia que le corresponde conocer a la Corte

---

<sup>126</sup>Brage Camazano, Joaquín. Pg. 105, en:

[http://www.dgalegal.com/sites/default/files/documentos/control\\_abstracto\\_de\\_constitucionalidad\\_.pdf](http://www.dgalegal.com/sites/default/files/documentos/control_abstracto_de_constitucionalidad_.pdf)

<sup>127</sup> Guerrero del Pozo, Juan Francisco. Op. Cit. Pg. 9.





Constitucional; en cuanto a la oportunidad, es una modalidad de control que se la ejecuta siempre que la norma haya sido expedida.<sup>128</sup>

Sin perjuicio de lo dicho, el problema de la aplicación de los derechos fundamentales, trasciende más allá de la constitucionalidad o no de las normas, se complica en nuestro escenario real, ya que se ha hecho caso omiso de graves vulneraciones a los derechos humanos, en su mayoría por parte del estado.

En la materia que nos ocupa, el control constitucional trasciende a la exigibilidad de los derechos económicos sociales y culturales. Por tanto, cabe en primer lugar cuando ha surgido una normativa o política pública que vulnera el principio de igualdad: a) cuando se imponga un tratamiento desigual sin una justificación razonable y b) cuando se impone un tratamiento igual cuando se debería diferenciar o tratar desigual.<sup>129</sup>

El juez constitucional, deberá alcanzar las destrezas necesarias que le permitan reflexionar sobre la democracia constitucional, así como de los principios positivizados en la Constitución. Deberá además, concienciarse sobre el alcance y trascendencia de los derechos fundamentales, prepararse

---

<sup>128</sup> Constitución de la República del Ecuador, artículo 436, numerales 2 y 4.

<sup>129</sup> Prieto Sanchis, Luis. *Los Derechos Sociales y el principio de igualdad sustancial*, Pg. 17. En línea. Noviembre 2014. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1658/3.pdf>.



para asumir su rol de garantes de derechos que la Constitución consagra de manera creativa y justa; desarrollando sus prácticas en la solución de controversias sometidas a su resolución. Por tanto, en su calidad de administrador de justicia garantista, debe obediencia y sujeción a la Constitución, ésta compone, el punto de partida para el raciocinio jurídico y la resolución de conflictos mediante sentencias, dado que en un sistema de control constitucional como el nuestro, todos los jueces son los encargados de ejercer esta función; ello no implica elusión del “principio de legalidad” ya que se estará a lo dispuesto por la Constitución y resolverá en tanto se garanticen de mejor manera la protección a los derechos fundamentales.

### **3.3.3. La exigibilidad de los derechos económicos sociales y culturales.-**

Nuestro país por mandato supra es un Estado constitucional de derechos y justicia, como ya lo ha expresado José Vicente Troya,<sup>130</sup> distinto de lo que antes era un Estado social de derecho; hoy por hoy, se fundamenta en el Neoconstitucionalismo, “todo derecho es justiciable”; en consecuencia, plenamente exigible por los ciudadanos. La aplicación inmediata y directa

---

<sup>130</sup> Troya, José Vicente. *El derecho del gasto público con especial referencia a los derechos económicos sociales y políticos en Ecuador*, Pg. 77.



existirá en la medida de las necesidades indispensables; ya no basta un simple análisis legal, los métodos constitucionales como “la ponderación” juegan un papel trascendental, por ello, la consignación de un capítulo en la constitución referente al gasto público sería lo adecuado, sostiene el mentado autor. Una institucionalización adecuada con su correcto desarrollo nos llevarán por un camino transitable para el gobierno de turno; la aplicación directa de los derechos económicos, sociales y culturales, se lograra si está conforme al plan nacional, coadyuvando inclusive al trabajo de la Corte Constitucional, de manera que en sus actuaciones, se erradiquen posiciones discrecionales a las que se podrían llegar, tal cual hoy se grafica en nuestra realidad.

“(…) una ideología, una teoría jurídica y una praxis social que busca establecer a los derechos fundamentales, como el eje fundamental del sistema jurídico, y como sustento de fundamentación y legitimidad del Estado”, sólo será posible si la Constitución se convierte en la norma orientadora y en el fundamento de la convivencia ciudadana en nuestros días.

Es un propósito difícil de conseguir “tiene un largo camino que recorrer y posiblemente deberá seguirse amoldando” sin embargo la dificultad debe ser superada, consiguiendo llegar a lo deseado por todos “la Constitución ecuatoriana se instituye como el primer mecanismo de protección tanto de los



beneficiarios del gasto público como de los contribuyentes que aportan para el soporte de dicho gasto”; siendo así, lograremos fallos constitucionales, ciertos en el actuar público, cuyos derechos indispensables de satisfacer sean plenamente exigibles.

La certeza jurídica es la característica principal de un correcto desarrollo en el derecho.<sup>131</sup>

La exigibilidad en materia de los DESC,<sup>132</sup> comprende una considerable complejidad, que invoca a los ciudadanos a ejercer las garantías como “mecanismos que establece la Constitución para prevenir, cesar o enmendar la violación de un derecho que está reconocido en la misma Constitución. “Sin las garantías los derechos serían meros enunciados líricos, que no tendrían eficacia jurídica alguna en la realidad”.<sup>133</sup>

Sin embargo, la exigibilidad entendida como “la facultad de demandar ante los órganos jurisdiccionales o internacionales el cumplimiento de los derechos consagrados en la Constitución”, “(...) en el caso de los DESC se ha cuestionado mucho al desnaturalizarlos precisamente como derechos o bien

---

<sup>131</sup> *Ibidem.*

<sup>132</sup> Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

<sup>133</sup> Ávila Santamaría, Ramiro. *Las garantías: herramientas imprescindibles para el cumplimiento de los derechos, en Desafíos Constitucionales*, La Constitución ecuatoriana de 2008 en perspectiva, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008 Pg. 89.



clasificándolos en categorías inferiores de derechos para discutir su justiciabilidad argumentando que para los derechos civiles y políticos por ejemplo, el estado sólo tiene obligaciones negativas y en el caso de los derechos económicos sociales y culturales el Estado tiene aparentemente obligaciones positivas.<sup>134</sup>

“La dignidad humana es unitaria, razón por la cual la bifurcación de los derechos humanos en “categorías” pretendidamente diversas (derechos civiles y políticos, por una parte, y DESC, por otra), solo conduce a la creación de falsas dicotomías que poco a poco aportan en favor de la indivisibilidad, la universalidad y la interdependencia de los derechos humanos”<sup>135</sup>. Es decir, las esquemáticas prácticas clasificadoras de los derechos aportan imperceptiblemente a la consolidación de los derechos fundamentales como un todo imperante, por tanto no hay derechos más o menos importantes que otros. Bajo la premisa integradora que empodera la Constitución ningún derecho, de la naturaleza que fuere, debe quedar excluido de la protección estatal a través de su tutela incluso a niveles jurisdiccionales.

---

<sup>134</sup>Ávila Ordóñez, María Paz. *Control Constitucional y políticas públicas. El rol de las y los jueces constitucionales frente a los derechos del Buen Vivir*, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010.

<sup>135</sup> Bazán, Víctor. *Los Derechos Económicos, Sociales y culturales en acción*, en: Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano 2005, Pg. 548



### **3.3.4. Breve referencia a la ponderación en la interpretación de los derechos fundamentales.-**

Ponderación deriva del latín *pondus* que significa peso. La ponderación, es la manera de aplicar los principios y de resolver colisiones que puedan presentarse entre ellos y los principios y razones que jueguen en sentido contrario.<sup>136</sup> Permite, en consecuencia, sopesar dos principios que entran en colisión en un caso concreto, para determinar cuál de ellos tiene un peso mayor en las circunstancias específicas, por tanto cuál de ellos determina la solución del caso.<sup>137</sup>

Alexy<sup>138</sup> bosqueja que la ponderación apunta primero a la importancia de la satisfacción del principio contrapuesto, es decir, a que los dos principios que se encuentran en colisión sean sopesados, se busca entonces cuál de los dos principios precede al otro, por una aplicación positiva de la disposición de carácter normativo que encuentra el fundamento para la no aplicación del otro principio en colisión.

Es de identificar que en la interpretación judicial constitucional, puede presentarse tanto la ponderación, cuanto la proporcionalidad, en este sentido

---

<sup>136</sup> Bernal Pulido, Carlos. *La ponderación como procedimiento para interpretar los Derechos Fundamentales*, Pg. 19. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1650/5.pdf>.

<sup>137</sup> *Ibíd.*

<sup>138</sup> Alexy, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*, Pg. 24, Traducción y estudio introductorio de Carlos Bernal Pulido, 2ª edición, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales de Madrid, 2007.



“la ponderación tiene un ámbito de aplicación más amplio que el del principio de proporcionalidad”;<sup>139</sup> la primera se entiende como técnica de aplicación judicial de los principios. No así el principio de proporcionalidad no implica la concurrencia de cualquier tipo de principios, como en la ponderación, sino específicamente la contradicción entre un derecho individual y un bien colectivo.

Desarrollar enteramente el tema que comprende el título de las presentes líneas ameritaría, la realización de un ensayo prolijo y particular, lo que rebasaría la intención del presente, las apreciaciones doctrinarias y los aportes respecto del tema abundan, por lo que para los efectos que interesan en el juicio de ponderación, ha de considerarse principalmente, que la efectiva aplicación de los mandatos de optimización según Robert Alexy ameritan: en primer lugar definir el grado de la no satisfacción o de la afectación de uno de los principios; luego, la importancia de la satisfacción del principio que juega en sentido contrario y, por último, determinar si la importancia de la satisfacción del principio contrario justifica la afectación o la no satisfacción del otro.<sup>140</sup>

---

<sup>139</sup> Rodríguez de Santiago, José María. *La ponderación de bienes e intereses en el Derecho Administrativo*, Primera Edición, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000, Pg. 10. Citado por: Baquerizo Minuche, Jorge. *Una mirada crítica sobre la ponderación de principios en la experiencia ecuatoriana*, Guayaquil 2010, Pg. 231.

<sup>140</sup> Orozco Solano, Víctor Eduardo. Siguiendo a Robert Alexy, en: *La ponderación como técnica de aplicación de las normas sobre derechos fundamentales: una sentencia emitida por el Tribunal Constitucional Español en materia de libertad religiosa*, Págs. 31 y 32, Revista Judicial, Costa Rica, No. 109, septiembre 2013.



De esta manera, la ponderación opera entre dos principios en conflicto cuyos supuestos de hecho se superponen parcialmente, es decir, no hay relaciones de especialidad entre dichos principios, porque por hipótesis se hallan expresados en un mismo documento normativo, del mismo rango jerárquico. A través de la ponderación se ha establecido una jerarquía axiológica entre los principios en conflicto, la misma consiste en una relación valorativa, establecida por el intérprete - juez constitucional - a través de un juicio de valor y como resultado de una valoración; el principio considerado superior en dicha jerarquía valorativa, desplaza al otro y resulta aplicable. La jerarquía valorativa no es aplicable abstractamente para todos los casos, sino que su aplicación estará al caso en concreto.<sup>141</sup>

El presente tema se incorpora al estudio medular en tanto que, el esquema de la ponderación, es el mecanismo válido y necesario, utilizado por las instancias jurisdiccionales competentes para garantizar a los administrados el ejercicio de sus derechos valorados en función de una preferencia que será aplicada mediante criterios o juicios de valor fundados y motivados. Esta práctica por tanto, dista mucho de aquellas tradicionales, segmentadoras, segregadoras y excluyentes de derechos.

---

<sup>141</sup> Siguiendo a Carlos Bernal Pulido, José Moreso y Luis Prieto Sanchis. José Francisco Castellanos Madrazo, *El ejercicio de ponderación entre derechos fundamentales y las prerrogativas políticas en las sentencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, Pg. 218. Disponible en [www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx).





#### 4. El poder tributario en el “Buen Vivir”.-

Entendido al poder tributario como la potestad de instituir tributos, constituye éste una expresión omnicomprendensiva de la competencia legislativa o fuente del derecho, de una serie de potestades normativas de aplicación o ejecución y de las vías administrativas o jurisdiccionales, de revisión de los actos administrativos de contenido tributario.<sup>142</sup>

El ejercicio del poder tributario gira en torno a principios que orientan y dirigen los nuevos rumbos del quehacer estatal, a éste le acompañan las políticas de estado tendientes al fortalecimiento, la estructuración y consolidación de este modelo, otorgándole al mismo la facultad de establecer tributos a sus ciudadanos; ésta facultad está regulada constitucionalmente con la finalidad de que asegure el cumplimiento de las garantías magnas.

Como ya lo hemos anotado en líneas anteriores los tributos han de crearse por ley de la forma más clara y precisa extendida a todos los sujetos de la relación jurídico tributaria, de esta manera se habrá cumplido, además de la característica democrática de la constitución, “*no taxation without representation*”, el hecho de que los administrados conozcan el tipo tributario

---

<sup>142</sup> Peña Labrin, Daniel Ernesto. *El poder tributario*, En línea. Noviembre 2014. Disponible en: <http://mgplabrin.blogspot.com/2009/04/el-poder-tributario-dr.html>.



claramente; cumplido esto, se garantiza la legalidad, la reserva de ley, la publicidad, transparencia y la generalidad.

La potestad tributaria consiste en la autoridad que tiene el estado para sustraer coactivamente de los sujetos pasivos, cierta suma de riqueza que tendrá como destino el financiamiento del gasto público, para la satisfacción de las necesidades colectivas. En esta línea, el estado limitará su actuación de sustracción de riqueza en la esfera privada atendiendo a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, esto supone que es posible considerar diferentes clases de contribuyentes, de acuerdo a su capacidad para pagar tributos, atendiendo únicamente a las características económicas de las personas.<sup>143</sup> Para éste propósito se estará también a la suficiencia recaudatoria, irretroactividad y no confiscatoriedad.

Ahora bien, esta potestad tributaria normativa y de imposición, no está exenta de cierto resabio autoritario por parte del poder público o estatal, aquí es donde empieza a actuar el marco constitucional garantista del “Buen Vivir” que, a fin de limitar los abusos y arbitrariedades de la administración pública, impone la responsabilidad estatal por las actuaciones u omisiones de su administración con figuras como el error judicial y el derecho de repetición; haciendo efectivas las garantías de seguridad jurídica, irretroactividad y

---

<sup>143</sup> Troya, José Vicente. *Los derechos humanos y los principios generales de la tributación consagrados en las constituciones andinas*, Foro Revista de Derecho, No. 2, UASB-Ecuador ICEN • Quito, 2003-2004.



eficiencia a los ciudadanos. Recordemos que “Los tributos presentes no pueden gravar capacidades jurídicas pasadas. La seguridad jurídica se traduce en la irretroactividad.”<sup>144</sup>

La creación y aplicación de los tributos debe considerar el principio de igualdad, por encima del principio de legalidad.<sup>145</sup> De lo expuesto, al menos teóricamente, el Ecuador en su proyección hacia el estado del “Buen Vivir”, ha cumplido formalmente, empero, este escenario paradigmático, no puede limitarse a una simple enunciación teórica, esta “construcción de un nuevo paradigma pasa por la idea de que el ser humano es un ser gregario y cooperativo, por lo tanto todos/as juntos debemos asegurar el libre desarrollo de cada persona y, a su vez, el libre desarrollo de todos y todas, para que sea posible una reciprocidad real. Esta idea es fundamental para entender cuál es la utopía realista del humano, que debe guiar las acciones e intervenciones de las políticas públicas. El referente central es un individuo social y solidario que se realiza en la vida compartida con los demás”.<sup>146</sup>

La solidaridad subyace como fuente principal para el desarrollo social, prácticas como la contribución consiente y voluntaria dentro de la denominada cultura tributaria, inciden directamente en la estabilización de un sistema

---

<sup>144</sup> *Ibíd.*

<sup>145</sup> *Ibíd.*

<sup>146</sup> Ramírez Gallegos, René. *La transición ecuatoriana hacia el Buen Vivir, Quito 2014*, En línea. Noviembre 2014. Disponible en: <http://reneramirez.ec/la-transicion-ecuatoriana-hacia-el-buen-vivir/>



tributario efectivo y eficiente. Los tributos se recaudan con la finalidad de financiar el gasto público, y, además contribuyen a la planificación presupuestaria como herramienta para la instauración de la política económica del estado; asiste también como incentivo para la inversión privada nacional o extranjera, pero su máxima será siempre la redistribución de la riqueza.

En el Estado de derechos y justicia, el poder público principalmente se somete a los derechos reconocidos en la Constitución, a seis años de implementación de políticas del “Buen Vivir”, el cuadro es desalentador, a esto se suman factores como la globalización económica, que no trajo consigo la mundialización del bienestar y de la justicia social, según lo prometido.



#### **4.1. El “garantismo constitucional” como elemento determinante de la situación jurídica de los ecuatorianos en el marco del buen vivir del estado constitucional de derechos y justicia, frente al poder tributario estatal.-**

La esperanzadora filosofía del “buen vivir” o “sumak kawsay” en kiwcha, se constituyó en el prototipo ejemplar de vida y en el faro hacia el cual apuntaría el desarrollo en el Ecuador, postulando una reorganización total de lo que implica el desarrollo del estado dentro de un proyecto integral económico, social, ambiental, político y cultural, que discrepa radicalmente del clásico modelo no planificador que había seguido nuestro país en las últimas décadas.

Novedosamente el texto constitucional incluyó en su artículo 275, al Régimen de Desarrollo como: “(...) el conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socio-culturales y ambientales, que garantizan la realización del buen vivir; el buen vivir requiere que las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades gocen efectivamente de sus derechos y libertades, y ejerzan responsabilidades en el marco del respeto a sus diversidades y la convivencia armónica con la naturaleza.”



Para conocedores como David Cortez<sup>147</sup> el “sumak kawsay proviene del kiwchua y forma parte del legado conceptual y vital de pueblos andinos originarios; su contenido da cuenta de una forma “armónica” de gobierno de la vida entre los seres humanos y la naturaleza. En opinión de algunos autores, el término expresaría una especie de “ética cosmológica”<sup>148</sup> o, a su vez, una “ética ecológica andina”<sup>149</sup> cuya premisa fundamental sería una vida armónica entre seres humanos como consecuencia de relaciones en los mismos términos con la naturaleza.

Vislumbrando el “Buen Vivir”, se ha procurado la búsqueda de nuevas opciones ante las aflictivas experiencias del pasado. Se trata de reconsideraciones integrales y profundas que inciden directamente en la planificación y desarrollo del país. Al tenor de lo manifiesto en el Plan Nacional de Desarrollo vigente, el Buen Vivir<sup>150</sup> se planifica, no se improvisa, es la forma de vida que permite la felicidad y la permanencia de la diversidad cultural y ambiental; es armonía, igualdad, equidad y solidaridad. No busca la opulencia ni el crecimiento económico infinito; es contrario a la improvisación, que genera enormes costos a una sociedad con escasez de recursos.

---

<sup>147</sup> Cortez, David. *La construcción social del “Buen Vivir” (Sumak Kawsay) en Ecuador Genealogía del diseño y gestión política de la vida*, Programa Andino de Derechos Humanos, PADH, Pg. 2.

<sup>148</sup> Estermann, Josef. *Filosofía Andina. Estudio intercultural de la sabiduría autóctona andina*, Quito, Abya-Yala, 1998.

<sup>149</sup> De: Edwin Claros-Arispe, Mensch und Natur in den Anden. Beitrag zu einem ökologischen Ethos aus der Sicht der Aymara und Quechua, in: Kessler, Hans, *Ökologisches Weltethos im Dialog der Kulturen und Religionen*, Wissenschaftliche Buchgesellschaft, Darmstadt, 1996, S. 200-215. Citado por: David Cortez en: *La construcción social del “Buen Vivir” (Sumak Kawsay) en Ecuador Genealogía del diseño y gestión política de la vida*, Programa Andino de Derechos Humanos.

<sup>150</sup> Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017



El modelo de estado garantista constitucionalmente establecido para el Ecuador se incorpora al paradigma del “Buen Vivir”, en la medida en que la convivencia armónica entre el colectivo social requiere la actuación del mismo como rector de la política económica que permitirá la plena vigencia de los derechos fundamentales y los derechos en general cuya construcción y protección son elementales para una vida digna. La protección de estos derechos, tutelados bajo el esquema del “sumak kawsay”, requiere de la acción del estado para que en uso de su poder público establezca lineamientos, medidas, normativa y todo lo que fuere necesario a fin de que la política económica del país procure que la tributación se instaure como mecanismo de obtención de recursos económicos que ingresen a formar parte del presupuesto nacional y que se destinen a la cobertura de las necesidades colectivas y consecuentemente de derechos insatisfechos, en gran medida por una inequitativa distribución de la riqueza.

La relación entre el garantismo y el ejercicio del poder tributario, deja expresa manifestación de que la tributación no puede ser tratada desde una perspectiva aislada de los principios, básicamente, la generalidad, la equidad fiscal, la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad deben confluir valorativamente en el sistema, para garantizar la vigencia de los derechos



humanos en la tributación; para ello se estará siempre a la capacidad contributiva, de esta forma se garantiza un tratamiento “igual para los iguales y uno desigual para los desiguales”, considerando precisamente la desigualdad en su capacidad para contribuir.

En materia de derechos fundamentales, parte del importante cambio perpetrado radica en incorporar al derecho interno constitucional y tributario, tendencias internacionales que amplifican la esfera de protección de las personas. Nuestro país, establece un sistema económico<sup>151</sup> caracterizado por considerar al ser humano como sujeto y fin, que propende a las relaciones armónicas entre sociedad, estado, mercado y naturaleza.

Estadísticamente se ha establecido, que gran parte de los ecuatorianos sufren de privaciones de diferente tipo y no tienen acceso a los servicios públicos necesarios que podrían protegerlos, la responsabilidad inmediata por estos derechos insatisfechos la tiene el estado ecuatoriano. La conflictividad<sup>152</sup> con los derechos humanos en el campo económico, se han concentrado en torno a las políticas económicas, siendo que éstas serán las que determinen el

---

<sup>151</sup> Plan Nacional del Buen Vivir, 2013-2017, *Sistema económico y régimen de acumulación social y solidario*.

<sup>152</sup> Unda Soriano, Mario y Sánchez Pinto, Silvana. *Conflictividad y derechos humanos en Ecuador*, Programa Andino de Derechos Humanos, Pg. 67.





presupuesto estatal, que será financiado considerablemente con los recursos obtenidos de la recaudación fiscal.

El fin principal de la recaudación es solventar el sostenimiento del gasto público; sin embargo, en esta lógica, la constitución exige un trabajo de ejercicio de la potestad tributaria acorde a la nueva tendencia, opuesta a la tradicional histórica practicada por nuestro país. La política económica apuntará a ser lo más planificada, participativa y descentralizada posible con miras a lograr: la instauración de un Estado constitucional de derechos y justicia, una profunda transformación institucional; la configuración de **un sistema económico social y solidario**, la estructuración de una organización territorial que procura eliminar las asimetrías locales, y, la recuperación de la noción de soberanía popular, económica, territorial, alimentaria, energética, y en las relaciones internacionales.<sup>153</sup>

Esta visión entonces, mirará a la instauración de un sistema tributario integrador, solidario, social y porque no decirlo inclusive ecológico acogiendo lo expresado en torno a la Ecología de Mercado.<sup>154</sup> La calidad del gasto público, se constituye en piedra angular en el marco del Estado constitucional de derechos, ya que debe orientarse a garantizar los derechos económicos, sociales y culturales; de ese modo los principios que sustentan el régimen de

---

<sup>153</sup> Plan Nacional del Buen Vivir, 2013-2017, *La planificación nacional*.

<sup>154</sup> Troya, José Vicente. Op. Cit.



desarrollo, entendido como el conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socio culturales y ambientales, que garantizan la realización del “Buen Vivir” (Art. 275 CR), por tanto, se realizan. Para garantizar el ejercicio de los derechos, la consecución de los objetivos del régimen de desarrollo y los principios consagrados en la Constitución, es que el estado se reserva el derecho de planificar el desarrollo del país, dentro de la cual se propicie la equidad social y territorial, promoviendo la concertación participativa, descentralizada, desconcentrada y transparente. Son la exigencia del derecho a la igualdad y la no discriminación de cara a una política pública de derechos económicos, sociales o culturales; las herramientas que permitirán a los particulares reclamar por posibles segregaciones arbitrarias establecidas por el poder público en esta materia.

En nuestro modelo de estado, es de vital importancia la calidad del gasto público, es decir que se gaste en la satisfacción de las necesidades sociales, como una forma de aplicar el sistema de equidad social, es decir como una forma de alcanzar la redistribución de la riqueza; alcanzar ese fin o propósito, puede resultar utópico, ya que no siempre será posible ejercer un adecuado control del gasto público.

Entonces, el garantismo se configura como la característica fundamental del Estado constitucional de derechos y por tanto determinante de la situación



jurídica de los ecuatorianos, en tanto que el mismo estado abalice la vigencia de todos los derechos consagrados en la Constitución, que además son plenamente justiciables y de directa aplicación, por lo que los ciudadanos pueden demandar del estado su garantía, respeto y cumplimiento, es decir, que cumpla su rol de tutela de los mismos. Para su exigibilidad, pueden ser demandados ante la administración de justicia, e inclusive reivindicados; la Corte Constitucional en algún momento, puede obligar a que se cumpla la garantía y la protección de esos derechos; por eso si se analiza el Plan Nacional de Desarrollo que impulsa el país, todo gira alrededor del cumplimiento y consecución del mismo, pero si se plantea su realización, muchas de las veces nos enfrentamos a situaciones impracticables o de difícil cumplimiento en estricto sentido, porque no se podrá, por buena que sea la voluntad, satisfacer toda la demanda ciudadana en función de que la situación de desigualdades es histórica; entonces, el poder estatal interviene a través de diferentes mecanismos, como la política fiscal, el sistema tributario y el esquema de subsidios.

Lo dicho sobre la supeditación a la justicia, implica también el desarrollo de garantías jurisdiccionales, de tal manera que todos los derechos consagrados constitucionalmente puedan ser judicializados, lo que involucra que su ejercicio debe garantizarse. “(...) todos los derechos son judicialmente



exigibles, lo que indica que donde hay un derecho hay un remedio jurisdiccional”<sup>155</sup>.

En ese contexto, el ejercicio de los jueces dentro de la nueva tesis constitucional, conquista relevante importancia, ya que como se dijo “(...) asumen un papel activo y esencial en el proceso de creación del derecho vigente y se convierten en realizadores materiales de los valores y principios constitucionales.”<sup>156</sup>

A pesar del reconocimiento de los DESC, la administración de justicia tradicional y esquemática, continúa clasificando los derechos en generaciones, lo que hace tambalear la posibilidad de exigir estos derechos, condicionándolos a la disposición de recursos económicos para su efectiva satisfacción y ejercicio.

Personalmente participo más de que “lo que calificará la existencia de un derecho social como derecho pleno no es simplemente la conducta cumplida por el Estado, si no la existencia de algún poder jurídico para que el titular del derecho pueda actuar en caso de incumplimiento de la obligación debida.”<sup>157</sup>

Sobre esto, Kelsen al respecto mantiene que “Tal derecho en el sentido subjetivo sólo existe cuando en el caso de una falta de cumplimiento de la

---

<sup>155</sup> *Ibíd.*

<sup>156</sup> Montaña, 2011, disponible en <http://www.campanaderechoeducacion.org>

<sup>157</sup> Abramovich, Víctor y Courtis, Cristian. *Los derechos Sociales como derechos exigibles*. Madrid, Editorial Trotta, Pg. 45.



obligación, la sanción que el órgano de aplicación jurídica –especialmente un Tribunal– tiene que dictar sólo puede darse por mandato del sujeto cuyos intereses fueron violados por la falta de cumplimiento de la obligación... De esta manera, la disposición de la norma individual mediante la que ordena la sanción depende de la acción –demanda o queja– del sujeto frente al cual existe la obligación no cumplida... En este sentido tener un derecho subjetivo significa tener un poder jurídico otorgado por el derecho objetivo, es decir, tener el poder de tomar parte en la generación de una norma jurídica individual por medio de una acción específica: la demanda o la queja.”<sup>158</sup>

Este es quizá el punto que entraña mayor dificultad, ya que en el caso de los derechos económicos, sociales y culturales, se ha deliberado mucho sobre su exigibilidad, en la práctica existen ciertos inconvenientes que la imposibilitan como cualquier otro derecho. El legado del Estado de derecho legislativo, es evidentemente un inconveniente para la justiciabilidad de los derechos económicos, sociales y culturales, principalmente por la resistencia y el recelo a resolver situaciones que no se encuadran en supuestos establecidos legalmente, por tanto no tienen una valoración respecto a una prestación debida.

---

<sup>158</sup> Kelsen, Hans. *Teoría General de las Normas*, 1994.



Esta concepción de Estado de derechos, en definitiva, centra su razón de ser en la existencia y vigencia plena y efectiva de los derechos y garantías de las personas, en tanto que éstos últimos, configuran el límite para el poder tributario legalmente constituido, garantizando política y jurídicamente a los derechos individuales, sociales y culturales.



## 5. CONCLUSIONES.-

Como conclusiones del presente proyecto investigativo, puedo esbozar las siguientes:

- Existe una estrecha relación entre la tributación y los derechos fundamentales; sin embargo, dada la multiplicidad que en número éstos pueden representar, mediante este proyecto se da una visión general sobre ésta vinculación, en el entendido que serán éstos últimos, los que determinen el ejercicio de la potestad tributaria del estado. Los cambios acelerados que se han venido desarrollando en las relaciones estado – ciudadanos, componen nuevos valores que demandan ser regulados y estudiados en la teoría de los derechos fundamentales, en armonía con los diferentes instrumentos jurídicos internacionales y nacionales que los protegen.
- Se establece la supremacía de la Constitución sobre los tratados internacionales, mismos que deberán celebrarse conforme lo dispuesto en la Carta Magna, como condición incondicional para su ratificación. Como salvedad, se preferirán a los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el estado, siempre que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, para ello



se garantiza su aplicación inmediata y directa y en función del *pro homine* o pro ser humano.

- Los principios constitucionales del régimen tributario constituyen verdaderas garantías que operan a favor de los contribuyentes, concediéndoles seguridad frente a posibles arbitrariedades del mismo estado. La capacidad contributiva o económica es el principio rector de la tributación, de aquí la relación más próxima con los derechos fundamentales, sin embargo para garantizar el pleno respeto a estos derechos, en la creación, determinación y recaudación; se estará siempre a la concurrencia pertinente y valorativa de todos los principios que confluyen en el régimen fiscal. Los derechos fundamentales se instituyen en prohibiciones expresas y directas al poder de imposición para salvaguardar, entre otros, los derechos económicos que se traducen en instrumentos proteccionistas de los derechos subjetivos constitucionales consagrados a favor de las personas, erigiéndose para su eficacia, en principios constitucionales de la tributación que condicionan las políticas tributarias y de administración tributaria.





- La política fiscal desempeña un papel protagónico en la consecución de los objetivos de la *Economía Social y Ecológica de Mercado* (ESEM), dentro del régimen del “Buen Vivir”.

En el ámbito internacional la política de tributos manejables se constituyen en una ventaja competitiva, haciendo al país más atractivo para inversiones o depósitos extranjeros. Este presupuesto, aplica tanto para los impuestos al ingreso o renta, la propiedad personal, pero se evidencia de mejor manera para el caso de los impuestos a las empresas. No es la única condición para materializar este atractivo, lo es sobre todo, un marco de seguridad jurídica. En el contexto enunciado, los factores que adquieren mayor relevancia, tienen que ver con conceptos de equidad y calidad del gasto público.

- La legitimación del gasto público no se produce íntegramente, por cuanto la perspectiva es de una mala administración en el gasto público, es decir no existe *sindéresis* entre la recaudación y el gasto público, lo que degenera en tributos impagos y deteriora a la tributación como un mecanismo de redistribución de la riqueza o de establecer un esquema de equidad y solidaridad. No existe un adecuado control del gasto público, por lo que no se puede garantizar que el estado o los



gobiernos de turno estén efectivamente gastando en proyectos de desarrollo que beneficien a las grandes mayorías.

- El nuevo modelo de estado se caracteriza por la supremacía constitucional y la exigibilidad de los derechos mediante la aplicación directa de la Constitución. Para su exigencia, se puede plantear las diversas garantías jurisdiccionales que prevé la Constitución, como la acción de protección, la acción de inconstitucionalidad o la acción de incumplimiento. Mientras que en el Estado de derecho, los derechos económicos, sociales y culturales (DESC) son vistos como meras expectativas y que por tanto el estado está llamado a dar atención en función de sus posibilidades económicas, en el Estado constitucional de derechos, es obligación garantizarlos. Este modelo, plantea la aplicación directa de los derechos constitucionales frente al ejercicio de las facultades otorgadas por la ley a las autoridades fiscales judiciales o administrativas. La justicia se instaura como elemento determinante para la protección de éstos derechos, mismos que estarán protegidos siempre que la administración de justicia de un estado sea eficiente, imparcial e independiente. La seguridad jurídica garantiza la aplicación de los derechos humanos, consecuentemente, el garantismo determina la situación jurídica de los ecuatorianos, dentro del Estado



constitucional de derechos y justicia; en la medida en que el mismo estado mantenga efectivos y vigentes todos los derechos consagrados en la Constitución. La escisión de los derechos en generaciones, ha dado lugar a la pasividad del estado, lo que ha degenerado en imperdonables incumplimientos en la esfera de los derechos económicos, sociales y culturales, utilizando a la progresividad de éstos como pretexto y a la falta de disponibilidad de recursos públicos.

- Los individuos están obligados al pago de los tributos que sirven para financiar el gasto público, en contrapartida, la administración pública, la administración de justicia y todo el aparataje estatal; actuará en el marco de sus exclusivas competencias, precautelando siempre que se preserven, al menos sustancialmente, los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales de los ciudadanos; se mantengan sus garantías constitucionales, se procure el desarrollo armónico de la economía local dignificando la calidad de vida de la población, fortaleciendo la soberanía económica del país, afianzando la seguridad jurídica, la estabilidad, el dinamismo, la solidez, la sustentabilidad, la sostenibilidad y la equidad del incremento de la economía, que garantice acérrimamente una justa distribución de la riqueza. De no ser así, resulta un despropósito que se cumplan los cometidos de



cobertura y financiamiento del gasto público, si esto conlleva contrariar a los derechos fundamentales del contribuyente y desconocimiento a los principios que limitan el poder de tributación y que se establecen como garantía de los mismos.

- El Estado constitucional de derechos y justicia, asumido por nuestra Carta Constitucional, es sin duda una realidad, pero tambaleante y a punto de caerse, por ello el orden jurisdiccional desempeña un papel protagónico para repararlo y ajustarlo a la realidad. La reparación integral por parte del estado, solidifica la posibilidad del cumplimiento de los derechos fundamentales.



## 6. RECOMENDACIONES.-

Con fundamento en los aportes citados y en las reflexiones realizadas, a continuación referiré algunas recomendaciones:

- Se torna necesario el análisis y estudio de temáticas que comporten la naturaleza de derechos fundamentales, en su vinculación directa con la tributación, de esta manera se podrá aportar respuestas eficaces a la legislación o a la jurisprudencia, partiendo de que todo tipo de solución que se plantee al respecto debe considerar las características de universal, irreversible y progresivo que ostentan los derechos humanos como tal.
- Sin desconocer que la administración de justicia actual ha sido objeto de innumerables críticas y descontentos, es preciso que los derechos fundamentales de los ciudadanos cumplan hoy con la característica de aplicación inmediata por tanto justiciables; no se puede esperar que a partir del 2008 hasta hoy se hallen consolidados los mecanismos o formas de solucionar las situaciones jurídicas que se generan en la exigibilidad de los derechos, cuando los recursos son escasos. Sin embargo, el estado, por medio de las diferentes facultades otorgadas por la constitución y la ley y, en ejercicio de su poder tributario, de



manera cuidadosa y diligente, sobre todo en lo que respecta a la creación de los tributos sin trastocar derechos o libertades fundamentales; debe intervenir mediante herramientas de importante orden como la política fiscal o el esquema de subsidios, para hacer efectivo el goce de los derechos fundamentales. Cumplido esto la figura del estado garantista se habrá consolidado considerablemente.

- El estado, está llamado efectivamente a precautelar la plena vigencia de los derechos fundamentales, para ello tiene que proveerse de recursos económicos que deberían gastarse adecuadamente, caso contrario no se puede alcanzar el fin que se persigue; deberá estarse al esquema de prioridad del gasto público con base en planificación coordinada con la sociedad civil, para que se pueda orientar de algún modo en la elaboración de los esquemas presupuestarios participativos, como una forma de garantizar que se de calidad al gasto, de esta manera la sociedad manifieste sus necesidades y por tanto se revea en el presupuesto ese proyecto, pero si esa participación civil o veeduría no es transparente o más bien obedece a intereses particulares, entonces ahí es el problema de la pérdida del control del gasto; como tampoco se puede creer que el control ejercido por el ente



competente garantice la calidad del gasto público. Entonces estos son inconvenientes de un modelo en donde hay concentración y no hay un análisis imparcial de la gestión pública.

- Se impone la necesidad de determinar una suerte de auditorías públicas o veedurías para procurar que el gasto público sea de calidad, esto determinará el establecimiento de principios como el de equidad social y la redistribución de la riqueza. La política fiscal debe considerar dos aspectos trascendentales, por un lado el diseño del sistema tributario y con esto la recaudación, y por el otro lado, la manera de gastar los fondos públicos. En virtud de que existe el riesgo de que un gobierno malgaste los recursos, desperdiciando los fondos y no utilizándolos en el interés de la sociedad, para ello es de requerir un control severo de las finanzas públicas a través de una institución autónoma, en donde el papel de una auténtica veeduría ciudadana cumpla su cometido. Es urgente la adopción de proceso integral de estructuración presupuestaria, en el cual desde su concepción, elaboración y hasta su ejecución, cuente con la participación de la sociedad civil.



- El modelo económico y el contenido social del gasto, deben guiarse por la solidaridad y la progresividad del gasto en base a las posibilidades que el estado tenga y el beneficio a los que más lo necesitan en el sentido de la distribución igualitaria de los beneficios del desarrollo, a la que nos hemos referido. Para esto deberán ampliarse las políticas públicas de manera que sean concretas, incluyentes y garantistas en ejercicio y goce de derechos.





## BIBLIOGRAFÍA:

- Abramovich, Víctor y Courtis, Cristian. Los derechos Sociales como derechos exigibles. Madrid, Editorial Trotta.
- Aguirre Guzmán, Vanesa. El Derecho a la Tutela judicial efectiva: una aproximación a su aplicación por los tribunales ecuatorianos, Foro Revista de Derecho, No. 14, UASB-Ecuador / CEN. Quito, 2010.
- Aguirre Guzmán, Vanesa. Tutela judicial efectiva, 2013.
- Alexy, Robert: Teoría de los derechos fundamentales (traducción de E. GARZÓN VALDÉS), Madrid 2009, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2da edición.
- Altamirano, Fabián. Los Principios Tributarios recogidos en la nueva Constitución Política, Págs. 8 y ss., cita tomada de Verónica Arias Fernández, Moralidad Pública y Tributación en el Ecuador, Repositorio UASB. Quito 2009.
- Amatucci, Andrea en: Tratado de Derecho Tributario, tomo II, Editorial TEMIS S.A., Bogotá 2001.
- Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Libro Derecho Fiscal, Editorial: Themis, Número de Edición 17, México 2003.
- Ávila, Ramiro. Ecuador Estado Constitucional de Derechos y Justicia, en Constitución del 2008, en el Contexto Andino.
- Ávila Ordóñez, María Paz. Control Constitucional y políticas públicas. El rol de las y los jueces constitucionales frente a los derechos del Buen Vivir, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010.
- Ávila Santamaría, Ramiro. Del Estado legal de derecho, al Estado constitucional de derechos y justicia, Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, año XV Montevideo 2009.
- Ávila, Ramiro. Estado constitucional de derechos y justicia, en Ramiro Ávila, edit., Constitución de 2008 en el contexto andino. Análisis de la doctrina y el derecho comparado, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008.
- Ávila Santamaría, Ramiro. Las garantías: herramientas imprescindibles para el cumplimiento de los derechos, en Desafíos Constitucionales, La Constitución ecuatoriana de 2008 en perspectiva, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008.
- Bacigalupo Saggese, Mariano. El factor tiempo en el procedimiento administrativo desde la óptica del Derecho Comparado, en particular del Derecho Alemán, En: Estudios sobre el procedimiento administrativo común de las administraciones públicas, Ernesto Jinesta, Constitución y justicia constitucional. Los principios



- constitucionales de eficacia, eficiencia y rendición de cuentas de las Administraciones Públicas.
- Baquerizo Minuche, Jorge. Una mirada crítica sobre la ponderación de principios en la experiencia ecuatoriana, Guayaquil 2010.
  - Bayón, Juan Carlos. Principios y Reglas: legislación y jurisdicción en el Estado constitucional, en Teoría y práctica de la justicia constitucional, Quito, Ministerios de Justicia y Derechos humanos.
  - Bazán, Víctor. Los Derechos Económicos, Sociales y culturales en acción, en: Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano 2005.
  - Bechara Llanos, Abraham Zamir. La ponderación y los derechos fundamentales, El Modelo Ponderativo de aplicación del Derecho y su recepción en la Corte Constitucional Colombiana, Universidad Libre, sede Cartagena Centro de Investigaciones, 2011.
  - Benavides, Gina. ¿Estado constitucional de derechos? Informe sobre derechos humanos Ecuador 2009 / Avances en la construcción del Estado constitucional de derechos y justicia. Balance 2009. Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador Programa Andino de Derechos Humanos, PADH.
  - Bernal Pulido, Carlos. La ponderación como procedimiento para interpretar los Derechos Fundamentales.
  - Brage Camazano, Joaquín. Control Abstracto de Constitucionalidad.
  - Guerrero del Pozo, Juan Francisco.
  - Bustos, Javier. Agua y aceite: La “simplicidad administrativa” en los tributos. Revista Judicial Diario La Hora, marzo 2012.
  - Carbonell, Miguel. 2009, citado por José García Falconí en “Los Derechos Fundamentales”.
  - Carbonell, Miguel ¿Qué es el garantismo? Una nota muy breve, Editorial UNAM, México, 2009
  - Castro Riera, Carlos. El error inexcusable, publicación Diario El Mercurio, Jueves, 02 de Octubre 2014.
  - Constitución de la República del Ecuador.
  - Convención Americana sobre Derechos Humanos.
  - Cortez, David. La construcción social del “Buen Vivir” (Sumak Kawsay) en Ecuador Genealogía del diseño y gestión política de la vida, Programa Andino de Derechos Humanos, PADH.
  - Cruz de Quiñónez, Lucy. Marco Constitucional del Derecho Tributario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 1998.
  - De la Guerra Zúñiga, Eddy María, De la Guerra Zúñiga, Eddy María. El régimen tributario ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del IVA, ICE e



- Impuesto a la Renta”, Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador, Quito-2010.
- Declaración Universal de Derechos Humanos de Naciones Unidas de 10 de diciembre de 1948.
  - Estermann, Josef. Filosofía Andina. Estudio intercultural de la sabiduría autóctona andina, Quito, Abya-Yala, 1998.
  - Fernández Galiano. Introducción a la Filosofía del Derecho, Editorial Revista de Derecho Privado.
  - Ferrajoli, Luigi. Derechos y garantías. La ley del más débil, Madrid, Trotta, 1999. Citado en “Los Derechos Fundamentales en México” por Miguel Carbonell. Primera edición: 2004. Universidad Nacional Autónoma de México.
  - Ferrajoli, Luigi. Derecho y razón, Teoría del Garantismo Penal Editorial Trotta, 1995, Madrid.
  - García López Guerrero, Luis. Derechos de los Contribuyentes, editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 14 de julio de 2000, Formación Gráfica S.A. México.
  - Ferrajoli, Luigi, Pasado y futuro del estado de derecho.
  - Ferrajoli, Luigi, Garantismo penal, Universidad Nacional Autónoma de México, 2006.
  - García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario Tomo I, Depalma, Buenos Aires, 1999.
  - Gascón Abellán, Marina intitulado, La teoría general del garantismo: rasgos principales, en Garantismo. Estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli, Madrid, Trotta/IJ de la UNAM, 2005.
  - González Pérez, Jesús. La dignidad de la persona. Ed. Civitas. Madrid, 1986.
  - Guerrero del Pozo, Juan Francisco. Aproximación al Control Abstracto en el Ecuador. La acción de inconstitucionalidad.
  - Hortalà i Vallvé, sobre los principios aplicables al comercio electrónico a través de su Committee on Fiscal Affairs, en el documento Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE); disponible en: Problemas del Derecho Tributario frente al Comercio Electrónico de Marco Albán Zamborino, UASB, Quito-2003.
  - Jiménez, Armando Alfonso. El garantismo y sus perspectivas en México.
  - Jinesta, Ernesto. Fundamentos constitucionales de la nueva jurisdicción contencioso-administrativa, Revista de Derecho Público No. 6, San José de Costa Rica. 2007.
  - Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública.



- Luna Pla, Issa. Ríos, Gabriela. Flores Ávalos, Elvia Lucía. Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal Desafíos en México. Primera edición: 2010, Universidad Nacional Autónoma de México Instituto de Investigaciones Jurídicas. Biblioteca virtual UNAM
- Macho Pérez, Ana Belén. El principio de irretroactividad en derecho tributario, Barcelona, diciembre 2005.
- Manini, Jorge. Derechos Humanos y Tributación, XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Bahía-Brasil, diciembre 2000.
- Martínez, Andrés. La Asamblea Nacional y los Tratados Internacionales, publicado el 19 de junio de 2012 por Editorial Diario El Mercurio, Cuenca – Ecuador.
- Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos. El poder tributario municipal en el Ecuador, 2006.
- Montaña Galarza, César. La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina Tópicos Fiscales Internacionales Contemporáneos, Universidad de Guadalajara, Guadalajara 2004.
- Mordeglia, Roberto Mario. Fuentes del Derecho Tributario, capítulo II. En: Tratado de Tributación. Tomo I Derecho Tributario. Volumen I, GARCIA BELSUNCE, Horacio, Editorial Astrea, 2003, Buenos Aires. Pág. 89; citado por Kathia Martha Cruz Marroquín, en “Drawback: a la luz del principio de legalidad”, Lima – Perú 2013.
- Neumark. Transparencia Fiscal, Universidad Nacional Autónoma de México.
- Nogueira Alcalá, Humberto. Dignidad de la persona, derechos fundamentales, bloque constitucional de derechos y control de convencionalidad.
- Nogueira Alcalá, Humberto. La Constitución Ecuatoriana y los derechos económicos, sociales y culturales, en los Derechos Fundamentales, Corporación Editora Nacional, Quito, 2004.
- Nogueira Alcalá, Humberto. Informe en derecho sobre precedentes jurisdiccionales en materia de media prescripción, Universidad de Talca, 2008.
- Orozco Solano, Víctor Eduardo. Siguiendo a Robert Alexy, en: La ponderación como técnica de aplicación de las normas sobre derechos fundamentales: una sentencia emitida por el Tribunal Constitucional Español en materia de libertad religiosa, Págs. 31 y 32, Revista Judicial, Costa Rica, No. 109, septiembre 2013.
- Pacchini, Angelo. Filosofía y Derechos Humanos, Universidad del Valle, Cali- Colombia, 2003.



- Pérez Royo, Fernando. Derecho financiero y tributario. Parte General, 4ta Edición, Civitas, Madrid, 1994.
- Pólit Montes de Oca, Berenice. El Estado Social de Derecho y el significado de la Economía Social de Mercado.
- Plan Nacional del Buen Vivir, 2013-2017, Sistema económico y régimen de acumulación social y solidario.
- Plazas Vega, Mauricio. El Impuesto sobre el Valor Agregado, Temis, Bogotá, 1998.
- Plazas Vega, Mauricio. Los principios políticos y constitucionales del gasto público. En Revista Jurídica de Buenos Aires, 2011.
- Parejo, Alfonso. La eficacia, principio de la actuación de la Administración, Madrid, INAP, 1995.
- Peña Labrin, Daniel Ernesto. El poder tributario.
- Prieto Sanchis, Luis. Los Derechos Sociales y el principio de igualdad sustancial.
- Ramírez Gallegos, René. La transición ecuatoriana hacia el Buen Vivir, Quito 2014.
- Rodas, Wilson Manolo. La gestión de los tributos y las garantías del debido proceso en el Ecuador, Repositorio UASB, Quito, 2006.
- Vela Peón, Antonio Alberto. Tributación y Derechos Humanos en México, Pg. 11, citando a Sartori, Giovanni, Ingeniería constitucional comparada: Una investigación de estructuras, incentivos y resultados, trad. Roberto Reyes Mazzoni, 3ra edición, FCE, D.F., México, 2003.
- Rodríguez de Santiago, José María. La ponderación de bienes e intereses en el Derecho Administrativo, Primera Edición, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2000.
- Sánchez Rubio, María Aquilina. Derecho a la tutela judicial efectiva: prohibición de sufrir indefensión y su tratamiento por el Tribunal Constitucional, Anuario de la Facultad de Derecho, volumen XXI 2003.
- Sainz de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho, II, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- Soler, Osvaldo. Derechos y defensas del contribuyente frente al fisco, Buenos Aires, 2001, La Ley S. A.
- Torres, Asomoza. La Justicia Tributaria en los Impuestos con Fines Extrafiscales. Escuela de Ciencias Sociales, Artes y Humanidades, Universidad de las Américas Puebla, 2006.
- Torres Rodas, Tiberio. La protección de la intimidad en el derecho tributario, Primera edición: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador Ediciones Ab ya-Ya la Corporación Editora Nacional Quito, enero 2007.



- Torres Romero, Urias. Cita tomada de: Perspectiva constitucional del procedimiento tributario en Colombia, sobre la Resolución de la Corte Constitucional de Colombia En C-364-93. MP: Dr. Carlos Gaviria Díaz. Corte Constitucional.
- Tarsitano, Alberto. El principio de capacidad contributiva: un enfoque dogmático, en Estudios de Derecho Constitucional e Internacional, Editorial Abaco, Buenos Aires, 2005.
- Troya Jaramillo, José Vicente. El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Quito – 1998.
- Troya, José Vicente. El derecho del gasto público con especial referencia a los derechos económicos sociales y políticos en Ecuador, Universidad de Salamanca, Departamento de Derecho Financiero, Administrativo y Procesal, Quito 2012.
- Troya Jaramillo, José Vicente. Tributación y derechos humanos, Foro: revista de derecho, No.2, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, segundo semestre 2003-primer semestre 2004
- Troya Jaramillo, José Vicente. Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez, Foro Revista de Derecho, No. 6, UASB-Ecuador ICEN Quito, 2006.
- Trujillo, Julio César. Teoría del Estado en el Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar.
- Uckmar, Víctor. Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario, Bogotá, Editorial TEMIS S.A., 2002.
- Unda Soriano, Mario y Sánchez Pinto, Silvana. Conflictividad y derechos humanos en Ecuador, Programa Andino de Derechos Humanos.
- Valencia Zea, Arturo. Derecho Civil. Tomo I. Bogotá, Temis, 1989. En: Perspectiva constitucional del procedimiento tributario en Colombia, Universidad del Rosario, Urias Torres Romero.
- Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario, “el sujeto pasivo es el obligado al pago, cualquiera que sea su relación con el fundamento y fin del tributo”. 2da edición, 1993, Madrid.
- Valdés Costa, Ramón. Prohibición de confiscatoriedad, en Instituciones de derecho tributario, Buenos Aires, Depalma, 1996, Pg. 479.
- Vallejo, Sandro. Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador, Quito, Boletín 11, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009.
- Zavala Egas, Jorge. Teoría de la Seguridad Jurídica.
- Zavala Ortiz, José Luis. Manual de derecho tributario, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2001.