

# UCUENCA

## Universidad de Cuenca

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales

Carrera de Derecho

**El cumplimiento de los principios de legalidad y de reserva de ley por parte del Ejecutivo, en relación con los numerales 4 y 5 del Artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno**

Trabajo de titulación previo a la obtención del título de Abogada de los Tribunales de Justicia de la República y Licenciada en Ciencias Políticas y Sociales

**Autor:**

Andrea Estefanía Álvarez León

**Director:**

Marlon Tiberio Torres Rodas

ORCID:  0000 0003 2247 9035

**Cuenca, Ecuador**

2024-05-22

## Resumen

El caso jurídico *El cumplimiento de los principios de legalidad y de reserva de ley por parte del Ejecutivo, en relación con los numerales 4 y 5 del Artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno*, es un análisis de la sentencia 27-12-IN/20 de la Corte Constitucional del Ecuador. Esta sentencia aborda la acción pública de inconstitucionalidad en contra de las frases finales de los numerales 4 y 5 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y el Decreto Ejecutivo No. 1232. Los accionantes argumentaron que estas normas contravenían los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, ya que permitían al presidente de la República especificar bienes adicionales para la aplicación del IVA con tarifa cero, lo cual podría interpretarse como una facultad legislativa que debería residir exclusivamente en la Asamblea Nacional. La Corte Constitucional, tras analizar los argumentos presentados y el marco legal aplicable, concluyó que las normas impugnadas no vulneraban los principios constitucionales mencionados.

Este es un fallo significativo en el ámbito del derecho tributario ecuatoriano y por tanto este trabajo tiene como objeto analizar el Art. 55, numerales 4 y 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el Decreto Ejecutivo No.1232, con la finalidad de determinar si se vulneran los principios de legalidad y de reserva de ley, por parte del Ejecutivo en cuanto a su potestad legislativa, al poder establecer bienes que deben ser gravados con tarifa cero de IVA. Se utilizó una metodología de carácter mixto, tanto descriptiva como explicativa, a partir del análisis de la sentencia 27-12-IN/20 y de fuentes doctrinarias que ayuden a sustentar los argumentos de esta investigación. El trabajo finaliza con unas conclusiones que respaldan tanto la decisión de la Corte, como los criterios en los que la basa.

*Palabras clave del autor:* seguridad jurídica, potestad reglamentaria, acción de inconstitucionalidad, corte constitucional, derecho tributario



El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Cuenca ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por la propiedad intelectual y los derechos de autor.

**Repositorio Institucional:** <https://dspace.ucuenca.edu.ec/>

### Abstract

The legal case Compliance by the Executive with the principles of legality and statutory reservation, in relation to numerals 4 and 5 of Article 55 of the Ley de Régimen Tributario Interno (Internal Tax Regime Law), involves an analysis of the ruling 27-12-IN/20 by the Constitutional Court of Ecuador. This ruling addresses the public action of unconstitutionality against the final sentences of paragraphs 4 and 5 of article 55 of the Ley de Régimen Tributario Interno (Internal Tax Regime Law) and Decreto Ejecutivo No 1232 (Executive Decree No. 1232). The plaintiffs, a group of taxpayers, argued that these regulations contravened the principles of legality and statutory reservation in tax matters, as they allowed the President of the Republic to specify additional goods for the application of tarifa cero de IVA (zero VAT rate), which could be construed as an encroachment on the legislative power that should reside exclusively in the Asamblea Nacional (National Assembly). After analyzing the arguments presented and the applicable legal framework, the Corte Constitucional (Constitutional Court) concluded that the challenged regulations did not violate the aforementioned constitutional principles.

This is a significant ruling in the field of Ecuadorian tax law, and therefore this work aims to analyze Article 55, numerals 4 and 5 of the Ley de Régimen Tributario Interno (Internal Tax Regime Law) and Decreto Ejecutivo No 1232 (Executive Decree No. 1232), to determine if the principles of legality and statutory reservation are violated by the Executive in terms of its legislative power, by being able to establish goods that must be taxed at a zero VAT rate. A mixed methodology was employed, both descriptive and explanatory, based on the analysis of ruling 27-12-IN/20 and doctrinal sources that support the arguments of this research. The analysis concludes with findings that support both the Court's decision and the underlying criteria.

Author's keywords: legal security, regulatory power, action of unconstitutionality, constitutional court, tax law



The content of this work corresponds to the right of expression of the authors and does not compromise the institutional thinking of the University of Cuenca, nor does it release its responsibility before third parties. The authors assume responsibility for the intellectual property and copyrights.

Institutional Repository: <https://dspace.ucuenca.edu.ec/>

## Índice de contenido

### Estudio de caso Jurídico

<b>Caso Jurídico .....</b>	<b>7</b>
<b>Descripción de la situación .....</b>	<b>8</b>
<b>Análisis de la situación.....</b>	<b>10</b>
<b>Fundamentación teórica y legal.....</b>	<b>19</b>
<b>Lineamientos a tener en cuenta para el análisis del caso.....</b>	<b>24</b>
<b>Discusión de propuesta del estudio de caso.....</b>	<b>27</b>
<b>Conclusiones .....</b>	<b>30</b>
<b>Bibliografía .....</b>	<i>¡Error! Marcador no definido.</i>

## Dedicatoria

A Luciana y José Aldo,  
que llegaron a mi vida a enseñarme el amor verdadero,  
este logro es para y por ustedes,  
a quienes quiero regalarles ejemplo de esfuerzo, perseverancia y lucha.

A José, mi compañero de vida,  
con su apoyo, confianza y aliento,  
sigo cumpliendo mis metas y sueños.

A Elizabeth,  
que ha sido incondicional;  
tía, amiga y madre, nada en mi vida sería lo que es sin ti.

A Elsita,  
que, con su sonrisa desde el cielo,  
celebra este logro conmigo.

A Doris,  
Que nunca dudó en sacrificar todo por mi y por mis hijos.  
Gracias mamá.

A cada madre soltera que se atrevió a soñar. Para que volemos alto siempre.

## Agradecimiento

Quisiera expresar mi agradecimiento  
a la Universidad de Cuenca,  
por ser mi Alma Mater,  
porque cuando todo era oscuro,  
sus aulas fueron el respiro para mi alma y mi mente.

También agradezco a cada maestra y maestro  
que nutrió de conocimientos mi vida  
y me permitieron llegar a este momento.

También a mi familia que siempre ha estado a mi lado.

Y especialmente a la niña que nunca dejó de soñar,  
a la adolescente que nunca dejó de luchar  
y a la adulta que lo logró por todas.

## Estudio de caso Jurídico

Andrea Estefanía Álvarez León  
andrea.alvarezl@ucuenca.edu.ec  
Universidad de Cuenca

### Caso Jurídico

La Corte Constitucional analiza el CASO No. 27-12-IN, una Acción de Inconstitucionalidad presentada el 14 de mayo de 2012, en contra de los numerales 4 y 5 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y del Anexo 1 del Decreto Ejecutivo No. 1232, respecto a bienes gravados con tarifa cero de IVA, que indican los legitimados activos, contravienen los principios de legalidad de reserva de ley y la seguridad jurídica en materia tributaria. El Juez ponente es Doctor Hernán Salgado Pesantes quien emite el 29 de enero de 2020 la Sentencia No. 27-12-IN/22 que consta de 11 páginas, en ella se analiza los argumentos de los legitimados activos que son los señores Renato Sebastián Coronel Altamirano y Juan Andrés Gortaire Vásquez, así como los argumentos de los legitimados pasivos que son la Presidencia de la República, por lo que se notifica también a la Procuraduría General del Estado y a la Asamblea Nacional según el artículo 80 numeral 2 literal c) de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional.

Dentro de la sentencia la Corte Constitucional hace un análisis de los principios de reserva de ley, de legalidad y de seguridad jurídica, examina las potestades normativas del ejecutivo y hace una aclaración sobre el hecho de no ser competente para pronunciarse respecto de la legalidad del anexo 1 del Decreto Ejecutivo, pues eso recae en otras autoridades y debe hacerse siguiendo el procedimiento adecuado. Finalmente, la acción es desestimada, señalando que la remisión a dichos decretos no contraviene los principios antes mencionados, esto ya que la regulación de tales exenciones únicamente desarrolla el contenido de lo dispuesto en la LRTI y permite su aplicación.

En cuanto a la materia dentro de la cual se desarrolla este caso, corresponde al Derecho Tributario y al ser una Acción Pública de Inconstitucionalidad también al ámbito del Derecho Constitucional. En lo referente a la instancia en la que se ventila el caso, esta es la única, pues este tipo de acción se presenta de manera directa ante la Corte Constitucional, no es necesario que se agote ninguna instancia previa. El contenido del artículo impugnado en la Ley de Régimen Tributario Interno (2023), se refiere a los numerales 4 y 5 del artículo 55 que dice en su parte pertinente; “Transferencias e importaciones con tarifa cero. - Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: 4.-(...)de acuerdo con

las listas que mediante Decreto establezca el Presidente de la República: 5.- (...) que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto".

Esta disposición legal, se encuentra dentro del Título segundo de la Ley de Régimen Tributario Interno en la sección que regula el Impuesto al Valor Agregado también conocido como IVA. Así en este apartado, el artículo 52 determina el objeto de este tributo, el artículo 53 establece el concepto de "transferencia", el artículo 54 determina las transferencias que no son objeto de este impuesto; y, finalmente, el artículo 55 señala las transferencias e importaciones que generan IVA con tarifa cero.

Una vez definido de forma simple de que se trata la disposición impugnada y donde podemos ubicarla dentro de la normativa, tenemos claro que ésta forma parte de la regulación del IVA, dentro de la cual se determina todos los elementos esenciales del mismo; su objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo y sus exenciones o deducciones, al amparo de lo previsto en el artículo 4 del Código Tributario.

En efecto, el artículo 55, en todos sus numerales, enlista una serie de bienes cuya transferencia e importación grava IVA con tarifa cero; en otras palabras, en su texto se determina el hecho generador de este tributo y su tarifa. Por lo que este análisis de caso será sobre lo contenido en este artículo y la normativa que gira en torno a los problemas jurídicos que mencionaré.

## **Descripción de la situación**

Los accionantes presentan una Acción de Inconstitucionalidad en contra de los numerales 4 y 5 del Art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ellos alegan que las partes finales de dichos numerales afectan a la Seguridad Jurídica prevista en el Art. 82 de la Constitución de la República, pues, permiten que el presidente en base a su capacidad reglamentaria regulada en el Art. 147.13 de la Constitución de la República, establezca tributos y exenciones, a pesar de que esto es facultad exclusiva del órgano legislativo, por ende se da paso a una vulneración a los principios constitucionales de legalidad previsto en el artículo 132 numeral 3 de la Constitución en concordancia con el artículo 120 numeral 7 del mismo cuerpo normativo y el principio de Reserva de ley establecido en el artículos 301 de la Carta Magna, normativa y conceptos en los que profundizaremos más adelante con la finalidad de determinar si efectivamente se cumple el presupuesto que plantean los accionantes.

"...en criterio de los accionantes, la incompatibilidad de los enunciados legales con la Constitución surge porque las frases finales de los numerales 4 y 5 del artículo en mención permitirían que el Presidente de la República, a través de un Decreto, precise algunos

aspectos en relación con los bienes enlistados, lo cual, desde su punto de vista se opone a los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria." (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020)

A más de ello también los accionantes dentro de sus pretensiones buscan que se analice la legalidad del Anexo 1 al Decreto Ejecutivo 1232, Anexo 1 y 2, que contiene enlistados los bienes de uso agropecuario de transferencia y materias primas e insumos utilizados para la producción de productos químicos con fines agrícolas, entre otros, respectivamente, pues consideran que justamente los bienes enlistados en el mismo no tienen concordancia alguna con el contenido del artículo.

Algo que cabe la pena mencionar es que los accionantes, de la revisión que se da del texto de la acción de incumplimiento propuesta, y de la sentencia emitida por la Corte Constitucional, permite evidenciar que esta acción no se sustenta en hechos reales, tales hechos de existir estarían mencionados dentro de los antecedentes de la misma, y, a decir de la Procuraduría "...sin fundamentar sus asertos, pues, tan garantizado está su derecho, que sin razón alguna, sin motivación y sin evidenciar de qué manera les afectan los actos normativos impugnados, han presentado esta demanda cuyo objeto incomprensible deviene en improcedente...". (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020)

Entonces, los comparecientes consideran que la creación de beneficios tributarios por decretos rompe con los principios de reserva de ley y de legalidad, a más de sobrepassar la facultad reglamentaria del Presidente de la República vulnerando la seguridad jurídica de todos los ciudadanos.

La Presidencia de la República, sin embargo, solicita que la demanda sea rechazada, dentro de la sentencia se pueden leer los puntos principales en los que basa su contestación, dentro de los cuales indican como argumentos que tanto el principio de Reserva de Ley y el principio de Legalidad cuando se trata de materia Tributaria son los mismos y cito "...en materia Tributaria, el principio de Reserva de Ley y Legalidad son los mismos, ya que ambos determinan que no hay tributo sin ley 'nullum tributum, sine legem' o en su efecto que no hay exenciones sin Ley. - Por conseciente, no se pueden tratar como dos principios tributarios distintos -como pretende el accionante cuando realmente es UNO SOLO". (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020)

También hacen referencia, en relación al principio de Reserva de Ley, aclarando que, "...no se están estableciendo nuevas exenciones, porque lo que hace el Decreto Ejecutivo es establecer productos o bienes que ya se encuentran exentos POR LEY..." (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020), es decir, que para la Presidencia de la República, lo único que le

facultan estos enunciados normativos es la posibilidad de incluir bienes y productos no mencionados expresamente, pero que por definición estarían gozando de este beneficio tributario, consecuentemente, es dentro de esta ley donde se faculta al presidente para que pueda mediante Decreto Ejecutivo integrar a lo que ya está normado, lo que haya quedado fuera de esta norma.

Ahora, para la Procuraduría General del Estado, la finalidad de las normas impugnadas "...fue la elaboración de un listado de bienes que estarán gravados con tarifa cero, cabe recalcar que tal tarifa está establecida en la Ley, por lo que en ningún momento se creó un impuesto nuevo ni tampoco se modificó el Impuesto al Valor Agregado..." (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020), coincidiendo entonces con el pronunciamiento de la Presidencia de la República, reforzando la idea de que la normativa no faculta la creación de tributos ni exenciones al Ejecutivo, si no más bien, permite que dentro de lo normado por la Ley de Régimen Tributario Interno se puedan enlistar los bienes que gozan de este beneficio.

A más de lo mencionado, es también importante hacer énfasis en un punto mencionado anteriormente, ya que para la Procuraduría los accionantes presentaron una demanda sin explicar claramente sus argumentos y aunque tenían todo el derecho de hacerlo, no dieron ninguna razón, ni mostraron cómo las normas que están cuestionando les afectan. Debido a que no se entiende bien lo que buscaban con la demanda, por lo que solicitaron que se declare su improcedencia.

Tenemos como último legitimado pasivo a la Asamblea Nacional, a la cual se le dispuso que intervenga dentro del caso, pero de la revisión del expediente se verifica que no se dio cumplimiento de dicha disposición.

## Análisis de la situación

El derecho tributario ecuatoriano en el período comprendido entre 2006 y 2020, que son los años dentro de los cuales se presenta la Acción de Inconstitucionalidad y se dicta sentencia, se caracteriza por una serie de transformaciones y reformas en el sistema tributario del país.

"...se experimentó profundos cambios en el sistema tributario, en concordancia la administración tributaria realizaba esfuerzos inmensurables por combatir las grandes brechas de evasión, redistribución de la riqueza, eficiencia administrativa y estimación en el impacto fiscal. Sin embargo, la lucha y el proceso que el país y el pueblo como contribuyentes han soportado ha sido difícil pues los errores del pasado y el

desconocimiento del contexto histórico del sistema tributario ecuatoriano contribuyeron a complicar esta labor." (Alvear et al., 2018)

A partir de 2007, se llevaron a cabo cambios significativos con el propósito de combatir la evasión fiscal, promover una distribución equitativa de la riqueza, mejorar la eficiencia administrativa y evaluar el impacto fiscal, por lo que se aprueban una serie de reformas tributarias; leyes, reglamentos y normativas que propenden al mejoramiento de los procesos relacionados a la inversión pública estatal mediante la recaudación de impuestos, según Quiroz en su reportaje en el Comercio (2016) periódico nacional, la recaudación por impuestos en el Ecuador creció en un 160%, en el periodo 2007-2015, pasando de USD 5 361,8 millones a 13 950 millones.

Durante este período las diversas reformas tributarias tuvieron como objetivo mejorar la recaudación y fomentar la equidad fiscal, y se buscaba adecuar el sistema tributario a las necesidades y realidades del país, así como fortalecer la administración tributaria. La construcción y fortalecimiento de un régimen tributario acorde con las realidades y exigencias contemporáneas de Ecuador implicó un análisis y abordaje de las tensiones inherentes a la sociedad y la política. El Servicio de Rentas Internas se constituye como la entidad encargada de gestionar la política tributaria y garantizar la recaudación tributaria destinada a promover la cohesión social.

Desde que Ecuador se dolarizó, la economía ha sido fluctuante, una inestabilidad entre los años de 1996 y 2006, periodo en el que se posesionaron siete presidentes, y dando como consecuencia la precariedad laboral, una ola migratoria de ecuatorianos, desempleo, subempleo, en resumen, una economía y un Estado debilitados. En 2007, no solo empieza una época de cambio en la percepción del derecho tributario, también fue una época llena de cambios sociales, políticos y económicos, pues después de este largo periodo de inestabilidad política, entramos en un lapso conocido como la "Revolución Ciudadana" con el triunfo de Rafael Correa, que dentro de sus propuestas estaba la convocatoria a una Asamblea Nacional Constituyente que elabore una nueva Constitución con el fin de buscar entre otras cosas, un nuevo modelo económico, "la economía social y solidaria".

Los cambios iniciales se dan en el año 2006 y 2007, ya que el país experimenta una etapa de inestabilidad política que afecta al sistema tributario; con el triunfo de Rafael Correa y como una de sus propuestas de campaña, se instala una Asamblea Constituyente, la cual asume las competencias del Poder Legislativo mediante el Mandato Constituyente No. 01 publicado en el Registro Oficial 223 el 30 de noviembre de 2007 y comienza a implementarse reformas tributarias, se promulga la Ley Reformatoria para la Equidad

Tributaria con la finalidad de mejorar la distribución de la riqueza y establecer un sistema tributario más justo y progresivo, fortaleciendo la capacidad del Estado para gestionar los tributos y combatir la evasión y elusión fiscal.

Desde el 2008 a 2016, continua una etapa en la que se consolida y se reforma el sistema tributario en base a una serie de cambios normativos, a partir de la entrada en vigor de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, publicada en diciembre del 2007, que en resumen establece: La reforma de varios artículos del Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno, el Impuesto a la Salida de Divisas, el Impuesto a las Tierras Rurales, el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, el régimen de precios de transferencia y el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE).

La Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa, publicada el 30 de julio del 2008, que a breves rasgos incluye la reducción del porcentaje que considera a una persona discapacitada a efecto de exenciones y deducciones tributarias, lo deducible de los gastos de educación superior, la tarifa cero de IVA a las importaciones para el transporte comercial de pasajeros, la comutación de intereses por mora, multas y recargos.

Con la Constitución Política del Ecuador, publicada el 20 de octubre del 2008, se cimentan las bases del sistema tributario ecuatoriano ya que contempla los derechos y obligaciones de las personas en cuanto a la tributación, la competencia de la Asamblea Nacional en la creación, modificación y supresión de tributos, la competencia del ejecutivo en cuanto a la presentación de proyectos de ley relativos a impuestos y la creación de aranceles, los principios rectores del Régimen Tributario y los objetivos de la política tributaria, las políticas económicas, tributaria, aduanera, arancelaria, fiscal y monetaria, comercio exterior y endeudamiento, etc.

Ley Orgánica de Empresas Públicas, publicada el 16 de octubre del 2009, que define, qué son empresas públicas, y la regulación exclusiva para este tipo de empresas y el proceso de transición para que las empresas cuyo accionista principal y mayoritario es el Estado pasen a formar parte del sector público a fin de que se beneficien del tratamiento tributario que recibe el sector público.

Además tenemos también la Ley Reformatoria a La Ley de Régimen Tributario Interno y La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada el 23 de diciembre del 2009; El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicada el 29 de diciembre del 2010; la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada el 24 de noviembre del 2011; la Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para Gasto Social, publicada el 10 de diciembre del 2012, la Ley para el Equilibrio

de las Finanzas Públicas, publicada el 29 de abril del 2016; la Ley Solidaria y de Corresponsabilidad Ciudadana por las Afectaciones del Terremoto en Ecuador, publicada el 01 de junio del 2016, entre otras.

Igualmente, dentro de este lapso de tiempo debemos tener en cuenta que la normativa tributaria que resulta objeto de análisis de este estudio, es decir, el Código Tributario como la Ley de Régimen Tributario Interno están vigentes desde el 23 de diciembre de 1975 y el 22 de diciembre de 1989 respectivamente, lo cual las sitúa antes de la Constitución de Montecristi de 2008, vigente hasta la actualidad. Finalmente, el 14 de mayo de 2012, es cuando los accionantes presentan la Acción Pública de Inconstitucionalidad en contra del Art. 55 numerales 4 y 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del Decreto Ejecutivo 1232 publicado en el Registro Oficial en 2008, la Sentencia 27-12-IN/20 de la Corte Constitucional del Ecuador se refiere como ya se indicó a una acción de inconstitucionalidad presentada contra los numerales 4 y 5 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), la Corte consideró la solicitud de inconstitucionalidad del artículo 55 de la LRTI y del anexo del Decreto Ejecutivo 1232, ya que, se alegaba que estas normas permitían incorporar exenciones tributarias mediante decretos presidenciales, la Corte advirtió que la remisión a los decretos presidenciales no contravenía los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria sino que la regulación de las exenciones tributarias desarrollaba únicamente el contenido de lo dispuesto en la LRTI y permitía su aplicación.

En resumen, la Corte Constitucional concluyó que la remisión a los decretos presidenciales no vulneraba los principios constitucionales y desestimó la acción de inconstitucionalidad planteada. Si deseas obtener más detalles, puedes consultar la ficha de relatoría correspondiente.

A partir de este breve recorrido histórico que nos permite comprender el contexto social en el que el derecho tributario se desarrolló durante estos años, es necesario analizar los problemas jurídicos alrededor de los cuales gira el Caso 27-12-IN.

Dentro de la legislación tributaria ecuatoriana existen bienes que se gravan con tarifa cero de IVA. Estos se encuentran enumerados en el artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin embargo, en los numerales 4 y 5 se establece que, por Decreto Ejecutivo, el Presidente de la República, puede indicar en una lista cuales son los bienes que gozan de este beneficio o exención tributaria, surgiendo así el principal problema jurídico, es decir, si se vulnera o no, los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, al ser el

Presidente de la República quien establece dichos bienes o productos gravados con tarifa cero de IVA, poniendo en entre dicho también el principio de Seguridad Jurídica.

En el artículo 55, la Ley de Régimen Tributario Interno (2023) nos habla de las transferencias e importaciones de bienes y productos gravados con tarifa cero de IVA y dice:

Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: 4.- Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se críen para alimentación humana. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como la materia prima e insumos, importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establezca el Presidente de la República; 5.- Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos de uso agrícola, partes y piezas que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto; (...)

En el caso 27-12-IN/20, el problema jurídico principal gira en torno al siguiente cuestionamiento, ¿Los numerales 4 y 5 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el anexo del Decreto Ejecutivo 1232 vulneran los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, al delegar al Presidente de la República la potestad de establecer los bienes de uso agropecuario que tendrán tarifa cero de IVA causando grave afectación a la Seguridad Jurídica?

El principio de legalidad tributaria implica que los tributos deben ser creados, modificados o suprimidos mediante ley, y que los elementos esenciales del tributo deben estar determinados en la misma ley, es decir que no pueden crearse tributos, si no es a través del órgano legislativo designado para ello, en el caso de Ecuador es la Asamblea Nacional. Entonces el Presidente de la República a pesar de gozar de su capacidad legislativa, esta no tiene el alcance para la modificación, creación o supresión de tributos o de los elementos esenciales que los conforman.

Mientras que, ciertas materias deben ser reguladas exclusivamente por ley, y no por otras normas de rango inferior, lo que corresponde al cumplimiento del principio de reserva de ley, esto implica que el derecho a la seguridad jurídica nos asiste siempre y cuando las

normas sean claras, precisas, previsibles y estables, y que no puedan generar incertidumbre o arbitrariedad en su aplicación.

En este caso, la Corte Constitucional consideró que los numerales 4 y 5 del artículo 55 de la LRTI no vulneran estos principios ni este derecho, porque no crean, modifican o suprimen el tributo del IVA, sino que solo establecen una tarifa cero para ciertos bienes de uso agropecuario, que ya están definidos en la ley. Además, la Corte señaló que estos numerales no habilitan al Presidente de la República para establecer impuestos mediante decreto, sino que solo le permiten especificar cuestiones adicionales para la aplicación de la tarifa cero, que no se refieren a los elementos esenciales del tributo.

Es necesario entonces responder un conjunto de cuestionamientos en torno al problema jurídico de la inconstitucionalidad del Art. 55 numerales 4 y 5 de la ley de Régimen Tributario Interno, que nos permitan subsanar los problemas jurídicos que se derivan de este y que nos ayudará a determinar si efectivamente el proceder de la Corte Constitucional fue acertado.

¿Qué criterios se deben aplicar para determinar si una norma infra legal desarrolla o contraviene una ley tributaria?,

La Corte Constitucional dentro del análisis que realiza en relación a la Acción de Inconstitucionalidad expresa su criterio sobre el principio de legalidad y el de reserva de ley, también sobre la seguridad jurídica y potestad reglamentaria del Presidente de la República, llegando como ya lo hemos mencionado en párrafos anteriores a la decisión de desestimar la Acción y declarar por ende la Constitucionalidad del artículo 55 numerales 4 y 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Por ser pertinente cito nuevamente el Art. 55 en sus numerales impugnados:

Art. 55.- Transferencias e importaciones con tarifa cero. - Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: fresco, tinturadas y preservadas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar, y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se críen para alimentación humana. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la sigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios así como materia prima e insumos para el sector agropecuario, acuícola y pesquero, importados o adquiridos en el mercado interno de acuerdo con las listas que mediante Decreto establezca el Presidente de la República:

5.- Tractores de llantas de hasta 300 hp, sus partes y repuestos, incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz u otro cultivo agrícola o actividad agropecuaria: arados, rastras, surcadores y vertedores: cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos y maquinaria de uso agropecuario, acuícola y pesca, partes y piezas que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto.

Como se puede evidenciar de la lectura íntegra del artículo, en la parte final de los dos numerales citados, se menciona que se permitiría que el Presidente de la República, a través de un Decreto determine bienes adicionales a los enunciados, lo cual para los accionantes es contrario a los principios de legalidad y de reserva de ley, en cuanto al principio de legalidad la Corte menciona “(...) el principio de legalidad en esta materia se encuentra previsto en el artículo 132 numeral 32 de la Constitución en concordancia con el artículo 120 numeral 73 de la Carta Suprema. Ambas disposiciones determinan que la creación, modificación o supresión de tributos debe ser efectuado a través de una ley, cuya expedición le corresponde a la Asamblea Nacional.” (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020), y en relación al principio de reserva de ley “(...) el principio de reserva de ley en materia de tributos, reconocido en el artículo 301 de la Constitución y en el artículo 4 del Código Tributario, determina que todos los elementos de un tributo deberán estar previstos en la ley.” (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020)

Luego señala que;

“(...) la ley es la única forma idónea para contemplar la creación, modificación o supresión de un tributo (...) esto no excluye la posibilidad de que, (...) los elementos adicionales para su aplicación se desarrolle mediante normas infra legales, siempre y cuando sea expresa tal remisión.” (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020),

concluyendo el análisis en relación a los principios de reserva de ley y de legalidad indicando “(...) por medio de este examen de control abstracto de constitucionalidad, se obtiene que éstas no permiten que los elementos esenciales del tributo consten en actos normativos distintos a una ley (...)” (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020),

“En consecuencia, no se evidencia que las frases finales de los numerales 4 y 5 del artículo 55 de la LRTI sean contrarias al principio de reserva de ley en materia tributaria ni al principio de legalidad (...) únicamente permiten que se incorporen otros aspectos que no se refieren a los elementos esenciales del tributo, los cuales, (...) constan en la ley.” (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020)

Una vez que hemos comprendido la postura de la Corte frente a estos principios, y como deben ser interpretados en el ámbito del derecho tributario, debemos pasar a lo concerniente a la Seguridad Jurídica y a la potestad normativa que tiene el Presidente de la República. Dentro del texto de la sentencia se cita a la Constitución y se menciona que todo y todos quienes conforman el aparataje estatal solo pueden ejercer lo que se les haya atribuido expresamente en la Constitución y la Ley, entonces este principio en concordancia con el "Art. 147.- Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley (...)" (Constitución de la República, 2008), significa que a más de lo establecido en la Constitución también la ley puede determinar atribuciones adicionales como sucede en el caso que es ahora objeto de análisis; "(...) los numerales 4 y 5 del artículo 55 de la LRTI establecen que el Presidente (...), mediante decretos ejecutivos, puede especificar algún elemento adicional de carácter formal sobre los bienes cuyas transferencias e importaciones tienen tarifa cero de IVA, (...)" (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020)

El segundo cuestionamiento gira en torno al Decreto Ejecutivo No.1232 ya que los accionantes consideran (como se citó en la Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020) que vulnera la seguridad jurídica en razón de la "no correspondencia entre los Decretos Ejecutivos y los reglamentos..." y el Artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno esto a que (como se citó en la Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020)"...no guarda correlación con los bienes que se especifican en el Art. 55 de la Régimen Tributario"; por lo que surge esta pregunta; ¿Declara la Corte Constitucional al Decreto Ejecutivo No. 1232 inconstitucional?.

Aquí es importante recalcar el análisis que realiza la Corte para poder dar una respuesta acertada en cuanto a la inconstitucionalidad planteada por parte de los legitimados activos, como ya se mencionó, ellos alegan que el Decreto Ejecutivo No. 1232 vulnera la seguridad jurídica, principio consagrado en el Art. 82 de la Constitución, sin embargo, también mencionan que se debe a que este no guarda concordancia con la Ley de Régimen Tributario Interno.

Entonces aquí debemos realizar algunas puntualizaciones que nos permitan entender las atribuciones de la Corte Constitucional; primero y de acuerdo al "Art. 429.- La Corte Constitucional es el máximo órgano de control, interpretación constitucional y de administración de justicia en esta materia." (Constitución de la República, 2008), entonces entendemos que tiene como rol fundamental llevar a cabo un control de constitucionalidad, que permita prevenir las discrepancias normativas entre la Constitución y las demás disposiciones que integran el sistema jurídico.

Segundo; la alegación de los accionantes es que no hay concordancia entre el Decreto Ejecutivo No. 1232 y el Art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ellos indican que los bienes que constan en el Anexo 1 del Decreto impugnado, "...no guarda correlación con los bienes que se especifican en el Art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno", ya que incluyen bienes no previstos en este y por ello basado en estos argumentos los demandantes afirman que al existir esta discrepancia se ha vulnerado el Principio de Seguridad Jurídica, razón por la que piden que la Corte declare la inconstitucionalidad del mismo; sin embargo, si bien la competencia de la Corte tiene como fin evitar estas disconformidades normativas, también es cierto que esta incompatibilidad correspondería a un control de legalidad en razón de las normas sobre las cuales recae este problema.

Tercero y ahora que se logra comprender tanto la función de la Corte Constitucional como la dimensión del problema jurídico, es que se puede concluir que, si bien a través del control de constitucionalidad se busca garantizarla supremacía formal y material de la Constitución, este ejercicio "(...)" delimita la tarea de la Corte Constitucional a contrastar los enunciados normativos con la Norma Suprema, a efectos de determinar si guardan conformidad o no con el texto constitucional". (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020)

Finalmente, un análisis de legalidad no está dentro de la competencia de este órgano, ya que desnaturaliza el control abstracto de constitucionalidad, y como afirma el pleno, correspondería entre el Decreto Ejecutivo No. 1232 y la Ley de Régimen Tributario Interno "(...) un análisis acerca de la legalidad o no de una disposición jurídica (...)" (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020), no siendo la Corte el organismo competente para realizar este control y es por ello que se recomienda que este particular "(...)" deberá ser conocido y resuelto por las autoridades competentes y a través de los cauces procedimentales respectivos." (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020).

En conclusión los accionantes argumentaron que estas normas vulneran los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria, al permitir que el Presidente de la República determine los elementos esenciales del impuesto mediante decreto, sin embargo de este análisis y en base a los criterios expuestos y planteados por la Corte Constitucional se puede apreciar que no se contraviene ningún principio de los alegados por los legitimados activos, ya que no están comprometidos como tal los elementos esenciales de ningún tributo, sino que estos están claramente definidos y establecidos en la ley, y no serían regulados por una normativa infra legal, en cambio, lo que se permite es "(...)" solamente que el Presidente de la República especifique cuestiones adicionales, necesarias para su aplicación." (Sentencia No. 27-12-IN/20, 2020), por lo que después de este análisis

y en voto de mayoría, la Corte desestimó la acción y declaró la constitucionalidad de las normas impugnadas.

Asimismo, la Corte señaló que el anexo del Decreto Ejecutivo 1232 no es objeto de control abstracto de constitucionalidad, pues solo se limita a desarrollar lo dispuesto en la LRTI, sin contravenirla ni alterarla, y si existe un problema de legalidad entre el ya mencionado Decreto y la Ley de Régimen Tributario corresponde presentarlo ante las autoridades competentes para que ellas en uso de sus facultades se puedan pronunciar sobre este particular.

### **Fundamentación teórica y legal**

Es indispensable dentro de un análisis de caso que podamos precisar un marco de referencia tanto legal como teórico que nos permita entender el contexto del caso, identificando los conceptos y leyes que han sido aplicados, también de este modo podemos justificar si la interpretación y fallo de la Corte fueron acertados y cubrieron todas las pretensiones que fueron presentadas por las partes.

La Sentencia 27-12-IN/20 de la Corte Constitucional de Ecuador abordó la constitucionalidad de los numerales 4 y 5 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), relacionados con la incorporación de exenciones tributarias mediante decretos presidenciales. La Corte determinó que dicha remisión no vulnera los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, ya que la regulación de exenciones desarrolla el contenido de la LRTI y permite su aplicación.

Primero, corresponde definir cada aspecto de esta Sentencia, empezando por recordar cual es la finalidad de la Corte Constitucional; según la Constitución (2008) en el 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.”, en concordancia con el artículo 170 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (LOGJCC) que nos dice: “La Corte Constitucional es el máximo órgano de control e interpretación constitucional y del sistema de administración de justicia constitucional.” (2009), lo que significa que en materia Constitucional es este organismo el que propenderá a la existencia de una coherencia normativa entre todas las disposiciones legales con la Constitución, por ello es competente para conocer la Acción de Inconstitucionalidad que presentan los demandantes, y determinar si efectivamente las disposiciones impugnadas son o no son inconstitucionales. La Acción de Inconstitucionalidad se encuentra establecida en el Capítulo XII de la LOGJCC

(2009), donde se define todo lo referente al Control constitucional de los actos normativos no parlamentarios y actos administrativos de carácter general y en el Artículo 135 indica que “Procederá la acción de inconstitucionalidad respecto de cualquier acto normativo o administrativo de carácter general que vulnere normas constitucionales.”, consecuentemente se entiende que esta es la vía idónea a través de la cual se puede pedir la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma.

Lo que procede una vez se presenta una Acción de Inconstitucionalidad por parte de la Corte Constitucional es hacer un control abstracto de constitucionalidad, este según la LOGJCC (2009) en el artículo 74:

“(...) tiene como finalidad 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.”

El control abstracto de constitucionalidad en Ecuador es un mecanismo jurídico que permite a la Corte Constitucional, que tiene la competencia exclusiva para ejercer este control, de verificar que las normas y actos con carácter general se ajusten a la Constitución. Este control se realiza sin referencia a un caso concreto y tiene como objetivo garantizar la supremacía constitucional y la coherencia del ordenamiento jurídico.

“El control abstracto de constitucionalidad tiene como finalidad asegurar que el ordenamiento jurídico en el Ecuador sea estable y compatible con las disposiciones constitucionales establecidas no sólo en la Carta Magna, sino también en un sinnúmero de instrumentos internacionales de Derechos Humanos, este control propio de un sistema concentrado de constitucionalidad, identifica y a la vez elimina las incompatibilidades normativas y administrativas y las desecha ya sea por el fondo o por la forma.” (Espinoza-Mendoza, Ronquillo-Riera, & Andrade-Olvera, 2022).

Este control abstracto la Corte lo debía realizar en torno al artículo 55 numerales 4 y 5 de LRTI y del Decreto Ejecutivo No. 1232 con relación a la vulneración de los Principios de Legalidad, Reserva de Ley, Seguridad Jurídica y la Facultad Normativa del Presidente de la República.

En cuanto a los principios de legalidad y reserva de ley se debe anotar que son esenciales para garantizar que la imposición de tributos se realice conforme a la ley y con la debida autorización legislativa y que estos principios al encontrarse consagrados en la Constitución deben servir como límite al poder tributario del Estado, asegurando que los contribuyentes solo estén sujetos a los tributos que estén expresamente establecidos por ley.

El principio de legalidad en materia tributaria está previsto en el Art. 132 numeral 3 de la Constitución (2008) y dice: “La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. (...). Se requerirá de ley en los siguientes casos: 3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.”, este artículo tiene concordancia con el artículo 120 numeral 7 de la misma norma y establece: “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.”, de estas disposiciones se desprende que los tributos pueden ser creados, modificados y suprimidos de manera exclusiva por la Asamblea Nacional.

En el Derecho Tributario ecuatoriano, el principio de legalidad desempeña un papel fundamental. Este principio se expresa en el aforismo “nullum tributum sine lege” (no hay tributo sin ley). Según este principio, solo a través de una norma jurídica con carácter de ley se pueden definir todos los elementos de la obligación tributaria. Este principio garantiza que los ciudadanos tengan claridad sobre sus obligaciones fiscales y que estas se establezcan mediante leyes formales. Además, protege contra posibles abusos de la Administración Pública en el ámbito tributario.

En cuanto al principio de reserva de ley en materia impositiva está recogido en el artículo 301 de la Constitución y establece:

“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.” (2008)

En concordancia con el artículo 4 del Código tributario:

“Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.” (2005)

El principio de reserva de ley en el derecho tributario ecuatoriano es un mandato constitucional que establece que solo por acto normativo del órgano competente se pueden establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Además, se relaciona con la protección de la dignidad humana y la garantía de que la administración tributaria actúe conforme a la ley, lo cual se infiere del artículo 226 de la misma Constitución, que nos dice

que en cuanto a la esfera pública las actuaciones en virtud de una potestad estatal serán ejercidas solamente en base a las facultades que la Constitución atribuya. Este principio cumple una función esencial al poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado, asegurando que los derechos y obligaciones tributarias de los ciudadanos estén claramente definidos por la ley, y no por decisiones arbitrarias o discretionales de la administración pública.

Llegado este punto tenemos claro cada uno de los principios, tanto el de legalidad como el de reserva de ley, y podemos en un inicio dejar por sentado que en ambos principios es la ley la única vía mediante la cual se puede crear, modificar o suprimir un tributo, en la ley deben constar los elementos esenciales al mismo. Montaño(s.f) dice: “Lo cierto es que el principio de legalidad y el de reserva de ley son cimientos que condicionan la producción normativa en la materia tributaria; su inobservancia podría ocasionar la declaratoria de inconstitucionalidad de la disposición violatoria.”

A pesar de esto, siempre hay la posibilidad de que en situaciones específicas “los elementos adicionales para su aplicación se desarrollen mediante normas infra legales, siempre y cuando sea expresa tal remisión.” (Sentencia 27-12-IN/20, 2020), en nuestro caso, los numerales 4 y 5 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establecen un listado de productos que están gravados con tarifa cero de IVA, por lo que tanto el objeto como los elementos esenciales del tributo están claramente definidos. Del mismo modo, las frases que son impugnadas, se refieren a la remisión de la ley al Decreto Ejecutivo, sin embargo al realizar el control abstracto de constitucionalidad, la corte concluye que no se permite que, ni el objeto, ni los elementos esenciales del tributo sean desarrollados en una normativa infra legal, sino que solo se permite que sea el Presidente de la República quien pueda para hacer aplicable la norma, especifique aspectos de carácter formal, en base a lo que ya está contemplado en la LRTI, por lo que no son inconstitucionales dichos numerales.

Finalmente corresponde analizar la facultad normativa del Presidente de la República y el principio de seguridad jurídica que es otro de los argumentos que los legitimados activos indicaron al presentar la acción de inconstitucionalidad.

Uno de los argumentos que se presentó en la acción de inconstitucionalidad es que se le otorga al Presidente de la República una facultad no reconocida en el Carta Magna, para ello es necesario remitirnos al artículo 226 que establece: “Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les

sean atribuidas en la Constitución y la ley. (...)”, es decir, que las actuaciones del representante del ejecutivo están condicionadas a lo expresamente permitido en la Norma Suprema.

Sin embargo, este artículo guarda relación con el artículo 147 que versa; “Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley (...).” (Constitución de la República, 2008.) Esto quiere decir que además de las atribuciones que la Constitución asigna para el Presidente, en la ley se puede decretar otras, como sucede con el artículo en cuestión.

La facultad reglamentaria del Presidente en materia tributaria en Ecuador, según el Código Tributario, le permite al Presidente dictar los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes tributarias. Además, el Presidente tiene la autoridad exclusiva para emitir reglamentos en materia tributaria, lo que significa que puede establecer normativas que ayuden a interpretar y aplicar las leyes tributarias, siempre y cuando estas no contravengan lo establecido por la Asamblea Nacional.

Es importante mencionar que, aunque el presidente tiene la facultad de emitir reglamentos, no puede crear, modificar o extinguir tributos, ya que esto es competencia del órgano legislativo. La función reglamentaria del presidente está destinada a asegurar la correcta ejecución de las leyes tributarias existentes, proporcionando claridad y dirección en su implementación. Al no existir entonces una ampliación de las atribuciones que la Constitución le otorga al presidente de la República, podemos concluir que la única finalidad de las frases impugnadas es la de permitir la especificación de cuestiones adicionales, necesarias para la aplicación de la norma.

Por último, al referirnos a la seguridad jurídica que también es mencionado en este caso, debemos entenderlo como un derecho fundamental que se basa en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes. Este principio está consagrado en el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador de 2008 que establece: “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.”. La seguridad jurídica garantiza que los ciudadanos puedan conocer y prever las consecuencias jurídicas de sus actos y decisiones, asegurando así la confianza en el sistema legal y en las instituciones del Estado.

En el ámbito tributario, este principio implica que las obligaciones y derechos tributarios deben estar claramente establecidos en la ley, evitando la arbitrariedad y protegiendo a los

contribuyentes de cambios imprevistos o interpretaciones discrecionales, es decir, busca proporcionar estabilidad y previsibilidad en la aplicación de las normas tributarias, lo cual es esencial para el correcto funcionamiento del sistema fiscal y la protección de los derechos de los contribuyentes.

De la demanda se advierte que el derecho a la seguridad jurídica sería vulnerada por la no correspondencia entre los Decretos y reglamentos y el artículo 55 de la LRTI, ya que los accionantes afirman que no hay una coherencia entre los bienes que se enlistan en el artículo 55 y en Anexo 1 del Decreto Ejecutivo No. 1232, ya se incluyen bienes que no están previstos, en la ley.

Al respecto la corte hace una aclaración, e indica que no es competente para pronunciarse sobre la constitucionalidad del Decreto Ejecutivo No. 1232, ya que el análisis apropiado es uno de legalidad, y por ende la competencia radica en otro órgano, pero si se aclara y se desprende del análisis que hace la Corte, que las normas impugnadas no conferían al Presidente de la República la facultad de crear tributos, sino de especificar detalles adicionales para la aplicación de un tributo ya existente, lo cual es admisible dentro del marco legal ecuatoriano. A demás la doctrina jurídica respalda la interpretación de la Corte, indicando que como indica García de Enterría, (2017); la delegación de facultades reglamentarias no implica una transferencia del poder legislativo, siempre y cuando no se afecten los elementos esenciales del tributo.

Como conclusión podemos decir que la fundamentación teórica y legal de esta sentencia sustentan la decisión de la Corte Constitucional del Ecuador de desestimar la acción de inconstitucionalidad planteada en contra de dos numerales del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del anexo del Decreto Ejecutivo 1232. La fundamentación teórica se basa en la interpretación de la Constitución y de la doctrina jurídica sobre los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria. La fundamentación legal se basa en la aplicación de las normas jurídicas que regulan el impuesto al valor agregado (IVA) y las exenciones tributarias, por lo que la decisión de la Corte se sustenta en un análisis completo y adecuado.

### **Lineamientos a tener en cuenta para el análisis del caso**

La sentencia 27-12-IN/20, se centra en la interpretación y aplicación de los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, a más del análisis del principio de seguridad jurídica y de la facultad reglamentaria del Presidente de la República en relación al artículo 55 numerales 4 y 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno, estableciendo que

efectivamente no han sido vulnerados ninguno de estos principios, ya que como se ha indicado en varios puntos del presente estudio de caso, el impuesto como tal, ya se encuentra establecido en la misma ley, es decir su objeto y sus elementos esenciales, por lo que las frases finales que los accionantes pretendían se declaren inconstitucionales, lo único que permiten es que mediante decreto del Presidente de la República se pueda especificar detalles adicionales que permitan la aplicación de la ley.

Los derechos constitucionales en cuestión son aquellos relacionados con la imposición de tributos y las garantías de que estos se establezcan conforme a la ley, respetando la competencia legislativa de la Asamblea Nacional, derechos que, de no haberse desestimado la acción de inconstitucionalidad, seguramente hubiesen sido vulnerados.

En cuanto a los bienes jurídicos protegidos, aunque el caso se centró en aspectos técnicos de la legislación tributaria, subyace la protección de derechos constitucionales que incluyen la seguridad jurídica ya que aquí radica el funcionamiento de un Estado Constitucional de Derechos, ya que este es un derecho fundamental recogido no solo en la Constitución sino también en tratados internacionales que han sido ratificados por el Estado y en los que se establecen mecanismos para garantizarla. La seguridad jurídica se sostiene en el principio de legalidad pues a partir de este principio se garantiza que los actos de poder público se ajusten a lo previsto en la ley y así no haya un exceso en el ejercicio de sus facultades, es decir, exista certeza normativa, generando una confianza legítima por parte de los contribuyentes, quienes deben tener la seguridad de que los tributos que se les aplican están debidamente autorizados y no son resultado de una delegación indebida de poderes.

Las instituciones jurídicas involucradas son la Corte Constitucional, que es el órgano encargado de ejercer el control de constitucionalidad, la Presidencia de la República pues son los legitimados pasivos, es decir, contra quienes se interpone la acción y la Asamblea Nacional, que, aunque no compareció al proceso, según la Constitución, tiene la reserva de ley para la creación, modificación o supresión de tributos.

En el caso de la sentencia 27-12-IN/20, la Corte Constitucional del Ecuador aplicó el Derecho evaluando si los numerales 4 y 5 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno (RTI) y el anexo del Decreto Ejecutivo 1232 contravenían los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, es así que la Corte determinó que la remisión que realiza la ley a decretos presidenciales no vulnera estos principios, ya que la regulación de exenciones tributarias únicamente desarrolla el contenido de lo dispuesto en la Ley de Régimen Tributario Interno y permite su aplicación.

La Corte señaló que los numerales impugnados no habilitan al presidente a establecer impuestos a través de un Decreto; solo permiten que de ser necesario para la aplicación de la norma y del tributo se puedan incorporar detalles adicionales, sin alterar los elementos esenciales del mismo, pues estos ya están claramente definidos en la ley misma. Además, la Corte indicó que el anexo 1 al Decreto Ejecutivo 1232, que contiene la lista de bienes gravados con tarifa cero de IVA, no es objeto de control abstracto de constitucionalidad, sino de legalidad, y desestimó la acción de inconstitucionalidad planteada.

La Corte Constitucional, al analizar el caso, aplicó el derecho de la siguiente manera:

La Corte Constitucional hace una revisión de la Ley de Régimen Tributario Interno en lo pertinente al Artículo 55 numerales 4 y 5 en relación a los principios de Legalidad y de Reserva de Ley establecidos en la Constitución de la República y que son aplicables con carácter obligatorio a toda la normativa nacional incluida la referente a materia tributaria y finalmente se enfoca en la posibilidad de si con este artículo se le otorga al Presidente de la República una facultad normativa que no se encuentra establecida en la Norma Suprema y causando una vulneración a la seguridad jurídica.

En relación a la interpretación de las disposiciones impugnadas en el contexto de la Ley de Régimen Tributario Interno y la Constitución del Ecuador, la Corte señaló que los numerales en cuestión no otorgaban al Presidente de la República la capacidad de crear impuestos, sino que le permitían especificar detalles adicionales para la aplicación de un tributo ya existente, lo cual es una práctica común en la regulación tributaria.

También al analizar los Principios de Legalidad y Reserva de Ley; la Corte examinó si la delegación de facultades al Presidente para especificar ciertos bienes y servicios de uso agropecuario gravados con tarifa cero de IVA era compatible con los principios de legalidad y reserva de ley. Concluyó que dicha delegación no contravenía estos principios, ya que no implicaba la creación de un nuevo tributo ni la modificación de uno existente, sino la mera especificación de detalles para su correcta aplicación.

La Corte también consideró el argumento de la supuesta vulneración al derecho a la seguridad jurídica. Determinó que la acción se limitaba a cuestionar la legalidad del contenido del anexo al Decreto Ejecutivo 1232, lo cual no era materia de control abstracto de constitucionalidad, sino de legalidad.

La decisión final fue en base a su análisis que se desestimó la acción de inconstitucionalidad, manteniendo la validez de las disposiciones impugnadas y asegurando que la regulación de las exenciones tributarias se desarrollará conforme a lo establecido en

la LRTI. A más de ello la decisión de la Corte tiene efecto erga omnes, lo que significa que es aplicable a todos y no solo a las partes involucradas en el caso.

Este caso ilustra cómo la Corte Constitucional de Ecuador ejerce su función de guardiana de la Constitución, asegurando que las leyes y decretos se alineen con los principios fundamentales del ordenamiento jurídico ecuatoriano y aborda los desafíos de interpretación constitucional en el ámbito tributario, equilibrando la necesidad de claridad legal con la flexibilidad administrativa para la implementación efectiva de las leyes tributarias.

Debido a que el fallo de la Corte Constitucional permite comprender que no ha existido una vulneración a ningún principio constitucional con el Art. 55 numerales 4 y 5, ni con el Decreto Ejecutivo No. 1232, se debería buscar la manera de socializar esta decisión para que los sujetos tributarios conozcan no solo la normativa sino también el contenido de la sentencia y su alcance en la vida tributaria de los mismos.

### **Discusión de propuesta del estudio de caso**

La Corte Constitucional del Ecuador, en la sentencia 27-12-IN/20, abordó los numerales 4 y 5 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) y su relación con los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria de este análisis, la Corte sostuvo que la delegación de facultades al Ejecutivo para especificar aspectos adicionales para la aplicación del IVA con tarifa cero no contraviene estos principios constitucionales. Para Montaño (s.f., p. 76), esto se debe a que dicha delegación se encuentra dentro del marco legal establecido y no implica una creación o modificación de tributos, que son prerrogativas exclusivas del poder legislativo.

La doctrina respalda esta interpretación, citando nuevamente a Montaño, nos dice que “En un Estado de Derecho las obligaciones a cargo de los contribuyentes deben fundamentarse en disposiciones jurídicas delimitadas por principios que sirven para evitar el abuso por parte de la Administración pública, concretamente (...), de la Administración Tributaria, y para reconocer los derechos de los ciudadanos.”(s.f., p.72), entonces los principios de legalidad y reserva de ley buscan evitar el abuso por parte de la Administración Pública y garantizar los derechos de los ciudadanos. “En el ámbito tributario, estos principios aseguran que las obligaciones a cargo de los contribuyentes se fundamenten en disposiciones jurídicas claras y precisas, evitando así la arbitrariedad en la gestión tributaria.” (Montaño Galarza, s.f.).

El criterio de la corte es claro al establecer que no hay un exceso de poder, ya que el Presidente de la República no puede crear, modificar o derogar un tributo como tal, sino mas bien, lo que le faculta la Ley de Régimen Tributario Interno en el artículo 55 numerales 4 y 5 es la posibilidad de mediante decreto se pueda especificar detalles que permitan la aplicabilidad de la norma, lo que deviene entonces en que no se ha vulnerado la seguridad jurídica, el principio de legalidad, ni el principio de reserva de ley en materia tributaria, por lo que su decisión es desestimar la acción de inconstitucionalidad.

También es importante recalcar que los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley son fundamentales en el derecho tributario y en la organización del poder estatal.

El principio de legalidad implica que todas las acciones de los poderes públicos deben estar subordinadas a leyes generales y abstractas, las cuales disciplinan su forma de ejercicio y están sujetas a control de legitimidad por jueces independientes. Este principio establece que la imposición de tributos debe realizarse siempre a través de una ley, garantizando así que el poder tributario esté sujeto al derecho y a la voluntad popular expresada por sus representantes. Según Hincapié; “Una característica del principio de legalidad consiste en la predeterminación del tributo, según el cual una *lex previa y certa* debe señalar los elementos de la obligación fiscal (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa).” (2014, p.5)

En cuanto al principio de reserva de ley, se establece que ciertas materias, especialmente aquellas que afectan los derechos fundamentales de los ciudadanos, deben ser reguladas exclusivamente por ley. En materia tributaria, significa que la creación de tributos y las normas esenciales que los regulan deben estar establecidas por leyes creadas por exclusivamente por el órgano competente, en el caso del Ecuador por la Asamblea Nacional. “Con ello se garantiza la representación popular, pero además brinda certeza a los contribuyentes sobre sus obligaciones de naturaleza fiscal (seguridad jurídica).” (Hincapié, 2014, p.5)

Ahora, centrándome en la potestad normativa del Presidente de la República, se refiere a la capacidad del Presidente para expedir reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenir ni alterarlas, y para la buena marcha de la administración pública. La potestad normativa del presidente en materia tributaria está limitada por los principios de legalidad y reserva de ley, es decir, el presidente puede dictar normas reglamentarias para la correcta ejecución de las leyes, pero sin alterar su espíritu, propósito y razón.

Si bien a través de la potestad reglamentaria la Administración adquiere la capacidad de dictar normas, existen ciertos límites que los reglamentos deben respetar para ser

plenamente válidos y eficaces. Estos límites constituyen una demarcación al principio de la potestad reglamentaria, y pueden ser sustanciales o formales. (Montalvo, 2014. p.42)

La seguridad jurídica es un principio fundamental del derecho que garantiza que las leyes sean claras, precisas y predecibles, permitiendo a los individuos conocer y confiar en sus derechos y obligaciones. En el ámbito del derecho tributario, la seguridad jurídica se manifiesta en la certeza que deben tener los contribuyentes sobre la aplicación de las normas fiscales, evitando la arbitrariedad y asegurando la protección frente a cambios imprevistos en la legislación que puedan afectar sus intereses.

“El principio de seguridad jurídica en materia tributaria podría definirse como la presunción de que todo contribuyente conoce sus deberes y prerrogativas en sus interacciones con la Administración Tributaria, toda vez que los mismos se encuentran predeterminados de forma precisa”. (Herrera, 2013)

Finalmente, es fundamental determinar el cumplimiento de los principios de legalidad y de reserva de ley con la parte final de los enunciados normativos del Art. 55 numerales 4 y 5 de la LRTI y para ello fue necesario analizar si las disposiciones permiten al Ejecutivo especificar aspectos adicionales para la aplicación del IVA con tarifa cero sin contravenir la Constitución.

Como ya dejamos constancia a lo largo de esta investigación, el principio de legalidad tributaria requiere que los elementos esenciales de los tributos, como el hecho generador, la base imponible, la alícuota y los sujetos pasivos, sean establecidos por ley. Por otro lado, el principio de reserva de ley exige que solo el poder legislativo, y no el ejecutivo, tenga la facultad de crear, modificar o derogar tributos.

Según la jurisprudencia y doctrina, el principio de reserva de ley se justifica en la necesidad de proteger los bienes jurídicos de mayor valor para los ciudadanos, prohibiendo que en los reglamentos se aborden materias reservadas exclusivamente a las leyes de la Asamblea. Además, se considera que el principio de legalidad abarca la determinación de todos los elementos que configuran un tributo.

En este contexto, si los numerales 4 y 5 del artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno permiten al Presidente especificar detalles adicionales dentro del marco ya establecido por la ley, sin alterar los elementos esenciales del tributo, podrían considerarse en cumplimiento de los principios mencionados. Sin embargo, si dichas disposiciones permiten al Presidente modificar elementos esenciales del tributo o crear nuevos tributos, esto podría violar los principios de legalidad y reserva de ley.

El principio de legalidad en materia tributaria establece que ningún tributo puede ser exigido sin que esté previsto en una ley formal, lo que garantiza que la creación y modificación de los tributos sean realizadas por el poder legislativo, como representante del pueblo. Este principio es esencial para la protección de los contribuyentes contra la arbitrariedad estatal.

Por otro lado, el principio de reserva de ley complementa al de legalidad, exigiendo que ciertas materias, como las que afectan los derechos fundamentales, sean reguladas exclusivamente por leyes formales y no por normas de menor rango.

Los numerales 4 y 5 del Artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno identifican de forma textual y taxativa los bienes cuya importación o transferencia local gozan de la tarifa cero de IVA. Estos numerales permiten que ciertos bienes sean gravados con tarifa cero de IVA y establecen que el Presidente de la República puede especificar en un listado adicional los bienes que también gozarán de esta tarifa.

La cuestión clave es si la facultad otorgada al Ejecutivo para especificar estos bienes adicionales se ajusta a los principios de legalidad y reserva de ley. Si la ley otorga al Presidente la capacidad de detallar o clarificar aspectos ya establecidos en la ley sin cambiar los elementos esenciales del tributo, entonces no se estaría vulnerando dichos principios. Sin embargo, si el Ejecutivo tiene la potestad de crear o modificar tributos a través de decretos, esto iría en contra del principio de reserva de ley.

En este caso, considero y coincido con el criterio y decisión de la Corte Constitucional de que los numerales en cuestión no otorgan al Presidente la capacidad de crear nuevos tributos ni de modificar los existentes, sino de especificar y detallar la aplicación de una tarifa ya establecida por la ley, lo cual estaría en línea con los principios mencionados. No obstante, es importante que esta delegación de facultades esté claramente delimitada y no permita al Ejecutivo exceder su rol de aplicación y regulación dentro de los límites establecidos por la ley.

## Conclusiones

Con base a los objetivos planteados, las conclusiones que obtengo del estudio del Caso Jurídico *El cumplimiento de los principios de legalidad y de reserva de ley por parte del Ejecutivo, con relación a los numerales 4 y 5 del Artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno*, realizado sobre la Sentencia 27-12-IN/20 de la Corte Constitucional son:

- Mi investigación ha demostrado que los numerales 4 y 5 del Artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su delegación de facultades al Ejecutivo para establecer

bienes gravados con tarifa cero de IVA, no vulneran los principios de legalidad y de reserva de ley. La Corte Constitucional ha validado esta delegación normativa, considerando que se ajusta al marco legal existente y respeta los elementos esenciales del tributo, los cuales deben ser definidos por ley. La Corte Constitucional ha establecido que la potestad del Ejecutivo para especificar ciertos aspectos de la aplicación del IVA con tarifa cero está dentro de los límites de la ley y no constituye una creación o modificación de tributos, lo cual sería exclusivo del poder legislativo. Esto refleja un equilibrio entre la necesidad de una administración tributaria eficiente y el respeto a los principios democráticos de legislación tributaria.

- He definido con claridad que el principio de legalidad asegura que solo se paguen tributos establecidos por ley, mientras que el principio de reserva de ley protege a los ciudadanos al requerir que solo el legislativo, y no el ejecutivo, tenga la facultad de crear o modificar tributos y que la potestad normativa del Presidente se limita a la ejecución de la ley sin alterar sus disposiciones fundamentales.
- También establecí que la parte final de los numerales 4 y 5 del Artículo 55 cumple con los principios de legalidad y reserva de ley, ya que la facultad otorgada al Ejecutivo no implica una modificación de los elementos esenciales del tributo ni una creación de nuevos tributos, sino una especificación dentro de un marco ya definido por la ley.

Estas conclusiones refuerzan la interpretación de que la sentencia 27-12-IN/20 emitida por la Corte Constitucional del Ecuador, respeta los principios constitucionales y mantiene un adecuado balance entre la autonomía del poder legislativo y la funcionalidad administrativa del ejecutivo en materia tributaria. Además, subrayan la importancia de la seguridad jurídica y la protección de los derechos de los contribuyentes en el sistema tributario ecuatoriano.

La Corte también señaló que los principios de legalidad y de reserva de ley no excluyen la posibilidad de que los elementos adicionales para la aplicación de un tributo se desarrolle mediante normas infralegales, siempre y cuando no se alteren los elementos esenciales del tributo definidos por la ley. Por tanto, la facultad del Presidente para especificar cuestiones adicionales para la aplicación del IVA con tarifa cero se consideró constitucional, ya que se ajusta al contenido ya dispuesto en la LRTI y permite su aplicación práctica.

En cuanto al anexo al Decreto Ejecutivo 1232, la Corte abordó la supuesta vulneración al derecho a la seguridad jurídica. Sin embargo, la Corte indicó que la pretensión del accionante se limitaba a cuestionar la legalidad del contenido del anexo en relación con el artículo 55 de la LRTI, lo cual desnaturaliza el control abstracto de constitucionalidad. En consecuencia, la Corte desestimó la acción de inconstitucionalidad planteada.

Considero que la sentencia 27-12-IN/20 es relevante porque reafirma la interpretación de que la potestad normativa del Presidente debe ejercerse dentro de los límites establecidos por la ley y que cualquier desarrollo de normas infralegales debe respetar los principios de legalidad y reserva de ley. Este fallo contribuye a la doctrina jurídica en cuanto a la separación de poderes y la delegación de facultades normativas, especialmente en el contexto de la administración tributaria.

A mi criterio la decisión de la Corte Constitucional del Ecuador en este caso es un precedente importante para futuras interpretaciones legales y acciones de inconstitucionalidad relacionadas con la potestad legislativa del Ejecutivo y los límites de su capacidad para regular materias tributarias mediante decretos. Asimismo, el fallo subraya la importancia de la seguridad jurídica y la protección de los derechos de los contribuyentes en el sistema tributario ecuatoriano. La sentencia demuestra el compromiso de la Corte con la preservación de los principios constitucionales y el respeto al marco legal vigente en el país, por lo que, con todo lo expuesto anteriormente, concluyo este trabajo de investigación con la convicción de que la Corte Constitucional resolvió el caso de manera correcta.

## Referencias

Alvear, P., Elizalde, L. y Salazar M. (2018). "Evolución del sistema tributario ecuatoriano y su influencia en el presupuesto general del estado". *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, febrero 2018.*

En línea: <http://www.eumed.net/2/rev/oel/2018/02/sistema-tributario-ecuador.html>

Asamblea Constituyente del Ecuador (20 de octubre de 2008). *Constitución de la República del Ecuador.* Registro Oficial 449, Quito.

Asamblea Nacional (21 de septiembre de 2009). *Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional,* Registro Oficial No. 52, Quito.

Congreso Nacional (17 de noviembre de 2004). *Ley de Régimen Tributario Interno,* Registro Oficial No 463, Quito.

Congreso Nacional (14 de junio de 2005). *Código Tributario,* Registro Oficial No 38, Quito.

Corte Constitucional del Ecuador (29 de enero de 2020). CASO No. 27-12-IN, Sentencia No. 27-12-IN/22. Obtenido de

<https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=27-12-IN/20>

El Comercio (2016). *Recaudación tributaria en el Ecuador.* Recuperado de: <http://www.elcomercio.com/datos/impuestos-sri-ecuador-recaudacion-tributaria.html>

Espinoza-Mendoza, A. M., Ronquillo-Riera, O. I., & Andrade-Olvera, G. A. (2022). *El control abstracto de constitucionalidad en los referéndums y consultas populares.* Iustitia Socialis, 7(12).

García de Enterría, E. (2017). *La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho Administrativo.* Civitas, Madrid.

Herrera, P. y. (08 de marzo de 2013). Principios de Seguridad Jurídica y de Legalidad en Materia Tributaria. Obtenido de *Principios de Seguridad Jurídica y de Legalidad en Materia Tributaria.* Obtenido de: <http://www.phlaw.com/es/publicacion/130/principios-seguridad-juridica-legalidad-en-materia-tributaria>

Hincapié Gómez, M. (2014). *Los principios rectores del derecho tributario.* Institución Universitaria de Envigado. Nuevo Derecho, vol. 10, núm.

Montalvo, R. (2014). *La vulneración a los límites de la potestad reglamentaria en Ecuador.* USFQ Law Review, 1(2), 39 - 49. Obtenido de: <https://doi.org/10.18272/lr.v1i2.873>

Montaño, C. (s.f.). *Los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley en el Ecuador*. Universidad Andina Simón Bolívar.

Presidencia de la República (31 de julio de 2008). *Decreto Ejecutivo No. 1232*, Registro Oficial No. 393.

*Sentencia No. 27-12-IN/20*. 11 p. (2020). Corte Constitucional del Ecuador.