

Finanzas públicas y derecho constitucional

José Vicente Troya Jaramillo*

Sumario: 1. introducción. / 2. Derecho Constitucional Tributario. /
3. El crédito público. / 4. El gasto público.

1. Es propia del Estado la actividad financiera, entendida como aquella que se desenvuelve en la búsqueda y empleo de los recursos necesarios para solventar las obras y servicios públicos. Ha prevalecido, no sin discusión, que esta actividad comprende no sólo a los ingresos sino también al gasto. Los principios fundamentales de la actividad financiera, por obvias razones, obran en las constituciones políticas, lo que ha dado pie a que se sustente la existencia de un derecho constitucional financiero, o al menos del derecho constitucional tributario, según más adelante se analiza. Las constituciones ecuatorianas han mostrado preocupación por los temas tributarios, los que hasta la fecha preponderan respecto de los financieros en sentido amplio. Existen empero otros de importancia, particularmente los referidos a la deuda pública. al gasto y al presupuesto.

La obtención de los recursos públicos, su administración y empleo, se desenvuelven en el orden fiscal, mas, al propio tiempo son instrumentos de la política económica. En la Constitución se consigna esa doble función, lo que ha de ser tomado en cuenta dentro del análisis. ?

4Ur. Al iniciar el estudio del Derecho Constitucional Tributario, es necesario referirse a su naturaleza y a los temas principales que abarca.

2.1. De la Garza¹ nos dice que el derecho financiero comprende tres momentos de la actividad financiera. El primero se refiere al establecimiento de los tributos y a la obtención de varias clases de recursos, el segundo a la gestión y manejo de los bienes patrimoniales del Estado, y el tercero a la erogación de los recursos o gasto público. El derecho tributario en relación con el financiero estudia sólo uno de los tres momentos de la actividad financiera, el mencionado, relativo al establecimiento de los tributos. Por ello, el propio De la Garza define al derecho tributario como "conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación".²

Por otro lado, según Palomar San Miguel,³ el derecho constitucional es una rama del derecho público que se refiere a la organización del Estado y sus poderes, a la declaración de los derechos individuales y colectivos y a las instituciones que los garantizan. Trata de los fundamentos básicos del Estado y del ordenamiento jurídico de un país.

Interesa la parte constitucional de la tributación, respecto de la cual se debe adoptar una posición, integrarla dentro del derecho tributario, o bien dentro del derecho constitucional. La denominación es importante, ya que sugiere dónde ubicar a esta parte

♦Profesor de la materia en la Universidad Andina Simón Bolívar (Sede Ecuador), Exclusivo para la Revista *Alegatos* (AUM-Az./México).

1. DE LA GARZA, Sergio F.. *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, S.A., 1985, p. 17

2. DÉ LA GARZA, *op. cit.*, pp. 25 y 26.

3. PALOMAR DI; MIGUEL, Juan. *Diccionario para Juristas*, México. Ediciones Mayo, 1981, p. 404.

del derecho. Utilizar la expresión derecho tributario constitucional, connota que es parte del derecho tributario. Por el contrario, la expresión derecho constitucional tributario connota que se trata de una parte especializada del derecho constitucional. Varios autores se inclinan por esta posición. Carretero Pérez⁴ usa la expresión derecho constitucional financiero, forma de denominación distinta, sin embargo de lo cual, es de advertir que con la lectura de la explicación que da el propio autor, se comprende que se refiere sólo al campo tributario.

Además de las alternativas indicadas, cabe otra, la de considerar que el derecho constitucional tributario, no pertenece a ninguna de las aludidas ramas del derecho, sino que goza de autonomía. Respecto a esta última se debe diferenciar la autonomía científica y la autonomía didáctica. Al decir de Sáinz de Bujanda, "una rama del derecho goza de autonomía cuando las normas que lo constituyen se aplican a un ámbito de realidad bien acotado y se fundamenta en un conjunto de principios propios".⁵ Obviamente que el autor se refiere a la autonomía científica, es decir, a la verdadera autonomía. En cambio existe autonomía didáctica cuando una rama del derecho constituye un campo distinto de especulación y de enseñanza, con respecto a otras ramas del derecho. Así lo sostiene De la Garza⁶. El derecho constitucional tributario no tiene principios ni instituciones propias que sean independientes de los campos constitucional y tributario, de lo que se concluye que no goza de autonomía científica. Lo prudente es reconocer que el derecho constitucional tributario goza de autonomía didáctica en cuanto estudia de modo sistemático los principios fundamentales del ramo consagrados en la Constitución. Al no reconocer autonomía científica al derecho constitucional tributario, queda aún pendiente de resolver si forma parte del derecho constitucional o del derecho tributario. La tesis de De la Garza⁷ sirve de orientación. Este autor sostiene que debido a la carencia de autonomía de algunos capítulos del derecho tributario, la naturaleza de las normas que los integran, es la misma que la de las ramas del derecho de las cuales proceden. Con base en esa consideración y a que las normas del derecho tributario constitucional son anteriores a las del derecho tributario material, el cual es la parte demeritoria de este campo,

concluye que el derecho constitucional tributario es parte del derecho constitucional general. Abona en favor de la tesis la consideración de que el derecho constitucional tributario trata principalmente de la potestad tributaria, la cual al decir de Villegas, "es una de las formas más típicas del imperio estatal".⁸ El propio autor define el derecho constitucional tributario de la siguiente manera: "El Derecho Constitucional Tributario, estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentra en las cartas constitucionales de aquellos países en que éstas existen. También se ocupa de la limitación y coordinación de potestades tributarias entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno".⁹ Con esta definición se ratifica el criterio de que el derecho constitucional tributario es parte del derecho constitucional.

2.2. Sáinz de Bujanda se refiere a las materias tributarias que deben constar en la Constitución, Dice: "Los preceptos constitucionales cumplen efectivamente en la órbita tributaria tres misiones esenciales, a saber: lo. Delimitan la estructura del poder tributario, es decir, distribuyen las facultades impositivas entre los distintos entes públicos -supuesto que sean varios los que tengan reconocida capacidad activa- que integran la organización política y señalan la naturaleza y extensión de esas distintas facultades; 2o. Marcan el cauce por el que ha de discurrir el ejercicio de las facultades impositivas, ordenando que tengan rango formal de ley las normas jurídicas en las que se establezcan los tributos, y 3o. Establecen los principios fundamentales en que ha de inspirarse el reparto de la carga tributaria, es decir, actúan positivamente en la delimitación del contenido de la legislación tributaria encargada de establecer el expresado reparto.

El análisis de estos tres cometidos constituye la materia propia del Derecho Constitucional Tributario".¹⁰

2.2.1. La potestad tributaria ha sido objeto de diferentes denominaciones. Es necesario afrontar esta cuestión, pues incide sobre su naturaleza. Para Giuliani Fonrouge no existe potestad tributaria sino poder tributario, al que define de este modo: "La expresión poder tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción".¹¹ Dentro de la misma línea. De

12. CARRETERO PÉREZ, Adolfo, *Derecho Financiero*, Madrid, Santillana, 1968, p. 31.
13. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, I., Madrid Instituto de Estudios Políticos, 1962, p. 43.
14. DE LA GARZA, *op. cit.*, p. 21. Cfr. empero el polémico cotejo de CORTINAS PELÁEZ, León "Respecto de la autonomía del derecho fiscal (de Trotabas a Jaracli y Berliri)", ciudad de México: *Alegatos*, UAM-A (Dpto. de Derecho), núm. 9, mayo-agosto 1988, pp. 3-15.
15. De la Garza, *OP. CIT.*, P. 27.

8. VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 3ª. ed., t. I., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1980, p. 177.
9. VILLEGAS, Héctor B., *op. cit.*, 1.1., p. 177.
10. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *op. cit.*, 11, pp. 275 y 276.
11. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, I., Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1970, p. 268.

la Garza dice: "Recibe el nombre de poder tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas".¹²

El poder tributario es un concepto objetivo, mientras que potestad es un concepto subjetivo en cuanto tal poder es atribuido al Estado, por lo que es preferible esta segunda designación. Otras denominaciones propuestas son: supremacía tributaria; con la que se denota la posición de superioridad del Estado; potestad impositiva, expresión inconveniente, pues, alude sólo a una categoría de tributos, los impuestos y olvida la existencia de otros, las contribuciones especiales y los derechos o tasas; soberanía fiscal, íntimamente relacionada al aspecto territorial; poder fiscal, expresión que en forma genérica se refiere al fisco o personalidad económica del Estado, el cual dentro de su patrimonio incluye sus bienes propios o patrimoniales y los ingresos obtenidos del peculio de los particulares, por lo que resulta demasiado amplia e imprecisa. Villegas define la potestad tributaria de la siguiente forma: "La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado para crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia espacial".¹³ Continúa el autor "...importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad atender las necesidades públicas"¹⁴ y finalmente concluye: "...la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención".¹⁵ Como podemos apreciar este autor identifica a la potestad tributaria con la capacidad, facultad o atribución jurídica que tiene el Estado para crear en forma unilateral los tributos. Por lo expuesto creemos que el término más apropiado es el de potestad tributaria, pues se trata del ejercicio de una facultad que ostenta el poder público del Estado, consistente en la utilización del mismo, el cual es preexistente y tiene carácter objetivo.

La potestad tributaria es una facultad o atribución jurídica que en forma abstracta, permanente, irre-

nunciable, en principio indelegable y legal, posee el Estado para establecer contribuciones para atender las obras y servicios públicos. Tales contribuciones son exigidas coactivamente, sin que se requiera la voluntad y el consentimiento de las personas obligadas a su cumplimiento. No se agota con la producción de normas, es ante todo un *imperium*, que además se vierte en la aprobación de convenios internacionales.

Berliri añade que la potestad tributaria comprende también la facultad de establecer un límite tributario.¹⁶ El autor sostiene la posibilidad de que el Estado establezca constitucionalmente modalidades o la no sujeción a la imposición de determinadas personas o bienes.

La potestad tributaria debe constar en la Constitución Política por ser una emanación del poder público y una expresión de la soberanía. Micheli así lo sostiene y fundamenta su aseveración en cuanto es una limitación de la propiedad en interés de la colectividad, limitación singular y característica que difiere de otras como la expropiación.¹⁷ Ambos fundamentos, el ser una manifestación del poder público y constituir al mismo tiempo una limitación al derecho de propiedad, explican el carácter constitucional de la potestad tributaria.

En cuanto a su alcance, hay que considerar que es una facultad o capacidad potencial para exigir prestaciones pecuniarias y el cumplimiento de obligaciones instrumentales, como lo expresa Villegas.¹⁸

Las notas características de la potestad tributaria son aquellas que atienen al poder público. Amorós¹⁹, se refiere a las mismas de modo sistemático. Dicho autor dice que es *originaria*, como opuesta a derivada, en cuyo caso el titular de la segunda está sujeto al control del titular de la primera; *irrenunciable*, vale decir indisponible, y aún más, de ejercicio obligatorio y permanente; *imprescriptible*, porque no puede decaer por la falta de ejercicio en el tiempo, pese a lo cual la competencia tributaria o potestad impositiva que sirve a la administración para aplicar la norma y ejercitar una pretensión concreta, puede caducar o prescribir, según los casos; *abstracta*, pues va dirigida a la colectividad, sin la determinación de un destinatario concreto; *territorial* lo que expresa sus contornos y supone

12. DÉ LA GARZA, *op. cit.*, p. 203.

13. VILLEGAS, *op. cit.* t.I., p. 178.

14. VILLEGAS, *op. cit.*, t.I., p. 178.

15. VILLEGAS, *op. cit.*

16. BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, I., Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, p. 168.

17. MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1975, p. 141.

18. Villegas, *op. cit.*, p. 178.

19. AMORÓS RICA, Narciso, *Derecho Tributario*, (Explicaciones), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1963, pp. 92 y ss.

ha de ejercitarse con relación a los efectos jurídicos que se produzcan en el país y considerando razones de eficacia y oportunidad; y, *sujeta al principio de legalidad*, lo que entraña que los tributos y sus elementos esenciales deben encontrarse vertidos en normas con categoría de ley.

La potestad tributaria puede ser originaria o derivada, según se produzca o no delegación. La norma que permita la delegación también debería ser constitucional, por análogas razones a las expuestas al tratar de su existencia. Al coexistir potestades tributarias en los países federales, no cabría por ese solo hecho sostener que las que ostentan los estados, provincias o departamentos son derivadas, con respecto a las que corresponde a la federación, unión o nación. Ambas son originarias. Así lo requiere la naturaleza del sistema, aunque la magnitud de esas potestades puede ser diferente y en proporción al fin que sirven. La delegación opera principalmente en aquellos casos en que la Carta Política prevé que el organismo legislativo podrá delegar el ejercicio de la potestad tributaria al ejecutivo. Puede ocurrir al conferírsele facultades para regular algunos elementos esenciales de la imposición, especialmente tarifas o tasas. La potestad tributaria o de creación ha menester diferenciarla de la potestad impositiva o competencia tributaria. La primera corresponde a la actividad legislativa del Estado, la segunda a la administración. De allí que es pertinente la distinción que hacen Alessi-Stammati, quienes hablan de la potestad tributaria en un plano abstracto, la que se traduce en la expedición de normas a fin de crear un sistema jurídico tributario y tiene carácter primario y la potestad tributaria en un plano concreto que va dirigida a la actuación de la norma. La potestad tributaria es de creación de tributos; la potestad de imposición o competencia tributaria de aplicación de los mismos; la primera se mueve en un plano conceptual, la segunda en un plano concreto; la primera en el ámbito temporal, es anterior a la segunda. Según Giuliani Fonrouge, la potestad tributaria es inherente al Estado y no puede ser suprimida, delegada ni cedida; la competencia tributaria sí puede transferirse y otorgarse a personas o entes paraestatales o privados.²⁰

La potestad tributaria ha de ejercitarse dentro de un determinado ámbito, no cabe que se encuentre desligada de todo contorno. ¿Cuáles son los criterios que modelan ese ámbito? ¿Existen algunos límites o condicionantes a ese ejercicio?

Hensel afirma que en principio, el ejercicio de la potestad tributaria no reconoce límite alguno, a pesar de lo cual es posible aplicársela únicamente a "aquellas situaciones que de alguna manera puedan caer dentro de la órbita efectiva de la competencia del Estado"²¹. Ello antes que un límite en el orden conceptual es una limitación que se constata en la práctica.

El legislador, en el ejercicio de la potestad tributaria, al igual que en otras materias, ve limitadas y reguladas sus facultades por las normas jurídicas, fundamentalmente las constitucionales. Las normas pueden ser modificadas y aun la Constitución enmendada, por lo que desde este ángulo, bien se puede afirmar que el sistema jurídico es un límite un tanto relativo al ejercicio de la potestad tributaria.²²

La Constitución Política en sus disposiciones consagra la forma como debe ejercitarse la potestad tributaria, los principios que la caracterizan y contiene variadas normas que de modo directo o indirecto inciden en su ejercicio. El problema de los límites hay que estudiarlo, no tanto desde el ángulo negativo o limitativo, de hasta dónde puede llegar esa potestad, cuanto desde uno positivo, referido al contenido que legítimamente debe tener.

En el tercer bloque de reformas a la Constitución se manda dividir el literal d) y e) del artículo 82 en dos innominadas que digan: expedir, reformar y derogar las leyes y establecer modificar o suprimir impuestos, tasas u otros ingresos públicos, respectivamente. Con esta reforma se ha potenciado la potestad tributaria, diferenciándola de la potestad legislativa. Ello es meritorio. Sin embargo no se ha afinado lo suficiente, pues, en un mismo haz, se continúa entremezclando ingresos tributarios y no tributarios. Estos últimos pueden ser de variada naturaleza, como por ejemplo los provenientes del crédito público, los de la gestión patrimonial del Estado, los de donaciones o crecimientos gratuitos percibidos y otros. La naturaleza jurídica de los tributarios difiere de los que no lo son.

La propia Constitución contiene limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria. Así la del inciso primero del artículo 97 que prohíbe al Congreso derogar o modificar leyes que establezcan ingresos presupuestarios sin que al mismo tiempo se creen fuentes de financiamiento sustitutivas. De su parte,

20. GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *op. cit.*, i, p. 279.

21. HENSEL, Albert, *Diritto Tributario*, Milano, Dott. A. GiutTré Editore, 1956, p. 30.

22. TROYA JARAMILLO, José Vicente, *Estudios de Derecho Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984, p. 140.

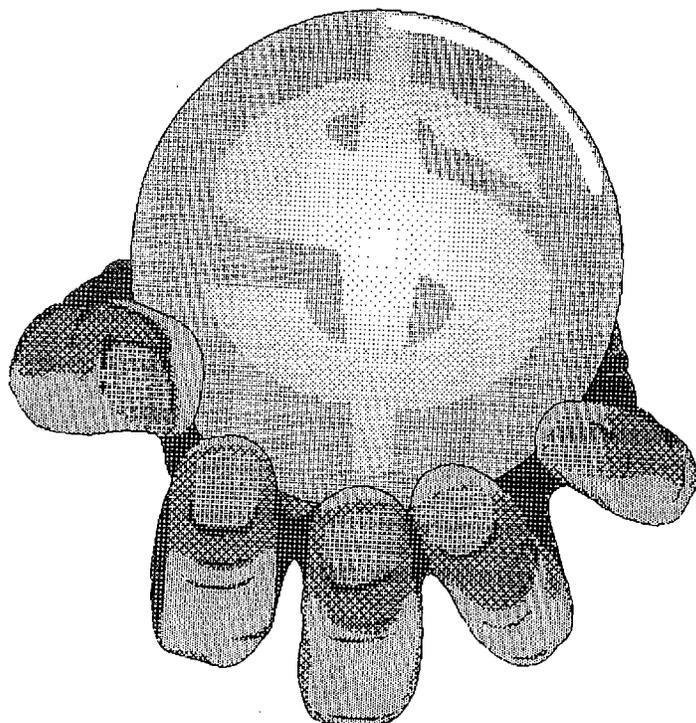
el inciso 5° del numeral 1° del artículo 42 consagra la exoneración impositiva de las prestaciones del Seguro Social.

En el segundo bloque de reformas a la Constitución, se modifica el artículo 1° y se establece que el Ecuador es un Estado unitario pero descentralizado. En el tercer bloque de reformas, se complementa la idea descentralizadora y se reconoce, al tratar del régimen seccional autónomo, que los consejos provinciales y las municipalidades, tienen la facultad de: "Establecer mediante ordenanzas las tasas y contribuciones especiales de mejoras, necesarias para el cumplimiento de sus funciones", literal c) del artículo 155 de la Constitución. Se dota a estas entidades de potestad tributaria originaria aunque limitada. Hasta la fecha se había entendido que la Ley de Régimen Municipal y la Ley de Régimen Provincial, contienen una verdadera delegación en cuanto se faculta a dichas entidades para crear otras tasas y otras contribuciones, a más de las que constan especificadas en dichas leyes.

2.2.2. La legalidad es un modo de expresión de la potestad tributaria. La creación de contribuciones y la regulación de sus elementos esenciales es obra de la ley. Otros principios como la proporcionalidad y equidad, la generalidad, la igualdad, la capacidad contributiva, la no confiscatoriedad, representan en su conjunto la justicia en la tributación y su importancia es trascendente. Si están reconocidos en la Constitución, al menos en forma implícita, adquieren carácter jurídico. Pueden, de acuerdo a la redacción de las normas que los contengan, y al espíritu de las mismas, ser aplicables al sistema impositivo general o a los tributos en particular. Esta es una consideración muy importante, respecto de la cual no cabe enunciar pautas absolutas, sino que hay que examinar en cada caso concreto, el alcance de dichos principios.

La igualdad, la proporcionalidad y la generalidad consignados en el artículo 67 de la Constitución, según expresa literalmente esa norma, se atienen al régimen tributario y no a los tributos en particular. Esos principios constituyen una guía para el legislador, quien al diseñar el sistema tributario los ha de tener presentes. Han de servir también para la mejor interpretación de las normas tributarias.

Los principios perfeccionan, enriquecen y racionalizan el ejercicio de la potestad tributaria. En este sentido son altamente positivos. Sin embargo, estos principios, al propio tiempo son límites al ejercicio de la potestad tributaria, a la que indican por dónde debe discurrir.



Hay otras normas constitucionales que deben tenerse presentes de modo especial en el ejercicio de la potestad tributaria. De entre ellas cabe destacar las que contienen y regulan las garantías individuales. La interpretación y aplicación más adecuadas que se ha de dar a esta parte de la normativa constitucional, es aquella que concilia la tributación con las garantías individuales. Se han de crear tributos sin desmedro de las garantías individuales, las cuales en este sentido se convierten en límites al ejercicio de la potestad tributaria.

Tienen también importancia las normas que en los países federales o en los unitarios descentralizados, disciplinan la coexistencia y delegación de potestades tributarias.

Los límites no sólo son jurídicos, sino que pueden ser, además, políticos y económicos.²³ Martín acude a otro criterio de clasificación y sostiene que hay límites directos e indirectos. Los primeros vienen a ser los alcances de la potestad tributaria, los segundos, limitaciones al poder tributario.²⁴ Es importante además tomar en cuenta los límites económicos.

23. TROYA JARAMILLO, José Vicente, *op. cit.*, p. 140. Véase, ampliamente al respecto, CORTINAS PELÁEZ, León, "Administración financiera y derecho público mexicano", *Revista latinoamericana de derecho tributario*, Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1998, núm. 4, pp. 115-150, sp. su "Defensa del federalismo" en las pp. 133 a 148.

24. MARTÍN, José María, *Principios de Derecho Tributario Argentino*, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1978, p. 175.

porque, como dice Amorós: "Los impuestos deben estar establecidos teniendo en cuenta preocupaciones económicas, sociales y colectivas, pues todo impuesto que no responda a esta característica no puede alcanzar perdurabilidad en el futuro".²⁵

Los límites políticos parten de la constatación de que el efectivo ejercicio de la potestad tributaria de un país puede chocar con la de otro, produciéndose inter partes una limitación o condicionamiento. Las partes en conflicto pueden también ser estados o provincias de una federación, que ven limitada su acción en la potestad tributaria de la otra parte, salvo que existan criterios claros que distribuyan las competencias. Para solucionar conflictos de doble imposición internacional o de doble imposición interna se pueden establecer convenios internacionales o planes de coordinación fiscal, respectivamente,²⁶ los que también constituyen límites y condicionamientos de la potestad tributaria. Los límites económicos deben tenerse presentes antes de la norma. Son principios meta jurídicos de carácter técnico que debería tener en cuenta el legislador. Promulgada la ley, salvo como criterio complementario para su interpretación, tales principios dejan de tener relevancia jurídica.²⁷ 2.2.3. El principio de legalidad surge como una manifestación de la lucha contra el absolutismo. Sirvió y sirve para que el pueblo por medio de sus representantes apruebe las cargas fiscales. Se remonta a la Carta Magna del año 1215, que reivindica el derecho del parlamento a consentir los tributos. Desde entonces se limita y condiciona al poder público, en cuanto se establece que la creación de tributos se ha de efectuar a través de una ley formal expedida por el Poder Legislativo.

El principio de legalidad o de reserva de ley se expresa en materia tributaria, de modo similar al que se emplea en materia penal. Así, el aforismo *Nu-llum tributum sirte lege*, significa que no pueden establecerse tributos si no es mediante una ley. Amorós encuentra una diferencia entre legalidad y reserva de ley. Para él, lo primero significa la sumisión de la actividad administrativa a la ley, mientras que lo segundo impone que la regulación de determinadas materias -en este caso los tributos- han de hacerse necesariamente por ley formal.²⁸

El Modelo de Código Tributario para América Latina presenta en forma didáctica una lista de las materias que deben consignarse en la ley. Dice la disposición: "Materia privativa de la Ley.- artículo 4o. Solo la Ley puede:

1° Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo o indicar el sujeto pasivo;

2° Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;

3° Establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos, en cuanto éstos signifiquen una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales;

4° Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;

5° Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios;

6° Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago".

El principio de la legalidad, según De la Garza²⁹ tiene un aspecto absoluto y un aspecto relativo. El primero se sintetiza con el aforismo ya referido, de que no puede haber tributo sin ley; el segundo significa que todos los elementos esenciales de la tributación han de obrar de ley. El principio de legalidad en un aspecto absoluto, es decir, referido a la creación de tributos, comprende necesariamente la modificación y supresión de los mismos, así como la implantación de exenciones y en general la consagración de casos que consultan la existencia de inmunidades tributarias. En el aspecto relativo, presenta problemas, pues no siempre es fácil enunciar qué elementos de la tributación son los esenciales y por ello han de constar en ley. Valdés Costa en su obra *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*, acude certeramente a la distinción entre aspectos materiales y formales, y da con la clave del problema. Sobre el particular dice: "Desde el punto de vista sustancial los principios aplicables para determinar el concepto deben a nuestro juicio relacionarse con la distinción hoy generalmente admitida en el derecho fiscal entre los aspectos materiales y formales o administrativos. Todo lo que se refiera a la existencia de la relación

25. AMORÓS RICA, Narciso, *op. cit.*, p. 89.

26. MICHWJ. Gian Antonio, *op. cit.*, p. 157.

27. AMORÓS RICA, Narciso, *op. cit.*, p. 89.

28. AMORÓS RICA, Narciso, *op. cit.*, pp. 123 y 124.

29. DE LA GARZA, *op. cit.*, pp. 265 y 266.

jurídica, es decir al hecho generador, sujetos y objeto de la obligación, pertenece al primero; todo lo que es aplicación de la norma material al caso concreto, *-accelramento*, como denominan los italianos-, es función administrativa, o eventualmente jurisdiccional".³⁰ En términos similares se pronuncian otros autores, aunque sin referirse expresamente a la relación jurídico-tributaria. Así Cocivera³¹ afirma que la ley debe contener el hecho generador, el sujeto pasivo que debe satisfacerlo, el parámetro que constituye la base imponible y la indicación de la alícuota. La conclusión sería que cualesquiera otros elementos, podrían ser objeto de regulación por parte de la administración. A pesar de haberse llegado a determinaciones particulares sobre lo que debe contener la ley tributaria, quedan zonas imprecisas, aún sujetas a discusión, las que han sido examinadas por la doctrina y la jurisprudencia. Existen tres cuestiones de importancia que han originado discrepancias. Estas son la base del cálculo, las tasas o alícuotas y las exenciones o exoneraciones. Respecto de la primera, es de afirmar que la base debe obrar por ley, aunque algunos aspectos de hecho, como su cuantificación, puedan ser determinados en cada caso concreto por la administración.³² La determinación tributaria efectuada por la administración o por el contribuyente, supone la valorización de la materia imponible, la aplicación de deducciones y en general la depuración de esa materia imponible, a fin de lograr la base a la que ulteriormente pueda aplicarse la alícuota respectiva. Todos los criterios básicos de esa operación deben constar en ley, pues, de lo contrario, se enervaría el principio de legalidad, y de suyo el fin perseguido, la seguridad jurídica de los administrados. El punto de las tarifas es el más controvertido. Dejar al libre criterio de la administración su fijación, sería anular el principio de legalidad. De allí, que lo más que se podría aceptar, es la facultad de la administración para fijar tarifas dentro de los límites previstos por la ley, siendo deseable que esa posibilidad se encuentre prevista en la Constitución Política. En lo concerniente a exenciones, el principio de reserva de ley es plenamente aplicable, pues éstas no se conceden *intuitu personae*, sino por consideraciones de índole general, referidas a los órdenes social y económico. Aquí también es lo pertinente confiar a la administración su manejo, es-

pecialmente cuando para su aplicación se prevé el cumplimiento de determinados requisitos. En síntesis no compete a la administración crear exenciones, pero sí reconocer su existencia, ya que no puede aceptarse que tengan la facultad discrecional de aplicar o no los tributos, o aplicarlos en una forma en determinados casos y en forma distinta en otros.

En los últimos tiempos ha surgido preocupación al estimarse que el principio de legalidad se encuentra en crisis. Es más propio afirmar que su alcance ha variado. La modificación del principio de legalidad se origina en el potenciamiento del rol del Estado en la conducción económica, aun en aquellos países regidos por el sistema de libre empresa, fenómeno intensificado a partir de la primera guerra mundial. Se debe reconocer que ese rol se ha atenuado en los tiempos presentes, a pesar de lo cual no ha cesado, y antes bien hay indicios sobre su relanzamiento. Igualmente se origina en la clara proyección extra fiscal de la imposición que contempla al tributo como uno de los instrumentos más idóneos para el manejo de la política económica. El resultado ha sido el reforzamiento del Poder Ejecutivo. Se ha acentuado esta tendencia por la internacionalización de la economía, fenómeno que incluye e incide aun en los países de menor gravitación y desarrollo. Todo ello ha conducido a pensar que es necesario que el Estado se sirva de este instrumento que es el tributo en forma ágil y oportuna, para lo cual se ha arbitrado una fórmula viable, el conferir al Ejecutivo algunas de las facultades que tengan fundamento en el principio de legalidad. La variación más significativa se manifiesta en la delegación de la potestad tributaria al Ejecutivo, ya para la creación de tributos, ya para la reglamentación de sus elementos. La primera facultad es de enorme trascendencia, pues, previo el trazo de lineamientos emitidos por el legislativo que sirven de pauta, se permite al Ejecutivo expedir actos con fuerza de ley y establecer nuevas contribuciones. El caso se da en países como Italia, cuya Constitución permite que el presidente de la República, previa delegación, y por un tiempo determinado, pueda expedir decretos legislativos en este campo. La Constitución de Colombia de 1991, eliminó semejante posibilidad. En Ecuador, a virtud de los decretos leyes de emergencia de la Constitución de 1946 y de los decretos urgentes de la de 1978, se ha facilitado la injerencia real del ejecutivo en el ejercicio de la potestad tributaria. Giannini³³ de gran autoridad en la

30. VALDÉS COSTA, Ramón, *Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano*, Montevideo, 1982, pp. 19 y 20.

31. COCIVERA, Benedetto, *Principii di Diritto Tributario*, Milano, Dottii. A. Giuffrè Editore, 1961, p. 29.

32. VALDÉS COSTA, Ramón, *op. cit.*, p. 22.

33. GIANNINI, A. D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore, 1974, p. 21.

doctrina, refiriéndose a Italia, afirma enfáticamente que en mérito de la delegación, puede el Presidente crear tributos sin atentar contra el principio de legalidad. Un caso de delegación se encuentra en el artículo 131, párrafo segundo de la Constitución Federal de México que dice: "El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso". El Ejecutivo interviene en la regulación de las cuotas de las tarifas de importación y exportación, debido a que, técnicamente hablando, está más capacitado para tomar ese tipo de decisiones, y sobre todo para actuar ágilmente y servir a los propósitos de la política fiscal. La intervención del ejecutivo en materia tributaria no significa abrir una brecha a la discrecionalidad, ya que en su actuación, deberá someterse a las normas.

La segunda variación que consiste en facultar al ejecutivo a incidir en los elementos primarios de la tributación es también importante, aunque menos relevante que la primera. Los ámbitos del comercio exterior, monetario y de fomento, han sido los sectores, donde por razones de urgencia, se da con mayor facilidad la delegación y la consecuente actividad legislativa del Ejecutivo.

De lo expuesto cabe concluir que el principio de reserva de ley se ha ampliado, en el sentido de que tanto la ley, como los actos con fuerza de ley, son instrumentos apropiados para el ejercicio de la potestad tributaria. La intervención del Ejecutivo, en todo caso, debe producirse a virtud de delegación expresa y limitada, cuya existencia debe preverse en norma constitucional.

En los casos en que se decreta el estado de emergencia, entre otras facultades, se atribuye al Ejecutivo, la de ejercer la potestad tributaria, la cual sería en verdad extraordinaria.

Desde antes, pero hoy más que nunca, ante la evolución del principio de legalidad, hay que enfatizar el control del mismo. El sistema jurídico como un complemento indispensable ha de consultar arbitrios expeditos y eficaces del control de la constitucionalidad del ejercicio de la potestad tributaria, especialmente si ha provenido del Ejecutivo.

Otra derivación importante de la legalidad, presenta Jarach³⁴ quien expresa que el mismo no sólo consiste en que el tributo debe ser establecido por ley, sino que debe preexistir a los hechos objeto de imposición.

El artículo 68 de la Constitución vigente dispone que "Sólo se pueden establecer, modificar o extinguir tributos por acto legislativo de órgano competente". De este modo se consagra el principio de legalidad en materia tributaria. Nótese que no hay una alusión directa a la ley. Se alude a la expedición de un acto legislativo. Habría que considerar que las ordenanzas son también actos de esa naturaleza, en consonancia con la reforma indicada. La propia norma, en el inciso segundo, prevé que las tasas y las contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. Ello no puede significar que los impuestos no están sujetos a semejante requisito. Debe entenderse que el principio de legalidad comprende a todos los tributos, más, que tratándose de la creación de tasas y contribuciones, cabe delegación que obre en ley. Por la reforma constitucional esa delegación ya no es necesaria para los consejos provinciales y las municipalidades, pero sí lo es para el propio ejecutivo y para otras entidades que conforman, las administraciones tributarias de excepción que, de acuerdo a leyes particulares, frecuentemente modifican y aplican tasas.

Un caso particular que ha suscitado dudas es el concerniente a la imposición al comercio exterior. Sin que exista norma constitucional expresa, el Ejecutivo, facultado por la ley, reforma las tarifas arancelarias. La Constitución vigente a diferencia de la de 1966- 67, no menciona los elementos de la tributación que deben constar en ley. Los mismo están regulados en el Código Tributario.

■2.2.4. "No basta que el tributo sea legal; es además necesario que sea justo",³⁵ proclama Sáinz de Bujanda, y con esta expresión sintetiza de modo admirable los requisitos de la tributación y los cánones que el Estado ha de observar en el ejercicio de la potestad tributaria. Dos son, pues, los ángulos de la cuestión. De un lado la tributación se encuentra sometida al principio de legalidad o de reserva de ley, el que es instrumental, y de otro al principio de justicia, el que es de carácter material, ya que se refiere al contenido mismo de las normas que crean las contribuciones y regulan sus elementos esenciales.

Respecto de la justicia en la tributación se han enunciado varios principios que revelan diversos matices y ángulos de visión. Los de mayor importancia, recogidos con frecuencia por la doctrina, son los siguientes: la proporcionalidad y equidad, la generalidad, la igualdad, la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad.

34. JARACH, Diño, *Temas de Derecho Tributario*, I, Buenos Aires, Comisión de Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Económicas, 1967, p. 15.

35. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *op. cit.*, 111, p. 181.

Adam Smith en 1767 se refirió a la equidad y sostuvo que los súbditos de un Estado debían contribuir a su sostenimiento en proporción a sus respectivas capacidades y que en la observancia de este postulado radicaba la igualdad o desigualdad del impuesto.³⁶ Posteriormente el principio se consolida, al incluirse en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, que expresa la obligación de los ciudadanos de contribuir al financiamiento del gasto público en proporción a sus facultades.

Sobre la proporcionalidad y equidad constitucionales, se han producido dos corrientes de opinión. La una sustenta que son dos términos coincidentes que conforman un sólo principio. La otra que son dos términos distintos que conforman dos principios separados. Servando J. Garza³⁷ sostiene que aplicar una tarifa proporcional a los impuestos directos sería injusto, por lo que dicha tarifa proporcional, pura fórmula matemática, en la imposición indirecta adquiere carácter subjetivo y de justicia al permitir, según la cuantía de la renta, la aplicación de tarifas diferenciadas. Estima que lo que pretende la norma constitucional es la actuación de la justicia tributaria, lo que no se conseguiría con tarifas iguales en la imposición directa. Añade que la proporcionalidad y la equidad son términos pleonásticos que en resumen procuran la justicia en la imposición. Flores Zavala es del parecer que proporcionalidad y equidad son dos términos inseparables, que significan globalmente justicia en la tributación. Apoya su punto de vista en el postulado de Adam Smith de que los súbditos deben contribuir "en proporción a sus ingresos".³⁸ Margain Manautou opina contrariamente y sostiene la tesis de que la proporcionalidad y la equidad son dos principios diversos. Un tributo es proporcional, dice, al comprender por igual a todos los individuos que se encuentran colocados en la misma situación y es equitativo en el sentido de que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.³⁹ Es atendible la posición de Servando J. Garza y Flores Zavala, pues, lo que busca la proporcionalidad y equidad es la justicia tributaria y el término equidad puede integrarse si 110 identificarse con el de justicia.

El problema de cómo lograr que los impuestos sean justos se relaciona con el de la distribución de las cargas impositivas. Para el efecto el principio de proporcionalidad y equidad se auxilia de los postulados de generalidad y uniformidad. La generalidad es el punto de partida en los sistemas fiscales; todos están obligados a ceder parte de su riqueza para el financiamiento de las obras y servicios públicos. Este principio tiene su consagración en la Revolución francesa y en la consecuente instauración del Nuevo Régimen. El Antiguo se sustentaba en una sociedad dividida en estamentos, de los cuales estaba obligado a contribuir fundamentalmente el estado llano, permaneciendo libres de esa obligación la nobleza y el clero. Entonces se consideraba como connatural a la estructura social la existencia de privilegios y entre ellos los fiscales. El concepto mismo de tributo era distinto, pues, tenía el instituto un carácter de sujeción y subordinación, virtualmente una expresión de vasallaje. No faltaron concepciones penales o cuasi penales de la imposición demostrativas de su índole peyorativa. A partir de la Revolución francesa, la obligación de contribuir es de los ciudadanos, con lo que se ennoblece la tributación. Esta concepción en sus líneas básicas perdura hasta los tiempos presentes.

La generalidad se refiere a que todos deben tributar, y la uniformidad, a la igualdad por clase o categoría contribuyente⁴⁰. La generalidad es un hecho de fácil constatación respecto de la imposición indirecta. Todos, aun quienes perciben menores recursos, a.1 efectuar actos de consumo, sufren el impacto de este tipo de gravámenes incorporados en los precios, dentro del obvio fenómeno de la traslación. Respecto de la imposición directa que singularmente afecta a la renta y al patrimonio así como a las adquisiciones a título gratuito, la generalidad ha tenido un proceso de paulatina consolidación. Los impuestos conocidos como "testáticos", de tanto por habitante, han sido sustituidos por la imposición a la renta, primero proporcional y cédular y hoy global y progresiva. El principio de la generalidad es un enunciado que se refiere al sistema total antes que a los tributos en particular y que debe servir de guía al legislador. Villegas afirma que la generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo, ya que no se trata de que todos deban pagar tributos, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales de clase, linaje o casta.⁴¹

36. GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*, I, p. 303.

37. GARZA, Servando .1., *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, México, D.F.. Editorial Cultura T.G.S.A., 1949, pp. 70-72.

38. FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas*, México, Editorial Porrúa, S.A., 1975, p. 202.

39. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, México, UNAM, 1967, p. 109.

40. DE JUANO, Manuel, *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*, t. I, Rosario, Ediciones Molachino, 1963, p. 341.

41. VILLEGAS, *op. cit.*, 1.1, p. 187.

La igualdad de los ciudadanos ante la ley, es uno de los postulados principales de la Revolución francesa que comprende o debe comprender la igualdad ante la imposición. La igualdad no es ni puede ser aritmética, de tal modo que la carga tributaria global se distribuya entre todos los contribuyentes a cuota partes similares. Este "igualitarismo" abstracto constituiría una grave injusticia. Es necesario hacer distingos y categorizaciones razonables, dándose tratamiento igual a quienes se encuentran en similares condiciones y tratamiento diferenciado a quienes no lo están. La igualdad consigue una mayor concreción que la generalidad. A pesar de ello, es por sobre todo un indicador del sistema tributario en su globalidad, una guía para el legislador en el ejercicio de la potestad tributaria.

La igualdad conlleva la existencia de la capacidad contributiva.. Todos están obligados a contribuir, pero de acuerdo a su capacidad contributiva, el cual es un principio no sólo del sistema, sino de los tributos en particular. La capacidad contributiva ha sido estudiada en un tenor general, o sea referida al conjunto de tributos, lo que prácticamente la asimila a la igualdad y con un sentido relativo, es decir respecto de cada gravamen en particular. La implantación de tributos debe partir de la existencia de una capacidad contributiva, por lo que los hechos generadores lian de ser índices de riqueza de los particulares. La capacidad contributiva es una valoración del legislador, en razón de los fines y propósitos de la tributación. Sin embargo, de ello debe ser objetiva, es decir existente y real. Es verdad que la eficacia operativa de la capacidad contributiva puede tropezar con dificultades prácticas de aplicación, pero no por ello cabe negar su relevancia, ni argumentar que es un fenómeno económico indefinido. En estos términos se pronuncia Villegas sobre la proyección de este principio.⁴² Tal vez una de las cuestiones más importantes que se aducen como óbice a la capacidad contributiva, es la relativa a la visión extrafiscal de la imposición. Si bien es verdad que la imposición no sólo persigue fines fiscales, o sea de obtención de recursos, sino también extra- fiscales de política económica y aun social, sin negar su existencia y validez, los mismos, no pueden superar la necesidad de justicia en la tributación, ni desvirtuar el principio de capacidad contributiva.

La proporcionalidad y equidad son criterios de razonable imposición, expresión de la justicia tributaria,

que a más de ligarlos con la igualdad y capacidad contributiva, los relaciona con la no confiscatoriedad. Un tributo o una tributación en extremo gravosos, huelga decirlo, no son proporcionales ni equitativos. Podrían tenerse como confiscatenos. Tal consideración ha dado lugar al principio de no confiscatoriedad. Guiliani Fonrouge, quien pone mucho énfasis en este principio, sostiene que la confiscatoriedad puede producirse por el despojo del derecho de propiedad a través de la imposición y se refiere a los pronunciamientos jurisprudenciales argentinos que inclusive llegan a cuantificar desde qué porcentaje se puede considerar confisca- torio un gravamen⁴³. En cada caso concreto se debe decidir si una contribución es o no desproporcionada y por lo tanto, si riñe o no con los principios referidos. Esta labor es muy delicada, pues, en resumen incide en la potestad tributaria del Estado. Además en veces surge la relatividad, pues, no sólo una contribución puede ser exagerada, sino más bien el conjunto de las mismas. Aquí aparecerá necesariamente el concepto de presión tributaria global. ¿Cuál es la tolerable? ¿Entran al efecto de esa definición las cambiantes circunstancias de la economía y de las necesidades públicas? ¿Desde qué porcentual un gravamen es inconstitucional? Todas cuestiones difíciles de resolver, pero no imposibles de abocarlas y dar la solución que mejor sirva a los intereses de la justicia. El artículo 67 de la Constitución reconoce que los tributos a más de servir al presupuesto, constituyen instrumentos de política fiscal. Dice la disposición que estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo en el desarrollo nacional y que procurarán la justa distribución de la riqueza. No es fácil cumplir cabalmente con los propósitos constitucionales. Entre ellos puede surgir discrepancia, en razón de lo cual al realizar su interpretación y aplicación debe procurarse su compatibilización.

3. Junto a los recursos tributarios, destacan por su importancia los provenientes del crédito público, los cuales han dejado de ser un arbitrio extraordinario para obtener fondos, al que había que acudir sólo excepcionalmente, según sostenían los clásicos. En las finanzas públicas contemporáneas se utilizan constantemente y provienen del endeudamiento in-

42. VILLEGAS, *op. cit.*, 1.1, p. 186.

43. GIULIANI FONROUGE, *op. cit.*, I, pp. 307 y ss.

terno y del endeudamiento externo, habiendo alcanzado magnitudes significativas. Para los países en desarrollo la deuda externa constituye uno de sus problemas más agobiantes.

En la Constitución deben constar los aspectos principales del crédito público ya que conciernen a los poderes y a la organización del Estado. En primer término, por la importancia y trascendencia de las operaciones del crédito público, es indispensable la intervención del organismo legislativo, cual ocurre con los negocios más importantes del Estado. Ahumada señala en forma general los tópicos constitucionales del crédito público. Dice: "Las cartas constitucionales de los Estados⁴⁴ estatuyen entre las facultades del Parlamento, la de autorizar las operaciones de empréstitos que realiza el gobierno. En muchas, existen limitaciones a esa facultad, que entronca su origen en la organización constitucional de los Estados, y la historia del derecho presupuestario nos ha demostrado que esta facultad es la base de las prerrogativas democráticas. Estas limitaciones pueden ser de diversa índole. Algunas se refieren a la prohibición de contraer empréstitos para tales o cuales fines específicos, otras, hasta un monto determinado; otras aluden a las mayorías especiales necesarias para su aprobación; otras en fin, para no citar más, a la obligación del *referéndum* popular, cuando el monto del empréstito es por una suma mayor a la consentida por alguna disposición legal".⁴⁴

3.1. La intervención del legislativo puede darse de diverso modo. Parece ser la posición más razonable aquella que sustenta que al legislativo corresponde autorizar el endeudamiento público y al ejecutivo contraer los empréstitos. La autorización puede no verterse en una ley. Para los tiempos que corren es demasiado exigir para cada autorización la expedición de ley, conociendo lo demorada que suele ser su tramitación, mas tampoco sería aceptable que mediante este instrumento se delegue en forma general la facultad autorizante y de hecho se resigne a la atribución de analizar la conveniencia de contraer empréstitos. La autorización ha de incluir las principales condiciones, vale decir monto, plazo, forma de pago, tasa de interés. Por la dinámica de la economía, sin perder de vista la razón de la intervención legislativa, cabría autorizar un techo hasta donde puede llegar el endeudamiento interno y externo y un criterio flexible sobre

plazos y tipos de interés. Igualmente es aconsejable que una norma constitucional establezca un límite absoluto del endeudamiento público externo con relación al producto interno bruto.

3.2. La Constitución vigente, aprobada en 1979 mediante referéndum, al suprimir la intervención del Congreso, facilita el endeudamiento público. El artículo 82 e), cuyo desdoblamiento se ha dispuesto en el tercer bloque de reformas, faculta al Congreso Nacional para "establecer o suprimir impuestos, tasas u otros ingresos público". Entre los "otros ingresos públicos", podría entenderse los provenientes de los empréstitos, caso en el cual sería necesaria la intervención del legislativo. El literal i) del propio artículo faculta al Congreso para "aprobar o desaprobar los tratados públicos y demás convenciones internacionales". Si se considera que un empréstito está documentado por un tratado o convención, sería necesaria la intervención del Congreso. El artículo 103 g) entre las atribuciones y deberes del Presidente, incluye la de contratar y autorizar la contratación de empréstitos, de acuerdo a la ley. El endeudamiento público, salvo las dubitaciones mencionadas que deberían aclararse, queda al arbitrio del Ejecutivo. Es la primera vez que ocurre en el país. Ello es altamente riesgoso y va en desmedro del crédito público, cuya importancia y trascendencia se minimiza. El Congreso al menos debería establecer los techos o límites del endeudamiento interno y externo. De haber existido disposición semejante, no se habría producido tan expeditivamente el proceso de sucretización. En la Constitución vigente, además, dejan de constar disposiciones tan importantes como las que impiden cubrir con empréstitos gastos administrativos y las que obligan a incluir dentro del presupuesto las partidas para el servicio de la deuda pública. Se puede afirmar que se ha *constitucionalizado* el derecho de la deuda pública en un afán desatinado de facilitar la utilización del crédito público mediante la sola intervención del Ejecutivo.

Es curioso anotar que en el Proyecto del ministro Flores, referente al nuevo sistema de tributación interna, se incluye la reforma al artículo 112 de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, LOAFYC, en el cual se introducen límites al monto de la deuda externa pública, referido al producto interno bruto. Dice la reforma que dicho monto no podrá exceder del 63% en el año 1998; y que, en los siguientes ejercicios se disminuirá el porcentaje en un 3% anual, hasta el año 2002. Ello abona la tesis de que los límites al endeudamiento público deben ser tratados en la Constitución.

44. AHUMADA, Guillermo, *Tratado de Finanzas Públicas*, t. 11, Cuarta Edición, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1969, p. 915.

4. El gasto público debe efectuarse observando un orden prioritario, y atendiendo a las normas constitucionales y legales. El privilegiar un tipo de gasto suele obedecer a consideraciones ideológicas.

La Constitución contiene disposiciones que regulan el gasto público; algunas de ellas de tenor general, que permite a los gobernantes cierta amplitud y discrecionalidad en su aplicación; otras que constituyen mandatos de observancia imperativa. La Constitución muestra especial preocupación por determinados aspectos, tales como la alimentación, el vestido, la educación, la asistencia médica, los servicios sociales, la seguridad social, la promoción popular, la vivienda, especialmente la de interés social, el derecho a vivir en un medio ambiente sano y ecológicamente equilibrado que garantice un desarrollo sustentable. Con las últimas reformas se ha perfeccionado el sistema de derechos y garantías. El logro de estos objetivos conlleva la erogación de recursos de magnitud. El inciso tercero del artículo 96 de la Constitución ordena que deberá destinarse no menos del treinta por ciento de los ingresos corrientes del gobierno central para la educación y la erradicación del analfabetismo. La disposición transitoria vigésima cuarta de la Constitución prevé que en los años 1994, 1995 y 1996 se destinará a la Función Judicial el 2,5% de los ingresos corrientes netos del gobierno central. En estos casos existen verdaderos mandatos de gasto que no pueden desatenderse so pena de incurrir en violación constitucional.

El artículo 6° de la Ley de Presupuesto del Sector Público prevé que los ingresos públicos no podrán financiar en forma específica gastos predestinados, ni podrán afectarse para financiar participaciones a favor de ninguna entidad y organismo público. Exceptúa el caso de los gastos a favor de la educación y para la erradicación del analfabetismo. No cabe el cumplimiento irrestricto de esta disposición, pues, riñe con normas constitucionales que condicionan el actuar del Ejecutivo en materia de gasto público. Así, el numeral 1° del artículo 42 de la Constitución impone el aporte equitativo del Estado, de los empleadores y de los asegurados para financiar el Seguro Social.

La desconcentración y la descentralización deberán reflejarse en el gasto. El artículo 149 literales a) y c) de la Constitución, modificado en el tercer bloque de reformas, contiene dos mandatos de trascendencia. Con el primero se dispone que el Gobierno Central cumplirá dichos procesos concediendo atribuciones suficientes al Régimen Seccional Dependiente. Con el segundo, a más de los recursos de que ahora gozan, se destina en beneficio de los consejos provinciales y de las municipalidades el quince por ciento del presupuesto del Gobierno Central. La entrega de recursos a los organismos del régimen seccional autónomo será directa, oportuna y automática, debiendo incrementarse en la misma proporción que el presupuesto del Gobierno Central.