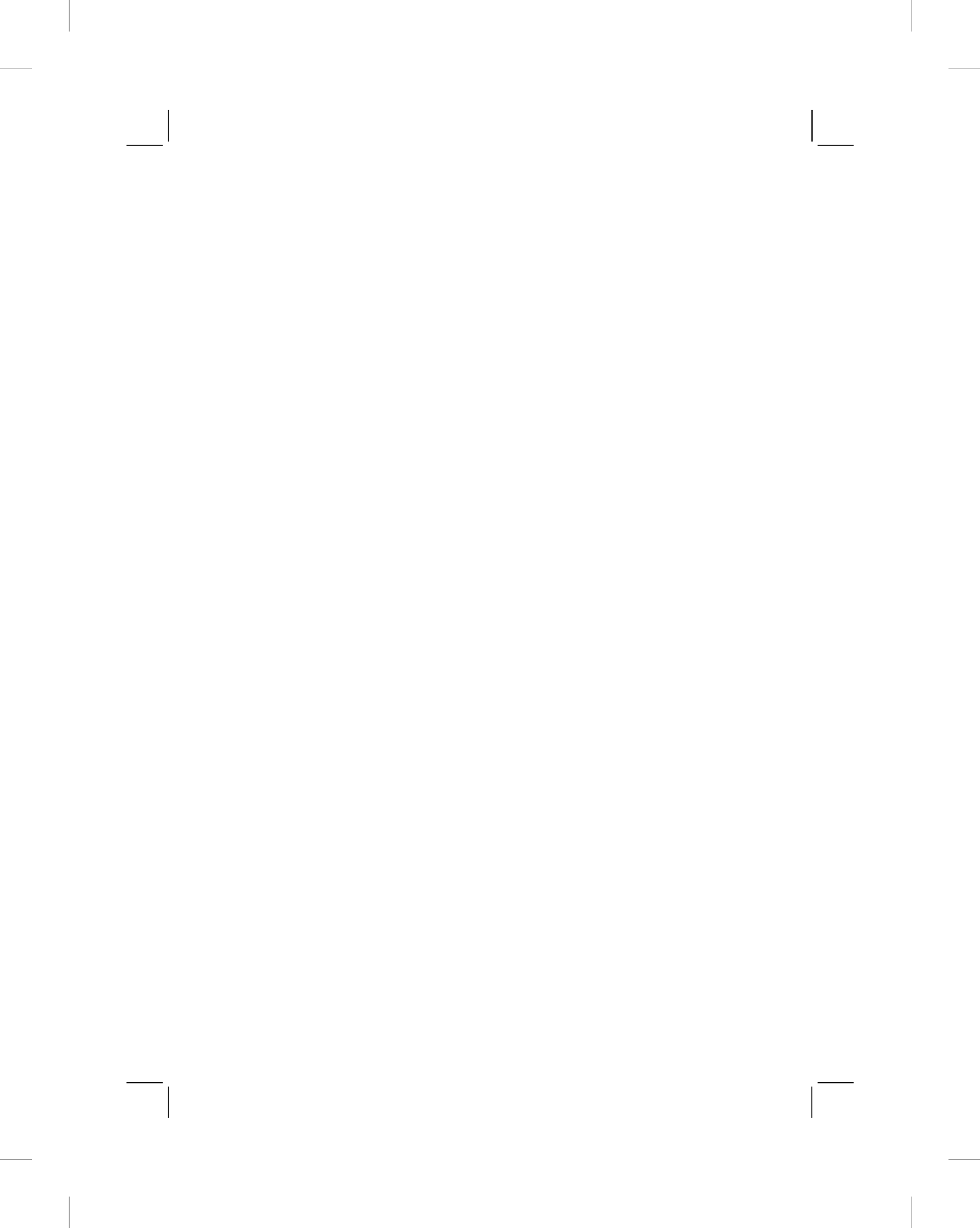


**PROPUESTA DE ADECUACIÓN DE LOS  
PRINCIPIOS DE LEGALIDAD  
Y RESERVA DE LEY A LAS  
CONCEPTUALIZACIONES  
TRIBUTARIAS**

**ÁLVARO R. MEJÍA SALAZAR**



---

## PROPUESTA DE ADECUACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY A LAS CONCEPTUALIZACIONES TRIBUTARIAS

ÁLVARO R. MEJÍA SALAZAR<sup>1</sup>

### Resumen

Los principios de legalidad y reserva de ley jugaron un papel fundamental en la concreción, desarrollo y comprensión del Estado de derecho. No obstante, la dinámica propia de la especialización jurídica que se encarga del estudio y aplicación del tributo, ha ido caracterizando de modo particular a estos principios. De allí que existan conceptualizaciones específicas de la legalidad y reserva de ley en materia tributaria. Siendo esta una realidad incuestionable, consideramos necesario que las maneras particulares de entender a estos principios en temas fiscales, amerita una denominación propia de los mismos.

### Abstract

The legality and legal reserve principles played a key role in the specification, development and understanding of the state based on the rule of law. However, the proper dynamic of legal specialization that deals with the study and application of taxes has been characterized in particular to these principles. Hence, there are specific conceptualizations of legality and legal reserve principles in taxation law. Since this is an undeniable reality, we consider necessary that the particular ways of understanding these principles on fiscal issues, deserves a name of their own.

### Palabras clave

Principio de legalidad, Principio de reserva de ley, Autonomía calificadora.

### Key words

Legality and legal reserve principle, Legal reserve principle, Qualifying autonomy.

---

1 Riobamba (Ecuador), 1982. Abogado y licenciado en ciencias jurídicas por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito. Magíster en derecho, mención derecho tributario y especialista superior en tributación por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Miembro del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Docente del área de derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador y de la facultad de jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito. Historiador, con membrecías académicas nacionales e internacionales. (armejasalazar@gmail.com).

### **Sumario:**

1. El principio de legalidad y el principio de reserva de ley, definiciones jurídicas usuales, a. El principio de legalidad, b. El principio de reserva de ley; 2. La autonomía calificadora del derecho tributario: Hacia una definición propia de los principios de legalidad y reserva de ley; 3. El principio de legalidad y el principio de reserva de ley en materia tributaria: Contenidos y alcance; 4. Importancia de la conceptualización específica de los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria; 5. Propuesta de denominaciones para los principios de legalidad y reserva de ley, acordes con la realidad constitucional y legal ecuatoriana; Bibliografía.

## 1. El principio de legalidad y el principio de reserva de ley, definiciones jurídicas usuales

### a. El principio de legalidad<sup>1</sup>

La acepción jurídica más amplia y usual que se acuerda para el principio de legalidad es la fidelidad a la ley.<sup>2</sup> Esto comporta que todas las actuaciones de la administración pública y de los administrados, deban ceñirse a los mandatos contenidos en la norma legal.<sup>3</sup> En efecto, por un lado está el hecho de obtener la sumisión de todos los actos estatales en orden al conjunto normativo vigente y por el otro, el sometimiento de todos los actos singulares concretos a un régimen estricto de seguridad jurídica.<sup>4</sup> También en virtud del principio de legalidad, las normas jurídicas de menor jerarquía a la legal, deben guardar absoluta correspondencia con ella y en ningún caso, pueden contradecirla o modificarla.<sup>5</sup> Esta forma de entender el principio ha sido rigurosamente recogida por el derecho administrativo. Así entendido el principio de legalidad, se constituye en la columna vertebral de la actuación y relaciones administrativas.<sup>6</sup> El derecho procesal, por su parte, siguiendo la acepción literal de legalidad, entiende a este principio como la observancia de las leyes en el procedimiento, en cuanto a su forma —etapas, recursos, instancias, etc.— y a su fondo —decisión acorde a lo dispuesto por la ley—. Se comprende entonces que el principio de legalidad sea considerado como inherente al Estado de derecho, que regula en todos los sentidos el ejercicio del poder público, en beneficio directo de los administrados, de la estabilidad y seguridad que implica su ejercicio.<sup>7</sup>

---

1 Como lo recuerda Parejo-Alfonso, la primera formulación de este principio fue dada en la Francia revolucionaria y se configuraba en términos de la vinculación total de la actividad del ejecutivo a la ley.

2 CABANELLAS, Guillermo. Diccionario enciclopédico de derecho usual. Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1997. p. 345.

3 Consideramos que el mandato de este principio es universal y por tanto, abarca a todos los miembros de un Estado, no únicamente a las normas jurídicas inferiores y a la actuación de la administración pública. De tal manera se cumple la doble proyección del principio a gobernantes y gobernados como lo expresa Jaime Santofimio Gamboa en su obra: "Tratado de derecho administrativo". Colombia, Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1996. p. 125.

4 PÉREZ DAYÁN, Alberto. *Teoría general del acto administrativo*. México: Editorial Porrúa, 2003. p. 25.

5 Ciertamente la piramidación realizada por Kelsen define los grados de prelación de las normas —labor que en España encuentra su remoto antecedente en el Ordenamiento de Alcalá de Henares, en el siglo XIV—, sin embargo, no podemos desconocer que del contenido del principio de legalidad dimanar también los deberes de correspondencia o coherencia de la normativa inferior.

6 DROMI, Roberto. *Derecho administrativo*. Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina, 2004. p. 276.

7 CRETELLA JUNIOR, José. *Curso de derecho administrativo*. Rio de Janeiro: Edit. Forense, 1967. p. 15.

Otra definición de este principio que posee una amplia difusión y entendimiento, es la que nace de la máxima latina *nullum crimen nulla poena, sine lege*. Por antonomasia esta definición pertenece al derecho penal y se instrumenta a través de la garantía que posee la persona a ser juzgado penalmente, únicamente en el evento en que la conducta por él cometida haya estado tipificada previamente como delito en una ley.<sup>8</sup> En este sentido, el numeral 3º del artículo 76 de la Constitución Ecuatoriana<sup>9</sup> dispone:

**“ART. 76.** *En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:*

*3. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento”.*

Ahora bien, no podemos dejar de afirmar que el principio de legalidad ofrece diversas modalidades o matices, en atención al tratamiento diferenciado que impone la especialidad de las distintas ramas del derecho. Sin embargo, debemos señalar que el elemento *respeto al mandato legal*—*acatamiento a la ley*, se encuentra como elemento esencial en la gran mayoría de las definiciones—por no afirmar que en casi todas—. Finalmente, siguiendo a Luciano Parejo-Alfonso, cabe vincular el principio de legalidad con el respeto y obediencia que se debe tener de las otras normas jurídicas que componen un sistema jurídico y no solamente con las leyes.<sup>10</sup> Esto no desnaturaliza al principio, el cual mantiene su tónica fundamental del respeto a una norma superior e informativa.

---

8 LEWIS, María Marta. Principios de legalidad y oportunidad en la mediación penal, en mediación penal. Buenos Aires: Ediciones de Palma, 2002. p. 345.

9 Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

10 PAREJO-ALFONSO, Luciano. Manual de derecho administrativo. Barcelona: Editorial Ariel, 1998. p. 78.

Por el contrario, esta circunstancia hace coherente el principio de legalidad con la producción y existencia de otros cuerpos normativos que forman parte de un sistema jurídico. En consecuencia, no compartimos la teoría de la *crisis del principio de legalidad*, la cual sostiene que este principio habría perdido vigencia, toda vez que las normas de jerarquía legal dejaron de poseer la exclusividad para la regulación de las conductas humanas. Muy por el contrario y pese a la denominación restrictiva del principio, éste se desarrolló como respuesta a la necesidad de que las actuaciones del gobernante se encontrasen normadas y reguladas por un sistema jurídico armónico, en pos de evitar arbitrariedades y discrecionalidades. Siendo esta la naturaleza del principio, entendemos que no importa qué tipo de norma sea la que garantice una seguridad jurídica social —legal, reglamentaria, constitucional, etc.—, mientras cumpla su función reguladora en coherencia con el sistema jurídico a la que se debe.

#### **b. El principio de reserva de ley**

La definición jurídica usual de este principio se reduce al mero significado idiomático de los conceptos que lo componen. Por reserva de ley entendemos que el tratamiento jurídico de un tema específico, se lo puede realizar únicamente mediante la norma jurídica denominada ley. En este sentido, Jorge Zavala Egas expresa que mediante este principio “se reserva sólo a la ley la regulación de determinadas situaciones jurídicas, impidiendo así que se puedan ordenar por medio de otros actos normativos, como por ejemplo, reglamentos”.<sup>11</sup> La reserva de ley suele preverse en la Constitución de un Estado, pues tal norma jurídica superior está en capacidad de organizar los contenidos, caracteres, alcances o tipos de leyes que puedan existir. En la Constitución Ecuatoriana vigente, el principio de reserva de ley se encuentra consagrado en varios artículos, entre ellos los artículos 120 y 301, así:

---

11 ZAVALA EGAS, Jorge. El estatuto del régimen jurídico administrativo de la función ejecutiva en el ordenamiento jurídico. Guayaquil: Edino, 1998. p. 34.

**“ART. 120.** *La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:*

*7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados”.*

**“ART. 301.** *Sólo por iniciativa de la función ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.*

Como fundamento teórico de este principio, Parejo-Alfonso expresa que su significado último es el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción del ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos propios que son los reglamentos.<sup>12</sup> Andrea Fedele concibe el principio de reserva de ley como un instrumento de control y de garantía de una relación equilibrada entre los distintos poderes del Estado, donde los intereses que tienen tanto el ejecutivo como el legislativo solo son objeto de tutela en la medida en que sirven a un correcto funcionamiento del mecanismo institucional, hallándose, por tanto, subordinados al interés general.<sup>13</sup>

El principio de reserva de ley mismo, que según hemos señalado se autodefine lingüísticamente, no ha generado mayores inconvenientes en cuanto a su aplicación o caracterización en las distintas ramas del derecho. Se lo ha

---

12 Parejo-Alfonso recoge lo dispuesto por el Tribunal Constitucional Español en Sentencia 83/1984 FJ 4, según lo cita María Alejandra Salas Febres en su trabajo “El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria”.

13 FEDELE, Andrea. La reserva de ley, en Amatucci, Andrea (Edit.). *Tratado de derecho tributario*. Bogotá: Temis S.A., 2001. p. 159.



comprendido siempre como una garantía ciudadana que excluye a ciertos asuntos del tratamiento de otra institución que no sea el congreso, asamblea, cámaras o cualesquiera sea la denominación del órgano legislativo de un Estado. A diferencia del principio de legalidad, no encontramos variedad de significaciones propias o autónomas de este principio, que hayan sido desarrolladas por las distintas ramas del saber jurídico.

## **2. La autonomía calificadora del derecho tributario: Hacia una definición propia de los principios de legalidad y reserva de ley**

Según hemos revisado, los principios de legalidad y reserva de ley poseen definiciones jurídicas generales, aplicables *per se* a todas las ramas del derecho. De igual manera, hemos enunciado que la autonomía científica que una especialización jurídica adopte, le permite nominar o conceptualizar a las instituciones jurídicas generales de forma específica y conveniente para su desarrollo. Esta facultad es conocida como la *autonomía calificadora*.

En su calidad de rama del derecho autónoma<sup>14</sup> el derecho tributario tiene la potestad de “dotar a los conceptos por él utilizados del contenido que estime pertinente”. Partiendo de esta afirmación realizada por Donato Giannini, el profesor Eusebio González García señala que cuando el derecho tributario utilice conceptos provenientes del derecho común, puede: (i) darles un contenido distinto y propio, aclarándolo de forma expresa; o, (ii) entender los conceptos en su contenido y alcance jurídico común!<sup>15</sup> Es decir, si en derecho tributario no define expresamente a un concepto o instituto, se entiende que no se ha requerido caracterizarlo de manera específica a efectos fiscales y por

---

14 Se encuentran superadas las discusiones sobre la autonomía científica del derecho tributario. También se encuentran superadas las discusiones sobre la pertinencia y validez de una autonomía calificadora para el derecho tributario. Sin embargo, a inicios del siglo pasado se generaron polémicas sobre este último tema. En su trabajo “Interpretación de las normas tributarias”, González García expone de las diversas posturas con relación al tema de la autonomía calificadora del derecho tributario, encontrándose por una parte Gèny y Berlini quienes negaron la autonomía, y por otra, Trotabas y Vanoni quienes la defendieron. Posteriormente Giannini con su posición intermedia o ecléctica, zanjó esta disyuntiva consagrando la facultad que posee el derecho tributario calificar a sus conceptos, con autonomía del resto de ramas del derecho.

15 GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. La interpretación de las normas tributarias. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1997. p. 56.

tanto, se lo entenderá en su significado de origen o usual. Por el contrario, si en derecho tributario se hubiera realizado una definición o alcance específico del concepto o instituto, para fines fiscales se atenderá exclusiva y excluyentemente a tal definición o alcance.

En concordancia con lo anterior, el profesor Pablo Egas Reyes expone que la autonomía calificadora no comporta una camisa de fuerza para el derecho tributario—ni para ninguna otra rama del derecho—. Esta potestad será utilizada únicamente cuando en derecho tributario se estime necesario, mas no como una norma de ineludible cumplimiento. Es decir, el derecho tributario no está obligado a realizar una definición propia de todos los conceptos o instituciones del derecho común.<sup>16</sup> Al formar parte de un sistema jurídico, las normas de derecho tributario deben sumar a la conformación un todo coherente, aún a pesar de la especialización de la materia. De allí que no sea si quiera pensable un divorcio total entre las caracterizaciones de los distintos conceptos e institutos del derecho común y los de derecho tributario.

Según hemos anotado en numerales anteriores, las distintas acepciones que se han dado el principio de legalidad siempre han tenido como referente mínimo el respeto o acatamiento a la ley,<sup>17</sup> mientras que el principio de reserva de ley se ha caracterizado por representar una garantía de exclusividad temática para el poder legislativo. Estas conceptualizaciones, que según hemos expuesto mantienen un alto nivel de aceptación en casi todas las ramas del derecho, son también aceptadas por el derecho tributario en aspectos generales. Sin embargo, en aspectos específicos poseen contenidos que distan mucho de los que hemos expuesto como jurídicamente usuales. El derecho tributario en ejercicio de su autonomía calificadora, ha dotado a los principios de legalidad y reserva de ley de contenidos muy particulares y específicos para el quehacer fiscal, de conformidad con lo que exponemos a continuación.

---

16 EGAS REYES, Pablo. La interpretación en materia tributaria. En: Revista de Derecho "Foro" N° 3. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador-Corporación Editora Nacional,, 2004. p. 130.

17 Según se anotó, este principio se ha ampliado atendiendo al resto de normas del ordenamiento jurídico, iniciando por la Constitución.

### 3. El principio de legalidad y el principio de reserva de ley en materia tributaria: contenidos y alcance

Como ha sido expuesto, la significación usual de los principios de legalidad y reserva de ley es utilizada por el derecho tributario en temas generales. Por ejemplo, se habla del principio de reserva de ley en temas tributarios cuando la norma constitucional ordena que sólo mediante ley sea posible crear, modificar o suprimir tributos.<sup>18</sup> Se habla así mismo del principio de legalidad en asuntos tributarios, cuando se pretende hacer valer los contenidos de una norma legal –Ley de Régimen Tributario Interno, por citar un ejemplo del caso ecuatoriano–, frente a una reglamentaria o a una resolutive que, eventualmente, pretenda modificarla o establecer más requisitos de los por ella previstos. Así también, recordando el significante penal del principio de legalidad, Osvaldo Soler ha sostenido que este principio en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse con base a la existencia de una ley formal que lo establezca.<sup>19</sup> Sin embargo, cuando el estudio de la cuestión tributaria se profundiza y el instituto del tributo en sí mismo cobra importancia, ha sido necesario construir nuevos alcances para la legalidad y la reserva de ley.

En efecto, en materia tributaria especializada,<sup>20</sup> a decir del profesor César Montaña Galarza, el principio de legalidad se relaciona con el estudio de las reglas formales para el establecimiento de los tributos.<sup>21</sup> En este sentido, el profesor José Vicente Troya expresa que el principio de legalidad, antes que una limitación, es un modo de cómo ejercer la potestad tributaria.<sup>22</sup> Andrea Fedele por su parte, encuentra que la legalidad en materia tributaria tiene una

---

18 Con la salvedad que realiza la propia Constitución, sobre los poderes, competencias y potestades tributarias que poseen los organismos del régimen seccional autónomo.

19 SOLER, Osvaldo. *Derecho tributario*. Buenos Aires: La Ley, 2002. p. 103.

20 Pretendemos con esta denominación diferenciar el aspecto general del derecho tributario, donde como vimos, la utilización de las acepciones usuales de los principios de legalidad y reserva de MONTAÑO GALARZA, César. La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina. *En*: Tópicos fiscales contemporáneos. México, Guadalajara: Universidad de Guadalajara, 2004. p. 236.

22 TROYA JARAMILLO, José Vicente. El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano. *En*: Estudios en memoria de Ramón Valdez Costa. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1999. p. 172.

estrecha conexión con la facultad –competencia– de creación de los tributos, regulada por los textos constitucionales de cada país.<sup>23</sup> Cabe señalar que el profesor Ramón Valdez Costa, en su obra *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*,<sup>24</sup> ya analizó el principio de legalidad como un tema de distribución de competencias. Este autor establece que el principio de legalidad en materia tributaria tiene que ver con la delimitación de las capacidades que tiene cada ente público con relación al tributo, dejando en claro que la distribución de estas capacidades debe estar inequívocamente establecida en una norma superior.<sup>25</sup> Concluyendo, en materia tributaria especializada el principio de legalidad comporta que los tributos deben ser establecidos, modificados o suprimidos por el órgano legislativo competente, según se establezca en la norma informativa general del sistema jurídico, esto es, la Constitución.

Ahora bien, el autor Ricardo Lobo Torres teoriza sobre la existencia de la legalidad tributaria, como instituto propio de la homónima rama del derecho.<sup>26</sup> La legalidad tributaria posee un contenido puramente competencial y por lo tanto, es relativa.<sup>27</sup> Encontramos dos aspectos de legalidad tributaria: uno formal y uno material. La legalidad formal se identifica con lo que acabamos de definir como principio de legalidad en materia tributaria. Por su parte, la legalidad material o también llamada abstracta, se identifica con el principio de reserva de ley en materia tributaria, que pasamos a definir a continuación.

El principio de reserva de ley en materia tributaria especializada, aleja su conceptualización del mero reflejo de su contenido idiomático. Para fines tributarios la reserva de ley cubre la regulación de los elementos esenciales o configuradores del tributo: supuestos en que se origina la obligación tributaria –hecho imponible–; quién está obligado a pagarlo –sujeto pasivo–;

---

23 FEDELE. Op. cit., p. 161.

24 VALDÉS COSTA, Ramón. *Estudios de derecho tributario latinoamericano*. Montevideo: Imprenta Rosgal, 1982. p. 73.

25 El análisis del profesor Valdés Costa tiene que ver con las facultades adquiridas por el ejecutivo, frente a las tradicionales facultades del legislativo en temas tributarios. Con relación al avance del desplazamiento del poder y potestad tributaria, para 1982 el autor señala que el Ecuador es de los países más ortodoxos, posición que ha cambiado en la actualidad.

26 LOBO TORRES, Ricardo. *Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado*. En: *Estudios de derecho constitucional e internacional*. Buenos Aires: Editorial Abaco, 2005. p. 85.

27 Relativa en tanto en cuanto existen varios órganos que pueden crear tributos, lo cual va en contra de la posición clásica de la primacía legal en temas tributarios. Teoría que consideramos superada, según hemos expuesto en la parte final del numeral 1.1. del presente trabajo.

a quién se está obligado a pagar –sujeto activo–; cuánto y cómo hay que pagar –base, tipo, cuota, plazos, etc.–; cuándo no se paga –exenciones–; cuándo y por qué se paga menos –deducciones–; y, plazos de prescripción.<sup>28</sup> Así también lo entiende María Alejandra Salas Febres, quien realiza un análisis muy acertado de cómo el principio de reserva de ley general, adopta su particular contenido y alcance en materia tributaria. En este sentido, Salas Febres señala que si bien en atención el principio de reserva de ley, sólo mediante norma legal pueden crearse tributos, esto comporta principalmente que en la misma norma legal deberá definirse el hecho generador y los sujetos del tributo creado. Por la especialización del derecho tributario, la autora sostiene que la norma legal deberá contener los elementos básicos y estructurantes del tributo y no simples directrices generales de tributación.<sup>29</sup> Esta postura es la adecuada frente a las posiciones que defienden que en la norma legal han de establecerse sólo criterios y principios tributarios.<sup>30</sup> Con este delicado devenir, Salas Febres llega a un alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria, igual al que hemos anotado.

Considerando las definiciones anotadas, podría pensarse que todos los elementos relacionados con el tributo deben estar previstos en una ley,<sup>31</sup> sin embargo esto no es así. César Montaña Galarza,<sup>32</sup> Andrea Fedele,<sup>33</sup> Fernando Pérez Royo,<sup>34</sup> María Alejandra Salas Febres<sup>35</sup> entre otros, coinciden en manifestar que únicamente los elementos constitutivos del tributo que afectan a los derechos y garantías del contribuyente, deben estar establecidos en norma legal –hecho imponible, sujetos, exenciones, etc.–, mientras que elementos procedimentales o formales –plazos, lugar y forma de pago, etc.– pueden ser desarrollados por normas inferiores, tales como los reglamentos, resoluciones o circulares de carácter general. Hecha esta diferenciación y aún a riesgo de ser reiterativo, no podemos dejar de señalar que

---

28 MONTAÑO GALARZA. Op. cit., p. 240.

29 SALAS FEBRES, María Alejandra. El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria. *En*: Temas actuales de derecho tributario. Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2005, p. 654.

30 Andrea Fedele alinea a la jurisprudencia de la Corte Constitucional Italiana, en la posición doctrinaria de previsión legal de principios y criterios tributarios.

31 Más aún si tomamos en cuenta el nombre del principio: reserva de ley.

32 MONTAÑO GALARZA. Op. cit., p. 240.

33 FEDELE. Op. cit., p. 161.

34 PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario*. España, Madrid: Editorial Civitas, 1993.

35 SALAS FEBRES. Op. cit., p. 655.

la Constitución Ecuatoriana ha dotado a los organismos del régimen seccional autónomo de poder tributario para crear, modificar o suprimir ciertos tributos –tasa y contribuciones–, motivo por el cual, también en instrumentos normativos como las ordenanzas, pueden estar previstos los elementos constitutivos esenciales de un tributo que afectan a los derechos y garantías del contribuyente.

#### **4. Importancia de la conceptualización específica de los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria**

Hemos expuesto que en materia tributaria existen distintas maneras en los principios de legalidad y reserva de ley que pueden ser comprendidos. Existe por una parte el entendimiento de su contenido usual, jurídicamente hablando, y por otra, la específica caracterización que estos principios poseen en materia fiscal. Esta distinción entre la conceptualización general y la particular es imprescindible para entender la coexistencia de dos definiciones disímiles para una misma institución, en una misma rama del derecho. Entendido esto, bastará con identificar la acepción general o particular que se utilice en cada caso, para comprender correctamente el contenido y la intención del autor o de la norma. Sin embargo, existen más inconvenientes en el tratamiento de estos principios, principalmente la utilización de los conceptos legalidad y reserva de ley como sinónimos, o el otorgar al uno la definición del otro. Citaremos algunos ejemplos de estos equívocos:

Violeta Ruiz y Juan Zornoza en su obra *Sistema Tributario y Constitución* expresan que en el Estado moderno la reserva de ley tiene dos manifestaciones o aspectos fundamentales: que las normas de rango inferior no podrán ser contradictorias con esta, refiriéndose a la ley, y que ciertas materias sólo pueden ser normadas a través de ley.<sup>36</sup> Como vemos, estos autores pretenden otorgar a la reserva de ley una de las principales características de la legalidad, la cual es el mantenimiento de la coherencia

---

<sup>36</sup> RUIZ, Violeta y ZORNOZA, Juan. *Sistema tributario y constitución*. En: Finanzas públicas y constitución. Quito: Corporación Editora Nacional, 2004. p. 269.

de contenidos entre las distintas normas que conforman del sistema jurídico.<sup>37</sup> El profesor Troya Jaramillo en su obra *Finanzas Públicas y Constitución en el Ecuador*<sup>38</sup> ha expresado: “El principio de carácter formal que domina el ejercicio de la potestad tributaria es el legalidad, reconocido en forma franca en la Constitución (artículo 141, numeral 3º)<sup>39</sup> Esta disposición en forma breve dice que se requiere de expedición de ley para crear, modificar o suprimir tributos”. Consideramos que el contenido de la norma de la Constitución ecuatoriana de 1998 citada por el autor, reflejaba inequívocamente el principio de reserva de ley general, mas no el principio de legalidad, así:

*“ART. 141. Se requerirá de la expedición de una ley para las materias siguientes:*

*3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los organismos del régimen seccional autónomo”.*

Más adelante en el mismo trabajo, el autor afirma: “El principio de legalidad, además, abarca los elementos esenciales de los tributos, cuales son el señalamiento de las materias imponibles, de los sujetos, de las exoneraciones, de las tarifas, de las rebajas y deducciones, de los procedimientos administrativos y contenciosos y de las sanciones”. Según hemos estudiado en el presente trabajo, de manera particular en materia tributaria los elementos constitutivos del tributo atienden el principio de reserva de ley, al cual también podemos llamar legalidad material si seguimos a Lobo Torres,<sup>40</sup> pero no simplemente legalidad. Otro ejemplo lo podemos encontrar con Alfredo Figueroa, quien en su estudio del principio de legalidad manifiesta: “En síntesis, tales cargos consistían en que en la norma se violaba el principio de legalidad por imprecisión en la determinación de los elementos esenciales del tributo”.<sup>41</sup>

---

37 Este tema fue analizado en el numeral 1.1. del presente trabajo, donde también señalamos que la coherencia normativa se identificaba con el principio de jerarquía, sin desconocer que en sí mismo, se constituía una consecuencia inevitable del principio de legalidad.

38 TROYA JARAMILLO, José. *Finanzas públicas y constitución en el Ecuador*. En: *Finanzas públicas y constitución*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2004.

39 Constitución de la República del Ecuador de 1998.

40 Así también lo denominan otros autores como Fernando Pérez Royo.

41 FIGUEROA, Alfredo. *Principios constitucionales del derecho tributario*. Bogotá: Editorial Universidad de los Andes e ICDT, 2002.

En el mismo sentido que la observación precedente, ratificamos que el tratamiento de los elementos esenciales del tributo se identifica con el principio de reserva de ley en materia tributaria. Los autores mexicanos Matar Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, si bien exponen dimensiones general y específica del principio de reserva de ley, no lo hacen explicando el fundamento de esta discriminación teórica, particular que consideramos necesario y que sería más sencillo de realizar en el evento de que estas dos disímiles dimensiones poseyeran una nominación particular. En efecto, los autores citados señalan: “La reserva de ley es, por un lado, la delimitación a un determinado procedimiento (el legislativo) que tienen como características la contradicción, la libre deliberación y la publicidad, sin embargo, constituye también una reserva de contenido. Por otro lado, la teoría de la reserva de ley también pretende delimitar de un modo cierto las relaciones entre ley y reglamento, por lo que en virtud de su regulación constitucional el legislador no puede delegar esta materia sino en los casos y condiciones que señale la misma Constitución, so pena de caer en una situación inconstitucional; la materia que el constituyente entrega al legislador es indisponible para el mismo, es decir, no queda a su arbitrio su delegación ni su deslegalización”.<sup>42</sup>

Ciertamente los principios estudiados pueden llegar a confundirse y sus fronteras pueden tornarse oscuras. De hecho, varios autores se han preocupado de expresar claramente la diferencia entre estos principios. Don Narciso Amorós realiza la distinción de estos principios, desde la concepción general de los mismos al señalar: “*el principio de legalidad es la sumisión de la actividad administrativa a la ley, en cambio la reserva de ley impone que la regulación de determinadas materias (los tributos) se los hace por medio de la ley formal.*” José Osvaldo Casas también ha expresado su distinción de estos principios, desde la caracterización usual de los mismos, al sostener “*que la legalidad es una vinculación positiva, y la Administración sólo se debe a ella; en cambio, la reserva de ley es una relación entre la ley y su competencia privativa en determinadas materias y las demás normas jurídicas que no tienen rango de ley*”<sup>43</sup> El profesor César Montaña Galarza por su parte,

---

42 PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. El principio de reserva de ley en materia tributaria. México: Porrúa, 2001. pp. 67-68.

43 CASAS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2005. p. 233.



expone la distinción de estos principios, pero desde la concepción específica de los mismos en materia tributaria. Así este autor señala que el principio de legalidad quiere decir que los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes, conforme lo determina la Constitución. En cambio la reserva de ley significa que sólo la ley puede afectar la esfera de la propiedad y de la libertad de cada individuo y que por ello, la ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la tarifa aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla.<sup>44</sup>

Con todos estos ejemplos confirmamos la necesidad y sobre todo la utilidad para los distintos actores del derecho tributario –profesores, estudiantes, abogados, contadores, jueces, etc.–, el diferenciar claramente lo que en cada caso particular, se desea expresar cuando nos referimos a la legalidad y la reserva de ley en materia fiscal.

### **5. Propuesta de denominaciones para los principios de legalidad y reserva de ley, acordes con la realidad constitucional y legal ecuatoriana**

La autonomía calificadora del derecho tributario le faculta a definir el contenido de los conceptos que utiliza, de igual forma, le faculta a dotar de nombres propios a tales conceptos. No existe limitación por tanto, para proponer una nueva denominación para los principios de legalidad y reserva de ley a efectos fiscales. Teniendo en cuenta las acepciones generales y particulares que hemos expuesto como recurso para explicar las distintas conceptualizaciones de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, podemos partir de dicha diferenciación para realizar nuestra propuesta nominadora. La dimensión general de los principios analizados, resulta útil en materia tributaria para entender fenómenos jurídicos como la primacía de los mandatos legales frente a reglamentos o resoluciones que los contradigan o que realicen exigencias superiores a las establecidas por ley – principio de legalidad –;

---

44 MONTAÑO GALARZA. Op. cit., p. 218

también para identificar mandatos constitucionales como los constantes en el art. 120, numeral 7º de la Constitución vigente –principio de reserva de ley–. En consecuencia, sostenemos que se debe respetar la denominación de los principios estudiados en su alcance y conceptualización general o usual, pues así entendidos tienen plena aplicación en el derecho tributario. Pese a lo cual y en atención al desarrollo constitucional y legal en el Ecuador, el principio de reserva de ley –general– podría denominarse reserva de norma, puesto que la ley no es la única fuente de creación, modificación o supresión de tributos, pudiendo estas facultades también ser ejercidas mediante ordenanzas, cuando las municipalidades actúan como autoridades tributarias del régimen seccional autónomo. De igual manera, el principio de legalidad –general– bien podría denominarse principio de normatividad, pues como bien lo señala el profesor José Vicente Troya, “el principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. *A lo más lo que se puede sustentar es que no hay impuesto sin ley*”.<sup>45</sup>

Con relación a los contenidos particulares o específicos que tienen la legalidad y la reserva de ley en materia tributaria, consideramos que estos principios deben ser renombrados a fin de evitar confusiones y llegar así, a un correcto entendimiento de estos institutos en su dimensión especializada. Comencemos por el principio de legalidad, llamado también legalidad formal. Teniendo en cuenta que este principio se relaciona con el respeto a las competencias que tiene cada institución pública para crear un tributo y que tales competencias se establecen de forma general en la Constitución, consideramos que estas proposiciones fundamentales bien podrían denominarse principio competencial o principio de respeto de las competencias. Por otra parte, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria específica, también llamada legalidad material, comporta la necesidad de que los elementos configuradores del tributo consten en la norma que lo establece. Por tanto, este contenido o alcance institucional bien podría nombrarse como principio de configuración del tributo o principio de configuración normativa del tributo.

---

45 TROYA, José Vicente. La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de las Comunidad Andina. En: MONTAÑO GALARZA, César, en Aimée Figueroa (Coord.). *Tópicos fiscales contemporáneos*. Guadalajara: Cucea, 2004. p. 222.

No es de extrañarse que un esfuerzo como el que se plantea en este apartado, sea considerado ambicioso o hasta inaplicable en atención a ciertos convencionalismos jurídicos, sin embargo, un avance hacia la coherencia entre contenidos y nominaciones institucionales, dado el desarrollo doctrinario y normativo –constitucional y legal–, se hace imprescindible. No pretendemos que las denominaciones que han sido propuestas, sean las más adecuadas para nominar al alcance particular que en materia tributaria poseen los principios que han ocupado estos análisis; nuestro propósito es dejar planteado este tema como materia de debate entre los pensadores y protagonistas del quehacer jurídico fiscal.

## BIBLIOGRAFÍA

CABANELLAS, Guillermo. Diccionario enciclopédico de derecho usual. Argentina, Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1997.

CASAS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*. Ad-Hoc. Argentina, Buenos Aires: 2005.

CRETELLA JUNIOR, José. *Curso de derecho administrativo. Brasil, Río de Janeiro: Edít. Forense, 1967.*

DROMI, Roberto. Derecho administrativo. Argentina, Buenos Aires: Editorial Ciudad Argentina, 2004.

EGAS REYES, Pablo. La interpretación en materia tributaria. En: Revista de Derecho Foro N° 3. Ecuador, Quito: Corporación Editora Nacional, 2004.

FEDELE, Andrea. La reserva de ley. En: Tratado de derecho tributario. Colombia, Bogotá: Editorial Temis, 2001.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. La interpretación de las normas tributarias. España, Pamplona: Editorial Aranzadi, 1997.

FIGUEROA, Alfredo. Principios constitucionales del derecho tributario. Colombia, Bogotá: Editorial Universidad de los Andes e ICDT, 2002.

LEWIS, María Marta. Principios de legalidad y oportunidad en la mediación penal. En: Mediación penal. Argentina, Buenos Aires: Ediciones de Palma, 2002.

LOBO TORRES, Ricardo. Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado en estudios de derecho constitucional e internacional. Argentina, Buenos Aires: Editorial Abaco, 2005.

MONTAÑO GALARZA, César. La obligación de contribuir y los principio de la tributación en las constituciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina, en tópicos fiscales contemporáneos. México, Guadalajara: Universidad de Guadalajara, 2004.

PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. El principio de reserva de ley en materia tributaria. México D.F.: Edit. Porrúa, 2001.

PAREJO-ALFONSO, Luciano. Manual de derecho administrativo. España, Barcelona: Editorial Ariel, 1998.

PÉREZ DAYÁN, Alberto. *Teoría general del acto administrativo*. México D.F.: Editorial Porrúa, 2003.

PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho financiero y tributario. España, Madrid: Editorial Civitas, 1993.

RUIZ, Violeta y ZORNOZA, Juan. Sistema tributario y constitución en finanzas públicas y constitución. Ecuador, Quito: Corporación Editora Nacional, 2004.

SALAS FEBRES, María Alejandra. El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria en temas actuales de derecho tributario. España, Barcelona: J.M. Bosch Editor, 2005.

SANTOFIMIO GAMBOA, Jaime. Tratado de derecho administrativo. Colombia, Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1996.

SOLER, Osvaldo. Derecho tributario. Argentina, Buenos Aires: Edit. La Ley, 2002.

TROYA JARAMILLO, José Vicente. El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano. En: Estudios en memoria de Ramón Valdez Costa. Uruguay, Montevideo: Fundación de cultura universitaria, 1999.

TROYA JARAMILLO, José Vicente. Finanzas públicas y constitución en el Ecuador. En: Finanzas públicas y constitución. Ecuador, Quito: Corporación Editora Nacional, 2004.

VALDÉS COSTA, Ramón. Estudios de derecho tributario latinoamericano. Uruguay, Montevideo: Imprenta Rosgal, 1982.

ZAVALA EGAS, Jorge. El estatuto del régimen jurídico administrativo de la función ejecutiva en el ordenamiento jurídico. Ecuador, Guayaquil: Edit. Edino, 1998.