

DEMOCRACIA, AUTOIMPOSICIÓN Y TRIBUTOS

Democracy, self-imposition and tax

EDDY DE LA GUERRA ZÚÑIGA¹

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito, Ecuador

Resumen

La autoimposición es tanto un principio como un derecho que garantiza que el pago de los tributos por parte de los ciudadanos solo debe ocurrir cuando se ha registrado la voluntad soberana de pagar tributos mediante debates legislativos plenos con aprobaciones expresas del pueblo mediante leyes legítimas y constitucionales. Es decir, ejerciendo la democracia en la materia fiscal a través de diversas expresiones, especialmente representativa y deliberativa. La inobservancia de la autoimposición vulnera el derecho de los contribuyentes a participar democráticamente en la toma de decisiones de naturaleza tributaria. Ante la eventual vulneración, la objeción de conciencia y la resistencia fiscal pueden convertirse en ejercicios saludables de democracia que puede poner límites a los poderes públicos.

Palabras clave

Autoimposición, Democracia, Resistencia fiscal, Derechos del contribuyente.

Abstract

Self-imposition is both a principle and a right that guarantees that citizens only should pay taxes when their will is registered through complete legislative debates that express approval citizen through legitimate and constitutional laws. Which means, representative democracy and other types. Failure of this legislative procedure violates the right of taxpayers to democratically participate in decision-making about taxes. In the event of violation, fiscal resistance can become a healthy exercise of democracy that set limits on public powers.

Keywords

Self-imposition, Democracy, Fiscal Resistance, Taxpayer Rights.

1. Introducción

Cuando se piensa en tributos y la validez de los mismos se alude de manera automática al principio de legalidad y a la reserva de la ley en materia tributaria, lo cual es correcto ya que los tributos deben ser aprobados mediante ley, y la misma debe contener sus elementos materiales, caso contrario no serían ni legítimos ni constitucionales.

Sin embargo el principio de legalidad no es, o al menos no debe considerarse como la máxima premisa de sustento de los tributos; existe pues una premisa previa y aún más sustancial que la legalidad, se trata de la autoimposición. En el presente artículo se estudiara

¹ Doctora en Derecho "cum laude" por la Universidad Complutense de Madrid. Magister en Derecho mención Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Presidenta del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Docente a tiempo completo UASB. Correo electrónico: eddy.delaguerra@uasb.edu.ec; ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5733-179X>



tanto al principio como al derecho de cara al debate sobre los tributos y la democracia, en pos de determinar si los mismos contienen una garantía de derechos o constituyen un mecanismo de control del Estado hacía los ciudadanos.

Antes de iniciar cabe realizar una aclaración, sobre la autoimposición cuyos antecedentes históricos datan del siglo XIII y del sistema jurídico británico en la familia jurídica del *common law*, realmente poco se importó a la familia jurídica germano románica; por lo tanto, son escasos el desarrollado normativo y la aplicación práctica en el Derecho tributario contemporáneo europeo y latinoamericano, ya que tan solo el principio de legalidad y la reserva de la ley se desarrollaron plenamente.

Por lo tanto, el abordaje de los postulados objeto de este artículo, partirá de premisas teóricas históricamente representativas, que desde la teoría de la democracia pueden tener cabida hoy en día como ejercicios democráticos válidos, para ello se mencionará, aunque brevemente casuística contemporánea interesante, con la finalidad de reactivar el debate sobre la democracia, desde y hacia los tributos. Sin embargo, este artículo no deja de constituir predominantemente una propuesta teórica, basada en una hipótesis en actual proceso de comprobación.

2. Autoimposición: principio y derecho

Una de las concepciones históricas del tributo que se puede localizar aun a día de hoy, es una clásica, que bebe en las fuentes de un orden social basado en la protección de la libertad y la propiedad, donde el Derecho tributario tiene un estigma de instituto odioso: en este marco histórico, se acuñarán los principios de capacidad económica como un atributo del hecho imponible y de legalidad como autoimposición, basada en la protección de la propiedad (García Novoa, 2012, pp. 19-20).

Si bien el principio por el que ningún tributo puede ser establecido o impuesto sin ley (*nullum tributum sine lege; non taxation without representation*), es expresión del más antiguo principio político de la autoimposición o del consentimiento de los impuestos por los representantes de los contribuyentes (Rodríguez Bereijo, 1998, p. 598), la autoimposición, no es un principio del pasado, corresponde de manera contemporánea a los sistemas tributarios como garantía de democracia desde la fiscalidad. Así, para el mismo autor la autoimposición:

Cumple [...] una función de garantía individual y de seguridad jurídica frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de la libertad y la propiedad de los ciudadanos, y un función política de asegurar la democracia de los ciudadanos en el [...] sistema tributario mediante el cual se da cumplimiento al deber de solidaridad cuales la obligación de todos al sostenimiento de los gastos públicos (Rodríguez Bereijo, 1998, p. 598).

Para aceptar a la autoimposición como un derecho, es preciso en primer lugar comprender su construcción histórica; ya que nace como principio en el seno del documento histórico más importante del Constitucionalismo occidental, una carta declarativa de derechos a la que también se le atribuyen el origen, o al menos los albores del debido proceso y el principio de legalidad general. Una vez claros los antecedentes, será posible tomar del pasado, aquello que es aplicable en el presente y configurar jurídicamente el derecho.

Ya en una investigación previa se llegó a determinar que este principio al que los doctrinarios le atribuyen su origen al sistema jurídico anglosajón durante la edad media² pudo

² Las investigaciones previas a las que se mencionan son autoría propia y corresponde a investigaciones llevadas a cabo entre 2013 y 2020.

haber sido acuñado, al menos en sus bases en la Carta Magna de 1215 y se llegó a la conclusión de que esta declaración, que, si bien no llegó a tener aplicación concreta, sentó las bases del principio de autoimposición y permitió a su vez el desarrollo de los principios de legalidad y reserva de la ley.

Partiendo de la idea de que los poderes públicos son los responsables de buscar riqueza y allí donde la encuentren establecer tributos, recaudarlos con eficiencia y gastarlos con equidad, se debe enfatizar que durante estos ejercicios del poder, es necesario configurar límites a los poderes públicos para proteger a los ciudadanos administrados de las posibles arbitrariedades del Estado que tiene una tendencia recurrente aprovechar *status subjectionis* y emitir normas tributarias que podrían resultar injustas para los contribuyentes; ya que ante la obligación que tienen los ciudadanos de contribución al gasto público, podrían ser sometidos a cargas impositivas superiores a las que su verdadera capacidad contributiva puede soportar. Esos límites a los poderes públicos se precautelan mediante el cumplimiento del principio de la autoimposición.

Los límites referidos son básicamente, contribuir en la medida de la capacidad contributiva, de manera progresiva, aplicando criterios de igualdad, en ningún caso con alcance confiscatorio. El origen de estos límites, si bien no se pueden atribuir en forma directa a la Carta Magna, pues esta no configura el referido deber en términos similares, al propio tiempo declaró algunos derechos y garantías ciudadanos, que pueden referirse como los primeros antecedentes históricos de su actual configuración jurídica (De la Guerra, 2017, p. 231).

2.1. El magno antecedente

La Carta Magna proclamada el 15 de junio de 1215 es fundamentalmente un documento declarativo de derechos, proclamado por Juan, Rey de Inglaterra, conocido como “Juan sin tierra”, Señor de Irlanda, Duque de Normandía y Aquitania y Conde de Anjou, a sus arzobispos, obispos, abades, condes, barones, jueces, guardas, alguaciles, mayordomos, criados y a todos sus funcionarios y leales súbditos.

Si bien procesos similares previos se registran en la Península Ibérica, en las Cortes de León de 1188 y Cortes Catalanas de 1192; la Carta Magna de Juan sin tierra, ha sido sólo comparada con la Bula de Oro de 1222 sancionada por el Rey Andrés II de Hungría; en el tema que hoy nos convoca, este último instrumento proclamaba que los “Los nobles no pagarán más impuestos, no serán recolectados denarios de las arcas de los nobles. Tampoco serán ocupadas ni sus residencias, ni sus aldeas, y serán visitadas solo por aquellos que hayan sido invitados. No será recolectado impuesto para la Iglesia”. Este instrumento se diferencia sustancialmente de la Carta Magna, pues contrario a reconocer derechos, confería beneficios tributarios a los nobles y por tanto, es un antecedente de norma tributaria discriminatoria (De la Guerra, 2017, p. 231-232).

Sobre su contenido se debe rescatar el primer apartado en el que se declaró que se habían: “[...] concedido también a todos los hombres libres de nuestro reino, por Nos y nuestros herederos, para siempre todas las infrascritas libertades para que las tengan y posean, ellos y sus herederos de Nos y nuestros herederos para siempre” (Juan, Rey de Inglaterra, 1215).

Es decir que los derechos reconocidos lo estaban tanto para los nobles como para el resto de hombres libres de Inglaterra y todo el reino, siendo este un paso fundamental para el reconocimiento de la igualdad de los derechos, ya que, si bien si bien aún reconoce diferencias entre ciudadanos por títulos y rangos, también reconoció que en cuanto ciertos derechos, estos les correspondían a todos por igual.

En el que vendría a ser el apartado doce, se declaró que no se impondrían “derechos de escudo” –un tipo de exacción tributaria– (scoutage) ni subsidios en el Reino, a menos

que sea por el Consejo Común del Reino, excepto para “redimir su cuerpo” –es decir para pagar fianzas, rescates o deudas del Rey o miembros de la familia real y nobles con derechos, privados de su libertad–; “armar al hijo caballero”; o, “casar una vez a la hija mayor” (Juan, Rey de Inglaterra, 1215).

Es decir que todo derecho de escudo o subsidio debía ser aprobado por el Consejo Común, una especie precaria de Parlamento, que por medio un procedimiento “especial” sancionaba favorablemente la creación de estas figuras tributaria; este procedimiento no era obligatorio para el caso de las tres excepciones descritas, por las que el Monarca, estaba facultado para crear tributos. Estas excepciones deben ser entendidas en el contexto histórico de 1215, pues garantizar el reinado, armar caballero al hijo o casar a la hija, eran asuntos de Estado, y por tanto se encontraba justificada la excepción; ahora bien, para cumplir con los objetivos previstos en la excepción, solo podía imponerse a los súbditos un subsidio razonable. He aquí entonces el primer antecedente, de contribución en la medida de la razonabilidad, hoy conocida como contribución en la medida de la capacidad contributiva (De la Guerra, 2017, p. 233).

Ahora bien, sobre el procedimiento previsto para aprobar tributos o subsidios, la Carta Magna podría considerarse un antecedente de vital relevancia para el principio tributario *non taxation without representación*, también conocido como “autoimposición”, que fuere acuñado por la doctrina británica y que implica que los ciudadanos tienen el derecho a participar activamente en los procesos democráticos de discusión de las leyes tributarias, y por tanto de aprobación de los tributos; es así que hoy en día, se puede hablar de un verdadero “derecho ciudadano” que parte a su vez del derecho a la representación legislativa en la toma de decisiones políticas, y que se materializa en el debate y aprobación de tributos, sólo mediante ley fiscal (De la Guerra, 2017, p. 233).

El apartado décimo quinto es uno de los más relevantes de la Carta Magna en materia tributaria, pues declara que para lo futuro, no se concedería a nadie la creación y exigencia de subsidios de los inquilinos libres –a menos que se traten de las mismas tres excepciones–; y, que estos solo se pagarían de manera asimismo razonable.

Los apartados segundo y tercero, contienen un antecedente importante del derecho a la propiedad y el derecho a la herencia, tal y como García Novoa advirtió en aquella concepción clásica del tributo, que en materia tributaria tienen especial trascendencia y se materializan en la configuración de los principios de capacidad contributiva y principio de no confiscatoriedad por la vía impositiva. Ya que reconoce el derecho de los herederos huérfanos y la viuda a recibir su herencia,³ sin tener que realizar pago alguno al Estado, incluso si el causante, tuviese deudas pendientes para con éste.

Los principios constitucionales que hoy en día rigen en el sistema propietístico de los particulares son: 1º Reconocimiento del derecho a la propiedad privada y a la herencia. 2º Sujeción a la ley y cumplimiento de una función social por parte de estos derechos. 3º Producción expropiatoria en aquellos casos en que la utilidad pública o el interés social lo aconsejen, mediante indemnización con arreglo a las leyes (Martínez Lago, 1980, p. 157).

De ahí que instrumentos internacionales declarativos de derechos lo reconozcan en dichos términos y que se atribuya en su origen una relación con la autoimposición, y que ante intromisiones severas durante ambas guerras mundiales, se le haya declarado como derecho fundamental en el Protocolo Adicional al Convenio Para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (Consejo de Europa, 1952).

³ El apartado noveno, determinaba además que las propiedades no podrán ser embargadas en caso de deudas del causante con el Estado, cuando hubiesen muebles suficientes para cubrir lo adeudado, siendo el derecho a la propiedad y la herencia, el antecedente más claro y directo con el sistema propietístico en su actual configuración y con la no confiscatoriedad de la propiedad del contribuyente.

Estos antecedentes permiten afirmar que la Carta Magna pese a no configurar expresamente el principio de autoimposición como hoy se lo conoce; si constituye un antecedente importante del mismo, junto con otras premisas fundamentales de la contribución justa, principalmente del derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.

Existe pues una garantía de que los tributos y por tanto las vías coactivas para hacer efectivo su pago, no atenten contra los derechos patrimoniales del contribuyente, esa es herencia del principio del principio de autoimposición en su vertiente original.

2.2. La auto imposición en clave contemporánea

Con todo lo dicho, cabe expresar que si bien su origen se atribuye a la edad media, no se trata de un principio en desuso, se trata de un principio cuya aplicación se ha venido dando de manera parcial, mediante la aplicación de dos derivaciones específicas, el principio de legalidad en materia tributaria y la reserva de ley; siendo el principal óbice para su cumplimiento total, los procedimientos legislativos, los mecanismos de participación en los procesos deliberativos y los plazos previstos en las constituciones contemporáneas para aprobar tributos; por lo tanto, se trata de un principio cuya gloria debe restaurarse; ya que este acuna en su seno, un derecho de vital importancia en la actualidad y ello se demostrará a continuación.

El denominado principio de la autoimposición, por el que, sólo los impuestos aprobados por los representantes democráticamente elegidos por el pueblo, son legítimos (De la Guerra, 2018, p. 152) permite garantizar procesos democráticos de aprobación de las leyes que los crean, modifican o extinguen.

La tributación contemporánea demanda en su actual configuración respuestas democráticas ante el desbordante crecimiento de medidas tributarias y la toma unilateral de decisiones financieras que si bien conciernen al ámbito público y corresponden a la iniciativa del Ejecutivo, no exentan al Estado de su obligación de consultar a los ciudadanos.

De tal forma nació precisamente la autoimposición como un principio que evolucionó y que precautela el derecho de los ciudadanos a participar democráticamente en la elaboración de la ley que les impone obligaciones patrimoniales. Ciertamente es que originalmente se atribuía a la autoimposición su vinculación con la protección del derecho a la propiedad; sin embargo, el deber de contribución al gasto público propende a la configuración de multiplicidad de obligaciones específicas de tributar, lo que a su vez puede decantar en ciudadanos abrumados que teniendo una sola capacidad económica deben afrontar pluralidad de tributos y de obligaciones formales que podrían llegar a la vulneración de varios derechos.

De acuerdo con Holms y Sustain (2011, pp.189-191) los derechos surgen cuando las normas y las responsabilidades fallan, ya que cuando hay normas sociales benéficas que funcionan bien la regulación legal deja de ser necesaria, cuando las normas benéficas se quebrantan, los reclamos de derechos se hacen cada vez más insistentes. Las normas sociales y las reglas legales deben resolver problemas similares por medios diferentes.

Es decir que si el presupuesto público se destina para el gasto del Estado incluido el gasto social, y a su vez este presupuesto se alimenta del recurso proveniente de los tributos, el Estado tiene la responsabilidad de garantizar normas benéficas para la población que alimenta el erario nacional con sus recursos, y es ante la falta de este cumplimiento que los reclamos de los derechos de los contribuyentes se harán cada vez más insistentes, tanto para pagar impuestos justos como para demandar la justicia en el gasto público, de esa forma el principio se convierte en derecho.

En ese sentido, la autoimposición no es únicamente una garantía para pagar tributos aprobados mediante ley, se trata de un principio que garantiza la participación democrática de

los ciudadanos en la toma de decisiones y que le permite a su vez controlar el contenido de las leyes tributarias y por lo tanto prevenir y evitar la vulneración de principios de justicia impositiva desde la configuración inicial de los tributos, convirtiéndose en un derecho en sí mismo.

Ahora bien, se afirma que la autoimposición no es solamente un principio, sino que además es un derecho, ya que el origen mismo de los derechos se encuentran en la presencia de una necesidad que debe ser satisfecha, mientras más intensa sea la necesidad, se hace más necesario el reconocimiento expreso del derecho, es decir que mientras más normas tributarias vulneren la garantía de participación democrática en la aprobación de normas tributarias, más fuerte e intensa es la necesidad de reconocer a la autoimposición como un derecho.

Es decir que si bien la configuración originaria de la autoimposición se dio pues en calidad de principio, la reconfiguración contemporáneamente como derecho deriva de la necesidad de contar con mayores garantías frente a la inminente obligación de pagar tributos que sean tanto legítimos como constitucionales y que respeten los límites de la capacidad contributiva. Por lo tanto la obligación tributaria se configura correlativamente junto con el derecho a participar democráticamente en la sanción y discusión de la ley que los regule, pues sus efectos son generales y obligatorios para todos los ciudadanos.

Lo descrito implica que el principio tiene una dimensión plural, pues tiene como destinatario a la sociedad civil que hace frente al poder político y “adquiere con el tiempo una dimensión individual, una garantía, estrictamente individual, frente a las intromisión arbitrarias en la esfera de la libertad y propiedad del ciudadano” (Escribano, 2009, p. 457); su función es esencial y consiste en garantizar el régimen que se estima más democrático en el reparto de la carga tributaria.

La autoimposición garantiza que las normas que afectan a los ciudadanos, deberán ser aprobadas por sus representantes a través del procedimiento constitucionalmente previsto para tal efecto (De la Guerra, 2018, p. 154) y este suele concretarse en los principios de legalidad tributaria y en reserva de la ley.

El principio de legalidad tributaria “exige que sólo puedan ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley”; por tanto al ser democráticamente aprobada, en forma solemne además, la ley tributaria puede ser objeto de revisión en vía jurisdiccional; pues en el viejo precepto romano “lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado”; así como el “postulado liberal de respeto a la libertad y a al patrimonio individual” se conjugan una serie de ideas que: “en líneas generales, podrían reconducirse, con sentido positivo a los principios de certeza y objetividad en la tributación (igualdad ante la ley) y en sentido negativo, al postular la ausencia de discrecionalidad en la Administración” (González, 1980, p. 60).

De manera asociada al principio de legalidad, se enuncia al principio de reserva de la ley en materia tributaria, es verdad que son connaturales uno frente a otro, sin embargo caben diferenciaciones puntuales; tanto Pérez Royo (1985, pp. 41-70) como Escribano (2009, p. 62) aclaran que si bien que no es inhabitual que en el lenguaje actual la expresión “principio de legalidad tributaria” se use como sinónimo de “principio de reserva de la ley”; en su opinión se trata de una regla sobre la fuente a la que hay que acudir para el establecimiento de los tributos (*rectius*, de las prestaciones patrimoniales de carácter público).

La reserva de ley en el ámbito tributario cumple varias funciones:

- a) Es una garantía de la libertad y del derecho a la propiedad privada con respecto al poder del Estado; b) Cumple el principio de auto imposición, pues las decisiones fiscales son

tomadas por los representantes de los propios ciudadanos; c) La de garantizar el derecho fundamental de la igualdad frente a la ley; y, d) Dar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes. (Alvarado, 2011, pp. 91-92)

De esta forma el principio de reserva de la ley garantiza el principio de autoimposición, en tanto y en cuanto la ley ha de contener todos los elementos materiales del tributo, impidiendo de esa manera que sea el Ejecutivo mediante decreto o la administración tributaria mediante resolución, quienes tomen decisiones que democráticamente le corresponden a los representantes del pueblo en la función legislativa.

Así, la autoimposición junto con la legalidad nacen para enfrentarse a las intromisiones en la esfera de la libertad que pudiesen provenir de los poderes públicos en los actos tanto legislativos que puedan viciar la creación y modificación de tributos, así también ante actos de gestión y aplicación de los tributos que abusando del poder derivado de una ley viciada puedan vulnerar derechos y libertades de los ciudadanos contribuyentes. Es decir que nacen para evitar fenómenos distorsivos del sistema tributario justo brillantemente descritos por Ferreiro Lapatz (2003, pp. 9-12) como “impuesto al tonto, castigo el listo y premio delincuente”.

A través de estos principios, también derechos, se garantiza la vigilancia y participación ciudadana de los procesos de formación de la ley; en tal sentido la obligación ciudadana de contribuir al gasto público se configura como tal, a través de una norma jurídica, democráticamente aprobada por los representantes legislativos en la forma constitucionalmente prevista (De la Guerra, 2018, p.153).

Por lo tanto la norma tributaria no puede debatirse en corto tiempo y sin análisis profundo, ha de establecer además en la configuración de cada tributo límites que garanticen además del derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva y que resguarden la seguridad jurídica, el principio de no retroactividad; en ese sentido se evidencia la necesidad de contar con el establecimiento de un monto mínimo no imponible, se debe además propender a la protección constitucional de la familia diversa y su organización económica y finalmente contar con el establecimiento de límites a las facultades de fiscalización por parte de la administración tributaria, entre otros.

Estos límites derivan de un criterio especial de la doctrina no tradicional en materia tributaria pero absolutamente cierto por el que la consideración de la recaudación como un Dios para el cual se debe sacrificar cualquier principio general, a largo plazo produce problemas de sustentabilidad del gasto público y problemas de convivencia (Gutiérrez y Marchetti, 2018, p. 65).

Es decir que la autoimposición se vulnera cada vez que se presentan y aprueban proyectos de ley con carácter económico urgente, que no garantizan el debido debate por parte de los representantes del pueblo, también se vulnera cuando las leyes son incompletas y no contienen todos los elementos materiales del tributo dejando el desarrollo de los mismos a reglamentos y resoluciones administrativas. Se vulnera cada vez que la socialización de los proyectos de ley se convierte en un mero requisito formal sin que se tome en cuenta las opiniones vertidas, es decir que se vulnera siempre que la función legislativa aprueba sin considerar el criterio ciudadano leyes que le afectan.

3. Democracia y tributos

La democracia que etimológicamente deriva del latín tardío *democratia* y este del griego *δημοκρατία* *dēmokratía*, significa gobierno del pueblo; implica una forma de organización en la que la toma decisiones corresponde a los ciudadanos que ejercen el poder político.

La democracia contemporáneamente constituye un sistema político que confiere a los ciudadanos el derecho al voto para elegir a sus representantes mediante un proceso electoral que se llevará a cabo con cierta periodicidad y permitirá la alternancia con la finalidad de que tome decisiones sobre asuntos de interés público. Desde ya y sin necesidad de sobre argumentar, es posible afirmar que los tributos, su recaudación y su destino, son asuntos de interés público y que por lo tanto conciernen a la democracia, es decir al gobierno de todos.

A lo largo del tiempo, al concepto clásico de democracia directa en la que todos los ciudadanos podían opinar sobre todos los asuntos, se le han agregado características, derechos, libertades, requisitos económicos, sociales y políticos que han llevado a pensar que la democracia es un sistema político que ya no puede existir más (Rodríguez Burgos, 2015, p. 50). Al menos no de la manera tradicional, esto la ha hecho evolucionar y transformarse, conforme el rápido ritmo de la sociedad.

Rodríguez Burgos (2015, p. 50) señala que la democracia directa permite a los ciudadanos involucrarse directamente en los asuntos públicos, discutiendo o debatiendo las decisiones que deben tomarse para el mejoramiento de la sociedad.

Ahora bien, a mayor cantidad de ciudadanos en un Estado, mayor cantidad de opiniones en los debates públicos; por lo tanto, en la actualidad es matemáticamente imposible tomar en cuenta de manera directa a todos los ciudadanos para debatir todos los asuntos públicos, ante tal complicación surgen como alternativas la democracia representativa y la democracia participativa, sin que deje de existir la democracia directa como expresión reservada a asuntos de gran relevancia e impacto social y que se materializa mediante herramientas democráticas como referéndums y consultas generales, llamadas también “populares”.

En la democracia representativa los elegidos, van a llevar a los debates públicos el criterio de los electores, al menos así debería ser; configurando al mismo tiempo otras formas de democracia, tales como la deliberativa, que busca motivar la decisiones en principios de igualdad y justicia; y la consensual, que busca a través de posiciones mayoritarias legitimar las decisiones cuando existe diversidad de criterio entre gobernantes y gobernados.

La democracia representativa usa como método por excelencia el sufragio para la elección de los representantes. Estos pueden ser electos directamente o de forma indirecta. El sufragio puede ser universal o limitado según participen todos los adultos que sean nacionales de ese estado o no. (Peraza, 2005, p. 6)

La democracia participativa por su parte contiene una diversidad de formas de participación, sin embargo todas encerradas en un mismo ideal, los ciudadanos deben ser más activos, informados y racionales no sólo para elegir a sus representantes, sino también para participar en la toma de decisiones. (Rodríguez Burgos, 2015, p. 50)

Ahora bien, la función política de la democracia, se materializa en lo tributario en la formulación constitucional del principio de legalidad y la reserva de la ley; y dado que se trata de debate de las leyes tributarias a través de representantes electos en procesos electorales, se trata de una manifestación de democracia representativa, que por un lado aplica la democracia deliberativa cada vez que se debate una ley fiscal; y también de democracia consensual, ya que se ha de consensuar entre el Ejecutivo que presenta la propuesta y el legislativo que representa a los intereses de los ciudadanos, tanto en forma general, como en forma específica en calidad de “contribuyentes”.

Seguramente fue una casualidad que el principio de democracia representativa naciera de un postulado de Derecho constitucional financiero; no es difícil imaginarse que un objetivo de otro tipo podría haber ocasionado igualmente la exigencia de representación y participación políticas (Vogel, 1979, p. 16). Sin embargo, fue la necesidad de impedir abusos de poder en

la creación de nuevos y poderosos tributos, lo que la impulsó, y dado que el Estado ostenta poder de imperio de manera permanente y goza de poder tributario conferido por mandato constitucional, puede recurrir a este constantemente, por lo que la presencia de los representantes del pueblo soberano debe ser permanente y constante para deliberar y consensuar.

La democracia representativa constituye el primer fundamento de orden jurídico-político del Derecho constitucional financiero; por lo tanto, se puede afirmar con certeza, que existe el derecho subjetivo público de los ciudadanos a participar democráticamente en la aprobación de la ley tributaria y sus modificaciones; pues el deber de contribuir al gasto público, además de límites concretos a los poderes públicos, lleva implícito un derecho civil de la sociedad en conjunto y cada uno de sus miembros de participar en las políticas del Estado.

Particularmente, el pueblo tiene derecho a participar democráticamente en la política fiscal a través de los procesos legislativos de formación y modificación de la ley tributaria, pues a través del cumplimiento efectivo del referido deber y las obligaciones específicas, que de éste se obtienen finalmente recursos que se redistribuyen en la satisfacción de necesidades públicas (De la Guerra, 2018, p. 153).

La participación democrática de los ciudadanos en los asuntos tributarios que deriva del derecho a la autoimposición es fundamental, no solo para aprobar los tributos y garantizar que exista una debida justificación para su creación; sino además para garantizar que el destino de las aportaciones coadyuve a fines públicos y sociales; sobre este tema con certeza advirtió al hablar en la obra *Destino de las Contribuciones al Gasto Público. No taxation without representation vs. spending power*, el tratadista ecuatoriano ya fallecido Troya Jaramillo (2010, pp. 271-296). Algo que ni el principio de legalidad ni la reserva de ley en materia tributaria logran garantizar por sí solos.

Por ello no es suficiente con la legalidad, como principio jurídico básico del Estado de Derecho, involucra en su formulación más genérica la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento (Rodríguez Bereijo, 1998, p. 598); principio que puede darse por cumplido con la aprobación de creación o modificación de tributos mediante leyes, pero que pueden vulnerar la autoimposición cuando el procedimiento legislativo no garantiza ni la deliberación, ni el alcance de concesos y se convierte en una mera formalidad legislativa. Si bien, es propio de las Constituciones democráticas la participación de la función legislativa en las decisiones sobre gasto público y endeudamiento; la relación ingreso-gasto, se formula en los textos constitucionales y usualmente se concretan en la elaboración y aprobación del presupuesto, pues este contiene una previsión de los ingresos de diverso origen y asignación de partidas a los diversos gastos (De la Guerra, 2018, p. 153). También es cierto que es frecuente la falta de conexión entre el presupuesto y las leyes fiscales.

Por lo tanto, para garantizar gobernación democrática en materia tributaria se necesita a su vez democratizar la administración financiera pública, para ello es necesario: 1) elecciones libres y justas que garanticen la inclusión de representantes de todos los sectores sociales, 2) debates plenos y profundos, que garanticen deliberación inteligente, decisiones motivadas que justifique la modificación, creación o extinción de tributos, además de alcanzar consenso ciudadano sobre el destino de la recaudación, siendo este el primer paso para construir cultura tributaria en una sociedad plural; 3) que los derechos civiles y políticos sean tanto reconocidos como respetados por parte de los poderes públicos; y, 4) contar con una sociedad cultural estructuralmente democrática, con suficientes niveles de cultura tributaria.

Sobre este punto es necesario comprobar el grado de desarrollo de la sociedad democrática y ello implica analizar el nivel de capital social existente, el grado de control

de las asociaciones por sus socios o miembros, el poder de las grandes corporaciones y sus sistemas internos de gobierno y el control, el desarrollo de una cultura cívica, y la extensión de la participación ciudadana, su representatividad real de todos los sectores de la sociedad para determinar hasta qué punto está limitada por factores sociales y económicos (Villoria, 2010, p. 113).

De manera complementaria, es necesario fortalecer la democracia deliberativa, que es una concepción de democracia política en donde las partes involucradas, los ciudadanos y los gobernantes, buscan razones para justiciar las leyes que se adoptan, conteniendo una serie de principios para la evaluación de las democracias actuales y especificando el proceso por el cual se llevarán a cabo esos principios (Rodríguez Burgos, 2015, p. 55).

Lo que en materia tributaria significa justificar la necesidad de aumentar o disminuir la presión fiscal, establecer el vínculo entre el posible recaudo y las necesidades de la sociedad, a fin de que los mismos representantes tengan la legitimidad para fiscalizar y realizar control del gasto público, de ahí que la elaboración y aprobación del presupuesto general del Estado, no sea un ejercicio de mera técnica de contabilidad pública llevada a instancias de aceptación legislativa; sino más bien un ejercicio de democracia deliberativa y consensual que permita decidir a los representantes del pueblo, el destino del gasto que, siendo público, debe tener un alto componente social.

Recordado a Downs (1960), Elizondo Mayer-Serra señala que hoy en día, en una democracia, cobrar impuestos en un nivel congruente con las exigencias de gasto por parte de la ciudadanía no es fácil. El ciudadano no percibe los beneficios del gasto, siempre difusos y muchas veces asignados a tareas distantes, pero sí percibe el costo directo de pagar impuestos. Para hacer menos aguda esta tensión se requieren mecanismos de representación adecuados y claridad en el ejercicio del gasto. El viejo lema de ningún impuesto sin representación no es suficiente. Ahora hay que asegurar que la representación obligue a generar transparencia y rendición de cuentas en el uso de los recursos públicos. Sin estos mecanismos, la ciudadanía estará aún menos dispuesta a pagar mayores impuestos y la capacidad del Estado de responder a las demandas sociales será muy limitada, con el riesgo de ser incapaz de acomodar las presiones sociales dentro de las instituciones (Elizondo Mayer-Serra, 2002, p. 7).

Es decir que para garantizar que el ejercicio de la participación democrática en la toma de decisiones tributarias sea efectivo, no basta con garantizar en la Constitución los espacios de participación pertinentes, así como tampoco basta con garantizar que los tributos se aprueben mediante ley fiscal, es necesario que en el proceso de debate los criterios recetados provengan de representantes de la sociedad con compromiso social y una mínima cultura tributaria, es decir que, si bien no se requiere experticia técnica, al menos se inspiren en el conocimiento de parámetros generales de justicia.

Caso contrario el cumplimiento del principio de legalidad y el cumplimiento de los debates contemplados en un procedimiento legislativo no garantizan verdaderamente el ejercicio de la autoimposición como derecho, se necesita pues, representantes comprometidos con la justicia en todas sus manifestaciones, incluida la tributaria.

4. Objeción de conciencia y resistencia fiscal como ejercicios democráticos ante el abuso del poder tributario

Para comenzar el desarrollo de la temática propuesta en este acápite es preciso señalar que no puede confundirse a la resistencia fiscal con la objeción de conciencia fiscal, ni tratar ambos fenómenos como sinónimos.

El primero es un derecho de lento y complejo reconocimiento por la doctrina y la jurisprudencia, que nace ante diversas formas de afectación a los ciudadanos por la vía impositiva, mientras que lo segundo es un reclamo social, que puede encontrar formas de concreción en la democracia la directa, también constituye una forma atípica de control social (no constitucionalizado) sobre la toma de decisiones de índole fiscal orientadas a la supervisión del rol que cumplen los ingresos tributarios en la satisfacción del gasto público.

La objeción de conciencia puede definirse en forma general como la negativa a obedecer un mandato o bien legislativo, o bien administrativo; en la ya clásica teoría de la justicia de Rawls (1979, p. 410) se afirma que “consiste en no consentir un mandato legislativo más o menos directo, o una orden administrativa”, por razones precisamente de conciencia.

Se configura pues como una forma pública de desobediencia civil, que consiste en la “negativa a obedecer una ley o un mandato administrativo por ser tal acción contraria a las propias convicciones” (Olmos y Puchades, 1998, p. 113).⁴

Ya de manera puntual la objeción de conciencia fiscal, se entiende por tal a “la omisión, en virtud de unos motivos de conciencia contra determinadas actuaciones del Estado, del deber legal de pagar impuestos, en la medida en que estos van destinados a financiar esas actuaciones” (Palomino, 1994, p. 123).

Más recientemente, el fenómeno de la objeción fiscal “queda directamente ligado a determinadas políticas de los gobiernos más que a profundas convicciones religiosas o morales de los individuos” (Olmos y Puchades, 1998, p. 117).

Si se toma en serio la libertad de conciencia, los casos de objeción no pueden ser tratados como la simple infracción de un deber jurídico, sino como lo que son: el ejercicio de la libertad de conciencia cuando esta entra en conflicto con el deber jurídico objetado (Gascón Abellán, 2019, p. 98).

En el caso de la objeción de conciencia fiscal, el objetor ejerce su libertad de conciencia al cuestionar el destino de los ingresos tributarios; que siguiendo las reglas de estabilidad y equilibrio presupuestario deberían cubrir los gastos así mismo ordinarios; pero que además, basándonos en que el deber de contribución al gasto público, es un deber solidario que se configura constitucionalmente con la finalidad de obtener recursos suficientes para tender necesidades sociales a través del gasto social; el contribuyente tendría el derecho de objetar los deberes tributarios, cuando no evidencie la transformación de los tributos en erogaciones con fines sociales y de interés general.

Si bien existen países como España en los que se reconoce a la objeción de conciencia en la Constitución como un derecho ante al deber general de prestación del servicio militar obligatorio en el artículo 30.2⁵ y se establece como mecanismo idóneo, el recurso de amparo para tutelar este derecho, en cuanto a la objeción de conciencia fiscal no existe igual garantía, siendo el deber de contribución al gasto público otro de igual naturaleza prestacional personal.

Por su parte la Constitución de Ecuador, que no contiene un catálogo de derechos fundamentales, reconoce expresamente a la objeción de conciencia como un derecho de libertad, en el artículo 66.12;⁶ siempre que no menoscabe otros derechos o cause daños, pudiendo toda persona negarse a usar la violencia y a participar en el servicio militar; sin que el texto constitucional contenga expresamente una exclusión a la objeción de naturaleza

⁴ Sobre este tema y en sentido similar se pronunciaron Navarro-Valls y Martínez-Torrón (1997).

⁵ La ley fijará las obligaciones militares de los españoles y regulará, con las debidas garantías, la objeción de conciencia, así como las demás causas de exención del servicio militar obligatorio, pudiendo imponer, en su caso, una prestación social sustitutoria.

⁶ “El derecho a la objeción de conciencia, que no podrá menoscabar otros derechos, ni causar daño a las personas o a la naturaleza”.

fiscal, sino más bien dejando una puerta abierta derivada de un ejercicio interpretativo amplio respecto a la multiplicidad de concepciones sobre la objeción de conciencia general.

En ese sentido, la objeción de conciencia fiscal podría plantear como principal argumento para su reconocimiento, la existencia de un derecho fundamental vulnerado directamente vinculado a relación jurídico impositivo que decanta en la objeción al pago de tributos, principalmente al estar destinado el recaudo del pago de tributos al financiamiento de gastos moralmente cuestionables; un concepto jurídicamente indeterminado, pero que en materia tributaria suele atribuirse a cierto tipo de gastos que no son generalmente aceptados por la sociedad⁷ por ejemplo gastos militares, inversión en proyectos que causan daño ambiental, financiamiento de deuda pública mal negociada y que compromete el patrimonio público, incluso podría plantearse como alternativa a gastos públicos no necesarios, tales como publicidad estatal.⁸

Ante las dudas respecto a la configuración de la objeción de conciencia fiscal como derecho constitucional en España se recurrió al Tribunal Constitucional⁹ que expresó interesantes criterios jurídicos:

- 1) La objeción de conciencia no es un derecho fundamental sino una excepción al cumplimiento de un deber general,
- 2) En cuanto a excepción particular, no cabe extender su contenido a cualquier modalidad de objeción de conciencia o reparo ideológico; y
- 3) La libertad ideológica no cubre la posibilidad de excepcionar el deber general de contribuir porque, de lo contrario, se atribuiría a cada contribuyente la facultad de diseñar o autodisponer de parte de la deuda tributaria según su ideología. (Tribunal de Zaragoza, 1988)¹⁰.

De acuerdo con algunos sectores de la doctrina, el contenido de esta jurisprudencia no resuelve satisfactoriamente las dudas sobre su existencia ya que la misma afirma que:

Si el objetor fiscal lo que pretende es atribuirse la facultad de autodisponer de una porción de su deuda tributaria o en otros términos, influir sobre las decisiones de gasto público, se trata de una protesta política y no habría distinción alguna entre el objetor fiscal y alguien que protesta contra los impuestos por motivos de conciencia para una protesta política. Aunque se esté en contra de la política de gasto en defensa por creencias

⁷ Por ejemplo los gastos militares; en parte el fundamento de la objeción de conciencia fiscal, es la objeción de conciencia a prestar el servicio militar obligatorio, reconocida en la Constitución española 30.2 como una excepción al cumplimiento del referido deber, no así como derecho constitucional; ello se desprende además del texto del artículo 53.2 que incorpora a la tutela de los derechos y libertades de los ciudadanos españoles, la tutela de la objeción de conciencia al servicio militar, a través del recurso de amparo.

⁸ La vulneración de los derechos de los contribuyentes y en general de los derechos fundamentales es un fenómeno recurrente mediante política tributaria injusta y restricciones financieras sobre esta temática se recomienda revisar la Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad de Buenos Aires n° 11 junio 2017 que presenta 22 artículos que describen situaciones concretas de vulneración de derechos en países como Italia, Colombia, Argentina, Estados Unidos, entre otros.

⁹ Entre ellos, la sentencia del Pleno 160/1987, de 27 de octubre de 1987 (BOE núm. 271 de 12 de noviembre de 1987). Recurso de inconstitucionalidad 263-1985. “el derecho a la objeción no consiste fundamentalmente en la garantía jurídica de la abstención de una determinada conducta (la del servicio militar), sino que ese derecho introduce una excepción que ha de ser declarada efectivamente existente en cada caso. Es decir, que no se garantiza una abstención, sino el derecho a ser declarado exento el objetor del servicio militar, que habrá de cumplirse de no mediar esa declaración”.

¹⁰ Vid. Sentencia de la Audiencia Territorial de Zaragoza de 9 de enero de 1988; sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 29 de mayo de 1989; Auto del Tribunal Constitucional de 28 de junio de 1990, y Auto del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 1993.

religiosas o morales no estaríamos ante un supuesto de objeción de conciencia (Olmos y Puchades, 1998, p. 117).

No obstante, al mismo tiempo no alude a la objeción que no esté inspirada en motivos políticos, dejando interrogantes abiertas.

Cierto es que la objeción fiscal coexisten diversas causas, la oposición a la política de gobierno o el destino del gasto por razones morales suele ser la principal, mas no única forma de recaudar, los mecanismos coactivos previstos en la legislación vistos como penas administrativas, el sentimiento de insatisfacción en la prestación de servicios públicos, o la resistencia civil a asumir los efectos económicos de los tributos, tales como traslación, incidencia, percepción, percusión; así como, la percepción del ciudadano de las alteraciones que en el mercado producen las reformas fiscales, podrían motivar una objeción de conciencia fiscal; (De la Guerra, 2018, p. 61) por lo tanto los motivos no tienen una sola fuente.

Para algunos autores se echa de menos una conclusión más rotunda por parte de la justicia constitucional española¹¹ ya que si bien la los criterios están debidamente motivados en cuanto a objeción basada en ideología, no se llega a una respuesta concreta, sobre la existencia real de un derecho a la objeción de conciencia fiscal basada en otros motivos (Arrieta, 1993, p. 101).

Mientras tanto siguen presentándose y creciendo multiplicidad de movimientos y campañas de objeción de conciencia fiscal, tanto en España como en el resto de Europa; por ejemplo la de Ecologistas en Acción que hace un llamado en los siguientes términos:

Ecologistas en Acción entendemos la objeción fiscal a los gastos militares como una herramienta de cambio pacífica, en la búsqueda de una sociedad más justa y desmilitarizada. Desde nuestra organización promovemos una cultura de seguridad alejada de la Seguridad Nacional tradicional ejercida por los estados. Apostamos por un modelo de seguridad humana que defiende el derecho a una vida libre de violencia, incluida la violencia heteropatriarcal, el derecho a una vida libre de miseria y libre del miedo. *En esta campaña se invita a quienes realizan la declaración de la renta a expresar su rechazo a sostener el gasto de preparación de las guerras, represión a la sociedad civil y mantenimiento del ejército y otros cuerpos armados negándose a pagar a Hacienda una determinada cantidad y desviando ese dinero hacia una finalidad social y ecológicamente beneficiosa.* De la misma forma, desde Ecologistas en Acción *ejercemos el derecho de objeción de conciencia al pago de impuestos con fines militares de forma pública, colectiva, pacífica y consciente, animando a la ciudadanía a participar en esta campaña.* Pretendemos, además de recortar el presupuesto de guerra, suscitar un debate sobre la militarización social, cultural y económica y rescatar el protagonismo social en las decisiones que afectan a estos temas. (Ecologistas en Acción, 2020, énfasis añadido).

La campaña se basa en orientar el gasto hacia la sanidad pública, tomando como principal argumento, que la pandemia generada por el virus Sars-cov-2 y la propagación de la enfermedad Covid-19, ha develado la fragilidad del sistema sanitario y la necesidad de invertir más en este tipo de gasto.

¹¹ Vid. STC 160/1987 E.J. 3 «...ni siquiera al amparo del de libertad ideológica o de conciencia (art. 16 C.E.) que, por sí mismo, no sería suficiente para liberar a los ciudadanos de deberes constitucionales o «subconstitucionales» por motivos de conciencia, con el riesgo anejo de relativizar los mandatos jurídicos. Es justamente su naturaleza excepcional -derecho a una exención de norma general, a un deber constitucional».

Por lo tanto los objetores de conciencia en torno a este movimiento no se oponen al pago de tributos para gasto social, es decir que no se oponen al deber de contribución en sí mismo, lo que objetan es una del destino del gasto, en específico el gasto militar; es decir que ejercen democráticamente su derecho a decidir en un asunto de interés público, como lo es el presupuesto y el gasto público.

Otra campaña que ha sumado seguidores desde el año 2005 es la de Alternativa Antimilitarista-MOC; la campaña promueve la donación de un euro con un comprobante tributario lícito, a una causa o gasto socialmente aceptable, por ejemplo:

[P]az, la justicia social, la cooperación para el desarrollo, la mejora del medioambiente, los derechos humanos, el apoyo a luchas transformadoras en otros estados etc. Con este dinero se consigue hacer realidad proyectos que no reciben subvenciones, proyectos que permiten seguir trabajando por una sociedad más justa y equitativa (Alternativa Antimilitarista-MOC, 2020).

El euro desviado debe hacerse constar en la declaración de impuesto a la renta como gasto deducible; es decir haciendo pública la objeción de conciencia; de esta forma el objetor garantiza que su acción, no implique incumplimiento del deber de contribución en sí mismo; sino más bien, realizando una donación a un fin moralmente aceptado desde su conciencia personal y haciendo constar dicho monto en la declaración del impuesto, es decir desviando una parte del tributo, a un fin, distinto del que el Estado destina.

Estos movimientos se apalancan en la idea de que un euro por contribuyente desviado en manifestación de objeción fiscal, no es lo suficientemente significativo como para que la administración tributaria inicie todo un proceso de determinación complementaria y establezca una glosa por diferencias en la declaración; pero, sumado al euro de cientos o miles contribuyentes más, es cuantitativamente representativo, y por lo tanto envía el mensaje de objeción al Estado, haciendo evidente la discrepancia y maternizando de manera directa la objeción.

Ahora bien, más allá de las argüidas críticas a la referida jurisprudencia española que negó la existencia del derecho a la objeción fiscal en ese país; y más allá de los cuestionamientos que puedan realizarse a los movimientos objetores de conciencia y a las prácticas sugeridas que forman parte de dichas convocatorias; queda claro que la objeción fiscal, viene siendo reclamada históricamente grupos de ciudadanos inconformes con el destino del gasto, incluso en aquel país en los que los que se ha negado su existencia como derecho; y no se diga, puede ser reclamado en Ecuador, país que no ha cerrado la puerta a esa posibilidad.

En Ecuador, si bien es cierto que la objeción fiscal no ha sido catalogada de manera expresa como un derecho fundamental en la Constitución, la configuración general de la objeción de conciencia general en el artículo 66.12, como derecho de libertad, abre la posibilidad histórica de reconocer este derecho específico del contribuyente y configurarlo de forma coherente con los postulados desarrollados en este acápite, sin que se convierta en una herramienta para evasión o elusión tributaria.

El reconocimiento como derecho, conlleva un reto profundamente complejo considerando que de manera independiente a los objetores fiscales, siempre habrá contribuyentes que sin tener objeciones de conciencia basadas en motivos socialmente aceptables, intentarán evadir las obligaciones tributarias e incumplir con el deber solidario de contribución al gasto público; no en vano, la OCDE impulsó el Proyecto OCDE/G20 (BEPS) el cual lucha en contra del traslado de beneficios para disminuir la base imponible. Ante todo no debe olvidarse, ni permitir que se confunda al objetor fiscal con el evasor.

Sin embargo, de la doctrina revisada más allá de la motivación que tuviese el objetor fiscal, el derecho a ser declarado exento del deber general de contribución al gasto público no cabe cuando se basa en razones de ideología o desde la moral religiosa, como sí cabe en la objeción de conciencia al deber de prestación del servicio militar.

Es decir que “no cabe apartarse en la libertad ideológica reconocida en la Constitución española para pretender con base en ese derecho, que se reconozca una excepción al cumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” (Arrieta, p. 102).

Así, los motivos ideológico o de conciencia no sólo ya no son insuficientes para que se reconozcan excepciones al deber general de contribuir, sino que, impiden que cada contribuyente disponga de parte de la deuda tributaria.

Corresponde al ciudadano elegir a unos representantes y a éstos, elaborar y aprobar las normas –entre ellas los Presupuestos Generales del Estado–, sin que pueda escaparse ni éstos ni aquéllos de los deberes en ellas contenidas por razón de su ideología (Arrieta, p. 102).

Es decir que si bien se puede afirmar con solvencia que no existe, – al menos ni la doctrina ni la jurisprudencia así lo considera –, el derecho a objeción de conciencia fiscal basado en razones de ideología, no se puede negar que la objeción fiscal sí podría existir cuando esté basada en criterios de justicia impositiva y equidad en la distribución del gasto público, así como ante la vulneración del derecho del contribuyente frente a la autoimposición cuando se le ha impedido debatir sobre la función fiscal y el destino de los tributos aprobados por ley. Es decir que puede tener asidero como derecho constitucional.

Un ejemplo histórico de objeción de conciencia fiscal legítima, fueron las luchas sufragistas de mujeres alrededor del mundo que se negaron a pagar tributos mientras su derecho al sufragio general un fuese reconocido;¹² amparado en este ejemplo, modernamente se puede construir un derecho a la objeción fiscal que se ejerza cuando el destino del gasto no sea la garantía de derechos fundamentales o cuando se haya vulnerado el derecho a la participación democrática en la toma de decisiones sobre la materia fiscal y su destino en procesos aprobatorios carentes de debate y concenso.

Con todo lo dicho, es evidente que toda convocatoria pública a objetar el pago tributos, y que efectivamente traigan como consecuencia el no cumplimiento de las obligaciones tributarias; sea de forma parcial y reducida cuantitativamente hablando, como acontece en las convocatorias modernas (que sugieren objetar con el no pago, de tan solo un euro o un dólar); o total y por tanto representativo desde el punto de vista recaudatorio, como aconteció con la negativa de pago de movimientos sufragistas y de reivindicación de derechos; ambos escenarios llevan implícitos ejercicios de democracia directa, ya que el pueblo directamente resuelve no pagar los tributos que está objetando y por lo tanto está causando un efecto en la gestión pública, que cuenta con menos recursos para atender el gasto público. Objetar el destino del gasto, implica además ejercer una forma atípica de control social.

Por otro lado, es evidente que existe, es “un deber de contribución que elevado a la categoría de deber constitucional encuentra al menos en los principios tributarios de capacidad económica, igualdad y progresividad, una garantía de contribución justa; de tal forma que la vinculación del ciudadano una vez configurado el deber en la ley, y producido el hecho generador, sí se encuentra revestida de garantías que paralelamente a los “derechos fundamentales” (De la Guerra, 2018, p. 62).

¹² Un estudio completo sobre el sufragio femenino y su relación con la objeción de conciencia se encuentra disponible en la investigación “Tributación con enfoque de género” de esta misma autora. (De la Guerra. 2019)

Ante este deber, si bien en ningún caso podrán proponer objeción a su cumplimiento por razones de ideología, el mismo debe tener como fundamento una capacidad contributiva concreta y un límite asociado a un impedimento de confiscación, para garantizar contribuciones justas; por lo tanto, en caso de incumplimiento de tales premisas de justicia impositiva, la objeción de conciencia fiscal también podría ser viable, aunque con más complicaciones, que en los de oposición al destino del gasto.

Cabe entonces preguntarse si existe un derecho objeción de conciencia fiscal que no esté basado en razones ideológicas, o morales, pero que si este basado en la vulneración de los derechos del contribuyente y que pueda reclamarse cuando la configuración de tributos sea injusta y vulnere los principios fundamentales de la justicia en la distribución de la carga tributaria. A criterio personal, es posible pero requiere de contundente evidencia de la vulneración.

Esta afirmación se sustenta en los elementos materiales de la relación jurídica entre ciudadanos contribuyentes y Estado; ya que se puede decir que no se trata de una subordinación como manifestación de poder tributario ilimitado con imposición de cargas tributarias desmedidas, sino más bien de una situación que más allá del genérico sometimiento a la Constitución que se manifiesta en un status subjectionis por el que la administración tributaria ha de ejecutar sus facultades para garantizar el cumplimiento de las obligaciones y por el que, el ciudadano contribuyente, está obligado a colaborar con la actividad de dicha administración, así podría afirmarse que se está además ante un deber que siendo de subordinación, no lo es dentro de una relación de poder; se trata más bien de una sujeción al ordenamiento jurídico específica y particular, matizada y limitada por la misma norma constitucional (De la Guerra, 2018, p. 63).

Según la jurisprudencia española nace para los ciudadanos un «status subjectionis» con la administración tributaria que les vincula a estar o soportar las situaciones pasivas de sometimiento al ejercicio por aquella de las potestades administrativas específicas en materia tributaria en orden a la efectividad del cumplimiento por los ciudadanos del deber constitucional de contribuir (Rodríguez Bereijo, 2005, p. 15).

Es decir que como resultado de status subjectionis el contribuyente debe cumplir con las obligaciones derivadas de la obligación específica de tributar, pero cuando de la configuración jurídica de los tributos, el status subjectionis convierta a los contribuyentes en súbditos fiscales, obligados a cumplir con cargas tributarias irracionales, que pongan en riesgo sus derechos, sería posible, al menos teóricamente objetar.

Ahora bien, la dificultad previamente advertida, implica que a diferencia del objetor fiscal que cuestiona el destino del gasto, pero que no se opone erogar con fines sociales; el objetor fiscal que argumenta vulneración de su capacidad contributiva y por lo tanto de sus derechos como contribuyente, no realizaría pago alguno, situación que definitivamente le conllevará procesos sancionatorios, multas e intereses, que agraven aún más su situación económica, ya que no solo estaría incumpliendo con la obligación específica de tributar, sino además con obligaciones formales vinculadas al poder sancionador del Estado.

En esos casos, la justicia constitucional es la única con capacidad para proteger al contribuyente, previa la presentación de una acción, en contra de un acto derivado del ejercicio de las facultades de la administración tributaria, que esté basada en una forma especial de objeción de conciencia fiscal, basada en principios justicia tributaria y derechos del contribuyente vulnerados; esta posibilidad cabe, ya que la Constitución ecuatoriana, no está negado expresamente el derecho a convertirse en objetor fiscal; pero debe estar motivada en afectación real y comprobable.

Sobre este punto cabe una aclaración, tanto la justicia especializada en materia tributaria, como las acciones y garantías jurisdiccionales actualmente existentes son admisibles a trámites por razones de legalidad, y como bien se ha señalado previamente, el debate democrático, el destino del gasto y la justicia impositiva, superan las previsiones legales; por lo tanto, dichas acciones son insuficientes para proteger al contribuyente, ante los supuestos descritos y que caben en la objeción de conciencia.

Ahora bien, frente a las evidentes complicaciones que tiene la objeción de conciencia fiscal basada en vulneración de los principios de justicia tributaria, es necesario considerar otras alternativas. Es así que surge la posibilidad recurrir a la resistencia fiscal, expresión ciudadana inspirada en el derecho constitucional general a la resistencia, que en ningún caso habrá de confundirse con resistencias criminales o desobediencia común, sino más bien a una resistencia legitimada en el incumplimiento por parte de los poderes públicos a los límites que el propio derecho le impone, y que en materia tributaria, se relacionan con la justicia en la distribución de la carga impositiva.

Así pues, el derecho de resistencia no puede ser ni afirmado ni ejercido en tanto y en cuanto no existan límites sobre la actuación del poder estatal, esos límites de la actuación del citado poder necesitarán para su existencia de una norma que los invista de tales, esto es, una norma considerada distinta y superior al titular de la autoridad pública (a sus actos y disposiciones normativas); deberá por tanto existir una mínima contraposición normativa. Finalmente el derecho a la resistencia encontrará justificación en esa suprema norma, siendo configurado como el derecho que detentan los sometidos al poder público a preservar o restablecer el status que aquélla establezca (Ugartemendia, 1999, pp. 214-215).

En ese sentido, se debe considerar que de acuerdo con el artículo 98 de la Constitución ecuatoriana la resistencia consiste en el derecho de los individuos y los colectivos a ejercer resistencia frente a acciones u omisiones del poder público o de las personas naturales o jurídicas no estatales que vulneren o puedan vulnerar sus derechos constitucionales, y demandar el reconocimiento de nuevos derechos.

A diferencia de la objeción de conciencia fiscal que consistiría en la negativa a realizar el pago de los tributos que se consideren injustos, la resistencia fiscal podría ejercerse, al menos en Ecuador mediante acción ciudadana, que de acuerdo con el artículo 99 de la Constitución puede presentarse en forma individual o en representación de la colectividad, cuando se produzca la violación de un derecho o la amenaza de su afectación.

En este punto es menester señalar que en configuración constitucional de la resistencia se encuentra una complicación para el ejercicio a la resistencia fiscal (al menos en Ecuador), se trata pues de un requisito formal, ya que la acción debe ser presentada por escrito ante autoridad competente de acuerdo con la ley.

Ahora bien, la resistencia fiscal si bien contempla la posibilidad de una acción directa por escrito ante autoridad competente, puede y de hecho se manifiesta de manera diferente en materia tributaria, ya que la afectación en caso de vulneración es masiva y corresponde a toda la comunidad de contribuyentes o buena parte de aquella; por lo tanto las acciones escritas suscritas por pocos ciudadanos carecen de legitimidad respecto a todo el conglomerado social. Sin embargo, en caso de darse constituirían una expresión más de democracia directa que podría darse en el ámbito tributario.

Sin embargo, la resistencia fiscal se manifiesta más concretamente en acciones públicas que derivan del principio de la autoimposición y que se ejecutan como manifestaciones soberanas que no requieren de actos escritos de rechazo a una medida tributaria, sino más bien actos cívicos de manifestación democrática (en ningún caso revueltas civiles con tintes políticos o de naturaleza ideológica con brotes de violencia) como rechazo a la política tributaria. Para

probar este punto se hará referencia a hechos ciertos de protesta pública de alto impacto social que decantaron en el retiro de medidas tributarias injustas en el Ecuador.

La resistencia fiscal se caracteriza por ser una alternativa ante; a) la aprobación legal de tributos que cumpliendo con el procedimiento legislativo, son injustos desde el punto de vista económico ya que no respetan la verdadera capacidad contributiva; b) ante la falta de debido debate; es decir por la falta de democracia deliberativa y consensual que implica la vulneración del principio y derecho a la autoimposición; esto puede darse ante la tramitación de leyes económico urgentes con trámite breve y simplificado y con tiempo insuficiente para divulgación, análisis y debate inclusivo con la participación de los diversos actores sociales; así también ante la entrada en vigencia por ministerio de la ley de leyes que creen, extingan o modifiquen tributos, sin aprobación expresa de la función legislativa; y, c) ante el incumplimiento del principio de legalidad y de la reserva de la ley, mediante a la emisión de decretos ejecutivos, reglamentos o la emisión de actos normativos cuyo contenido debía estar obligatoriamente reservado a una ley fiscal y por lo tanto al debate democrático y consecuente aprobación social.

Es decir que la resistencia fiscal cabe cuando los tributos no han sido aprobados democráticamente pese a cumplir con procedimientos legislativos o no son justos desde el punto de vista de la aptitud económica de los contribuyentes.

Para probar este argumento me referiré resistencias fiscales reales, carentes de documento escrito, pero exitosas desde una perspectiva democrática, se trata de hechos ciertos de protesta pública de alto impacto social que decantaron en el retiro de medidas tributarias injustas en el Ecuador. Aun no se ha olvidado que en el año 2015 el Ejecutivo presentó con carácter económico urgente, es decir vulnerando el principio y derecho a la autoimposición, el proyecto Ley Orgánica para la Distribución de la Riqueza, que pretendía reformar la tarifa del impuesto a las herencias, donaciones, legados, y otros acrecimientos patrimoniales, hasta el 47.5% para herederos directos –legatarios–, y de hasta el 75% en los demás casos.

Así también presentó el proyecto de Ley Orgánica reformativa al Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía Y Descentralización COOTAD, que contenía la propuesta del Ejecutivo para crear un nuevo impuesto a la ganancia extraordinaria en la transferencia de bienes inmuebles; reforma anunciada públicamente, que pretendía configurar una figura diferente al impuesto a las ganancias por transferencias de bienes y plusvalía ya vigente, y que es administrado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados, esta nueva figura hubiese sido administrada por las mismas entidades, pero solamente dos tercios de la recaudación formarían parte del presupuesto local, la restante tercera parte estaría destinada al financiamiento del Presupuesto General del Estado.

Ante la presentación de estos proyectos el pueblo ecuatoriano salió masivamente a las calles a ejercer “resistencia fiscal” entendida como protesta pacífica pero continua en zonas públicas, tal es así, que ante la presión social el Ejecutivo realizó un “retiro temporal” de ambos proyectos, argumentando que el Ecuador necesitaba estar en paz para recibir la visita de Jorge Mario Bergoglio, el Papa Francisco.¹³

Sin embargo, esto no detuvo al Ejecutivo que en ese momento no pudo reformar mayormente la imposición por herencias y legados, pero insistió en el impuesto a las ganancias extraordinarias, logrado que la Asamblea aprobara, el martes 27 de diciembre de 2016 con una ley de nombre diferente, pero con el mismo objetivo, la denominada

¹³ La visita del papa Francisco a Ecuador tuvo lugar entre el 5 y el 8 de julio de 2015.

Ley Orgánica para Evitar la Especulación sobre el Valor de la Tierra y Fijación de Tributos -conocida como Ley sobre plusvalía.

Pero la historia de esta resistencia fiscal estaría lejos de terminar, el descontento sobre esta figura quedó latente en la ciudadanía, a tal punto que mediante consulta popular llevada a cabo el 4 de febrero de 2018, ante la pregunta: ¿Está usted de acuerdo con que se derogue la Ley Orgánica para Evitar la Especulación sobre el Valor de las Tierras y Fijación de Tributos, conocida como “Ley de Plusvalía”, según el Anexo I?. El pueblo se expresó democráticamente en desacuerdo, lo cual decantó en una derogatoria oficial mediante un allanamiento a la voluntad popular por parte de la Asamblea Nacional mediante Registro Oficial Número 206 de 22 de marzo de 2018.

El llamamiento a un referéndum y el pronunciamiento expreso mediante consulta popular, es sin lugar a dudas una forma de expresión de democracia directa que tuvo como antecedente un ejercicio de resistencia fiscal.

La resistencia fiscal no requiere pues no necesita de reclamos escritos, pues de hecho no serían lo suficientemente poderosos para lograr que un Estado de marcha atrás respecto a la toma de decisiones derivadas de la política fiscal, requiere de potentes manifestaciones civilizadas y democráticas de alto impacto social, incluso puede afirmarse que no se requiere exclusivamente de protestas con presencia masiva del pueblo en las calles, puede ejercerse también mediante medios de comunicación masiva, en particular redes sociales.

Un ejemplo de esta manifestación de resistencia fiscal fue el ocurrido recientemente durante la emergencia sanitaria derivada de la pandemia por el virus SARS-CoV-2 y la enfermedad Covid-19 que azotó al Ecuador y generó una iniciativa del Ejecutivo que contemplaba mediante el proyecto de Ley orgánica de apoyo humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del Covid -19 la creación de dos nuevos tributos, en la figura de “contribuciones únicas” que constituían impuestos complementarios a la renta de personas naturales y sociedades. En esta ocasión, la academia, las cámaras de comercio y producción del país y la ciudadanía en general ejercieron presión pública constante mediante redes sociales, llegado ser tal la presión, que el Ejecutivo en persona solicitó a la Asamblea aprobar la norma sin incluir las mencionadas contribuciones,¹⁴ la ley fue aprobada el 15 de mayo de 2020 sin contemplar la creación de dichos tributos.

Si bien en su mayoría este trabajo contiene una propuesta teórica basada en una hipótesis garantista del contribuyente, sostenida teoría de varias épocas, pero sobre todo en corta pero simbólica casuística contemporánea, finalmente la propuesta parte de la necesidad de reconocer a los contribuyentes como ciudadanos asistidos de derechos, más allá de los derechos que se le reconocen sede administrativa o jurisdiccional; derechos que forman parte de su ciudadanía.

Así, la autoimposición, la objeción de conciencia fiscal y la resistencia fiscal, son formas de expresión del pueblo, que es quien paga los tributos y al propio tiempo debería beneficiarse plenamente de los servicios y del gasto público; por lo tanto, tiene derecho a manifestar clara y abiertamente su posición sobre los procedimientos para aprobar tributos, sobre el contenido de las leyes fiscales, sobre la justicia y equidad en la contribución y sobre el destino del recurso tributario, y sobre esos derechos no basta con esbozar teóricamente estos conceptos, se necesita materializarlos y reconocerlos.

¹⁴ «He pedido a los legisladores que nos respaldan, y ahora pido a la Asamblea, que eliminen de la Ley Humanitaria todo lo relacionado con contribuciones, para de esa manera aprobar las normas que permitan llegar pronto a acuerdos». Ese mensaje escribió el presidente Lenín Moreno la tarde de este jueves 14 de mayo del 2020, en su cuenta de Twitter” (EL COMERCIO, 14 de mayo de 2016) Disponible en: <https://url2.cl/LVTXB>

5. Conclusión

Lo descrito en este artículo pretende únicamente demostrar que una ley tributaria no constituye la última palabra del Estado en materia fiscal, desde el origen durante la creación de los impuestos se encuentra reconocida por la doctrina, la autoimposición tanto como principio como derecho para garantizar que las medidas tributarias sean justas y cumplan con todos los procedimientos legislativos que garanticen el debido debate en ejercicio de la democracia representativa, deliberativa y consensual; de esa forma la autoimposición implicaría responsabilidad cívica y aceptación ciudadana de tales medidas.

Pero además, ante la conversión del legítimo *status subjectionis* –que permite el cumplimiento de las obligaciones tributarias– en desviación o abuso de poder que ponga en estado de indefensión a los contribuyentes frente al Estado como consecuencia de aprobación y aplicación de tributos injustos o carentes de legitimidad ciudadana, se encuentran reconocidas por la doctrina calificada, las alternativas de la objeción de conciencia y resistencia fiscal, que para efectos de aplicación práctica deberán ser cuidadosamente analizadas y ejecutadas por los ciudadanos contribuyentes con la finalidad ejercer sus derechos, sin incurrir en prácticas deshonestas para reducir la carga tributaria e incumplir con obligaciones tributarias legítimas; ante todo estas alternativas democráticas se orientan a garantizar participación activa en la toma de decisiones sobre el contenido de los tributos, los límites a la capacidad contributiva y el destino del recaudo tributario. Estas formas de expresión democrática, no constituyen llamados a la desobediencia, ni al incumplimiento de las obligaciones tributarias. Son medidas para demandar y practicar más democracia, en específico en el ámbito fiscal.

Si bien es cierto estas alternativas no han sido profundamente desarrolladas por la doctrina y aún no existe jurisprudencia ecuatoriana al respecto, esto no significa que no sean alternativas viables para garantizar los derechos del contribuyente, con las salvedades del debido análisis de la aplicación de tales alternativas y sus efectos jurídicos actuales so pena del incumplimiento de las normas vigentes. En ambos casos es necesario que los contribuyentes que sientan afectados sus derechos demuestren fehacientemente tales vulneraciones, de tal forma que ni la justicia constitucional ni los poderes públicos puedan negar la justicia impositiva. Sobre esto último es imprescindible indicar que la aproximación del presente artículo es de carácter teórico y que no ha sido objeto de análisis la aplicación práctica de las alternativas presentadas salvo por la referencia a casuística interesante.

El camino para el reconocimiento de estos derechos y acciones aún es largo, la academia necesita desarrollar a profundidad estos conceptos, identificar los parámetros, elementos, requisitos de procedibilidad, y demás necesarios para garantizar acción eficiente de las mismas.

Mientras tanto, les corresponde a los ciudadanos en ejercicio de sus derechos, en cumplimiento de las premisas de la democracia tanto representativa como participativa, elevar su voz de protesta ante medidas tributarias injustas, exigir y demandar del Estado el cumplimiento de los derechos fundamentales, mediante asignaciones presupuestarias eficientes, control del gasto público y lucha en contra de la corrupción.

Sólo de esa forma la ciudadanía logrará ser escuchada, y el Estado tendrá que cumplir con sus obligaciones, en el marco del respeto de los derechos fundamentales, si un pueblo no protesta, incluso si se trata de la materia tributaria que resulta ser tan inhóspita y técnica, está aceptando medidas tributarias injustas.

Referencias bibliográficas

- Alvarado, L. (2011). El principio de reserva legal en materia tributaria. *Revista Jurídica de Derecho Público*. Tomo 5. 16. Guayaquil: Universidad Católica Santiago de Guayaquil, 79-120.
- Arrieta Martínez de Pisón, J. (1993). La objeción de conciencia fiscal: a propósito del auto del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 1993. *Revista Crónica Tributaria* N° 68, 97-105.
- De la Guerra E. (2017) “Aportes de la Carta Magna a la configuración del deber de contribución al gasto público y sus límites constitucionales”. En Claudia Storini coord. Carta Magna y nuevo constitucionalismo latinoamericano: ¿ruptura o continuismo? Quito: UASB-CEN. 225-235.
- De la Guerra E. (2018) *El deber de contribución al gasto público. Principios que lo informan y derechos del contribuyente*. México D.F.: Porrúa.
- De la Guerra E. (2019) “Tributación con enfoque de género”. En Miriam Ivanega Coord. Igualdad y género. Buenos Aires, Thomson Reuters-La Ley, 269-303.
- Downs, A. (1960) Why the Government Budget is Too Small in a Democracy. En *World Politics*, Vol. 12, Núm. 4, julio, 541-563.
- Elizondo Mayer-Serra, C. (2002). “Impuestos, Democracia y Transparencia”. *Serie Cultura de la rendición de cuentas* N° 2, México, D.F.
- Escribano Francisco. (2009) La configuración jurídica del Deber de Contribuir, 2da. ed., versión corregida y aumenta de la Academia Internacional de Derecho Tributario, Lima: Griley.
- Ferreiro Lapatza J. (2003) Impuesto al tonto, castigo al listo y permiso al delincuente. *Revista Quincena Fiscal*, 1. pp.9-12.
- García Novoa C. (2012). *El concepto de tributo*. Madrid: Marcial Ponds.
- Gascón Abellán, M. “En defensa de la objeción de conciencia como derecho general”. *Revista Cultura de la Legalidad* N°15, octubre 2018 – marzo 2019, 85-101.
- Gutiérrez G. y Marchetti Mrcelo, (2018). *Límites a la creación y recaudación de impuestos. El control del gasto público*. Montevideo: AMF Editorial.
- González García E. (1980). Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978. *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Juan Rey de Inglaterra (1215) Carta Magna. Versión traducida. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de Universidad Autónoma de México, (2013). <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2698/17.pdf>>
- Martínez Lago M.A. (1990). Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad, *Gaceta Fiscal* N° 81. 135-146.
- Navarro-Valls, R. y Martínez-Torrón J. (1997). Las objeciones de conciencia en el derecho español y comparado. Madrid: McGraw Hill.
- Olmos Ortega, M.A. y Puchades Navarro M.A. (1997). La objeción de conciencia fiscal: los términos de la controversia en las economías modernas. *Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública* N° 29, 111-126.
- Palomino, R. (1994). Las objeciones de conciencia. *Conflictos entre conciencia y ley en el derecho norteamericano*. Madrid: Editorial Montecorvo.
- Peraza, Arturo (2005), “Democracia participativa y derechos humanos”, *Revista Aportes Andinos: Gobernabilidad, democracia y derechos humanos* N° 13, 1-8.

- Pérez Royo, F. (1985). Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Constitucional* N°13, 41-70.
- Rawls, J. (1979). *Teoría de la justicia*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Rodríguez Bereijo, A. (1998). Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. *Revista española de Derecho Financiero*, 100, 593-626.
- Rodríguez Bereijo, A. (2005). El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico. *Revista española de Derecho Financiero*, N° 125, 5-40.
- Rodríguez Burgos, K.E. (2015) “Democracia y tipos de democracia”. En: *Ciencia política: perspectiva multidisciplinaria*. México D.F.: Tirant lo Blanch, 49-66.
- Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (1999). El derecho de resistencia y su “constitucionalización”. *Revista de Estudios Políticos* (Nueva Época), N° 10, 213-245.
- Villoria, M. (2010). La democratización de la administración pública: marco teórico. En Ruiz-Huerta Jesús y Manuel Villoria (coord.) *Gobernanza democrática y fiscalidad*. (pp. 87-118) Madrid: Tecnos
- Vogel, K. (1979) La Hacienda Pública y el Derecho constitucional, en *Hacienda Pública Española* N° 69, 15-23.

Legislación

- Ecuador, (2008) Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449 de 20-oct-2008. Última modificación: 13-jul-2011.
- España, Constitución Española (1978). Publicado en: «BOE» núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.
- Consejo Europeo (1952), *Protocolo Adicional al Convenio Para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*. París: 20 de marzo de 1952)

Otras fuentes

- Ecologistas en Acción. (2020) Campaña de objeción fiscal. <<https://www.ecologistasenaccion.org/5092/campana-de-objecion-fiscal/>>
- Alternativa Antimilitarista-MOC, (2020) *Campaña de Objeción Fiscal al Gasto Militar*. <<https://www.grupotortuga.com/Campana-de-Objecion-Fiscal-al,305>>