

Derecho financiero público

**Origen y contenido mínimo del Derecho
constitucional financiero**

Eddy De la Guerra Zúñiga

Sistemas de control financiero y su evolución en Ecuador

Víctor Granda Aguilar

La regalía minera en Ecuador

María del Carmen Crespo Alvear

**Descripción de los tributos extrafiscales de índole
ambiental y la problemática que los rodea.**

El caso ecuatoriano

Judith Yáñez Villavicencio

**Fortalecimiento del intercambio internacional
de información para combatir el fraude fiscal
del impuesto a la renta**

Consuelo Velasco Mancheno

y Christian Castañeda Flórez

Actividad financiera en el Estado constitucional

Gabriel Santiago Galán Melo

**La obligación constitucional del Estado de establecer
exenciones tributarias a favor de las personas con
discapacidad**

Daniela Estefanía Erazo Galarza

Revista del Área de Derecho
UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
Sede Ecuador

ISSN 1390-2466

Segundo semestre de 2017 • Número 28

FORO: revista de derecho recoge trabajos de alto nivel que enfocan problemas jurídicos en los ámbitos nacional, regional e internacional resultantes de los procesos de análisis, reflexión y producción crítica que desarrollan profesores, estudiantes y colaboradores nacionales y extranjeros. *FORO* es una revista del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, creada para cumplir con el rol institucional de promoción y desarrollo del conocimiento, cuya dinámica nos exige respuestas innovadoras a las complejas situaciones que se producen cotidianamente.

DIRECTOR DEL ÁREA: Dr. Ramiro Ávila Santamaría.

EDITOR DE LA REVISTA: Dr. Ramiro Ávila Santamaría.

COMITÉ EDITORIAL: Dra. Roxana Arroyo Vargas (Instituto de Altos Estudios Nacionales), Dr. Santiago Basabe Serrano (Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, Sede Ecuador), Dra. Eddy De la Guerra Zúñiga (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), Dra. Elisa Lanas Medina (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), Dra. Sonia Merlyn Sacoto (Pontificia Universidad Católica del Ecuador), Dr. César Montaña Galarza (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), Dr. Marco Navas Alvear (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), Dr. Farith Simon Campaña (Universidad San Francisco de Quito).

COMITÉ ASESOR INTERNACIONAL: Dr. Víctor Abramovich (Universidad de Buenos Aires), Dr. Alberto Bovino (Universidad de Buenos Aires), Dr. Antonio de Cabo de la Vega (Universidad Complutense de Madrid), Dr. Miguel Carbonell (Universidad Nacional Autónoma de México), Dr. Silvio Gambino (Universidad Della Calabria), Dr. Andrés Gil Domínguez (Universidad de Buenos Aires), Dr. Fernando Puzzo (Universidad Della Calabria), Dra. Claudia Storini (Universidad Pública de Navarra), Dr. Víctor Uckmar (Universidad de Génova), Dr. Rodrigo Uprimny (Universidad Nacional de Colombia), Dra. Rosario Valpuesta (†) (Universidad Pablo de Olavide), Dr. Alberto Zelada (Universidad Andina Simón Bolívar, La Paz), Dr. Francisco Zúñiga (Universidad de Chile).

COORDINADORA DEL NÚMERO: Dra. Eddy De la Guerra Zúñiga.

COORDINADORA EDITORIAL: Esp. Sup. María José Ibarra González.

SUPERVISOR EDITORIAL: Jorge Ortega.

DIAGRAMACIÓN: Sonia Hidrobo.

CORRECCIÓN: Fernando Balseca.

CUBIERTA: Raúl Yépez.

IMPRESIÓN: Editorial Ecuador, Santiago Oe2-131 y Versalles, Quito.



FORO aparece en los índices *Latindex: Sistema regional de información en línea para revistas científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal; Prisma: Publicaciones y revistas sociales y humanísticas, y Latinoamericana: Asociación de revistas académicas de humanidades y ciencias sociales.*

FORO es una publicación gestionada por su comité editorial que circula semestralmente desde noviembre de 2003. Para la selección de ensayos se utiliza el sistema de doble ciego (*peer review*).

Las ideas emitidas en los artículos son de responsabilidad de sus autores. Se permite la reproducción si se cita la fuente.

FORO

Revista de Derecho

ISSN 1390-2466

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador /

Corporación Editora Nacional

No. 28 • II semestre 2017

	Editorial <i>Eddy De la Guerra Zúñiga</i>	3
TEMA CENTRAL	DERECHO FINANCIERO PÚBLICO	
	Origen y contenido mínimo del Derecho constitucional financiero <i>Eddy De la Guerra Zúñiga</i>	5
	Sistemas de control financiero y su evolución en Ecuador <i>Víctor Granda Aguilar</i>	31
	La regalía minera en Ecuador: ¿un recurso patrimonial originario con apariencia de tributo? <i>María del Carmen Crespo Alvear</i>	53
	Descripción de los tributos extrafiscales de índole ambiental y la problemática que los rodea. El caso ecuatoriano <i>Judith Yáñez Villavicencio</i>	79
	Fortalecimiento del intercambio internacional de información para combatir el fraude fiscal del impuesto a la renta: caso de estudio comparativo entre Ecuador y Chile <i>Consuelo Velasco Mancheno y Christian Castañeda Flórez</i>	95
	Actividad financiera en el Estado constitucional: los ingresos producto de la gestión del patrimonio público en Colombia, Venezuela, Ecuador y Bolivia <i>Gabriel Santiago Galán Melo</i>	113
RECENSIONES	Eddy De la Guerra, Marco Albán, Gabriel Galán y otros, <i>DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO: ESTUDIOS EN HONOR DEL PROFESOR JOSÉ VICENTE TROYA JARAMILLO, por Daniela Salazar Marín</i>	139
JURISPRUDENCIA	La obligación constitucional del Estado de establecer exenciones tributarias a favor de las personas con discapacidad: análisis de la sentencia No. 019-17-SIN-CC dictada por la Corte Constitucional del Ecuador <i>Daniela Estefanía Erazo Galarza</i>	141
	Colaboradores	155
	Normas para colaboradores	157

FORO

Revista de Derecho

ISSN 1390-2466

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador /

Corporación Editora Nacional

No. 28 • II semestre 2017

Preface
Eddy De la Guerra Zúñiga 3

MAIN THEME

PUBLIC FINANCE LAW

Origin and minimum content of the Constitutional Financial Law
Eddy De la Guerra Zúñiga 5

Financial control systems and their evolution in Ecuador
Víctor Granda Aguilar 31

Mining royalty in Ecuador: original patrimonial
resource disguised as tax?
María del Carmen Crespo Alvear 53

Description of extra fiscal taxes of an environmental nature
and the problems that surround them. Ecuadorian case
Judith Yáñez Villavicencio 79

Strengthening of international exchange of information
to combat tax fraud on income tax: comparative
case study between Ecuador and Chile
Consuelo Velasco Mancheno y Christian Castañeda Flórez 95

Financial activity in the constitutional State: the income
resulting from the management of public assets in Colombia,
Venezuela, Ecuador and Bolivia
Gabriel Santiago Galán Melo 113

REVIEWS

Eddy De la Guerra, Marco Albán, Gabriel Galán y otros,
*DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO: ESTUDIOS EN HONOR
DEL PROFESOR JOSÉ VICENTE TROYA JARAMILLO,*
by Daniela Salazar Marín 139

CASE LAW

The constitutional obligation of the State to establish
tax exemptions in favor of persons with disabilities:
analysis of the Constitutional Court of Ecuador
judgment No. 019-17-SIN-CC
Daniela Estefanía Erazo Galarza 141

Collaborators 155

Rules for Collaborators 157

Editorial

*L*a revista FORO sobre Derecho financiero público es la primera obra especializada en esta rama jurídica que se publica en Ecuador. Hasta la presente fecha se cuenta con los trabajos de los profesores ya fallecidos Eduardo Riofrío Villagómez y José Vicente Troya Jaramillo; el primero, especializado en la ciencia de las finanzas públicas bajo la influencia de la doctrina italiana de la Escuela de Pavía, y, el segundo, especialista en temas de Derecho tributario, quien realizó estudios de doctorado en la Universidad de Salamanca bajo la guía de Eusebio González y José María Lago Montero, su trabajo se concentró en una parte especial del Derecho financiero, denominada del “gasto público” con especial referencia a los derechos económicos, políticos y sociales.

Los representativos trabajos de ambos profesores ya fallecidos constituye una parte vital del estudio de la materia financiera, pero es apenas un aporte inicial, quedando por fuera el estudio de la relación entre los ingresos y los gastos públicos, la materia presupuestaria, entre otros temas importantes.

Por lo tanto, este ejemplar de la revista FORO cumple con la misión de entregar artículos especializados en Derecho financiero público, que constituyen un aporte sustancial para el desarrollo de este campo jurídico en Ecuador.

En este número, Eddy De la Guerra Zúñiga –también coordinadora de esta edición– da inicio explicando el origen y el contenido mínimo del Derecho constitucional financiero, ramificación que trata sobre los principios constitucionales de la relación ingreso-gasto público, así como sobre los derechos y obligaciones de los ciudadanos que se derivan de la actividad financiera del Estado.

Víctor Granda Aguilar diserta sobre los sistemas de control financiero y su evolución en Ecuador, actividad de suma importancia para una adecuada administración y gestión del recurso público; por su parte, María del Carmen Crespo Alvear expone sobre la regalía minera en Ecuador y se cuestiona si se trata de un recurso patrimonial originario con apariencia de tributo o si se trata de un verdadero tributo.

Judith Yáñez Villavicencio realiza una descripción de los tributos extrafiscales de índole ambiental y la problemática que los rodea, análisis que lleva a cabo a partir del estudio de caso ecuatoriano.

Consuelo Velasco Mancheno y Christian Castañeda Flórez hablan sobre el fortalecimiento del intercambio internacional de información para combatir el fraude fiscal del impuesto a la renta a partir de un estudio de caso bajo metodología comparativa entre Ecuador y Chile.

Finalmente, Gabriel Santiago Galán Melo se refiere la actividad financiera en el Estado constitucional, concentrando su estudio en los ingresos producto de la gestión del patrimonio público en Colombia, Venezuela, Ecuador y Bolivia.

Esta obra se complementa de manera ideal con el comentario a la jurisprudencia de Daniela Estefanía Erazo Galarza sobre la obligación constitucional del Estado de establecer exenciones tributarias a favor de las personas con discapacidad, analizando la sentencia No. 019-17-SIN-CC dictada por la Corte Constitucional del Ecuador. Presentamos además la obra Derecho Financiero y Derecho Tributario: estudios en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo, a cargo de Daniela Salazar.

Eddy De la Guerra Zúñiga

Origen y contenido mínimo del Derecho constitucional financiero

*Eddy De la Guerra Zúñiga**

RESUMEN

El deber de contribución al gasto público es el principal objeto de estudio del Derecho constitucional financiero; si bien el referido deber está originalmente dirigido al legislador, quien por mandato constitucional tiene la obligación de buscar riqueza y allí donde la encuentre establecer tributos a través de la ley, este deber tiene como destinatario final a los ciudadanos, quienes en su condición de “contribuyentes” están obligados a pagar los tributos establecidos en la ley. Esta relación entre ciudadanos y Estado se desarrolla en el marco de un conjunto de principios que rige la contribución al gasto público a través del cual nace y se configura un conjunto de derechos del contribuyente.

En ese sentido, el Derecho constitucional financiero es la rama jurídica que regula las relaciones de deberes y derechos entre el Estado y los contribuyentes, rama jurídica compleja tanto desde la concepción teórica como del espectro regulatorio, pues no existe consenso sobre el nivel de relación con otras ramas como el Derecho administrativo. Este artículo pretende aclarar su filiación epistemológica, aclarar el tipo y nivel de relación con otras ramas del Derecho público, y estudiar brevemente su ámbito de acción.

PALABRAS CLAVE: Derecho constitucional financiero, Constitución financiera, deber de contribución al gasto público.

ABSTRACT

The duty of contribution to public expenditure is the main object of study of the Constitutional Financial Law. Although the referred duty corresponds originally to the legislator, who is the one obligated by the constitutional mandate to seek wealth and wherever it finds it establishes taxes through the law, this duty has as a final destination the citizens, who in their condition of “taxpayers” are obliged to pay all the taxes established in the law. This relationship between citizens and the State is developed through the bond of a set of principles governing the contribution to public expenditure through which a set of taxpayer rights are born and configured.

* Docente e investigadora del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

In that sense, constitutional law is the legal branch that regulates the relationship of duties and rights between the State and taxpayers, a complex legal branch even from the theoretical conception, as well as regulatory environment, since there is no consensus about the level of relationship with other branches such as Administrative Law. This article aims to clarify its epistemological affiliation, clarify the type and level of relationship with other branches of public law, and briefly study its field of action.

KEYWORDS: Constitutional Financial Law, financial constitution, duty of contribution to public expenditure.

FORO

INTRODUCCIÓN

El título de este artículo da cuenta de la existencia de una rama del Derecho, por el momento diremos “público”; cuyo estudio e investigación ha tenido muy poco desarrollo, en primer lugar, debido a que no existe claridad respecto a si se trata de una rama del Derecho constitucional o si se trata de una especificidad del Derecho Financiero Público. En ese sentido, este trabajo pretende estudiar esta rama jurídica desde sus raíces para desentrañar su filiación a una rama determinada para luego analizar y estudiar su contenido mínimo.

Merece la pena señalar que la doctrina hoy presentada contiene apenas un extracto de una larga investigación sobre el deber de contribución al gasto público y los principios que le rigen,¹ que concluyó con el desarrollo de un catálogo de derechos del contribuyente; investigación que no podía llevarse a cabo, sin tener previamente claro el marco teórico que cobija el estudio de los deberes y derechos de los ciudadanos en cuanto a la relación jurídica del gasto público y el vínculo jurídico impositivo, y dicho marco es precisamente el Derecho constitucional financiero.

1. Eddy De la Guerra, *El deber de contribución al gasto público y los principios que le rigen* (Madrid: Universidad Complutense de Madrid, programa de Doctorado en Derecho, 2016); y, *El deber de contribución al gasto público. Principios que lo informan y derechos del contribuyente* (México D. F.: Porrúa, 2018).

FILIACIÓN EPISTEMOLÓGICA DEL DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO

La doctrina ha discurrido considerablemente sobre la naturaleza del Derecho financiero y su relación con el Derecho constitucional, por una parte, y con el Derecho administrativo, por otra; al respecto se han presentado dos posiciones diametralmente opuestas entre sí; la primera resalta una autonomía absoluta del Derecho financiero² frente al Derecho administrativo, al punto de considerarlo únicamente como parte del Derecho público interno, separándolo científica y didácticamente de otras ramas jurídicas; alineados a esa posición encontramos a autores como Vicente-Arche³ y Sainz de Bujanda⁴ y Rodríguez Bereijo.⁵ En la segunda postura se encuentran aquellos tratadistas que consideran a este como una parte especial del Derecho administrativo, que a su vez es Derecho público, por ende carente de autonomía, particularmente la científica; autores como Ferreiro Lapatza⁶ se manifiestan alineados a esta posición.

Una tendencia al parecer intermedia es la de Giannini, quien señaló que:

el Derecho financiero forma parte... del Derecho público interno, y más concretamente del Derecho constitucional, en cuanto corresponde al poder legislativo no solo fijar las normas para el desarrollo de la actividad financiera, sino también autorizar anualmente al poder ejecutivo, mediante la aprobación del Presupuesto, para que recaude los ingresos y realice los gastos; dentro de límites preestablecidos.⁷

Y por otro lado “del Derecho administrativo, puesto que [...] el desarrollo concreto de la actividad financiera constituye uno de los cometidos de la Administración Pública”.⁸

Giannini, por una parte, afirma inicialmente que el Derecho financiero forma parte tanto del Derecho constitucional como del Derecho administrativo; posteriormente,

2. Rubén Asorey, Andrea Amatucci y Mauricio Plazas Vega, *La autonomía del Derecho de la hacienda pública y el Derecho tributario* (Bogotá: Universidad del Rosario, 2008).

3. Vicente Domingo Arche-Domingo, “Hacienda pública y administración pública”, *Hacienda Pública Española*, No. 26 (1974).

4. Fernando Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho financiero, I, Introducción. Actividad financiera, ciencia financiera, y Derecho financiero*, vol. 1 (Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1977), 466-73.

5. Álvaro Rodríguez Bereijo, *Introducción al estudio del Derecho financiero* (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976), 212-44.

6. José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho financiero español*, 14a. ed. (Madrid: Marcial Pons, 1992), 32 y s.

7. Achile Donato Giannini, *Instituciones de Derecho tributario*, Serie Manuali Giuffrè de Dott Giuffrè Editore, Traducción y estudio preliminar de Fernando Sainz de Bujanda (Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957), 5. Del mismo autor se puede consultar en su versión original en italiano: *I concetti fondamentali di diritto tributario* (Turín: Utet, 1956).

8. *Ibid.*

en un complejo juego de ordenación de palabras, afirma que aquel se descompone en varias partes⁹ cada una de las cuales con un carácter jurídico propio, unas derivadas del Derecho constitucional y otras atinentes a las relaciones administrativas y, por ende, parte del Derecho administrativo; consecuentemente cabía no hasta hace mucho preguntarse si se trata de un Derecho autónomo que se descompone en varias partes o si se trataba de un Derecho derivado de otro.

Ahora bien, sin lugar a duda el Derecho financiero es Derecho público y su objeto de estudio goza de unidad suficiente para reconocer en nuestros días su completa autonomía científica; en parte por tener como objeto de estudio a la Hacienda configurada como un “todo” plenamente diferenciado del resto de la Administración Pública, y en parte por la particularidad de la actividad financiera que evidencia indiscutiblemente la relación ingreso-gasto que a su vez genera vínculos jurídicos especiales tanto entre sujetos pasivos y Hacienda (ingresos), como entre Estado y pueblo (gastos); en esa dinámica se revela el vínculo o relación de dependencia para con otras ramas del Derecho público.

No cabe duda, en razón de la autonomía científica del Derecho financiero, que se trata efectivamente de un ordenamiento jurídico con unidad; Jaime Guasp,¹⁰ seguido por Sainz de Bujanda, se refirió a este como un *conjunto jurídico significativo* que goza de principios propios; ello implica que su objeto, es decir el fenómeno financiero, se diferencia claramente de las demás actividades de administración del Estado, lo que a su vez ha permitido el desarrollo de algunas de sus ramificaciones como el Derecho tributario, presupuestario y patrimonial.

Entonces, si el objeto de la actividad financiera estatal es tanto la administración y gestión de recursos como la ejecución del gasto, entiéndase que se ha de partir de principios y preceptos constitucionales financieros, lo cual demuestra sólidos vínculos con estas dos ramas también del Derecho público, sin que dicha conexión anule la bien consabida autonomía.

Retomando el criterio de Giannini, el autor sostiene que el Derecho financiero se descompone, por tanto, en varias partes, cada una de las cuales tiene un carácter jurídico propio; a saber, la institución presupuestaria, gestión financiera que deriva del Derecho constitucional; y la gestión del patrimonio estatal en lo que comprende al Derecho administrativo;¹¹ esta diversificación jurídico-dogmática es precisamente

9. Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, 6.

10. Para el autor la idea del Derecho, “más que como un conjunto de normas”, debe entenderse “como un conjunto de realidades normadas”. Ver Jaime Guasp citado textualmente por Sainz de Bujanda, 320-1.

11. Ver Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, 6.

la causa que evidencia la necesidad de determinación respecto al campo disciplinario fuente del marco teórico que constreñirá la discusión de la tesis propuesta.

En ese sentido, el estudio se ha de inclinar hacia el Derecho constitucional financiero, al que se aspira delimitar en razón de su contenido mínimo y los principios que lo integran; cabe entonces aclarar que no se trata en ningún caso de conferirle autonomía o independencia escindiéndolo de otras ramificaciones del Derecho financiero, se trata únicamente de una necesaria delimitación del enfoque teórico.

Es evidente que en un Estado o bien de Derecho, como lo es España, o bien Constitucional como lo es Ecuador, más allá de las particularidades de cada uno, para ambos la Constitución es la norma jurídica suprema depositaria tanto de los derechos como de las obligaciones de las personas y del propio Estado; dentro de dicha norma fundamental en calidad de obligación se configura en España el *deber de contribuir* a solventar el gasto público en la medida de la capacidad económica;¹² y en Ecuador el *deber de pagar* los tributos establecidos en la ley.

-
12. Partiendo del hecho fundamental de que el gasto público se emplea para satisfacer las necesidades identificadas por el poder público, ratificadas en el propio texto constitucional, es preciso señalar que el nexo causal entre la satisfacción de necesidades a través del gasto público y el deber de contribuir se localiza en los ‘derechos’ constitucionales.

Cada Constitución aglutina las necesidades comunes que se consideran como tal y son responsabilidad del Estado dependiendo del tipo de gobierno y el modelo constitucional vigente; así, en un Estado liberal clásico la política financiera se orientará a satisfacer únicamente las necesidades básicas y fundamentales, dejando que la producción, el mercado y la economía interna produzcan por sí mismos fuentes de satisfacción de las demás necesidades; mientras que un Estado social, a base de las premisas del bien común y del principio de solidaridad, buscará satisfacer la mayor cantidad de necesidades del colectivo en equidad, buscando la redistribución de la riqueza, para lo cual deberá recaudar más y mejor a través del efectivo cumplimiento del *deber de contribuir*.

Queda claro entonces que, dependiendo del modelo de Estado adoptado, cada uno ha de identificar las necesidades colectivas, les ha de dar un orden de prelación e importancia en razón de la urgencia y ha de buscar los mecanismos para su satisfacción, para lo cual, en primer lugar, configura “derechos” reconocidos en la Constitución, crea mecanismos que garanticen su cumplimiento, al mismo tiempo a manera de compensación por el gasto e inversión efectuado en la satisfacción de tales necesidades establece un conjunto de obligaciones a los beneficiados en calidad de “deberes” constitucionales.

Entiéndase el deber constitucional como aquella conducta instituida por mandato del constituyente cuyo cumplimiento puede ser exigido por ley. Para efectos puntuales en lo relativo a la actividad financiera del Estado, estos deberes públicos se configuran como prestaciones pecuniarias que se imponen tanto a personas naturales como jurídicas, cuya recaudación permite la satisfacción de necesidades, actividad que constituye el fin último del Estado cualquiera sea su forma de organización, –¿qué tipo de necesidades? y el nivel de prioridades entre ellas es algo que le compete definir a los poderes públicos–, en la que destaca de manera importante la relación que existe entre el ingreso tributario y el gasto público a partir del instituto financiero denominado “deber de contribuir”, el sistema que lo instrumenta y los principios que lo informan.

De tal forma que al mismo tiempo en que un ciudadano tiene derechos de diversa naturaleza, también tiene obligaciones (igualmente de diversa naturaleza). Todo ello implica que la Constitución no es la norma jerárquicamente superior simplemente por ser la que regula la vida, estructura orgánica y administración del Estado, sino porque de ella dependen no solo la identificación de necesidades, la determinación de derechos, la configuración de deberes y por ende el establecimiento de garantías que aseguren que tanto derechos como deberes se cumplan

El referido deber se convierte en el prisma de la actividad financiera del Estado que concierne en forma general al Derecho público, se configura en la norma constitucional, se materializa a través de mecanismos de Derecho administrativo, concierne su regulación y estudio al Derecho tributario en cuanto al vínculo jurídico impositivo entre obligados y Estado se refiere, así como a los diversos hechos generadores y tributos contemplados en la ley; finalmente su producto se destina al gasto público y la distribución de lo recaudado atañe a la materia presupuestaria; todo lo cual concierne al Derecho financiero.

DEFINICIÓN Y ALCANCE

Más de un centenar de años lleva la discusión jurídica iniciada por el tratadista austriaco Franz von Myrbach-Rheinfield¹³ en 1906 y que fue retomada décadas más tarde por Sainz de Bujanda;¹⁴ hoy hemos de remitirnos a su doctrina, en compañía de Vogel,¹⁵ con el objeto de delimitar el campo de estudio.

Sainz de Bujanda manifestó que “efectivamente [...] *no todo* el Derecho financiero es Derecho administrativo, ya que un importante núcleo de instituciones financieras quedan encuadradas en lo que se denomina [...] –con escaso acierto– Derecho constitucional”.¹⁶ Tal desacierto lo atribuye precisamente a Myrbach-Rheinfield, quien, en el inicio del siglo XX afirmó que el Derecho Financiero se construye “por aquellas partes del Derecho público positivo que tienen por objeto la ordenación de la Hacienda de las colectividades públicas (es decir, del Estado y de los cuerpos administrativos autónomos que existen en su interior)”; afirmó, además, que abarca normas de Derecho constitucional y normas de Derecho administrativo; dentro de las primeras, evidentemente se refiere a normas de carácter fundamental y, en las segundas, a leyes ordinarias y reglamentos, de ahí que existan dos concepciones del Derecho financiero.¹⁷

en equidad; sino además que el deber del contribuir al gasto público ha de cumplirse en la medida de la capacidad económica del contribuyente para lo cual se configuran principios y garantías constitucionales de los cuales se hablará más adelante.

13. Ver Franz von Myrbach-Rheinfield, *Précis de Droit Financier* (Leipzig: Verlag von Duncker & Humblot, 1906). Versión francesa: *Précis de Droit Financier* (París: V. Giard & E. Briere, 1910).
14. Ver Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho financiero...*
15. Ver Klaus Vogel, “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, en *Der offene Finanz- und Steuerstaat* (Heidelberg: C. F. Müller, 1991); y “La Hacienda pública y el Derecho Constitucional”, *Hacienda Pública Española*, No. 69 (Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda-IEF, 1979).
16. Ver Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho financiero...*, 438.
17. Myrbach-Rheinfield articuló contenidos tanto para el Derecho constitucional financiero como para el Derecho administrativo financiero; así, el primero contiene: 1. El modo de establecer el presupuesto, 2. La aprobación anual de los tributos, 3. El control de la gestión financiera, 4. La emisión y la conversión de los empréstitos, así como la enajenación de los bienes inmuebles y la constitución de cargas sobre los mismos, y, 5. La competencia de las

Si bien es posible remitirse al criterio de Myrbach-Rheinfeld a través de la interpretación que Sainz de Bujanda hizo en su tiempo a la obra *Précis de Droit Financier*, es importante aclarar que la intención original del autor fue la de integrarse al estudio sistemático y ordenado de la ciencia jurídico-financiera, que hasta aquel entonces había sido abordada por el Derecho administrativo; su obra es entonces producto de un criterio pluralista por el que el Derecho financiero abarca normas tanto de Derecho constitucional como de Derecho administrativo.

Rescatamos la posición del austriaco, aunque con prudencia, no solo por la influencia que la doctrina germana ha tenido tanto en España como en Ecuador, sino porque además, tal como Sainz de Bujanda afirmó, esta obra está imbuida del núcleo de ideas dominantes en torno a la personalidad del Estado, a la ilimitada extensión de su poder y al mecanismo de la autolimitación de este último, por medio de normas jurídicas, que sirvió a los grandes creadores del Derecho público contemporáneo a construir los cimientos del llamado Estado de Derecho,¹⁸ que es precisamente la forma estatal en la se configura el deber de contribución al gasto público tal como lo conocemos en la actualidad, más allá de cualquier desliz del autor, en la atribución de algunos contenidos a determinados ámbitos.

Acertadamente señaló el profesor español que algunos de los contenidos de estas dos diversificaciones del Derecho financiero (constitucional y administrativo) son innegablemente cuestionables; no puede olvidarse que la acogida de su criterio sobre la distinción entre un Derecho constitucional financiero y un Derecho administrativo financiero permitió en su tiempo que temas como presupuesto y deuda pública tengan su propio espacio académico dentro del marco del Derecho público; mientras que los temas atinentes a la imposición se estudiaron dentro del marco del Derecho tributario, lo cual incidiría significativamente en la discusión sobre la autonomía académica del Derecho financiero, aunque tendría poca cabida en cuanto al estudio de la autonomía científica, previamente aludida.

En este punto vale la pena aclarar que esta posición influyó notablemente la investigación en Ecuador: los temas impositivos se han venido estudiando en forma no solo autónoma, sino completamente independiente y alejada de los demás contenidos del Derecho financiero, a tal punto que en las últimas cuatro décadas no se ha

Cámaras en cuanto se refiere a la elaboración de las leyes financieras; mientras que al Derecho administrativo le compete: 1. La organización, clasificación, funciones; y competencia de los órganos, 2. Las normas jurídico-materiales mediante las cuales se imponen deberes jurídico-financieros a los particulares, 3. Las prescripciones que han de observarse en la aplicación de las antedichas leyes y los recursos contenciosos establecidos en favor de los particulares; y 4. Las prescripciones referentes al servicio de caja, a la contabilidad, al control interior y a la administración de la deuda. Franz von Myrbach-Rheinfeld, 16-7.

18. Ver Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho financiero...*, 438.

conocido ningún estudio relevante que destaque en Ecuador la innegable e importante relación entre los tributos y el gasto público.

Sin embargo de la advertencia que hiciera Sainz de Bujanda sobre sus cuestionamientos a algunos de los contenidos atribuidos por Myrbach-Rheinfeld al Derecho constitucional financiero, el autor no se manifiesta contrario a tal diferenciación en la medida en que no se propenda a una bifurcación del Derecho financiero en dos ramas, nada alega en contra de que se resalten los ‘aspectos constitucionales’ del Derecho financiero; “antes al contrario, la dimensión jurídico-constitucional de la Hacienda constituyen un ingrediente básico de este sector del ordenamiento, pero no debe servir para escindirlo internamente en dos parte o bloques de instituciones”,¹⁹ las que, ratifica, podrían estar o no constitucionalizadas sin que por ello se altere su sustancia, no así la jerarquía, y en consecuencia la fuerza y rigidez de las normas que las regulen.

Ahora bien, la creciente tendencia neoconstitucionalista y sus corrientes de pensamiento garantista en Suramérica permiten de alguna forma, si bien no reinterpretar, al menos aprovechar aquel criterio de Myrbach-Rheinfeld que para Sainz de Bujanda fuere estrictamente didáctico, para rescatar algunas de sus ideas primarias y denotar de esta forma la constitucionalidad del Derecho financiero; autores como Zagrebelsky²⁰ y Ferrajoli²¹ disertan en la actualidad sobre los principios constitucionales describiéndolos como normas generales y abiertas que regulan derechos y deberes que requieren instrumentación a través de reglas de derecho en calidad de normas infra-constitucionales para ser eficaces.

En ese sentido y para fines estrictamente didácticos se puede describir al Derecho constitucional financiero como aquel que contiene los principios constitucionales que regulan deberes y derechos en el marco del presupuesto, ingresos públicos, sistema impositivo, crédito y deuda pública; mientras que el Derecho administrativo financiero será aquel que instrumentará a través de códigos, leyes, reglamentos y demás normas infra-constitucionales tales principios.

Si bien se podría hacer referencia indistintamente al Derecho constitucional financiero o al Derecho financiero constitucional, para efectos del análisis propuesto cabe aportar una pequeña distinción de orden asimismo estrictamente didáctica; por cuanto “la dimensión jurídico-constitucional de la Hacienda constituye un ingrediente básico de este sector del ordenamiento”²² y considerando que ninguna rama del Derecho

19. Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho financiero...*, 442.

20. Ver Gustavo Zagrebelsky, *El Derecho dúctil* (Madrid: Trotta, 2005).

21. Ver Luigi Ferrajoli, *Derechos y garantías* (Madrid: Trotta, 1999); y, *Los fundamentos de los derechos fundamentales* (Madrid: Trotta, 2009).

22. Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho financiero...*, 442.

puede estudiarse en forma aislada del marco jurídico constitucional y mucho menos la actividad financiera del Estado por la naturaleza de sus contenidos, al menos para efectos de la presente obra, entiéndase que al mencionar al Derecho constitucional financiero se estará haciendo referencia a los principios financieros contenidos en la Constitución; mientras que el Derecho financiero constitucional se referirá a la constitucionalidad y a la eficacia de las normas infraconstitucionales que instrumentan y materializan los principios contenidos en la norma fundamental.

En cuanto al alcance del Derecho constitucional financiero, será la Constitución de cada Estado la norma que determine cuál es su contenido mínimo; en forma general, se ha de referir al presupuesto, ingresos públicos tanto tributarios como no tributarios, gasto público, crédito y deuda pública. El deber de contribución al gasto público, siendo una institución del Derecho financiero que nace conforme lo estipulado en una norma constitucional, ha de cumplirse a través de un sistema tributario justo en la medida de la capacidad económica, es decir que existen derechos y garantías asociados a tal deber, inspirados en aquel conjunto de principios fundamentales.

Con lo dicho queda justificada la línea de investigación asumida y ella es el Derecho constitucional financiero, lo cual implica además que en cuanto al contenido normativo objeto de análisis y la jurisprudencia seleccionada para el estudio se hará especial énfasis en los principios puntuales de la llamada *Constitución financiera* de ambos estados.

Tal como Sainz de Bujanda afirma, existe sin duda en nuestro tiempo un Derecho constitucional financiero o, si se prefiere, unos principios constitucionales financieros, de carácter más general, que afecta al sistema de producción de normas en la órbita financiera y a la capacidad económica de los ciudadanos como causa y medida de la tributación.²³

23. Ver Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, 1955, cita tomada de la reimpresión utilizada en 1962 del Instituto de Estudios Políticos de Madrid, 429. Referido por Perfecto Yebra Martul-Ortega en *Constitución Financiera 25 años* (Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2004), 31. Sorprende –al menos a lectores foráneos como en mi caso– en relación a esta afirmación que data de 1955 cuando se encontraban vigentes las Leyes Fundamentales predecesoras a la Constitución vigente, que el mismo autor en 1977 en el volumen I de su obra *Sistema de Derecho Financiero*, un año antes de la aprobación de la Constitución vigente no ratificara su criterio ni lo complementara; por el contrario, dedicó gran parte de su obra a desagregar los elementos que considera criticables de la teoría de Myrbach-Rheinfeld y el contenido que dicho autor propusiere para el Derecho constitucional financiero décadas atrás, lo que además resulta curioso es que al publicar el volumen II de la misma obra en 1985 es decir, con 7 años de vigencia de la Constitución, tampoco retomare el tema y ni aun en forma introductoria y vaya directamente a justificar la clasificación del Derecho financiero en sus ramificaciones, obra que espléndidamente se desarrolla conforme un análisis desde del Derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera, que no es otra cosa que analizar los contenidos de ramas que convergen en un conjunto tanto de principios constitucionales como de reglas contenidas en la propia Constitución y dicho argumento es válido para todas las Constituciones y no solo para las que son objeto de análisis en el presente estudio.

Vogel no solo reconoce la existencia de un Derecho constitucional financiero, sino que además aporta una definición y sostiene que se trata de:

aquellos preceptos del Derecho financiero que pertenecen formalmente al Derecho constitucional, o dicho de otro modo, aquellos preceptos del Derecho constitucional que tienen relación con las finanzas públicas. Se describen estas regulaciones jurídico financieras dentro de una Constitución también globalmente como ‘Constitución Financiera’.²⁴

Y manifiesta además que

la misión fundamental del Derecho constitucional, es la de encauzar el ejercicio del poder por el Derecho y asegurar las libertades públicas de los ciudadanos contra el ejercicio incontrolado del poder, no se extiende menos al terreno de la Hacienda que a cualquier otro ámbito de la actividad estatal [...] por eso hay que procurar que los principios constitucionales sean totalmente eficaces también en el campo de las finanzas públicas.²⁵

Aunque tal definición es un tanto escueta, lo relevante de ambos criterios de Vogel está en el alcance que tiene el Derecho constitucional financiero en lo relativo a la eficacia que los principios constitucionales financieros han de tener en la práctica; al respecto, Yebra Martul-Ortega afirma que “la función del Derecho constitucional financiero va a consistir en hacer realidad esa igualdad jurídico-constitucional entre los distintos sujetos que intervienen en la actividad financiera”;²⁶ que desde el constitucionalismo contemporáneo se apreciaría como ponderación entre los derechos y deberes que se incardinan en la obligación de contribuir.

IMPORTANCIA DEL DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO

Considerando que el principal objeto de estudio del Derecho constitucional financiero es el instituto jurídico del “deber de contribución al gasto público”, es evidente que la importancia de esta rama jurídica gira en torno al referido deber y, por tanto, además en torno a los derechos del ciudadano obligado por aquel.

En ese sentido, es necesario comenzar señalando que el deber de contribución al gasto público se cumple a través del pago de los tributos establecidos en la ley, sin

24. Klaus Vogel, “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”, en *Der offene Finanz- und Steuerstaat* (Heidelberg: C. F. Müller, 1991), 138.

25. Klaus Vogel, “La Hacienda pública y el Derecho constitucional”, *Revista Hacienda Pública Española*, No. 69 (1979): 16.

26. Perfecto Yebra Martul-Ortega, *Constitución Financiera 25 años*, 33.

embargo, está asociado a un conjunto de preceptos que no son exclusivamente tributarios, sino financieros, ello debido a que su naturaleza es pecuniaria; mas se configura en calidad de vínculo jurídico impositivo que se debe en razón de un conjunto de principios constitucionales que ordenan el sistema tributario tales como capacidad contributiva, igualdad, generalidad, no confiscatoriedad, entre otros; del cumplimiento de las obligaciones específicas de tributar por parte de los obligados, el Estado obtiene ingresos que están destinados a la satisfacción de necesidades comunes a través del gasto público, cuyas erogaciones deberán respetar principios generales como el de equidad y solidaridad; para lo cual habrá que remitirse necesariamente a la institución del presupuesto y sus principios especiales; sin olvidar que los ingresos tributarios están directamente relacionados con la fe crediticia del Estado y que para contraer deuda pública habrá de cumplirse a su vez con otros principios contemplados en diversas normas de la Constitución, que son parte de la denominada *Constitución financiera*.

MODELOS ESTATALES Y CONSTITUCIÓN FINANCIERA

Para comprender la importancia que las formas o modelos estatales tienen en la dinámica ingreso-gasto a través del deber de contribución al gasto público y los principios que le conciernen, es indispensable ahondar en la actividad del Estado²⁷ desde una visión específica, es decir la financiera pública. La descripción que a continuación

27. El concepto “Estado” ha variado en sus definiciones conforme los hechos de la historia han permitido la ruptura de aquellos paradigmas que parecían inmutables en el tiempo, desde los grandes imperios como el Romano hasta los antiguos Estados monárquicos donde la expresión “el Estado soy Yo” y la confusión de los patrimonios del Estado y el monarca sufrieron una ruptura de paradigma de efecto mundial con los hechos acaecidos en la Revolución francesa en 1789, dando paso a un nuevo modelo estatal “liberal” con la conocida división tripartita del Estado magníficamente descrita por su precursor Charles Louis de Secondat, barón Montesquieu, en su obra *El espíritu de las leyes* en 1748, haciendo alusión a las tres funciones del Estado, conocidas como ejecutiva, legislativa y judicial. El mundo ha visto nacer y acaecer estados “sociales” puros, tales como la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas, URSS, cuya separación incidió en el resurgimiento de los Estados ‘neoclásicos’ también llamados “neoliberales”; sin embargo, crisis económicas y conflictos bélicos, entre otros factores, han logrado desestabilizar nuevamente estas formas estatales, aunque prevalecen en grandes sistemas jurídicos como el anglosajón. Al mismo tiempo, en Estados más pequeños y vulnerables a las crisis, se revitalizan los “Estados sociales” con el importante agregado de “Derecho”; modelos que afrontan una nueva crisis, aparentemente producto de un positivismo extremo que subsume tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos al “Derecho” y por ende al ‘principio de legalidad’ y no a la manifestación soberana del pueblo. Ello ha dado lugar al nacimiento un nuevo modelo de Estado conocido como el “Constitucional” donde predominan los “derechos” sobre el “Derecho” en sí mismo, modelo que ha llegado inclusive a mutar en extremos como el Estado Constitucional de *derechos* y justicia como es el caso ecuatoriano, conocido coloquialmente como el Estado del “socialismo del siglo XXI”.

se presenta hará énfasis en su rol en la satisfacción de las necesidades comunes a través del gasto público.

Previamente se habló de la *Constitución financiera* y los derechos, deberes y garantías que conciernen tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos que de diversa forma participan en la actividad financiera del Estado; es precisamente en el marco de los derechos donde intrínsecamente se determinan e identifican las necesidades que ha de satisfacer el gasto público; Nora Lifschitz, contrastando su criterio con de autores como Félix Lon y Augusto Morelos, sostiene que “la Constitución es el depósito de aspiraciones esenciales de la comunidad [...] El proyecto social que incluye la Constitución nos imprime el sentido del modelo económico y de desarrollo que debe seguirse, conforme a él y a su dirección se elaboran los presupuestos. Los sistemas económicos y financieros surgen del orden constitucional”.²⁸ De tal forma que la Constitución es el eje fundamental del cual parte la actividad financiera del Estado.

No es particularmente fácil definir apropiadamente el término “necesidad” más aún dentro del orden de las finanzas públicas. Desde el precepto semántico gramatical podría definirse la necesidad como un componente básico cuya ausencia pone en riesgo la subsistencia y existencia de determinado ente u organismo, cualquiera sea su naturaleza (humana, social, individual, colectiva, política, gubernamental, etc.). En ese sentido, cada ente u organismo ha de completar sus componentes básicos para garantizar su propia subsistencia, por lo que desarrolla un sentido de pertenencia para con dichos componentes y por ende jerarquiza y clasifica sus necesidades con el objeto de satisfacer primero aquellas que le son de mayor importancia y urgencia.

Autores suramericanos como García Belsunce,²⁹ Villegas,³⁰ De la Garza,³¹ Plazas Vega,³² Lifschitz³³ y el tratadista ecuatoriano Riofrío Villagómez³⁴ sostienen en sus diversas obras que el Estado es el depositario de las necesidades comunes y que esta

-
28. Nora Lifschitz, “La evolución del pensamiento jurídico financiero en América Latina”, en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. III (Bogotá: Temis, 2011), 51. Los autores remitidos por la autora son mexicanos y su obra ha sido recibida con entusiasmo en América del Sur, de ahí que se tome la cita tanto de la autora Nora Lifschitz que permite incorporar los criterios de Félix Lon y Augusto Morelos.
 29. Horacio García Belsunce, “La ciencia de las Finanzas Públicas y la Actividad Financiera del Estado”, en *Tratado de Tributación*, t. I, *Derecho Tributario*, vol. 1 (Buenos Aires: Astrea, 2003), 1-24.
 30. Ver especialmente H. B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9a. ed., 2a. reimp. (Buenos Aires: Astrea, 2009), 1-78.
 31. Sergio Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano* (México: Porrúa, 2001), 1 y s.
 32. M. Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda pública y Derecho tributario. Derecho de la Hacienda Pública*, t. I, 2a. ed. (Bogotá: Temis, 2006), 320-5.
 33. Lifschitz, “La evolución del pensamiento jurídico financiero en América Latina”, 51 y s.
 34. Eduardo Riofrío Villagómez, *Tratado de finanzas públicas* (Quito: Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1962); y, *Manual de Ciencia de las Haciendas* (Quito: Imprenta del Ministerio del Tesoro, 1957).

responsabilidad le faculta a través de los representantes políticos para determinar las necesidades que deben satisfacerse, la responsabilidad de los estados de la región crece aceleradamente a medida en que estos reforman sus Constituciones y asumen más roles y se autoimpone más obligaciones vinculadas a tales necesidades; en ese sentido, el crecimiento del gasto público incide significativamente en el incremento de obligaciones exigibles a los ciudadanos a fin de obtener recursos suficientes dentro de parámetros de justicia financiera.

Tal como sostiene Amatucci, la Constitución, al asumir la concepción de la actividad financiera, persigue esencialmente dos fines:

de un lado, impone la realización de la justicia financiera a través de la redistribución de las rentas, realizada a través de la progresividad del sistema tributario y una particular estructuración del gasto público, por otro lado permite que la actividad financiera constituya un instrumento de estabilidad del sistema económico en el tiempo, además que supone un adecuado desarrollo de la renta nacional.³⁵

Es así que para la consecución de dichos fines se requiere dirección unitaria en la regulación de la actividad financiera del Estado, lo cual lleva implícita la configuración de un deber de contribución por parte del ciudadano y un poder conferido al Estado para exigir obligaciones puntuales.

Para comprender la importancia de esta rama jurídica merece la pena llevar a cabo un ejercicio comparativo entre constituciones de estados con modelos diferentes; en ese sentido, por la proximidad e influencia, se ha seleccionado como comparable al Estado español.

La configuración de un modelo estatal con su predefinido “modelo económico” lleva implícita una política fiscal; en ese sentido, el deber de contribución al gasto público ha de ser analizado en cada Estado en contexto a los principios y forma de organización que lo implementa, marcando la diferencia entre el análisis del “deber de contribuir al gasto público en la medida de la capacidad económica” de España, y “el deber de cooperar con el Estado en la seguridad social y pagar los tributos establecidos en la ley” de Ecuador.

La diferencia entre estas obligaciones es notoria no solo desde la construcción semántica del deber. Es claro que cada versión responde a un modelo estatal particular: mientras que el primero constitucionaliza la capacidad económica como principio informador del sistema tributario de un Estado socialdemócrata de Derecho que impone

35. Andrea Amatucci, *Aspectos constitucionales de la actividad financiera* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002), 60.

límites a la contribución de los particulares al gasto público; por su parte el modelo ecuatoriano constitucionaliza la suficiencia recaudatoria en calidad de principio rector del régimen tributario de un Estado constitucional de derechos y de justicia donde las necesidades por ser satisfechas por el Estado son tantas y tan grandes que los recursos han de ser siempre insuficientes.

Con lo expuesto durante todo el capítulo queda claro que la adopción de determinado modelo estatal y su consecuente sistema económico lleva implícito la configuración de un conjunto de principios constitucionales financieros coherentes con un plan político de administración estatal.

Si bien al momento Ecuador y España mantienen modelos constitucionales teóricamente diferentes, en cuanto a la Constitución financiera durante décadas ha sido evidente una clara influencia del sistema español en el sistema ecuatoriano –particularmente en lo relativo a formas de imposición–; el régimen tributario ecuatoriano con sus particularidades ha constitucionalizado principios financieros en contextos similares, la progresividad es la nota común; las diferencias en cuanto a capacidad económica y suficiencia recaudatoria se deben a la planificación financiera y los objetivos de la política fiscal de cada Estado; en cualquier caso, en ambos sistemas jurídicos tanto en la parte dogmática de la Constitución como en su contenido material permiten referirse concretamente a una *Constitución financiera* puesto que una y otra contienen los principios, preceptos y contenidos mínimos que la doctrina considera forman parte de aquella.

Para Ruiz Almendral es evidente que la fórmula del Estado social tiene importantes consecuencias para toda la configuración de la Hacienda Pública en sus dos vertientes: la del ingreso y del gasto. Como consecuencia de la creciente intervención del Estado en las diferentes áreas de la vida social, el gasto público experimenta un considerable incremento. De ahí la necesidad de una fuente de financiación estable y fluida, que será proporcionada en gran parte por un sistema impositivo adecuadamente estructurado.³⁶ Afirma además, que dentro de las exigencias del Estado social se encuentra aquella por la que el gasto público ha de ser repartido de forma equitativa, satisfaciendo con ellos las prestaciones sociales conforme lo previsto en la Constitución.

En ese sentido Rodríguez Bereijo sostiene que “en el Estado social y democrático de Derecho resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o del aparato estatal, sino también la distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad, ello implica que entre los impuestos y los

36. Violeta Ruiz Almendral, “Impuestos y Estado social”, en Juan Zornoza Pérez, coord., *Finanzas públicas y Constitución* (Quito: Tribunal Constitucional del Ecuador / Universidad Carlos III / Comisión Europea / Corporación Editora Nacional, 2004), 17.

gastos públicos ha de existir una íntima conexión”;³⁷ los fines del Estado social, y más aún los del Estado constitucional, requieren de financiación. Al ser gastos ordinarios, requieren de ingresos ordinarios; por ende, el crecimiento de la economía del Estado refleja entonces el crecimiento de la economía de los particulares, a quienes se les obliga en forma general a contribuir al gasto en función de su capacidad contributiva.

En doctrina contemporánea se afirma que el Estado social precisa un sistema tributario para garantizar una fuente de financiamiento sostenida y estable;³⁸ el deber de contribución al gasto público en ese esquema es precisamente la institución financiera que permite al Estado exigir la colaboración de los ciudadanos al cumplimiento de sus fines.

Cierro esta reflexión rescatando algunas ideas centrales, sin perjuicio de las conclusiones al finalizar la obra; la primera en relación a la concepción del Derecho constitucional financiero como línea de investigación, argumentando que no se trata de una rama del Derecho financiero, sino de aquella parte de este, que responde a un conjunto de principios cuyo origen está en la norma constitucional puesto que se refiere a deberes y derechos “fundamentales”.

En cuanto al modelo de Estado, he de ratificar que el Estado constitucional es una forma, podría decirse, avanzada del Estado social de Derecho, cuya fortaleza se encuentra en la aplicación directa de la Constitución y por ende de los derechos y garantías en ella previstos; en ese sentido, el deber de contribución al gasto público ha de materializarse en aplicación estricta de los mismos para garantizar contribuciones justas; sobre este último punto ha de versar el tercer capítulo de esta obra.

Así la democracia representativa³⁹ 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 de *participar democráticamente en la aprobación de la ley tributaria y sus modificaciones*; pues el deber de contribución 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

37. Álvaro Rodríguez Bereijo, “El sistema tributario en la constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, No. 36 (1992): 17.

38. En ese sentido Ruiz Almendral V., “Impuestos y Estado Social”, 20.

39. Para una comprensión integral de este principio se recomienda revisar José Vicente Troya Jaramillo, “El Destino de las Contribuciones al Gasto Público. No taxation without representation vs. spending power”, *Revista Jurídica de la Universidad Católica de Guayaquil* (2014). Versión digital, también publicado en *Temas de Derecho Tributario en homenaje al profesor Alfredo Benítez Rivas* (Santa Cruz de la Sierra: Universidad Privada de Santa Cruz de la Sierra, 2010), 271-96. De acuerdo con Vogel, 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. Klaus Vogel, “La Hacienda pública y el Derecho constitucional”, 16.

miembros de participar en las políticas del Estado; particularmente 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 es que se obtienen finalmente recursos que se redistribuyen en la satisfacción de necesidades públicas.

CONSIDERACIONES FINALES. HACIA UN RENOVADO DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO

El Estado en su configuración actual ha crecido sustancialmente. Las necesidades financieras crecen significativamente frente a la disposición de recursos. El incremento de la población y el crecimiento del aparato estatal han vuelto insuficientes los recursos patrimoniales, haciendo de los recursos tributarios la principal fuente de ingresos públicos y, consecuentemente, instrumentos eficientes de política pública.

La dinámica de la relación ingresos-gastos es objeto de conocimiento del Derecho financiero, cuya principal fuente, es la Constitución; en ella se configura el deber de contribución al gasto público y se establecen tanto los límites materiales al poder tributario del Estado, como los derechos y garantías de los ciudadanos contribuyentes.

En líneas generales deseo retomar la importancia del Derecho constitucional financiero en el sentido de que “la constitucionalización del deber de contribuir significó, desde luego, una mutación cualitativa en el proceso de su configuración jurídica, sobre todo a partir de la integración de sus elementos principales en un texto de vocación normativa, jurisdiccionalmente protegido”,⁴⁰ haciendo del contenido de la Constitución financiera el más técnico y, en consecuencia, uno de los más complejos a instancias hermenéuticas.

Frente a las dificultades interpretativas de la Constitución financiera, el Derecho constitucional ha quedado en deuda epistemológica; mientras que los voluminosos manuales y tratados sobre la materia financiera responden o bien a una producción desde la ciencia de las finanzas públicas, o bien a estudios desde la visión autónoma de del Derecho financiero, y más aún del Derecho tributario, la materia constitucional aborda la temática del deber de contribución al gasto público en forma breve o introductoria, siendo, aunque destacados, pocos los artículos y documentos en la materia.

40. Francisco Escribano, “Actual configuración del Derecho financiero y tributario: Rol de la jurisprudencia constitucional y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, en Jorge Bravo Cucci, Daniel Yacolca Estares y César Gamba Valega, dir., *Introducción al Derecho financiero y tributario* (Lima: AIDET-Jurista Editores E.I.R.L., 2010), 30.

La tendencia contemporánea ha sido la de estudiar los principios constitucionales financieros en forma segmentada. La sistematización de contenidos se evidencia claramente en relación a principios conexos como igualdad, progresividad y capacidad económica, separándose del estudio de otros principios como el de equidad en el gasto público y proporcionalidad; por otro lado, los juristas inmersos en el Derecho constitucional, tal vez por recelo a la bien consabida especialidad, han dejado este espacio académico a los denominados especialistas⁴¹ en Derecho financiero y tributario, lo que deja un campo jurídico de trascendental importancia sustancialmente desatendido.

Personalmente entiendo el recelo que los investigadores en el área del Derecho constitucional puedan tener frente a la Constitución financiera, pues el objeto de estudio no se circunscribe únicamente al deber constitucional y a los principios que lo informan; se trata de una norma de compleja naturaleza jurídica, que se ha demostrado se relaciona con multiplicidad de derechos subjetivos, a los cuales me he venido refiriendo a lo largo de este escrito; derechos que nacen del contenido material de los principios y que se encuentran limitados por diversas reglas y técnicas fiscales de naturaleza económica.

En razón de lo expuesto, considero que es labor del jurista tributario con su conocimiento material y técnico del sistema tributario realizar los esfuerzos investigativos que sean necesarios para construir, desde la especialidad —a la que no me opongo—, investigaciones en esta área particular del Derecho financiero denominada Derecho constitucional financiero, sin intentar desagregarla o separarla del Derecho financiero en sí misma, pues no se aspira, al menos en este estudio, conferirle autonomía científica, pues, más allá de la especificidad de su contenido y de la bien consabida autonomía del Derecho tributario, parte de su contenido es esencialmente constitucional; y lo que se pretende es, precisamente, fomentar los estudios en esa línea de trabajo interdisciplinaria.

Ante los argumentos esgrimidos, en el presente trabajo ha pretendido, a partir del estudio del deber de contribución al gasto público, revitalizar y potenciar la investigación en el ámbito del Derecho constitucional financiero, cuya misión, de acuerdo con Vogel —a quien sigo en sus principales postulados—, es “encauzar el ejercicio del poder

41. Vogel, “La Hacienda pública y el Derecho constitucional”, 16. La ciencia del Derecho político, cuyo origen se encuentra en el modo aristotélico de pensar, no ha dedicado atención alguna a esta realidad durante mucho tiempo. También el profesor de Derecho constitucional evita, total o parcialmente, el estudio de la Constitución financiera dejándolo a los especialistas. Con ello, no solo se está prescindiendo de una importante parte de la realidad constitucional sino que —y esto lo más lamentable—, al dejar el derecho financiero en manos de aquellos especialistas, cabe el peligro de que no se desarrolle al unísono con la Constitución en su conjunto, sino como algo separado de ella, incluso contrario a la misma: como una Constitución especial o incluso como una contraconstitución apócrifa. El autor afirma que hay que recordar a los profesores de Derecho constitucional que su responsabilidad respecto al Derecho financiero constitucional no desaparece con su silencio.

por el Derecho y asegurar las libertades públicas de los ciudadanos contra el ejercicio incontrolado del poder”, pues este, tal como nos dice el autor, “no se extiende menos al terreno de la Hacienda Pública que a cualquier otro ámbito de la actividad estatal”;⁴² por eso hay que procurar que los principios constitucionales sean totalmente eficaces también en el campo de las finanzas públicas, lo cual conculca directamente a la protección y garantía de los derechos ciudadanos contribuyentes.

Conuerdo con Mortati cuando afirma que “la mención de los deberes necesariamente conexos con la posición del ciudadano no tienen razón de ser si no se hace con la finalidad de proceder a una especificación de las modalidades de su cumplimiento”;⁴³ estas disposiciones constitucionales contemporáneamente no vienen en forma exclusiva a configurar un deber ciudadano, limitado por un conjunto de principios; se trata hoy en día de un deber incurso en una gama de derechos subjetivos, que derivan precisamente de la concreción material de dichos principios en derechos cuya mención en el texto constitucional no es indispensable para garantizar su cumplimiento efectivo, pues se entiende que forman parte del vínculo jurídico impositivo.

Conviene destacar sin embargo que históricamente la aplicación de los principios que informan el deber de contribución al gasto público ha requerido en algunos casos, para alcanzar practicabilidad, la constitucionalización expresa de estos en la norma fundamental, tal es el caso de la Constitución de España.

En otros casos la no alusión textual a determinados principios en el texto constitucional –como es la Ley Fundamental de Bonn, en Alemania– no ha sido un impedimento para desarrollar en vía jurisprudencial el contenido material, alcance y parámetros de aplicación de aquellos, y de ello es una muestra el reconocimiento del derecho fundamental a contribuir en la medida de la capacidad contributiva que el Tribunal Constitucional Alemán ha conferido ya cierto desarrollo.

En ambos casos, el rol de la jurisprudencia ha sido de absoluta relevancia para comprender lo que se ha de entender por *justicia* en los términos más amplios que el Derecho pueda concretar a la materia tributaria.

Vogel, a través de algunos ejemplos,⁴⁴ destaca la importancia de introducir los principios fundamentales de la Constitución en el Derecho financiero para conformar esta parcela jurídica. “En qué medida vaya a lograrse dependerá también del grado de coercibilidad que la propia Constitución establezca para sí misma”; pues “cuanto menos formalista sea una Constitución, seguramente será más flexible la legislación

42. *Ibid.*, 16.

43. Constantino Mortati, *Istituzioni di Diritto Pubblico* (Padova: 1958), 746.

44. Ver Vogel, “La Hacienda pública y el Derecho Constitucional”, 16-20.

ordinaria, pudiéndose así adaptar con mayor vigor a las necesidades del momento (esto es prácticamente, a su mayoría)⁷⁷.⁴⁵

Tal como había afirmado, se advierte peligrosamente en Ecuador una propensión a los fines recaudatorios, producto precisamente de esa ductilidad del texto constitucional que, por su configuración, deriva en una interpretación económica de la obligación de pagar tributos, sin configurar límites concretos.

La proliferación de leyes fiscales, nuevos impuestos y ajustes a los tributos vigentes es a lo que he venido refiriéndome como nueva condición de súbdito fiscal, y ello sorprendentemente dentro de un marco constitucional que, siendo garantista, no ha contemplado a los principales principios de justicia tributaria en la configuración de su régimen tributario, y que tampoco ha recogido formalmente un catálogo de derechos del contribuyente.

Por ende, siguiendo el pensamiento de Vogel, expreso la necesidad de reconocer los derechos y garantías de los obligados tributarios; ello, aunque difícil, puede obtenerse a partir de una interpretación finalista a partir del propio texto constitucional ecuatoriano, si lo ponemos en contexto con los fines de la política pública; para ello se ha requerido una revisión integral de la doctrina internacional y particularmente el respaldo de la jurisprudencia española, que ha sabido aportar a la construcción de un sistema tributario justo que, a pesar de no ser perfecto, ha dado pasos importantes en el reconocimiento de derechos y garantías de los contribuyentes, por lo que se espera, al transmitir sus experiencias, que se pueda aportar al desarrollo del régimen tributario considerando errores y aciertos de la visión comparada.

Tal como Escribano afirmó, es imposible explicar de forma coherente los cimientos fundamentales del Derecho financiero a espaldas de las decisiones jurisprudenciales, la integración del análisis constitucional de los principios que informan el deber de contribución al gasto público supuso pasar de la dogmática a la practicabilidad de los principios, y ese nivel de desarrollo se aspira alcanzar en el nuevo constitucionalismo en Ecuador.

Es así que en la configuración del deber de contribución al gasto público, se identifican –lo que puede denominarse– *momentos*; el primero en la elaboración misma de la norma constitucional que determina los principios materiales, bajo los cuales ha de cumplirse el referido deber; un segundo momento en el desarrollo normativo, donde el legislador cumple con el mandato de buscar riqueza y establecer gravámenes allí donde la encuentre; un tercer momento en el que el ciudadano contribuyente es efec-

45. *Ibíd.*, 21. No siendo competente ni los jueces ni la administración para un examen material de la constitucionalidad de las leyes.

tivamente conminado al pago de los diversos tributos; y un cuarto momento en el que el juez constitucional deberá conocer cuestiones de inconstitucionalidad y resolver acciones interpuestas ante posibles vulneraciones de sus derechos.

De acuerdo con las circunstancias históricas y políticas de cada Estado, en el primer momento el constituyente configura en la norma fundamental el deber de contribución al gasto público y determina el conjunto de principios que lo informan; ahora bien, en unos casos, más allá de diversos problemas interpretativos –de los cuales no está exenta ninguna Constitución–, algunas fórmulas constitucionales estructuran en forma más concreta y precisa el referido deber.

Ese es el caso de las Constituciones de España e Italia que establecen que la contribución al gasto público ha de ser en la medida de la capacidad contributiva; en otros casos, la formulación constitucional resulta no solo atípica sino además carente de concreción en cuanto al tema de los principios constitucionales y los límites de la contribución, este tipo de configuración es la que –a mi juicio– contiene la Constitución de Ecuador, que, además de omitir en el texto constitucional principios tradicionales de la imposición, constitucionaliza el deber de pagar los tributos establecidos en la ley, sin vincularlo directamente a un sistema tributario justo, como sí lo hacen otras Constituciones.

En un segundo momento, el desarrollo normativo que compete al legislador ha de aplicar los principios constitucionales en las leyes tributarias; por la regla de la generalidad todos tienen que pagar tributos, pero en cumplimiento de los principios de justicia, sobre todo los de capacidad contributiva e igualdad, pagarán quienes tengan aptitud para contribuir, y solo dentro de una medida concreta.

Ahora bien, ante el legislador todos los ciudadanos son iguales al momento de crear tributos, pero, como nos dice Ferreiro Lapatza, “la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales”. Por tanto, “para la aplicación efectiva de estos principios es necesario determinar, primero, quién tiene y quién no tiene capacidad contributiva. Determinar lo que la doctrina ha llamado capacidad contributiva absoluta”, establecido quiénes pueden y tienen que tributar, “es necesario fijar en qué medida tiene que tributar cada uno de ellos, de acuerdo con su capacidad contributiva relativa. De acuerdo con la medida de su capacidad en ‘relación’ comparándola con la ‘capacidad de los demás’ ”.⁴⁶

46. Ver José Juan Ferreiro Lapatza, *Instituciones de Derecho financiero* (Madrid: Marcial Pons, 2010), 193. En este punto vemos cómo el autor retoma la diferenciación que la doctrina italiana desarrolló sobre la capacidad contributiva absoluta y relativa. El principal aporte en este sentido es el de E. Giardina, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva* (Milano: Giuffrè, 1961), 52-3 y 55.

Si bien, efectivamente debería diferenciarse entre la capacidad contributiva absoluta y relativa, la doctrina contemporánea ha sido –como ya hemos visto– bastante crítica de estos esfuerzos doctrinarios; sin embargo, no puede olvidarse que es por mandato constitucional que el legislador debe buscar riqueza y crear tributos cuando la encuentre, pero ha de hacerlo dentro de unos límites muy concretos; por ello se requiere de una técnica legislativa especial, en materia tributaria.

Para ello, Ferreiro Lapatza afirma que el legislador:

obedeciendo a los textos constitucionales, procede generalmente de la siguiente forma: aísla ciertos hechos que, a su juicio, revelan en la generalidad, en la normalidad de los casos en que se realizan, capacidad económica; estos hechos demuestran indicios de capacidad contributiva, que a juicio del autor pueden ser directos o indirectos; yo considero que entre los primeros estaría la percepción de rentas o posesión de patrimonio, y en los segundos se encontrarán hechos económicos tales como actividades de gasto o consumo. Sostiene además que a partir de estos indicios el legislador configura tales hechos como hechos imponibles, como hechos cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir. Quienes realizan tales hechos tienen capacidad contributiva absoluta, pueden y tienen que contribuir.⁴⁷

Considerando que ciertas desigualdades son necesarias, para garantizar la justicia del sistema tributario, el legislador también es el responsable de establecer exenciones y de justificarlas además; en su libre opción política ha de considerar los fines fiscales y extrafiscales de los tributos, teniendo como bandera guía la igualdad y como fundamento la capacidad económica de los obligados.

En un tercer momento, cuando los contribuyentes que efectivamente realizaron hechos reveladores de su capacidad contributiva son por ley conminados al pago, se retoma el principio de igualdad en su significado material, de igualdad ya no ante la ley, sino la igualdad en la ley y por la ley ante la carga tributaria.

Uckmar sostiene que la igualdad ante la carga tributaria puede ser entendida en dos sentidos: a) en sentido jurídico “como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, en manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal”; y b) en sentido económico como la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y en relación a la capacidad contributiva de cada uno.⁴⁸

47. Ver José Juan Ferreiro Lapatza, *Instituciones de Derecho financiero*, 193.

48. Víctor Uckmar, *Principios comunes del Derecho constitucional tributario* (Bogotá: Temis, 2002), 58.

No puede olvidarse además que el Derecho comunitario ha tenido cierta efectividad, llámese *incidencia* en los ordenamientos tributarios de los Estados comunitarios, sin generar mayores incompatibilidades con el ejercicio del poder tributario.

De acuerdo con García Prats:

Aunque los resultados conseguidos por la acción comunitaria sobre el Derecho tributario pueda ser compatible con las exigencias internas, el derecho comunitario comporta novedades que al menos si modifican la construcción de los principios de justicia internos y su desarrollo, de modo que la importancia de la acción comunitaria reside, tal como dice el autor, en la incorporación de nuevos criterios interpretativos, justificativos y orientadores del ordenamiento.⁴⁹

Es precisamente el Derecho comunitario una de las fuentes principales de conocimiento, de cuyo contenido se desprende la existencia de varios derechos de los contribuyentes obligados por el deber de contribuir para con el gasto público del Estado miembro; la seguridad jurídica, el principio de proporcionalidad, los principios de no discriminación y neutralidad; así como el preponderante rol de los Tribunales supranacionales en la protección de los derechos fundamentales reconocidos por la Comunidad, y la salvaguarda de los objetivos comunitarios, evidencian el nacimiento de nuevos y más amplios derechos de contribuyentes que, estando obligados para con un Estado, forman parte al mismo tiempo de una Comunidad con objetivos globales y mecanismos de protección abiertos.

Uno de los peligros que puede derivar del proceso de integración comunitaria es la aplicación obligatoria de principios económicos como el de neutralidad, pues la primacía del Derecho comunitario coadyuva a su consolidación; sin embargo, puede generar problemas derivados de la imposibilidad de articular los principios comunitarios al ámbito parcial de la exigencia del principio de no discriminación, lo cual puede producir quiebras entre los sistemas tributarios y los instrumentos de integración, y tal como García Prats advierte, provocar quiebras en la unidad y coherencia interna de los sistemas tributarios sobre los que inciden.⁵⁰

49. Ver Francisco García Prats, "Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): La acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, No. 259 (2001): 746.

50. *Ibíd.*, 747-8. Una situación como esta fue resuelta por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y sentó un importante precedente con la sentencia de 17 de julio de 1997. Asunto C-28/95. Caso A. Leur-Bloem C. Inspecteur der Belastingdienst Ondernemingen Amsterdam 2, sobre la interpretación de la Directiva 90/434/ C.E.E. sobre el tratamiento fiscal de fusiones. El Tribunal realizó una interpretación uniforme del derecho comunitario en un caso concreto, derivado no de la no aplicación inmediata, sino porque el legislador nacional había decidido, al adaptar el derecho nacional a las disposiciones de una Directiva, dispensar el mismo trato a la situaciones puramente internas y las que regla la Directiva, ajustando su legislación interna al Derecho comunitario para

Cierro este apartado con una referencia a Vogel, quien sostiene que las Constituciones son obras del hombre y, ya solo por este hecho, puede que no sean perfectas: son los intentos de una nación por establecer un orden jurídico humanamente digno.⁵¹ El Derecho financiero se dedica al estudio e investigación de aquel conjunto de normas que regulan la actividad financiera del Estado, que es precisamente la actividad que le permite al ente estatal mantenerse vivo a sí mismo y establecer condiciones de vida digna para los ciudadanos que del el forman parte.

CONCLUSIÓN

En cuanto a los objetivos específicos propuestos para este artículo, en lo relativo a estudiar esta rama jurídica desde sus raíces para desentrañar su filiación a una rama determinada, debo concluir que el Derecho financiero público no puede ni debe ser declarado autónomo, los interminables debates para ratificar su autonomía no hacen más que profundizar divorcios incensarios entre ramas del derecho público que de hecho son complementarias y auxiliares; así, el escaso desarrollo del Derecho constitucional financiero ha sido perjudicial para el desarrollo de los derechos del contribuyente, pues de haber reconocido con mayor vehemencia la importancia de esta rama jurídica, el deber de contribución al gasto público habría tenido como contraparte la configuración jurídica de un derecho proporcional a contribuir en la medida de una capacidad económica que no vulnere derechos de los ciudadanos aportantes.

El Derecho constitucional financiero tiene la misión fundamental de delimitar conceptualmente no el ámbito de los principios del deber de contribución al gasto público, sino, más bien, de los límites del poder del Estado frente a la gran gama de derechos subjetivos que han quedado expuestos en estas líneas y a los cuales se ha pretendido dar una primera delimitación conceptual, pues, tal como se ha venido afirmando, el contribuyente está asistido de derechos y garantías de cuyo cumplimiento los efectos no son únicamente incidentes en el ciudadano aportante, sino también en toda la comunidad que se beneficia del gasto público y por ende de la contribución solidaria.

Finalmente, las innegables conexiones entre el sistema tributario y el sistema de redistribución del recurso público evidencian que la afectación de los derechos de

evitar situaciones discriminatorias en perjuicio de las no amparadas por el Derecho comunitario. Dejó en claro el Tribunal que existe un interés común manifiesto que se centra en la finalidad de evitar “la aparición de discriminaciones en contra de los propios intereses nacionales”, o bien, “de eventuales distorsiones de la competencia” en contra de los mismos por lo que, en dicho caso, las disposiciones o conceptos internos pueden recibir una interpretación uniforme. Cfr., *ibíd.*, 748-9.

51. Ver Vogel, “La Hacienda pública y el Derecho Constitucional”, 23.

unos cuantos contribuyentes afecta significativamente al conglomerado social, pues atenta contra los principios fundamentales del Estado de Derecho, dado que la solidaridad no tiene alcance limitado a la redistribución, sino que deviene de la solidaridad también en la recaudación.

BIBLIOGRAFÍA

- Amatucci, Andrea. *Aspectos constitucionales de la actividad financiera*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002.
- Arche-Domingo, Vicente. “Hacienda Pública y Administración Pública”. *Hacienda Pública Española*, No. 26 (1974).
- Asorey, Rubén, Andrea Amatucci y Mauricio Plazas Vega. *La autonomía del Derecho de la Hacienda pública y el Derecho tributario*. Bogotá: Universidad del Rosario, 2008.
- De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*. México: Porrúa, 2001.
- De la Guerra, Eddy. *El deber de contribución al gasto público y los principios que le rigen*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, programa de Doctorado en Derecho, 2016.
- Escribano, Francisco. “Actual configuración del Derecho financiero y tributario: Rol de la jurisprudencia constitucional y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”. En Jorge Bravo Cucci, Daniel Yacolca Estares y César Gamba Valega, dir., *Introducción al Derecho financiero y tributario*. Lima: AIDET-Jurista Editores E.I.R.L., 2010.
- Ferrajoli, Luigi. *Derechos y garantías*. Madrid: Trotta, 1999.
- . *Los fundamentos de los derechos fundamentales*. Madrid: Trotta, 2009.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. *Curso de Derecho financiero español*, 14a. ed. Madrid: Marcial Pons, 1992.
- . *Instituciones de Derecho financiero*. Madrid: Marcial Pons, 2010.
- García Belsunce, Horacio. “La ciencia de las finanzas públicas y la actividad financiera del Estado”. En *Tratado de tributación*, t. I, *Derecho Tributario*, vol. 1. Buenos Aires: Astrea, 2003.
- Giannini, Achile Donato. *Instituciones de Derecho tributario*. Traducción y estudio preliminar de Fernando Sainz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- Giardina, E. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961.
- Lifschitz, Nora. “La evolución del pensamiento jurídico financiero en América Latina”. En *Del Derecho de la Hacienda pública al Derecho tributario. Estudios en honor de Andrea Amatucci*, vol. III. Bogotá: Temis, 2011.
- Mortati, Constantino. *Istituzioni di Diritto Pubblico*. Padova, 1958.
- Myrbach-Rheinfeld, Frans von. *Précis de Droit Financier*. Leipzig: Verlag von Duncker & Humblot, 1906. Versión francesa: *Précis de Droit Financier*. París: V. Giard & E. Briere, 1910.

- Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de la Hacienda pública y Derecho tributario. Derecho de la Hacienda pública*, t. I, 2a. ed. Bogotá: Temis, 2006.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro. “El sistema tributario en la constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, No. 36 (1992).
- . *Introducción al estudio del Derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976.
- Ruiz Almendral, Violeta. “Impuestos y Estado social”. En Juan Zornoza Pérez, coord., *Finanzas públicas y Constitución*. Quito: Tribunal Constitucional del Ecuador / Universidad Carlos III / Comisión Europea / Corporación Editora Nacional, 2004.
- Sainz de Bujanda, Fernando. *Sistema de Derecho financiero, I, Introducción. Actividad financiera, ciencia financiera, y Derecho financiero*, vol. I. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1977.
- Uckmar, Víctor. *Principios comunes del Derecho constitucional tributario*. Bogotá: Temis, 2002.
- Villegas, H. B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9a. ed., 2a. reimp. Buenos Aires: Astrea, 2009.
- Vogel, Klaus. “Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes”. En *Der offene Finanz- und Steuerstaat*. Heidelberg: C. F. Müller, 1991.
- . “La Hacienda pública y el Derecho constitucional”. *Revista Hacienda Pública Española*, No. 69 (1979).
- Zagrebelsky, Gustavo. *El Derecho dúctil*. Madrid: Trotta, 2005.

Fecha de recepción: 13 de enero de 2017.

Fecha de aprobación: 15 de julio de 2017.

Sistemas de control financiero y su evolución en Ecuador

*Víctor Granda Aguilar**

RESUMEN

Partiendo del carácter integral que, en la doctrina y en la legislación e instrumentos internacionales, tiene actualmente el control externo, técnico-financiero y administrativo de los recursos públicos, este artículo se refiere a los principales sistemas de control existentes a nivel internacional: Tribunal de Cuentas y Contraloría, y, en ese contexto, describe la evolución del sistema de control financiero en Ecuador, desde inicios de la República hasta la actualidad, poniendo en evidencia el retroceso histórico que representa la adopción de reformas legales en el gobierno del presidente Rafael Correa y de enmiendas constitucionales aprobadas por la Asamblea Nacional en diciembre de 2015, que eliminan algunas potestades de la Contraloría y, en especial, el control de gestión y las facultades de establecer responsabilidades sobre el mismo.

PALABRAS CLAVE: Tribunal de Cuentas, Contraloría, control contable, control financiero integral, control de gestión, enmiendas constitucionales.

ABSTRACT

Considering the current holistic character of the technical-financial and administrative external control system of the public resources management present in doctrine, legislation and international instruments, this article analyzes the main control systems that can be identified at international level: Court of Auditors and General Comptroller. In this context, this article studies the evolution of the Ecuadorian system of control from the beginnings of the Republic to the present, showing the historical backward that the legal amendments promoted by the President Rafael Correa and the constitutional amendments approved by the National Assembly in December, 2015, represent because of the elimination of some powers of the General Comptroller's Office, especially in order to determine responsibilities on the management of public resources.

KEYWORDS: Court of Accounts, Comptroller, accounting control, comprehensive financial control, management control, constitutional amendments.

FORO

* Docente de planta del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

EL CARÁCTER INTEGRAL DEL CONTROL FINANCIERO EN LOS SISTEMAS DE CONTROL

Si consideramos la interrelación histórica que existe, desde sus orígenes, entre el Derecho administrativo y el Derecho financiero o de la hacienda pública,¹ encontramos un punto de confluencia objetiva de las dos disciplinas, en las normas y regulaciones relativas al control externo: económico, técnico-financiero y administrativo, que realizan en la actualidad los diferentes sistemas de control a las entidades que gestionan y disponen de recursos públicos.

Uno de los principales tipos de control externo, en el Estado democrático contemporáneo, es el financiero-administrativo, que, al ser ejecutado por un órgano especializado del Estado, teóricamente independiente y autónomo de los órganos e instituciones en los que se va a ejercer la fiscalización, tiene más bien una connotación técnica y profesional y una dimensión integral, ya que la evaluación de la actividad financiera del Estado necesariamente debe referirse, en la actualidad, no solo al buen y honrado usos de los recursos públicos, sino también a la calidad del gasto y a la eficiencia y eficacia de la gestión.² Los sistemas técnicos económico-financieros de control externo de las administraciones públicas surgieron, según constatación histórica, como instrumentos auxiliares de la función de control político de los congresos, asambleas o parlamentos, y, en algunos casos, adquirieron luego autonomía relativa o total de aquellos, como órganos “extra poderes” del Estado o conformando una nueva función estatal, como ocurre actualmente en Venezuela, Bolivia y Ecuador. Sin embargo, lo esencial de ellos es la naturaleza de la actividad de control que realizan, acorde con las necesidades actuales de la sociedad y de los estados. Estos sistemas técnicos de control externo incluyen varios procedimientos y modalidades de distinta naturaleza; en la actualidad, los preferentes son las “auditorias”, que pueden concentrarse en asuntos relacionados con: la legalidad y el cumplimiento de las normas; el uso de los recursos y los aspectos económico-financieros; la eficiencia y eficacia en la gestión administrativa para analizar los procesos, los procedimientos y sus resultados; el impacto medioambiental en las diferentes actividades y en los proyectos que se realizan y el examen de las obras públicas que se encuentran en ejecución, en las cuales se analiza su calidad y tecnología y las aplicaciones científicas adoptadas en ellas, además de sus costos e impacto económico-financiero y sus resultados en la gestión.

-
1. Andrea Amatucci, “La enseñanza del derecho financiero en Italia y España”, *FORO: Revista de Derecho*, No. 1 (2003).
 2. Mario Garcés San Agustín, “El control económico-financiero en el ámbito de la Administración General del Estado”, en Alberto Palomar y Mario Garcés, dir., *La gestión de los Fondos Públicos: Control y Responsabilidades* (Pamplona: Thomson Reuters/Arazandi, 2013).

El control técnico global que realizan los órganos de control especializados algunos lo denominan “control gubernamental” o “control integral” y, cuando se refiere a uno solo de sus aspectos, se lo identifica de manera específica con el asunto o dimensión del mismo, a los que se refiere como “examen especial”, sin abstraerse de su contexto integral o global cuando se establecen las conclusiones y los correctivos institucionales y personales que se estimen necesarios.³

El control financiero propiamente dicho tiene una connotación especial en el ámbito estricto del Derecho financiero, pues está relacionado con mayor precisión en la formulación, ejecución y evaluación del presupuesto, el endeudamiento público y la naturaleza de los ingresos y los gastos públicos. Sin embargo, en la actualidad, se le otorga una dimensión más amplia relacionándola con el control integral de la actividad administrativa, para determinar si la gestión económica-financiera de las instituciones públicas y de los funcionarios se ajusta a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia, como así lo recomiendan, además, las normas de auditoría internacional y los organismos que agrupan a nivel regional o mundial a las entidades superiores de control o fiscalización.⁴

Fernando Pérez Royo dice que el control de eficacia es una subespecie del control económico y financiero, que se ejerce “mediante el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas”.⁵ Una auditoría financiera integral, necesariamente, tiene que referirse a la eficacia y eficiencia de la gestión de la administración y sus resultados.

Existen, de manera general a nivel internacional, dos sistemas o estructuras principales de control: unipersonales o pluripersonales para el ejercicio “técnico” del control externo, especialmente financiero, administrativo y de gestión de los presupuestos y de la actividad pública: el sistema europeo y pluripersonal de *Tribunales de Cuentas* y el sistema externo unipersonal de *Contraloría* de origen norteamericano, que tienen su aplicación histórica en Ecuador, con sus correspondientes connotaciones, como lo veremos a continuación.

3. Del Sistema de Control Externo (artículos 18-28), Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (Ley No. 2002-73).

4. Normas ISSAI y Directrices de Auditoría Financiera de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI-GOV). Disponible en <www.intosai.org>; <www.olacefs.com>.

5. Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario Parte General*, 9a. ed. (Madrid: Civitas, 1999), 394.

EL SISTEMA EUROPEO DE TRIBUNAL DE CUENTAS

El Tribunal de Cuentas tiene una larga historia en los países europeos. En el caso español existió previamente la figura del Contador y de la Contaduría Mayor de Cuentas para llevar y registrar las cuentas de la hacienda real, y, desde 1718, Felipe V utilizó por primera vez la designación Tribunal de Cuentas, que se conserva, con ciertos intervalos, hasta nuestros días y cuyo nombre se ha extendido a otros países de la Unión Europea y del mundo, si bien sus funciones y atribuciones no son las mismas, pues se han modificado a lo largo de la historia, de acuerdo con las circunstancias de cada país.

A este sistema se lo conoce también como sistema francés o de control jurisdiccional-administrativo para referirse a la Corte de Cuentas, creada en 1807 por Napoleón I, que posee una estructura y competencias similares a las del Consejo de Estado y ejerce, además de sus potestades jurisdiccionales y de fiscalización, un intenso control administrativo que se ha incrementado en las últimas décadas con reformas en los sistemas de contabilidad y de gestión.⁶

Desde sus orígenes hasta la actualidad, con ciertas modificaciones en el tiempo, el Tribunal y las Cortes de Cuentas conservan un doble carácter gubernativo-administrativo y jurisdiccional, si bien la influencia del sistema de control anglo-norteamericano, de gran difusión en la globalización capitalista contemporánea, ha reforzado sus atribuciones administrativas de fiscalización de la actividad económica-financiera. En algunos países se crearon además otros órganos, agencias o departamentos que realizan, exclusivamente en el ámbito administrativo-financiero, control externo.

El control que efectuaba inicialmente el Tribunal de Cuentas en España, desde su creación se refería al registro de ingresos, gastos y a la distribución y comprobación de las operaciones realizadas por los funcionarios de la Hacienda Real, por lo que la fiscalización esencialmente tenía una naturaleza contable y personal. Con la implantación del sistema constitucional, se estableció la obligación de que la Contaduría y luego el Tribunal de Cuentas presenten a las Cortes un finiquito anual de las mismas para su aprobación y, si bien inicialmente la jurisdicción contable se trasladaba a la Función Judicial, desde 1931 se definió al Tribunal de Cuentas de la República como un “órgano fiscalizador de la gestión económica”, que “dependerá directamente de las Cortes y ejercerá sus funciones por delegación de ellas en el conocimiento y aprobación de las cuentas del Estado”.⁷ Durante el régimen franquista (1936-1975) el Tribu-

6. Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, vol. I, obra actualizada por Susana Navarrine y Rubén Asorey, 7a. ed. (Buenos Aires: Depalma, 2001).

7. Art. 120 de la Constitución de la II República de 1931.

nal de Cuentas mantuvo su carácter administrativo y jurisdiccional pero bajo la tutela y control total del Jefe de Estado.

El sistema de control pluripersonal externo, de cinco, siete o nueve jueces, ejercido por medio de un Tribunal de Cuentas de carácter económico-administrativo y jurisdiccional, para examinar el uso correcto y eficiente de los recursos públicos y establecer, si fuere del caso, responsabilidades administrativas y civiles, se encuentra reconocido en las constituciones de varios países europeos (Alemania, Italia, Bélgica, Grecia, Austria, Portugal, etc.); latinoamericanos (Brasil, Argentina, Colombia, Uruguay, Paraguay, etc.); y también en sistemas regionales de integración como la Unión Europea. Se trata de órganos de “relevancia constitucional” o “convencional”, independientes de las otras estructuras de poder o relacionados con los parlamentos, para ejercer control externo a las estructuras administrativas, con obligación de informarlos de sus actividades y de los resultados de aquel y que se homologan a las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) que están estructuradas a nivel internacional.

En el caso de la Unión Europea, en 1975, mediante el Tratado de Bruselas se creó el Tribunal de Cuentas Europeo, que inició sus actividades en Luxemburgo en 1977 y se perfeccionó, como institución de pleno derecho, con el Tratado de Maastricht el 1 de noviembre de 1993, con la finalidad de controlar los ingresos y gastos que se manejan en la Comunidad, en los países miembros y en cualquier organismo creado por esta, así como su uso y la gestión que con ellos se realice. El control que efectúa es externo, a posteriori, permanente y se concreta en actos de fiscalización y auditorías sobre la legalidad, las reglas contables y una evaluación de una “buena gestión financiera”, de su economía y de su eficacia y eficiencia administrativas, aplicando las normas básicas de fiscalización de la INTOSAI y en coordinación y colaboración con los Tribunales de Cuentas de los países miembros.⁸

Este sistema de control de legalidad y oportunidad, por medio del Tribunal de Cuentas, ha recibido en España una serie de reparos sobre su falta de independencia y, por lo tanto, de su ineficacia como órgano fiscalizador de las cuentas y de conocidos casos de corrupción y de su impotencia en el control de la gestión económica de las administraciones públicas, como resultado del origen de su nombramiento por parte de las mayorías partidistas que controlan las Cortes Generales y el gobierno. De igual manera, se cuestiona su incompetencia para controlar asuntos económicos-financieros de trascendencia, como la estabilidad presupuestaria y el equilibrio de las finanzas públicas de un país o de la región, lo que ha dado lugar al surgimiento de nuevas iniciativas como las de crear, tanto a nivel nacional como regional, nuevos organismos

8. Yolanda Gómez Sánchez, *El Tribunal de Cuentas: el control económico y financiero externo en el ordenamiento constitucional* (Madrid: Marcial Pons, 2001).

de supervisión externa de las reglas fiscales, como la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal en España, cuyo propósito es el de evitar colapsos económicos y bancarios, como los ocurridos luego de la reciente crisis financiera de 2008.⁹

El profesor Fernández Ajenjo expone dos criterios sobre esta controversia. Algunos autores estiman que, dada la dependencia del Tribunal de Cuentas a la función de control parlamentario sobre la legalidad y eficacia en la gestión de los recursos públicos de las administraciones públicas, y al carecer de facultades suficientes en las labores de fiscalización y enjuiciamiento, su papel en la lucha anticorrupción es limitado, pues se reduce a “detectar y denunciar los denominados por Nieto de Alba ‘riesgos morales’, correspondiendo a las autoridades del orden penal y administrativo su represión y a las autoridades legislativas su corrección normativa”. Otros consideran que dicho órgano máximo de control externo es clave para la lucha anticorrupción ya que los “actos defraudatorios de los intereses colectivos suponen, en la mayor parte de las ocasiones, un perjuicio a los intereses financieros públicos”, lo que le permite “detectar, en primera instancia, las actividades irregulares producidas a través de sus unidades de control en el ejercicio de la función fiscalizadora” para, luego, “ser objeto, en segunda instancia, de enjuiciamiento contable, cuando se deba resarcir económicamente al erario público”.¹⁰

Sin embargo de los cuestionamientos y controversias anteriores, se reconocen en la actualidad aciertos al Tribunal de Cuentas en el trámite de los procedimientos jurisdiccionales-contables por medio de salas que examinan “las cuentas que deben rendir quienes recauden, intervengan, administren, custodien, manejen o utilicen bienes, caudales o efectos públicos”,¹¹ y también en su labor fiscalizadora, que no solo se refiere a la legalidad sino a la eficacia de la actividad administrativa; al uso de la técnica de la auditoría pero con debilidades en el establecimiento de indicios de responsabilidad; al cumplimiento de su función de asesoramiento al parlamento y al aporte en la fiscalización forense que contribuye al enjuiciamiento contable y aún judicial, etc.

Martín Queralt y otros estudiosos del Derecho financiero sostienen que la función fiscalizadora de los Tribunales de Cuentas tienen un contenido “más amplio” que la que se realiza como “control interno” ya que no se restringe al control de legalidad, sino también al de oportunidad en la gestión económica-financiera y presupuestaria del sector público, para evaluar la “buena gestión”, esto es, la “eficiencia, racionalidad y aprovechamiento máximo de los recursos que el legislativo mismo puso a disposi-

9. Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal.

10. José Antonio Fernández Ajenjo, *El control de las administraciones públicas y la lucha contra la corrupción* (Pamplona: Civitas/Thomson Reuters, 2011), 409 y 410.

11. Miguel Ángel Martínez Lago y otros, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 11a. ed. (Madrid: Iustel, 2015), 227.

ción del ejecutivo”. Dicen también que su cobertura es “ilimitada” porque su control puede extenderse a todas las administraciones públicas y a todos los órganos que dispongan de recursos públicos y resaltan los efectos de la fiscalización del Tribunal que se expresan en la censura conforme o disconforme de las cuentas, en cuyo caso las irregularidades o delitos se someten a la jurisdicción contable o penal, según sea el caso.¹²

Es necesario precisar que la jurisdicción que ejercen los Tribunales de Cuentas no es la ordinaria, sino una jurisdicción contable especial destinada a reparar o restituir o indemnizar daños (responsabilidad civil) ocasionados al Estado o a las administraciones públicas, en materia económica y presupuestaria y de gestión, por parte de funcionarios, autoridades y personas que perjudiquen lo recursos y bienes públicos locales, nacionales y regionales, sin que esta atribución sea incompatible con otras que corresponden a la jurisdicción penal, disciplinaria y contencioso administrativa, dependiendo de la naturaleza de las infracciones, delitos y de las responsabilidades que se establezcan sobre ellas.

Al tener calidad jurisdiccional, los Tribunales de Cuentas, sus procedimientos y enjuiciamientos en los tradicionales “juicios de cuentas” deberán observar las garantías comunes constitucionales de todo proceso judicial, si bien para algunos tratadistas, como Pérez Royo, dicha función jurisdiccional contable permanece, en esos términos, más como un “residuo histórico”.¹³

Como se puede advertir, el sistema de control mediante Tribunales de Cuentas, en todos los países que fue adoptado, evolucionó de un control contable a uno de auditoria que incorpora evaluaciones y recomendaciones integrales, relacionadas con la eficiencia, la gestión y los resultados de la misma. El carácter jurisdiccional de las resoluciones de estos Tribunales, en materia de responsabilidad civil, les otorga mayor fuerza obligatoria en la recuperación de recursos públicos o en la satisfacción de daños ocasionados a las entidades estatales.

Sin embargo, según nuestra opinión, la restitución económica por daños y perjuicios o pagos en exceso de los funcionarios o de terceros a las administraciones públicas, bien pueden ser solventados con mayor agilidad con procedimientos administrativos y no jurisdiccionales. No se requiere mantener procedimientos y ritualidades tradicionales de carácter “jurisdiccional” o “para-jurisdiccional” para establecer y tramitar responsabilidades y hechos sobre recursos públicos que, contable y administrativamente, se pueden determinar y recuperar con celeridad, claridad y exactitud.

12. Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano, José Tejerizo y Gabriel Casado, *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (Madrid: Tecnos, 2011), 794-5.

13. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario Parte General*.

EL SISTEMA EXTERNO UNIPERSONAL DE CONTROL O CONTRALORÍA

El sistema externo de control unipersonal, mediante un órgano unipersonal, tiene origen anglo-norteamericano, pues en Gran Bretaña se inició como control parlamentario que, al no poder ser realizado a plenitud de manera directa, se lo delegó desde 1832 a un organismo técnico como el Department of Exchequer and Audit, dirigido por un Comptroller y Auditor General, que realizaba sus “test audit” o fiscalizaciones intensivas efectuadas mediante inspecciones sorpresivas que obligaban a las instituciones a mantenerse en orden y en permanente regularidad, los bienes y recursos a su cargo.

Este sistema de control se adoptó posteriormente en Estados Unidos en la administración de Woodrow Wilson, con técnicas originadas en el ámbito privado y gerencial, en las primeras décadas del siglo XX, como resultado de la crisis en la economía y en las empresas, luego de la primera guerra mundial.

Desde 1921 se estableció la estructura actual de control norteamericano, mediante el Budget and Accountig Act que creó el General Accounting Office y frente al cual se designó a un Comptroller General, nombrado primero por el Presidente por quince años y luego por el Congreso (1946), que es el responsable directo ante este por sus acciones de control administrativo, contable y de fiscalización, tanto de las dependencias administrativas como de las corporaciones estatales.¹⁴

Los sistemas de contabilidad y control externo en EE. UU. se perfeccionaron también como una respuesta estatal a los efectos desastrosos de la crisis del capitalismo moderno y del crack de la bolsa Nueva York en 1929, y como resultado de la irracionalidad del mercado y la falta de transparencia en las empresas. En 1933, mediante Ley, se estableció en Estados Unidos un nuevo modelo regulador de las empresas y de transparencia en sus cuentas, mediante la intervención de técnicos auditores.

Durante los gobiernos de Franklin Delano Roosevelt se insistió en un eficiente control de las empresas y del sistema financiero, para superar el descalabro económico generalizado y, mediante reformas administrativas y mecanismos de información y transparencia, se trasladó a la administración pública, las nuevas técnicas de “garantía de calidad”, que incluían auditoría, evaluación, acreditación y certificación, en el ámbito de las instituciones estatales.

Más tarde, en 1960, se conformó en Estados Unidos la Corporate Social Responsibility que incluía el control de la seguridad social y laboral, los derechos ambientales

14. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*.

y los asuntos de raza y género, que luego fueron afinados con las reformas administrativas del presidente John F. Kennedy en los años siguientes. El sistema de control se perfeccionó con las modificaciones implementadas por las administraciones de Johnson, Nixon y, recientemente, con las políticas del presidente Barack Obama, siguiendo los sugestivos planteamientos de los administrativistas norteamericanos Cass Sunstein y Richard Thaler.¹⁵

Esta modalidad de control se impuso también en varios países latinoamericanos y luego sus técnicas se fueron adaptando paulatinamente en otros países de tradición jurídica continental, modificando las atribuciones de los Tribunales de Cuentas, o creando nuevos órganos de control y auditoría financiero-administrativos externos de carácter independiente.

Este sistema tiene como máxima instancia directiva autónoma de control y de auditoría un órgano unipersonal, el Contralor, que se encuentra supeditado inicialmente al Congreso, Asamblea u órgano legislativo, como auxiliar técnico de control externo a sus labores de control político, si bien su designación depende una vez de la Función Legislativa, otra del Presidente o de los dos a la vez.

Los sistemas de auditoría y evaluación, tanto en el sector privado como en el sector público, dan como resultado positivo, para el mercado, la sociedad y el Estado, transparencia y seguridad. Si no funcionan los indicados sistemas resulta evidente que crece la corrupción, la desconfianza y estallan escándalos, como ocurre en la actualidad, con los capitales de dudosa procedencia que se encuentran en “paraísos fiscales” y con catástrofes económicas y sociales, como las crisis internacionales de 2008 en Estados Unidos y desde 2009 en Europa, provocadas en buena parte por la falta de control del mercado hipotecario, de futuros y de derivados del sistema financiero internacional.

De manera acelerada, en la época actual de globalización, que “ha extrapolado” el modelo administrativo regulador y de control estadounidense, se ha ido generalizando en todo el mundo, este sistema de Contraloría o se han adoptado sus beneficios en la actividad de los Tribunales de Cuentas, tanto para desarrollar e incluir en el control de la administración pública los sistemas de eficiencia y eficacia asumidos de las empresas privadas, como para ejercer control sobre “nuevos derechos sociales, ambientales, de minorías, de riesgos laborales, derechos civiles y de discriminación positiva, etc.”.¹⁶

15. Pilar Jiménez Tello, “Regulación a través de la evaluación: auditoría y calidad en las Administraciones Públicas”, *Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo* 1, No. 1 (2015).

16. *Ibid.*, 3.

LA EVOLUCIÓN DE LOS SISTEMAS DE CONTROL EN ECUADOR: DEL TRIBUNAL DE CUENTAS A LA CONTRALORÍA

En su origen republicano en Ecuador, desde 1830 hasta 1863 y en las sucesivas Leyes de Hacienda, se establecieron, siguiendo las instituciones coloniales, primero una Contaduría General y luego Contadurías Departamentales, para examinar y finiquitar cuentas de funcionarios, cuyas decisiones podían ser apeladas ante el Ministerio de Hacienda. Desde 1863, la nueva Ley de Hacienda trasladó las atribuciones de las Contadurías al Tribunal de Cuentas, concebido este como un órgano jurisdiccional destinado a conocer y resolver sobre las cuentas que obligatoriamente debían presentar los funcionarios públicos nacionales y municipales, luego de llevar los correspondientes registros contables.

El Tribunal de Cuentas, organizado en dos salas, era designado de manera mixta por el Congreso Nacional y el Presidente, de igual manera que la Corte Suprema de Justicia. Los expedientes de cuentas concluían en sentencias o “vistas” que debían ser publicadas con la finalidad de que el “rindente” o su apoderado, o los ministros o los “revisores” puedan solicitar formalmente su revisión a la otra sala que no conoció el asunto, para que expida la sentencia o “revista” que corresponda y para que esta, finalmente, pueda ser impugnada ante la Corte Suprema, mediante los recursos de queja o de nulidad.

El Tribunal de Cuentas podía establecer, en sus decisiones, responsabilidades pecuniarias cobradas al funcionario involucrado, y legales a quien infrinja las normas, pudiendo ser sancionado con la destitución, suspensión de derechos y aun con prisión para que él o sus sucesores presenten las cuentas. Si el Tribunal encontraba indicios de la comisión de un delito cometido por el funcionario, la Sala debía trasladar el expediente al juez competente.¹⁷

El Tribunal de Cuentas con jurisdicción contable se mantuvo en Ecuador por sesenta y cinco años (65), con ciertas modificaciones efectuadas en 1912 y 1924, mientras estuvo vigente la Ley de Hacienda de 1863, expedida en el gobierno de Gabriel García Moreno y su conformación constó en las Constituciones de 1878, 1883, 1897 y 1906. El control se limitó fundamentalmente a los aspectos contables de la ejecución presupuestaria y del manejo de los recursos asignados y desembolsados por los funcionarios estatales en Quito, Guayaquil y Cuenca.

17. Ley de Hacienda de 21 de octubre de 1863.

LA CONTRALORÍA EN ECUADOR: DEL CONTROL DE CUENTAS AL CONTROL INTEGRAL

En la estructuración de la Contraloría como sistema unipersonal de control unipersonal, que se introdujo en Ecuador y otros países de la región, tuvo incidencia activa la comisión asesora de expertos académicos financieros norteamericanos, presidida por Edwin Walter Kemmerer entre 1923 y 1931, que sugirió establecer un nuevo sistema monetario, bancario y financiero y estructurar otros órganos de control como las superintendencias y direcciones generales. En su labor de asesoría y supervisión se le permitió designar funcionarios extranjeros para ejercer el control de bancos, aduanas y contabilidad nacional.

En ese contexto, se creó en Ecuador en 1928, mediante nueva Ley de Hacienda, la Contraloría General de la Nación para la vigilancia del comportamiento fiscal y la contabilidad del gobierno, en sustitución de los Tribunales de Cuentas que funcionaban en Quito, Guayaquil y Cuenca, y se designó como primer Contralor General al norteamericano James H. Edwards, quien fue sustituido en 1929 por un contralor de nacionalidad ecuatoriana.¹⁸

En el sistema de control en Ecuador, que ejerce la Contraloría General de la Nación primero, y luego del Estado, desde 1928 hasta la actualidad, se pueden identificar tres momentos importantes. El inicial, de 1928 a 1974, en el que el control combina primero procedimientos internos y externos, centrandose su vigilancia en los aspectos contables del ejercicio de las actividades de los funcionarios públicos sobre las que se establecen responsabilidades administrativas principalmente, a las que se agregan las reformas administrativas y de fiscalización adoptadas por el gobierno de Galo Plaza, con asesoría del Punto IV norteamericano,¹⁹ sobre el buen uso de los recursos públicos, involucrando no sólo a funcionarios sino también a las instituciones estatales.

Un segundo momento, de 1974 a 1998-2002, en el que se expide una Ley moderna en materia de control y administración financiera, la LOAFYC,²⁰ que contiene las normas que rigen la actividad financiera gubernamental (contabilidad, tesorería, presupuesto, etc.) a cargo del Ministerio de Finanzas y las que corresponden a la Contraloría General del Estado para regular los sistemas de control interno y externo y de gestión mediante auditorías; el establecimiento de responsabilidades y los recur-

18. Paul W. Drake, *Kemmerer en los Andes* (Quito: Banco Central del Ecuador, 1995).

19. Se conoce como Punto IV al programa de ayuda técnica y económica para el desarrollo, impulsado por EE. UU. en América Latina y en países subdesarrollados, a partir de la iniciativa del presidente Harry Truman, formulada en enero de 1949.

20. Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, R. O. 337, 16 de mayo de 1977.

Administrativos y contenciosos que los ciudadanos pueden interponer frente a sus decisiones. Estas innovaciones no fueron recogidas a plenitud en la Constitución de 1979, como sí lo hizo la Constitución de 1998, que es el antecedente para la aprobación de la vigente Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado (LOGGE) en junio de 2002.

Un tercer momento se inicia con la promulgación de la referida ley y se consolida con el contenido de la Constitución de 2008 que amplía inicialmente las funciones, atribuciones y autonomía de la Contraloría, cuyo titular es designado para cinco años, mediante un concurso promovido por una comisión especial de selección, sin una aparente intervención directa del Ejecutivo o de la función Legislativa, lo que es desmentido con la designación exclusiva de personas allegadas al régimen. La ampliación de funciones y atribuciones incluye, inicialmente, un concepto integral de control, el análisis de la gestión y la eficacia y eficiencia en el uso de los recursos públicos y se ve complementada con un mayor desarrollo del control interno en las instituciones administrativas, con el uso creciente de la tecnología y el control por procesos y resultados.

Sin embargo, este proceso progresista se ve interrumpido por las reformas constitucionales aprobadas mediante “enmiendas”, en diciembre de 2015, y que se lo podría calificar como el inicio de un nuevo momento de incertidumbre y de solapado retroceso de la función de control, pues se elimina del ámbito de la Contraloría el análisis del cumplimiento de “objetivos” institucionales y se pretende reducir su actividad a un simple control económico a posteriori en el uso de los recursos públicos, manteniendo la posibilidad de que se puedan establecer sobre los funcionarios, responsabilidades administrativas y civiles y trasladar los indicios de responsabilidad penal a la Fiscalía para el correspondiente enjuiciamiento penal, todo ello en relación con el manejo de recursos, mas no por la gestión, como originalmente lo disponía la Constitución.

En el primer momento, cuando se sustituye el sistema de control jurisdiccional pluripersonal del Tribunal de Cuentas por el sistema unipersonal en 1928, la Contraloría no actúa exclusivamente en el ámbito administrativo externo bajo un régimen de auditorías, ni tampoco sus decisiones quedan sometidas al control contencioso-administrativo o jurisdiccional. La Contraloría ejerció, en este período, atribuciones de manifiesto control de los recursos presupuestarios y otras de las que actualmente se encontrarían en el ámbito del “control interno”, pues emitía pronunciamientos previos o concurrentes para la derogación de recursos públicos y manejo de bienes; certificaciones de disponibilidades de fondos, transferencia de partidas, etc.

En cuanto al control externo propiamente dicho, referente a los exámenes de cuentas, la Contraloría mantenía para sus decisiones, el tradicional carácter de jurisdicción contable que caracterizaba al Tribunal de Cuentas, para tener una mayor vigilancia sobre los funcionarios y el uso de los recursos públicos sin tomar en cuenta el desempeño institucional y de sus actividades administrativas. Su atribución se limitaba pues

al examen contable y a “finiquitos” de la información financiera y de la ejecución del presupuesto que obligatoriamente los funcionarios debían hacerle conocer, para que se declare si el uso de los recursos fue o no el correcto. En cuanto a responsabilidades, la Ley, autorizaba al Contralor a trasladar a los jueces competentes los asuntos de carácter penal, además de destituir a funcionarios de sus cargos e imponer multas o anotarlas cuando eran impuestas por otras autoridades administrativas.

En la Constitución de 1946 consta (art. 149) que el Contralor General, designado por el Congreso, desempeñaba función jurisdiccional cuando conoce y sentencia cuentas que manejan los funcionarios públicos. Esta norma distorsionaba totalmente el carácter administrativo de este tipo de control y el ámbito propio de la jurisdicción contenciosa administrativa, que se encontraba en formación en Ecuador, desde las Constituciones de 1906, 1929 y 1945.

En 1951 se actualiza la legislación presupuestaria²¹ y en 1958 y 1961 se dictan normas para regular de mejor manera los asuntos contables, administrativos y financieros públicos, con asesoría del Punto IV de EE. UU. y la consultora Affaires Institute.

En 1963, durante el gobierno de la Junta Militar, frente al impacto de la Revolución cubana en América Latina, el gobierno norteamericano planteó su proyecto regional de Alianza para el Progreso que incluía la ejecución de tres reformas radicales: administrativa, tributaria y agraria. En la modificación administrativa se plantearon nuevos sistemas y estructuras administrativas para el sector público, como la Secretaría Técnica de la Administración, y más tarde la creación de otras dependencias con la finalidad de reformar la estructura y los procedimientos administrativos, ejecutar las reformas económico-sociales propuestas y “mantener una evaluación permanente del grado de eficiencia con que se prestan los servicios públicos”.²²

En la Ley que creó el Tribunal Fiscal (1959), y luego el Código Fiscal (1963), se le otorgaban competencia al primero para conocer recursos y emitir sentencias sobre resoluciones de la Contraloría General, relativas a responsabilidad económica en las Instituciones Públicas.²³ En la Constitución de 1967 se modificó el nombre de Contraloría General de la Nación por Contraloría General del Estado y cuando se dictó la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (1968), y en especial con el Decreto 1077 en 1973, quedó claro que correspondía al Tribunal Contencioso Administrativo conocer y resolver las resoluciones de la Contraloría.²⁴ Pero es en 1975,

21. Ley Orgánica de Presupuesto, Decreto de Emergencia No. 538, *R. O.* 769, 21 de marzo de 1951.

22. Decreto-Ley 240, *Registro Oficial* 33, 20 de agosto de 1963, quinto considerando.

23. Ley 10, *Registro Oficial* 847, 19 de junio de 1959; Código Fiscal de 1963, *R. O.* 490, 25 de junio de 1963.

24. Ley 035-CL, *Registro Oficial*, 338, 18 de marzo de 1968; Decreto 1077, *Registro Oficial* 392, 17 de septiembre de 1973.

con la expedición del Decreto 611 y del Código Tributario (1975), que se completó el tránsito definitivo de la etapa jurisdiccional a la etapa propiamente administrativa de control externo ejercido por la Contraloría.²⁵

Durante la dictadura militar del general Guillermo Rodríguez Lara, siguiendo las innovaciones administrativas y de control provenientes en especial de EE. UU., se dictaron varios decretos para organizar adecuadamente el control y la administración financiera de las instituciones públicas en Ecuador. La Contraloría propuso en 1974 el texto del Decreto 1065-A para implantar en el país un “control gubernamental moderno” mediante el cual se establecen dos sistemas: el control interno y la auditoría externa, reformando radicalmente la Ley de Hacienda de 1960. De acuerdo con este Decreto, a la Contraloría le corresponde “poner en funcionamiento en el sector público, un sistema integrado de administración financiera y control, capaz de servir al desarrollo del país y al empleo de los recursos humanos, materiales y financieros, de manera eficiente, efectiva y económica, evaluando periódicamente y velando en forma permanente por la correcta aplicación del mismo”.²⁶

Todos los cambios antes indicados y otros, resultado de la necesidad de agilizar la prestación de servicios públicos y el desarrollo socioeconómico del país, constan en la nueva Ley Orgánica de Administración Financiera y Control de 1976²⁷ que establece un sistema integrado de presupuesto, de determinación y recaudación de recursos, de tesorería y contabilidad y de control.

Las reformas y la nueva Ley no solo autorizaron legalmente al contralor, desde 1974 y 1976, establecer un sistema más ágil que permita a las instituciones un control contable interno más eficaz de los recursos públicos, sino que agregaron, a la naturaleza tradicional del control, la innovación de ejercer un control integral, que asocie los asuntos financieros con los operacionales y de resultados en la gestión de la entidades públicas, además de la potestad de control en la determinación de ingresos y en el control interno y en el ejercicio de sus potestades normativa, asesora y correctiva.

Se trata de un sistema de control distinto al instaurado en el país en 1928 con la asesoría de Kemmerer, pues ahora el sistema tiene por objeto “las operaciones administrativas y financieras de la institución y no sólo las “cuentas” y, a la vez, “el sujeto del control es la entidad y, por consiguiente, de sus gestores empezando por los máximos ejecutivos, lo que contrasta con el sistema anterior, en el que el sujeto de

25. Decreto 611, *R. O.* 857, 31 de julio de 1975.

26. Decreto 1065-A, *Registro Oficial*, 668, 28 de octubre de 1974.

27. Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, LOAFYC, *R. O.* 337, 16 de mayo de 1977.

control era únicamente el rindente”,²⁸ sobre el cual se partía de una cierta presunción que habría cometido alguna “incorrección”.

Por ello, vale enfatizar que el nuevo sistema de control se fundamenta en “la presunción de corrección” y en las “auditorías” y “exámenes especiales” financieros, operacional o de cualquier índole, que tienen la finalidad de promover reformas en la gestión administrativa de cada entidad u organismo, con “recomendaciones” que se convierten luego en obligaciones a ser cumplidas por los gestores de la entidad pública, independientemente de trasladar los indicios de responsabilidad penal a la Fiscalía y a los jueces competentes y de establecer las responsabilidades que se hayan fijado contra ellos o sus antecesores, en el ámbito administrativo y civil. Las auditorías se efectúan aplicando las normas “generalmente aceptadas”, provenientes de Conferencias de Contabilidad y en general por los Contadores Públicos a nivel internacional.

El sistema de control financiero y control previsto en la LOAFYC se mantuvo en Ecuador hasta 2002 a cargo del Ministerio de Finanzas y de la Contraloría, que debían actuar coordinadamente, pues en varios casos se requerían informes previos e iniciativas conjuntas. En ese año se expidió la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado,²⁹ dejando la administración financiera y presupuestaria y los otros asuntos de su organización y decisión internas en manos del Ejecutivo y del Ministerio de Finanzas.

La nueva Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, como exclusivamente lo disponía la Constitución de 1998 y la de 2008 hasta las “enmiendas” de fines de 2015, asigna a la Contraloría competencia administrativa del control externo e interno total o gubernamental, en sus diferentes dimensiones, contable, financiera, económica, administrativa, de operación, de gestión, ambiental, etc., sobre todas las entidades del sector público y de otros sectores que perciben fondos públicos, facultándole a la vez a ejercer potestades normativas, de asesoría en el ejercicio de sus funciones y a establecer las correspondientes presunciones de responsabilidad administrativa y civil, que están sometidas al control jurisdiccional contencioso administrativo en la función Judicial, y los indicios de responsabilidad penal para que sean trasladados a la Fiscalía General y dé inició a las acciones penales correspondientes.

28. Estudio introductorio a la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, SILEC. Disponible en <www.bolsadevaloresguayaquil.com>.

29. Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Ley No. 2002-73, *Registro Oficial* 595, 12 de junio de 2002.

RESTRICCIONES AL CONTROL FINANCIERO EN EL GOBIERNO DEL PRESIDENTE CORREA

Durante el gobierno del presidente Rafael Correa (2007-2017), caracterizado por la concentración del poder, se introduce una serie de restricciones a los sistemas de control y en especial a las competencias de la Contraloría para emitir informes previos en los procesos de contratación pública y a su responsabilidad de control financiero que realizaban conjuntamente, hasta los inicios de su gobierno, la Contraloría General del Estado y el Ministerio de Finanzas, despojando al órgano de control externo de esa competencia, para trasladarla a órganos dependientes de la Función Ejecutiva.

En el Código Orgánico de Planificación y Finanzas (2010), se derogó la norma de la Ley de Presupuestos que confirió a la Contraloría de manera expresa el control previo, concurrente y posterior del presupuesto general del Estado. El Código, al referirse a la fase de seguimiento y evaluación de aquel, dice que esta comprende la medición de resultados físicos y financieros obtenidos y los efectos producidos, y que, de dicha evaluación y resultados –que incluyen, según el Reglamento, el cumplimiento de metas y objetivos, eficiencia y eficacia del gasto en programas, proyectos y actividades institucionales–, son responsables los titulares administrativos de cada entidad, los que enviarán, periódicamente, los informes al respecto al ente rector de las Finanzas Públicas, que es el Presidente, el ministro de Finanzas y la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo (SENPLADES), para luego ser difundidos a la ciudadanía.³⁰ Esto es, en dicho Código se excluye total y explícitamente a la Contraloría de sus labores de control del presupuesto general del Estado, anticipando la intensión posterior del Ejecutivo manifestada en las enmiendas constitucionales de 2015.

Para limitar la autonomía económica de la Contraloría y su financiamiento con el aporte del cinco por mil de los ingresos de las instituciones sometidas a su control, este fue sustituido en 2014 con una norma para que se financie su presupuesto “con la asignación que se le entregue a través del presupuesto general del Estado”, en el que la función Ejecutiva tiene manejo absoluto en todas sus fases, si bien se agregó que la Contraloría puede obtener “recursos de autogestión”.³¹

En el informe de rendición de cuentas de 2015, que presenta el contralor general del Estado, consta también la activa relación internacional del principal órgano de control externo del Estado con el Organismo Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) al formar parte de su Comisión Financiera y Adminis-

30. Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, *R. O.* 306, 22 de octubre de 2010; Reglamento General del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Pública, (DE-489) *R. O.* 329, 26 de noviembre de 2010.

31. Reformas al Código Monetario y Financiero, *R. O.*-2S 332, 12 de septiembre de 2014.

trativa; con la Organización Latinoamericana y del Caribe de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), y con las Entidades Fiscalizadoras Superiores del MERCOSUR y EFSUR. En dichas entidades prospera también el concepto de que las auditorías y las acciones perfeccionadas que realizan en la actualidad los Entes Superiores de Fiscalización implican un sistema complejo en el que no solo se examinan los recursos estatales utilizados, sino la consecución de los objetivos institucionales.³²

Con las enmiendas constitucionales impulsadas por el gobierno del presidente Correa y aprobadas en diciembre de 2015, se elimina del texto constitucional (artículo 211) la competencia de la Contraloría de controlar “la consecución de los objetivos de las instituciones del Estado” y se la limita a controlar “la utilización de los recursos estatales”, lo que significa un retroceso histórico en la función y papel de la entidad, ya que la orientación actual de los procesos de auditoría en el mundo y en la región incluyen, necesariamente, una valoración no solo de la utilización de los recursos, sino también de la gestión y de los resultados de la administración, tomando en consideración los principios de eficiencia, eficacia y economía.

De igual manera se reforma también el artículo 212 de la Constitución que elimina la potestad de la Contraloría de determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal en los asuntos de “gestión”. En otras palabras, la auditoría integral de uso eficaz de recursos y de gestión queda limitada a una fiscalización posterior sobre aquellos, eliminando la finalidad de poder establecer si esos recursos fueron bien, ética y eficientemente utilizados por la administración.

En el dictamen, emitido por la Corte Constitucional, sobre las enmiendas a los referidos artículos de la Constitución, se afirma que al delimitarse las competencias de las instituciones se “fortalece la institucionalidad”, pues se determinan sus funciones y se evitan interferencias con otras entidades, como la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo Social. Agrega también el dictamen que las modificaciones propuestas a los artículos 211 y 212 de la Constitución no menoscaban, reforman o modifican las atribuciones de la Contraloría General del Estado.³³

La Comisión Ocasional de Enmiendas de la Asamblea Nacional, en su informe para segundo debate, argumenta que la Secretaría de la Administración Pública es la encargada de realizar el control de las entidades del Ejecutivo “para la consecución del Plan Nacional del Buen Vivir” y que “los productos del control de la gestión que realiza la Secretaría son insumos para que el Presidente de la República rinda cuentas al Legislativo, subsecuentemente, el Legislativo ejerce su atribución constante de fis-

32. Rendición de Cuentas del Contralor General del Estado, Carlos Pólit, marzo de 2016.

33. Dictamen de Constitucionalidad sobre las Enmiendas No. 001-14-DRC-CC, 31 de octubre de 2014, *Gaceta Constitucional* No. 009, 10 de noviembre de 2014.

calizar los actos del Ejecutivo”. Y, agrega, que “*el rol primigenio de la Contraloría es el de ser ‘juez de cuentas’*”.³⁴

En la rendición de Cuentas que la Contraloría General del Estado presenta, en marzo de 2016, su máximo personero manifestó, de manera categórica:

La Constitución de Montecristi es una síntesis del proceso histórico de construcción de la República, [ella] condensa la evolución de la Contraloría General del Estado, plasmada en una concepción moderna y eficaz en el control de los recursos públicos. Hasta diciembre de 2015, la Constitución atribuía a la entidad fiscalizadora superior una obligación de control integral de los recursos públicos, en dos vías: primero, sobre su utilización en la adquisición de bienes, construcción de obras y prestación de servicios, individualmente considerados; y, en segundo lugar, en base del análisis del cumplimiento de los objetivos, planteados en el marco de sus competencias, de todas las instituciones públicas. En varias ocasiones, las autoridades de la institución expresaron sus argumentos respecto a las enmiendas e indicaron que modifican las competencias del organismo de control. La oposición a los cambios aprobados por el legislativo se justifica ante la ausencia de otra institución, designada constitucionalmente, que asuma la competencia de auditar la gestión y la consecución de los objetivos de los organismos del Estado. Las facultades actuales de la CGE reflejan el perfeccionamiento continuo de la auditoría en el país y concuerdan con el trabajo que realizan las EFS de la región y del mundo. Desde el punto de vista técnico, el control de los recursos públicos no es un conjunto aislado de actividades. Se trata de un sistema complejo y el análisis de la consecución de los objetivos institucionales, que requiere la utilización de fondos estatales, es una parte esencial del proceso, por lo que la defensa de la institucionalidad responde a la necesidad de sostener un adecuado control, a través de medios técnicos que permiten fiscalizar con resultados correctos.³⁵

Hacia el futuro, queda clara la decisión del régimen que seguramente difícilmente será alterada por la Corte Constitucional: la evaluación de gestión de los órganos de la función Ejecutiva será realizada por la propia administración, por medio de la Secretaría Nacional de la Administración Pública o por la Secretaría de la Presidencia, la Secretaría Nacional de Planificación de Desarrollo Social y algunas dependencias del Ministerio de Finanzas, todas con competencias asignadas por el Presidente de la República, mediante simple decreto ejecutivo y sin jerarquía de ley, y no por un órgano técnico externo y especializado, como lo es la Contraloría General del Estado, que de acuerdo con la Constitución podía establecer responsabilidades personales, no solo

34. Informe para segundo debate de la Comisión Ocasional de Enmiendas Constitucionales, 23 de noviembre de 2015. Disponible en <www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/field/image/enmienda8.jpg>.

35. Rendición de Cuentas del Contralor General del Estado, Carlos Pólit, marzo de 2016.

por el manejo de los recursos públicos sino por la calidad de la gestión y el cumplimiento de objetivos en las actividades y proyectos de la administración.

Esto es, con las enmiendas constitucionales se consagra un retroceso importante en el Derecho de control en Ecuador, pues en cuanto a las atribuciones que se asignan a la Contraloría General del Estado, como órgano de control externo, se pretende retornar al restringido control contable otorgó la Ley de Hacienda en 1863 al entonces Tribunal de Cuentas, en el gobierno del presidente Gabriel García Moreno.³⁶

CONCLUSIONES

Los sistemas de control a nivel internacional, sea mediante los actuales Tribunales de Cuentas y otros órganos independiente de control administrativo de gestión, o mediante las Contralorías como órganos de control externo e interno, atribuyen al control administrativo y financiero externo competencias integrales tanto sobre el uso y disposición de los recursos públicos como sobre su utilización eficiente y eficaz en los resultados y gestión de los órganos y funcionarios que ejercen potestades públicas.

En Ecuador se ha transitado históricamente del control contable que realizaba el Tribunal de Cuentas hasta 1928, al control externo integral, técnico-financiero y administrativo que fue asumiendo la Contraloría General del Estado entre 1998 y 2010 y que estaba destinado no solo a dar cuenta del buen y honrado uso de los recursos públicos, sino a analizar además la calidad y eficiencia del gasto y sus resultados para establecer los correctivos que sean necesarios en las entidades estatales.

El gobierno del presidente Correa, con las reformas introducidas en el Código de Planificación y Finanzas (2010) sobre las atribuciones de la Contraloría en materia de control del Presupuesto del Estado y su autonomía financiera (2014), y, especialmente con las enmiendas constitucionales aprobadas en 2015, pretende eliminar, de manera definitiva, el control sobre la gestión y operación administrativas y financieras para trasladarlas a órganos internos dependientes de la función Ejecutiva. Se persigue, por lo tanto, reducir al órgano de control de Ecuador al rol primigenio de ente de “control de cuentas”, eliminando los avances conceptuales sobre auditoría; los fines correctivos que cumplen las acciones de control y el papel de órgano de control financiero externo e integral asignado a las Entidades Superiores de Control por los convenios internacionales que las rigen y las normas originales de las Cartas Constitucionales de 1998 y 2008.

36. Ley de Hacienda de 21 de octubre de 1863.

BIBLIOGRAFÍA

- Amatucci, Andrea. “La enseñanza del derecho financiero en Italia y España”. *Foro: Revista de Derecho*, No. 1 (2003).
- Drake, Paul W. *Kemmerer en los Andes*. Quito: Banco Central del Ecuador, 1995.
- Fernández Ajenjo, José Antonio. *El control de las administraciones públicas y la lucha contra la corrupción*. Pamplona: Civitas/Thomson Reuters, 2011.
- Garcés San Agustín, Mario. “El control económico-financiero en el ámbito de la Administración General del Estado”. En Alberto Palomar, Mario Garcés y otros, directores, *La gestión de los fondos públicos: control y responsabilidades*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi, 2013.
- Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho financiero*, vol. I, obra actualizada por Susana Navarrine y Rubén Asorey, 7a. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001.
- Gómez Sánchez, Yolanda. *El Tribunal de Cuentas: el control económico y financiero externo en el ordenamiento constitucional*. Madrid: Marcial Pons, 2001.
- Jiménez Tello, Pilar. “Regulación a través de la evaluación: auditoría y calidad en las Administraciones Públicas”. *Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo* 1, No. 1 (2015).
- Martínez Lago, Miguel Ángel, y otros. *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 11a. ed. Madrid: Iustel, 2015.
- Pérez Royo, Fernando. *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 9a. ed. Madrid: Civitas, 1999.
- Queralt, Juan Martín, Carmelo Lozano, José Tejerizo y Gabriel Casado. *Curso de Derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos, 2011.

CONSTITUCIÓN

Constitución de la II República de 1931, art. 120.

CÓDIGOS Y LEYES

- Código Fiscal de 1963. *R. O.* 490, 25 de junio de 1963.
- Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas. *R. O.* 306, 22 de octubre de 2010.
- Ley 035-CL. *Registro Oficial* 338, 18 de marzo de 1968.
- Ley 10. *Registro Oficial* 847, 19 de junio de 1959.
- Ley de Hacienda de 21 de octubre de 1863.
- Ley Orgánica 6/2013, de 14 de noviembre, de creación de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal.

Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, LOAFYC. *R. O.* 337, 16 de mayo de 1977.

Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Ley No. 2002-73. *Registro Oficial* 595, 12 de junio de 2002.

Ley Orgánica de Presupuesto, Decreto de Emergencia No. 538. *R. O.* 769, 21 de marzo de 1951.

Reglamento General del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (DE-489). *R. O.* 329, 26 de noviembre de 2010.

DECRETOS

Decreto 611. *R. O.* 857, 31 de julio de 1975.

Decreto 1065-A. *Registro Oficial* 668, 28 de octubre de 1974.

Decreto-Ley 240. *Registro Oficial* 33, 20 de agosto de 1963, quinto considerando.

Decreto 1077. *Registro Oficial* 392, 17 de septiembre de 1973.

DICTAMEN

Dictamen de Constitucionalidad sobre las Enmiendas No. 001-14-DRC-CC, 31 de octubre de 2014, *Gaceta Constitucional* No. 009, 10 de noviembre de 2014.

INFORMES

Rendición de Cuentas del Contralor General del Estado, marzo de 2016.

INTERNET

Estudio introductorio a la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, SILEC. Disponible en <www.bolsadevaloresguayaquil.com>.

Informe para segundo debate de la Comisión Ocasional de Enmiendas Constitucionales, 23 de noviembre de 2015. Disponible en <www.asambleanacional.gob.ec/sites/default/files/field/image/enmienda8.jpg>.

Normas ISSAI y Directrices de Auditoría Financiera de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI-GOV). Disponible en <www.intosai.org> y <www.olacefs.com>.

Fecha de recepción: 19 de abril de 2017.
Fecha de aprobación: 21 de julio de 2017.

La regalía minera en Ecuador: ¿un recurso patrimonial originario con apariencia de tributo?

*María del Carmen Crespo Alvear**

RESUMEN

Al ser aceptado que todos los Estados necesitan ingresos para cumplir sus fines, resulta pertinente preguntarse de dónde provienen esos ingresos o con qué medios cuentan los Estados para poder obtenerlos. En el caso ecuatoriano, a partir del año 2008, se ha considerado recurrir a la explotación de minerales mediante la industrialización de la actividad minera para obtener ingresos. Los minerales son de titularidad y de dominio exclusivo del Estado, pero se permite que particulares coparticipen del aprovechamiento de esa actividad mediante el pago de tributos, regalías, patentes y utilidades laborales atribuibles al Estado.

Con relación a la regalía minera, la discusión gira entorno a si es un tributo, o si se trata de un recurso patrimonial originario fundado en un derecho de propiedad atribuible al Estado. Frente a esta interrogante, y la importancia económica que representa la actividad minera, se realiza un análisis de la figura a la luz de la teoría de las finanzas públicas. Se concluye que en Ecuador existe una posición ambigua entre las dos figuras, lo que genera graves conflictos jurídicos y económicos.

PALABRAS CLAVE: regalía minera; tributo; recurso público; régimen fiscal, ingresos, minería.

ABSTRACT

It is well established that all States need income in order to fulfill their duties, that is why it is relevant to ask where do this income originates from, or with what means do States count in order to obtain it. In the Ecuadorian case, since 2008, exploiting minerals has been considered a viable option to secure income through industrialization of mining activities. Minerals are exclusively owned by the State; however, private parties may co-participate in the benefits of this activity while paying taxes, royalties, patents, and labor profits to the State.

* Estudiante de la maestría en Tributación, Georgetown University.

In regards to the mining royalty, the discussion is centered on whether it is a form of tax, or an original patrimonial resource, based on a property right to which the State is the rightholder. This question, considering the economic importance of mining activities, requires an analysis under the light of the public finance theory. In conclusion, in Ecuador presents an ambiguous position between those two concepts, which creates legal and economic disputes.

KEYWORDS: mining royalty; tax; public resource; fiscal regimen, income, mining.

FORO

INTRODUCCIÓN E IMPORTANCIA DE LA ACTIVIDAD MINERA

Los Estados, al no contar con un *empleo* para generar ingresos, cuentan con otros recursos que le permiten obtener liquidez. Dependiendo del Estado en cuestión, y luego de analizar los recursos públicos con los que cuenta, la mayoría opta por la recaudación fiscal o el endeudamiento público, mientras que otros –y no de forma excluyente– deciden explotar sus recursos naturales.

Con relación al caso ecuatoriano, su mayor fuente de ingresos se encuentra en la explotación de recursos naturales y en la recaudación de tributos. Con el advenimiento de la Constitución más reciente, en concordancia con el Plan Nacional para el Buen Vivir, el Ecuador ha manifestado su intención de cambiar su matriz productiva con el fin de disminuir la dependencia en la explotación petrolera. Para cumplir con este postulado –paradójicamente, a pesar del reconocimiento de los derechos de la naturaleza realizado por parte del Estado ecuatoriano–,¹ este ha decidido recurrir a otro de sus recursos naturales no renovables a través de la industrialización de la actividad minera.²

1. *Constitución de la República del Ecuador* (2008), tít. II, “Derechos”, cap. séptimo, “Derechos de la Naturaleza”, art. 71. En adelante se la denominará como Carta Magna o la Constitución. A partir de su aprobación en el año 2008 se transformó no solo la organización del Estado, sino entre las tantas innovaciones introducidas, una que las que más se ha llevado a debate son los denominados derechos de la naturaleza. Bajo este postulado se ha reconocido a la naturaleza o a la Pacha Mama como un sujeto de derechos, otorgándole así un estatus jurídico distinto al que se le venía dando. En el presente ensayo no se hará alusión al análisis de los efectos del mencionado reconocimiento y la minería, al no ser el objeto de la investigación.
2. Secretaría Nacional de Planificación, *Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017*. Disponible en (<http://www.buenvivir.gob.ec/objetivo-11.-asegurar-la-soberania-y-eficiencia-de-los-sectores-estrategicos-para-la-transformacion-industrial-y-tecnologica#tabs2>). Objetivo 11.2: Uno de los objetivos primordiales del Estado ecuatoriano es: “industrializar la actividad minera como eje de la transformación de la matriz productiva, en el marco de la gestión estratégica, sostenible, eficiente, soberana, socialmente justa y ambientalmente sustentable”.

La importancia que tienen los minerales en el desarrollo de las actividades humanas, así como en el desarrollo económico de los estados, ha sido reconocida en diversas declaraciones internacionales.³ No obstante, el hecho de contar con recursos minerales no equivale necesariamente al desarrollo económico de un Estado, siendo un ejemplo de ello los casos de Zambia y Namibia, países que solamente se han limitado a esperar participaciones y rentas estatales provenientes de la explotación minera, por lo que esa pasividad ha significado poca industrialización y un bajo desarrollo de su economía; caso diametralmente opuesto al chileno, en donde el sector minero ha impulsado fuertemente su crecimiento económico.⁴

Para que la explotación minera pueda alcanzar niveles de éxito que permitan avances en el ámbito social y económico, se requiere no solo de la existencia de yacimientos suficientes, sino de otros componentes como: instituciones públicas comprometidas con el servicio público, políticas públicas idóneas y un marco jurídico que denote seguridad jurídica para inversionistas.

Con relación a “los principios relativos a la propiedad de las minas [estos] han variado con los tiempos y los pueblos”,⁵ siendo esta una de las razones por la que existen diversas teorías acerca del dominio de los minerales; las que han tomado elementos tanto del derecho civil como del derecho público, y han estructurado distintos

-
3. Declaración de Río+20 de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible (2012) 227-8. Reconocemos que los minerales y los metales hacen una gran contribución a la economía mundial y las sociedades modernas. Observamos que las industrias mineras son importantes para todos los países con recursos minerales, en particular los países en desarrollo. También observamos que la minería ofrece la oportunidad de catalizar un desarrollo económico de amplia base, reducir la pobreza y ayudar a los países a lograr los objetivos de desarrollo convenidos internacionalmente, entre ellos los Objetivos de Desarrollo del Milenio, cuando se gestiona de manera efectiva y adecuada. Reconocemos que los países tienen el derecho soberano a explotar sus recursos minerales de conformidad con sus prioridades nacionales y la responsabilidad sobre la explotación de los recursos que se describe en los Principios de Río. Reconocemos también que las actividades mineras deben aumentar al máximo los beneficios sociales y económicos y abordar de manera efectiva los efectos negativos ambientales y sociales. En este sentido, reconocemos que los gobiernos necesitan una gran capacidad para desarrollar, gestionar y reglamentar sus industrias mineras en interés del desarrollo sostenible. [...] Exhortamos a los gobiernos y las empresas a que promuevan un aumento continuo de la rendición de cuentas y la transparencia, así como la eficacia de los mecanismos existentes pertinentes para prevenir las corrientes financieras ilícitas derivadas de actividades mineras.
 4. Guilherme Lima de Moura, “La administración de los bienes minerales como fuerza motriz del desarrollo social”, *Foro: Revista de Derecho*, No. 21 (2014): 67.
 5. Ramón Parada, *Derecho administrativo III: Bienes públicos; Derecho urbanístico* (Madrid: Marcial Pons, 2013), 199.

sistemas de regulación.⁶ Algunos países como Bolivia,⁷ Chile,⁸ Brasil⁹ y Ecuador¹⁰ han adoptado un régimen dominical y han determinado que los recursos naturales no renovables son bienes de propiedad exclusiva del Estado. No obstante, la titularidad de dominio de los minerales no excluye *per se* la participación de particulares; ya que, en virtud de la especificidad de la actividad minera, los altos costos y el riesgo que conlleva la exploración y explotación de minerales, no resulta eficiente ni recomendable que los Estados inviertan ingresos públicos en esta actividad, siendo preferible que se otorguen concesiones a particulares, conservando los Estados el ejercicio de las facultades de regulación y control.

Con relación específica al caso ecuatoriano, si bien por disposiciones constitucionales se ha determinado que el Estado central tendrá competencia exclusiva sobre los recursos minerales, se permite que el sector privado coparticipe de su aprovechamiento. A través de normativa secundaria en materia minera se han establecido los procedimientos, estableciendo principalmente que la coparticipación se realice mediante el pago de tributos, regalías, patentes y utilidades laborales atribuibles al Estado ecuatoriano.

De estas cuatro formas de coparticipación, cada una merece un análisis profundo, considerando que la claridad conceptual de cada figura permite una regulación normativa correcta. No obstante, el enfoque de este estudio es la regalía minera y busca dar respuesta práctica y doctrinaria a la interrogante planteada de si esta se trata de un tributo y en particular de un impuesto, o bien se trata de un recurso originario fundado en un derecho de propiedad que el Estado tiene sobre los minerales existentes en el subsuelo de su territorio.¹¹

DEFINICIÓN DE RECURSO PÚBLICO

En la cotidianeidad de las relaciones interpersonales se utilizan de manera indistinta las frases carente de *recursos* o carente de *ingresos* para referirse al hecho de caren-

6. Víctor del Barco Carrillo, *Tributación minera* (La Paz: Azul, 2006), 17.

7. *Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia* (2009), tercera parte, tít. II, cap. segundo, “Recursos naturales”, art. 348-358.

8. *Constitución de Política de la República de Chile* (1980), cap. tercero, “De los derechos y derechos constitucionales”, art. 19, numeral 24.

9. *Constitución de la República Federativa de Brasil* (1998), tít. VI, cap. primero, “De los principios generales de actividad económica”, art. 176.

10. *Constitución de la República del Ecuador* (2008), tít. VII, “Régimen del Buen Vivir”, cap. segundo, “Biodiversidad y recursos naturales”, art. 408.

11. Dino Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 3a. ed. (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996), 254.

cia económica. Esta asimilación de términos, que para la mayoría de personas puede no tener mayores connotaciones, en el contexto jurídico cobra mayor relevancia, por lo que la falta de precisión terminológica acarrea varias controversias tanto de índole doctrinaria como pecuniaria.

Por razones de precisión académica es relevante hacer las siguientes aclaraciones del término recurso público, considerándolo dentro del ámbito de las finanzas públicas, específicamente en el área de estudio del derecho financiero público, teniendo en cuenta que dicha área “pertenece al derecho público y se constituye por el conjunto de normas que disciplinan los recursos públicos, la gestión, y la consecuente erogación de los mismos”.¹²

Con esta puntualización, se debe partir del hecho de que todos los Estados obtienen los mismos ingresos, entendidos de manera general como todo flujo monetario de la tesorería del Estado. Para el autor Valdés Costa, “los ingresos financieros son las entradas en la tesorería del Estado para el cumplimiento de sus fines, cualquiera sea su naturaleza económica o jurídica”.¹³ Sin embargo, no todos los Estados cuentan con los mismos medios para obtener ingresos, es decir, no cuentan con los mismos recursos. Si bien varios autores¹⁴ –al igual que en las relaciones interpersonales– asimilan los términos ingresos públicos del Estado con recursos públicos, esto es parcialmente incorrecto, por lo que en este trabajo se adoptará un concepto a partir de las definiciones planteados por autores que sí realizan una diferenciación.

Villegas define los recursos públicos como “aquellas riquezas que se devengan a favor del Estado para cumplir sus fines y que en tal carácter ingresan en su tesorería”.¹⁵ Por otra parte, Falcón Tella menciona que “son institutos jurídicos, es decir un conjunto de normas configuradas de modo unitario sobre la base [de] una idea organizativa común”.¹⁶ Jarach establece que constituyen recursos del Estado “los procedimientos mediante los cuales el mismo logra poder de compra necesario para efectuar las erogaciones propias de la actividad financiera”.¹⁷

De las definiciones planteadas, se concluye que los recursos públicos son instituciones –jurídicas o con connotación jurídica– que, a partir de un procedimiento determinado, ingresan al tesoro del Estado, y la riqueza que representan sirve para que

12. José Vicente Troya, “De la actividad financiera y las ciencias que ellas tratan”, en *Manual de Derecho tributario* (Quito: Documento actualizado a agosto 2011 en versión digital sin publicar, 1997), 13.

13. Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho tributario* (Bogotá: Temis, 1996), 1.

14. Véase en Villegas, *Manual de finanzas públicas* (Buenos Aires: Depalma, 2000), 153-5.

15. *Ibid.*, 155.

16. Ramón Falcón Tella, *Derecho financiero y tributario (parte general)* (Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2013), 18.

17. Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 221.

este pueda cumplir sus fines. En este sentido “mientras que [el recurso] se compone de todas las fuentes para efectos de solventar el gasto público; los ingresos propiamente dichos son las efectivas recaudaciones, aquellas entradas que siendo parte o no del presupuesto se acreditaron a cuenta del Estado para satisfacer necesidades públicas”.¹⁸

Así, dependiendo de los tipos de recursos públicos, los cuales de manera potencial representan la posibilidad de un ingreso futuro, deberá el Estado determinar cuál es el que requiere para obtener de manera real –o percibida– una suma de dinero que ingrese a su tesorería y le permita financiar sus gastos. Bajo estas razones es que previamente se mencionó que el asimilar *recurso* con *ingreso* es parcialmente incorrecto debido a que a un recurso se lo pudiera considerar como un ingreso futuro en potencia.

Puntualizado el concepto de recurso público, antes de continuar con la clasificación de los recursos públicos en donde se encasillará a la regalía minera, vale recalcar que los recursos con los que cuentan los Estados son diversos. Entre ellos se puede mencionar: 1. recursos patrimoniales, pudiendo subclasificarse en recurso natural no renovable, recurso natural renovable, patrimonio público de uso privado (renta mobiliaria e inmobiliaria); 2. poder tributario, en donde se hace alusión a recursos tributarios; 3. poder financiero, como los precios públicos; 4. poder crediticio; 5. poder monetario; y 6. poder sancionatorio.¹⁹

De todos estos recursos, cada Estado tiene la potestad de determinar a cuál recurre para obtener los ingresos que deberán utilizarse según sus previsiones en un presupuesto general que detalle correlativamente los gastos públicos. Al ser recursos con los que ya cuenta el Estado, los funcionarios públicos solamente encontrarán limitaciones para su utilización en la normativa interna, especialmente en las constituciones de cada país.

Es importante comprender qué se entiende por recurso público, ya que permite diferenciarlo no solo del ingreso, sino también del gasto público, siendo “el proceso de determinación de ambos [gastos/recursos] muy complejo y se desarrolla a través de cotejos múltiples de utilidades y sacrificios: o sea, utilidades y [sic. desutilidades] según el método de comparaciones marginales de acuerdo con las escalas de prioridades de gastos y recursos”.²⁰ La complejidad y tecnicidad del proceso requiere un alto grado de especificidad que busca no solo brindar servicios públicos y satisfacer necesidades apremiantes, sino también alcanzar eficiencia en la utilización de recursos que en su mayoría son escasos.

18. *Ibid.*, 33.

19. *Ibid.*, 221.

20. *Ibid.*, 221.

CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS PÚBLICOS

Delimitado el concepto de recurso público, resulta relevante analizar su clasificación, con el objetivo de conocer cuál es el que da origen al cobro de una regalía minera. Autores como Jarach,²¹ Villegas²² y Ahumada²³ coinciden en que no es posible realizar una sola tabla en la que se incluyan todas las clasificaciones de recursos públicos posibles. No obstante, mencionan que de manera didáctica se pueden englobar ciertos tipos de recursos por categorías con el fin de resolver cuestiones de hecho en relación a las semejanzas y diferencias de cada uno.

Del sin número de clasificaciones que existen, por la pertinencia para este trabajo, se analizará la clasificación de los recursos por el origen de la fuente económica,²⁴ encontrándose recursos originarios [3.1] y recursos derivados [3.2]. Para concluir esta sección se hará mención a los límites de separación entre los recursos patrimoniales originarios y los recursos derivados tributarios con relación a la regalía minera [3.3].

RECURSOS ORIGINARIOS

El Estado cuenta con recursos originarios que “proviene de los bienes patrimoniales del Estado o de diversos tipos de actividades productivas realizadas por este”.²⁵ En necesario mencionar que “dentro del concepto de patrimonio público, a diferencia del patrimonio privado, no se incluye el dinero, ni los créditos derivados de otros recursos de la Hacienda pública”.²⁶ Se denominan originarios porque los bienes le pertenecen al Estado, o los servicios son prestados por él a cambio de un precio.

Dentro del primer grupo se hace referencia al patrimonio del Estado, y son los recursos que permitirán obtener ingresos a consecuencia de su aprovechamiento económico.²⁷ En esta categoría se encuentran: a) los recursos naturales no renovables como yacimientos mineros o hidrocarbúricos, los cuales generan ingresos a consecuencia de su explotación; b) los recursos naturales renovables como exportaciones de productos agrícolas; c) el patrimonio público de uso privado de renta mobiliaria o

21. *Ibíd.*, 221-2.

22. Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 161.

23. Guillermo Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, t. I, 4a. ed. (Buenos Aires: Plus Ultra, 1968), 184.

24. “La clasificación de recursos originarios y derivados se identifica parcialmente con la clasificación de los recursos patrimoniales y tributarios”, por lo que ciertas características de esa categoría serán incluidas en la clasificación utilizada en este trabajo. Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 223.

25. Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 162.

26. Falcón Tella, *Derecho financiero y tributario (parte general)*, 19.

27. Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 225.

de renta inmobiliaria, mediante el pago al Estado de un precio por el que puede vender –casos excepcionales– o regular su utilización (siempre que la legislación lo permita).

Con relación al segundo grupo, el Estado puede recibir ingresos a consecuencia de la prestación de servicios por parte de una empresa pública, o mixta.²⁸ Dentro de las rentas inmobiliarias provenientes de patrimonio público de uso privado. Autores como Villegas, hacen mención a “las rentas provenientes de bienes que el Estado conserva en propiedad como por ejemplo, arrendamiento de tierras públicas, explotación de bosques, concesión minera”.²⁹

RECURSOS DERIVADOS

Los recursos derivados “son aquellos que las entidades públicas procuran mediante contribuciones provenientes de las economías de los individuos pertenecientes a la comunidad”³⁰ o que “son extraídos del patrimonio ajeno por el poder de imperio del Estado”.³¹ En esta categoría suele incluirse a los recursos del poder tributario y crédito, y, en ciertos casos, del poder sancionatorio.

Algunos autores incluyen los recursos crediticios en razón de que, para que el Estado pueda cumplir con el pago de intereses y amortizaciones adeudadas, debe recurrir a su poder tributario para recaudar fondos. Por otra parte, de los rubros que se recaudan en virtud de la facultad sancionadora parece no haber acuerdo de si provienen o no de un recurso. Para autores como Falcón Tella el régimen de infracción no puede considerarse como recurso, ya que la finalidad de la sanción no es el obtener ingresos.³² Por el contrario, el doctrinario Ahumada incluye las multas y las penalidades dentro de los recursos derivados, y comenta que “no solo las leyes tributarias contienen sanciones pecuniarias penales; la inobservancia de muchas otras disposiciones formales o de fondo, pueden traducirse también en sanciones de carácter pecuniario y representan desde este punto de vista la sanción, un recurso fiscal”.³³

La inclusión de los recursos tributarios en esta categoría cuenta con absoluto acuerdo doctrinario y constituye la mayor fuente de ingresos de los Estados. Se los define como “recursos (conjunto de normas) que delimitan o definen un presupuesto de hecho, normalmente demostrativo de capacidad económica, cuya realización origi-

28. La efectividad del cobro de este precio público es discutido por la compatibilidad que puede o no darse entre la finalidad de las empresas –lucro– y la prestación de un servicio público.

29. Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 167.

30. *Ibíd.*, 162.

31. Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 223.

32. Falcón Tella, *Derecho financiero y tributario (parte general)*, 17.

33. Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 216.

na una obligación de dar dinero [preferiblemente] con la finalidad de cubrir los gastos públicos”.³⁴ Las figuras clásicas que se desprenden de los recursos tributarios como subcategorías son: impuestos, tasas y contribuciones especiales; no obstante el autor Jarach también incluye a los empréstitos forzosos, los recursos parafiscales, y las regalías del sector público, debido a que a su criterio, en ellos también se destaca un fin público y el carácter coercitivo del Estado.³⁵ Con relación a las tres últimas figuras existe aún debate si se las debe o no considerar tributos.

LÍMITES DE SEPARACIÓN ENTRE LOS RECURSOS PATRIMONIALES ORIGINARIOS Y LOS RECURSOS DERIVADOS TRIBUTARIOS CON RELACIÓN A LA REGALÍA MINERA

Si bien la regalía minera representa un ingreso público, y consiste en una erogación que se realiza al Estado, en este acápite se denota la tensión que existe entre lo que algunos consideran un recurso público patrimonial originario, y lo que para otros debería ser un recurso derivado como el tributo. Mientras que la obligación de pago de un tributo surge solamente a consecuencia del cumplimiento de un mandato legal, para cierto grupo de autores la obligación de pago de una regalía, al ser una contraprestación o compensación, se produce como resultado de la celebración de un contrato, por lo que la relación entre el Estado y el particular se rige por una normativa distinta a la del derecho tributario.

Las actividades que generan ingresos por medio de los recursos patrimoniales originarios y los recursos tributarios suelen diferir ampliamente, por lo que cada categoría debería tener una regulación propia. Lo ideal sería que, una vez identificado claramente el tipo de recurso, los Estados adopten la regulación adecuada dependiendo de la categorización que le otorguen; sin embargo, la regulación no siempre es armónica ni sistemática. Un ejemplo claro de esta problemática se evidencia en la figura de la regalía minera.

Algunos Estados, así como cierta parte de la doctrina, entienden la regalía minera como un derecho, y la definen como la “utilización o explotación que una empresa hace de una patente, técnica u obra que son propiedad de un tercero, derivada de la autorización contractual que este le hace y por la que se paga una suma de dinero”.³⁶ La característica fundamental que es resaltada por esta corriente doctrinaria es la na-

34. Falcón Tella, *Derecho financiero y tributario (parte general)*, 18.

35. Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 235.

36. Fernando Martino Mendiluce, *Diccionario de conceptos económicos y financieros* (Santiago de Chile: Andrés Bello, 2001), 244. Citado en Pablo Valderrama, “En torno al debate sobre la aplicación de un royalty o renta

turalidad contra-prestacional o contractual de la regalía minera, en donde se reconoce el derecho de cobro por parte del Estado, pero no por asimilarla a un tributo. El autor Vega menciona que “el *royalty* es un derecho que el Estado soberano cobra al concesionario por la explotación de sus riquezas naturales”.³⁷

La Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, en el caso C-207/00 del 1 de marzo de 2000, también se pronunció acerca de una regalía minera, y, concentrándose en el destino de la misma, determinó que “las regalías son ingresos públicos pero no tienen naturaleza tributaria, pues no son imposiciones del Estado sino contraprestaciones que el particular debe pagar por la obtención de un derecho, a saber, la posibilidad de explotar un recurso natural no renovable”.³⁸ En el desarrollo del caso, la Corte establece que las regalías representan aquello que el Estado recibe por el hecho de conceder el derecho de explotar recursos naturales no renovables de los cuáles es titular. Enfatiza su análisis en el carácter limitado de los recursos naturales no renovables y los separa de los impuestos, al considerar que estos “son cargas económicas que se imponen a los particulares con el fin de financiar los gastos generales del Estado, por lo cual estas obligaciones surgen del poder impositivo del Estado”.³⁹ Si bien la Corte utiliza el término ingreso para definir la regalía minera, es clara su posición al reconocer el recurso del que proviene, y enfatiza en el supuesto de que no se recurre al poder tributario para su obtención.

Me adhiero a esa tendencia ya que dentro de los recursos patrimoniales originarios de un Estado se encuentran los recursos naturales no renovables, entre ellos los yacimiento mineros. Es necesario resaltar que, a pesar de la titularidad de dominio estatal sobre los recursos minerales, no siempre son los Estados quienes los explotan, sino que limitan su derecho de propiedad, y mediante concesiones –u otro tipo de figura– otorgan a particulares el derecho de explotación para que terceros se encarguen de esta labor. A cambio de aquello los Estados reciben un monto que se convierte en ingresos públicos, reservándose el ente estatal el poder regulatorio y de control.

Defino la regalía como una contraprestación⁴⁰ exigible a un tercero en virtud del ejercicio del derecho de uso y/o disfrute que concede el titular de un bien a aquel; o, de manera similar, como un pago que se realiza por concepto de compensación al ti-

minera a la minería del Cobre”. Biblioteca del Congreso Nacional, Dpto. de Estudios, Extensión y Publicaciones No. 280 (2003). Disponible en <www.bcn.cl/pags/publicaciones/serie_estudios/esolis/nro280/nro280.html>.

37. Pablo Valderrama, *ibíd.*

38. Corte Constitucional de Colombia. *Sentencia C-027 de 2000*.

39. *Ibíd.*

40. Contraprestación es: “La prestación a la cual se obligan recíprocamente cada una de las partes en un contrato bilateral”. Pedro Flores Polo, *Diccionario Jurídico Fundamental*, 2a. ed. (Lima: Grijley, 2002), 174. La prestación dependerá del tipo de obligación a la que se comprometan las partes.

tular de un bien por el hecho de abstenerse de usar y/o disfrutar una cosa que es de su propiedad. Dependiendo del instrumento jurídico en el que conste plasmada la obligación de pago de regalías, las partes pueden acordar la forma en la que el titular del bien participe de los ingresos. Si la ley no ordena otra cosa, las partes podrán decidir el porcentaje del pago, así como la forma de hacerlo, ya sea en dinerario o en especies.

Por otra parte, en el análisis precedente de la clasificación de recursos derivados tributarios, de manera controvertida se hizo alusión a las regalías al sector público como una especie de tributo. Quienes así la entienden encuentra sustento bajo el sistema de dominio regalista o regaliano, mediante el cual se conocía como regalías a las retribuciones, como un privilegio o tributo, que se debía al rey.⁴¹ De esta lectura se desprende que la antiguamente denominada regalía es lo que, según Del Barco Carrillo, hoy se debería conocer como tributo. De aceptar esa postura, se aplicaría a la regalía minera/tributo los principios tributarios, y sería relevante entonces analizar el hecho generador y los demás elementos que originarían la obligación tributaria en sí.

Belaunde, quien analiza la legislación peruana, considera que la regalía minera, al contar con todas las características de un gravamen tributario con administración delegada al SUNAT, “es un tributo así la ley pretenda darle nominalmente una naturaleza distinta, en razón de que las instituciones legales deben ser interpretadas conforme a su naturaleza real más allá de su definición presunta o virtual”.⁴²

A pesar de la aceptación acerca de que la regalía minera consiste en una erogación que se realiza al Estado, no existe una posición clara en referencia a su naturaleza fiscal. El argumento que lleva a pensar que la regalía minera es un tributo deviene del hecho de que su cobro está establecido en la ley; por lo que, si bien los ingresos que se obtienen de la exploración, explotación y comercialización de los minerales provienen de recursos naturales no renovables que se encuentran en la clasificación de recursos patrimoniales originarios, la exigencia legal ocasiona que se los asimile con tributos. Para desvirtuar dicho argumento y demostrar que la naturaleza fiscal de la regalía minera es contra-prestacional, resulta pertinente hacer una mención especial a las regalías de origen legal.

41. Del Barco Carrillo, *Tributación minera*, 31-2.

42. Martín Belaunde Moreyra, *Derecho minero y concesión*, 2a. ed. (Lima: San Marcos, 2007), 203.

REGALÍAS DE ORIGEN LEGAL

Ciertas legislaciones⁴³ determinan el pago de regalías al Estado como consecuencia de la explotación de recursos minerales, y esta instrumentación de la obligación –con origen legal– ha llevado a la confusión de la regalía con un tributo. Esta confusión, que en la práctica genera serias controversias, merece una reflexión especial, por lo que a continuación se hace referencia a las similitudes y diferencias entre las regalías de origen legal y los tributos.

Resulta evidente que los tributos son una forma de prestación patrimonial de carácter público exigida de manera coactiva a toda persona natural o jurídica que cumpla con los supuestos de hecho establecidos en la ley. No obstante, de acuerdo con Troya, “a más de los tributos, existen otros instrumentos que producen en la economía de los particulares similares efectos que la detracción tributaria”.⁴⁴

Esta afirmación resulta ser acertada, ya que, como se mencionó, el Estado puede recurrir al poder tributario, a la explotación de sus recursos naturales no renovables, o a otros recursos públicos que le permiten obtener ingresos de los particulares. Más allá de la diversidad de fuentes de ingresos, la cita también permite entender que el hecho de que exista un pago (obligatorio) de un particular a favor del Estado no constituye una cualidad exclusiva del derecho tributario.

Por otra parte, desde una visión holística del derecho financiero, De la Guerra define al tributo como “aquella prestación exigida por el Estado en ejercicio de su *poder tributario* y de su *potestad impositiva*, con fuerza obligatoria, cuyo objeto es aportar al sostenimiento del Estado y a la satisfacción de necesidades a través del gasto público, lo cual conlleva a la transformación de los recursos privados en recursos públicos”⁴⁵ (énfasis de la autora).

Esta definición permite demarcar la diferencia entre una regalía –cuyo beneficiario es el Estado en su calidad de titular de un bien– y un tributo. Para imponer tributos el Estado debe hacer uso de su poder tributario, entendido como “la facultad del Estado por virtud del cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una

43. Bolivia, *Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia* (2009), tercera parte, tít. II, cap. segundo, “Recursos naturales”, art. 348-358; Chile, *Constitución de Política de la República de Chile* (1980), cap. tercero, “De los derechos y derechos constituciones”, art. 19, numeral 24; Perú, *Constitución de la República del Perú* (1993), art. 66.

44. José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 4.

45. Eddy De la Guerra, *El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013), 64.

parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.⁴⁶ Mientras que para establecer una regalía será necesario que el Estado recurra a sus recursos patrimoniales originarios para que, asumiendo la calidad de titular de un bien y cumpliendo con otra potestad derivada de la ley, otorgue a un tercero un derecho de uso y/o de disfrute, y, de manera correlativa, exija una compensación por la limitación que sufre en el derecho de dominio del bien.

La clasificación que realiza la doctrina generalmente aceptada de los tributos, y que es recogida por la Constitución del Ecuador, los divide en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Para llegar a esta clasificación varios autores⁴⁷ han resaltado los elementos constitutivos de cada clase de tributo. A base de esos elementos, se realizará una comparación con la regalía de origen legal cuyo beneficiario es el Estado, para identificar los rasgos diferenciadores respecto de cada una de las categorías de tributos.

Con relación al impuesto, según Troya, las posiciones de los autores Pérez de Ayala, González, Villegas y de Micheli coinciden sustancialmente en su definición, mencionando que:

Las expresiones que utilizan estos autores, son en su orden: prestación no condicionada por una actividad administrativa particular y concreta; hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado; y, prestación debida sin ninguna relación específica con una particular actividad del ente público y menos a favor del sujeto mismo que está obligado cumplirla.⁴⁸

Por lo tanto, se reafirma la diferencia que existe entre una regalía y un impuesto, en razón de que, bajo la primera figura, un tercero se ve compelido al pago porque recibe un beneficio (el uso o el goce) de un bien del que es titular el Estado, mientras que, por la naturaleza del impuesto, se exige una prestación patrimonial solamente por el mandato de la ley, sin que exista una prestación estatal a favor del contribuyente. Por supuesto, la prestación ausente en este esquema es la concesión a favor de un particular por la que se le otorga el derecho de uso y explotación de los recursos mineros.

A consideración de Giuliani Fonrouge, “los impuestos son prestaciones en dinero o especies exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos”.⁴⁹ De esta definición se debe resaltar el poder de imperio que tiene el Estado para exigir el cumplimiento de

46. Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano* (México: Porrúa, 2006), 207.

47. Véase en Troya Jaramillo, *Manual de Derecho tributario*.

48. *Ibíd.*, 24; Valdés Costa, *Curso de Derecho tributario*, 141.

49. Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, vol. I (Buenos Aires: Depalma, 1983), 291.

la obligación tributaria, así como la forma en la que se puede extinguir la obligación. El autor menciona que la prestación puede ser en dinero o especies, siendo el dinero la forma comúnmente aceptada de cumplir con esta prestación; no obstante, la posibilidad de que se lo haga en especie dependerá de la legislación interna de cada país. Acerca de la regalía existe coincidencia en la forma de extinguir la obligación –en dinero o especie–, así como las limitaciones que se pueden imponer mediante ley. Sin embargo, la naturaleza de la obligación varía en razón de que, para la configuración de una regalía, debe estar presente la voluntad de las partes, especialmente aquella proveniente del sujeto privado, que por su naturaleza está ausente en la relación legal de origen tributario.

Con relación a la tasa,⁵⁰ para autores como García Novoa es un tributo que tiene como presupuesto la prestación de un servicio, pero es una obligación legal y no una contraprestación que solo se refiere a obligaciones contractuales.⁵¹ En el mismo sentido, Troya sostiene que las tasas “consisten en prestaciones que cobra el Estado unilateralmente sin que se requiera necesariamente el consentimiento del particular”.⁵²

Parte de la doctrina rechaza la idea de la tasa como contraprestación ya que para su cobro se exige por un mandato de ley –*ex lege*–, y no por la concurrencia de voluntades entre el administrado y el Estado –*ex contractu*–. El Estado no puede acordar con todos sus administrados los términos de la prestación de un servicio que por mandato normativo le compete. Tampoco puede obligar a un administrado a utilizarlo; sin embargo, para que el cobro de la tasa sea exigible, a pesar de que el servicio no sea utilizado por los ciudadanos, debe existir el mismo y ser efectivamente prestado. En este sentido, la cuantificación de la base imponible y la aplicación de la tarifa no se encuentran relacionados con criterios de equivalencia en la cantidad o calidad de la prestación, sino que, para exigir el pago, debe haberse simplemente puesto el servicio a disposición del contribuyente.

La tasa difiere de una regalía en virtud de que la primera se exige por mandato legal sin que medie la voluntad de la persona a quien se pone a disposición un servicio público. Para justificar el cobro de la regalía, a más de requerirse el cumplimiento de parámetros legales, a cambio es necesario concertar la forma de utilización del bien y se deben ejercer los derechos de uso y disfrute de manera efectiva, no solo potencial. El ejercicio de estos derechos debe darse de manera efectiva, porque a raíz de la naturaleza contra-prestacional de la regalía, este ejercicio es necesario para poder

50. Troya Jaramillo, *Manual de Derecho tributario*, 28. La tasa es “el tributo que mayor dificultad presenta respecto de su naturaleza”, por lo que al no ser el tema de este estudio, se presentarán solo los rasgos diferenciadores más relevantes.

51. César García Novoa, *El concepto de tributo* (Lima: Tax Editor, 2009), 289.

52. Troya Jaramillo, *Manual de Derecho tributario*, 29-30.

cuantificar el importe que será cancelado de forma equivalente al beneficio que recibe el que usa o se aprovecha el bien. A pesar de las dificultades que entraña el analizar la figura de la tasa, mediante las concepciones esbozadas, se reafirman suficientes características disímiles entre tasa y regalía como para poder concluir que pertenecen a distintas categorías en el ámbito jurídico.

La contribución especial aparece en la tercera categoría de la clasificación de los tributos, y se encuentra desarrollada en varias legislaciones. Giannini, citado por De la Garza, sostiene que:

El tributo especial es una prestación debida: a) Por quienes encontrándose en una determinada situación, experimentan una particular ventaja económica por efecto del desarrollo de una actividad administrativa, frente a todos los demás a quienes la propia actividad beneficia de modo indistinto, o bien, b) por quienes, como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento de gasto en el ente público.⁵³

Para la configuración de esta especie de tributo el administrado debe beneficiarse de la actividad estatal. En conexión con esta aparente inacción del administrado, el autor Ataliba manifiesta que la razón por la que el Estado tiene derecho a exigir el cobro de la contribución es por el hecho de que “el propietario en nada contribuye para la obra —que genera valorización— no es justo que se apropie de ese beneficio específico”.⁵⁴ Atendiendo a un criterio de justicia, la exigibilidad de la contribución especial se produce en razón del beneficio para el particular que se genera de manera indirecta por una actividad cuyo fin es de interés general. La doctrina reconoce dos tipos de contribuciones especiales, una de gastos y una de mejoras.⁵⁵

Por su parte, en la regalía no existe una actividad estatal por la que se vea beneficiada la persona que tiene el derecho de uso y disfrute del bien, sino que, por el contrario, el particular debe realizar erogaciones al Estado a consecuencia de la actividad que desarrolla y los ingresos que percibe. Principalmente, el Estado presta en este esquema un servicio extraordinario, y a su vez los administrados tienen como única obligación el pago de un valor determinado (aproximadamente a prorrata del beneficio recibido). Correlativamente, está ausente cualquier otra obligación del administrado, como la de explotación de recursos naturales, por lo que la asimilación entre las dos figuras resulta imposible.

53. Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, 18a. ed. (México: Porrúa, 1944), 344.

54. Geraldo Ataliba, *Hipótesis de incidencia tributaria* (Montevideo: Fundación Cultura Universitaria, 1977), 191.

55. De la Garza, *Derecho financiero mexicano*, 344.

Analizados los tres tipos de tributos y sus características, se afirma que la regalía no es asimilable a ninguna figura tributaria. Si bien a consecuencia de los tributos y el pago de regalías se exigen prestaciones patrimoniales, los tributos se imponen legalmente por el poder tributario, mientras que en el caso de una regalía debe haber una concurrencia de voluntades por el que se acuerde el pago de una contraprestación o compensación a consecuencia de una limitación en la propiedad de un bien. El poder de crear, modificar y suprimir tributos le compete de manera exclusiva y unilateral al Estado, sin que medie acuerdo con los obligados al pago. Una vez creados los tributos por decisión de los representantes del pueblo, los ciudadanos se ven compelidos al pago de manera coactiva.

De manera diametralmente opuesta encontramos la regalía, ya que es necesario que la persona que desee hacer uso o aprovecharse de un bien de titular estatal debe acordar con el dueño del bien la forma de hacerlo. En este sentido debe haber concurrencia de voluntades entre las partes contratantes, respetando en todo momento lo que determina el ordenamiento jurídico interno de cada Estado. Es verdad que la legislación ecuatoriana tiende a limitar el ámbito de actuación de los contratantes, establecimiento, por ejemplo, porcentajes máximos o mínimos por el cobro de regalías; no obstante, en caso de no estar de acuerdo con esas regulaciones, las partes pueden desistir del negocio, hecho que no es permitido con los tributos.

Otro punto que merece la pena ser analizado es que, configurada la relación jurídico tributaria en virtud de las facultades otorgadas al Estado en su calidad de acreedor, no existe un tratamiento equitativo ni igualitario con relación al contribuyente. La autora Simone menciona que “sin duda en el accionar del Estado en su fase administrativa, este tiene una prerrogativas que hace difícil que la relación sea al menos equitativa entre las partes de la relación jurídico tributaria”.⁵⁶ Si bien la doctrina afirma que la relación entre Estado y contribuyente es una relación jurídica y no de poder, la autora considera que “pese a que existen múltiples garantías a favor de los administrados, aún hoy resulta innegable la existencia de una suerte de superioridad del Estado, que imposibilita el hablar de equidad en la relación jurídico tributaria”.⁵⁷

Por otra parte, en la configuración de la relación que da lugar al cobro de una regalía, se habla de acuerdos en donde las partes, independientemente de si se encuentran reguladas por el derecho público o privado, buscan una verdadera relación entre iguales, o, al menos, de menor desigualdad que una relación típica tributaria. Esto tiene sentido si se analizan los intereses de las partes. El Estado, al menos en

56. Carmen Amalia Simone, “La equidad tributaria en el Ecuador” (ponencia, XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario. Quito, diciembre 2010).

57. *Ibíd.*, 18.

las fases iniciales de una operación que resulte en el pago de regalías, está llamado a invitar la inversión de un tercero, y en tal medida puede verse compelido a otorgar ciertas facilidades, diferentes a la pura imposición de su poder en el ámbito tributario. Esto, claro está, sin renunciar a sus potestades y atribuciones. Otros ejemplos de este comportamiento estatal se plasman en los Tratados Bilaterales de Inversión, en razón de que mediante su suscripción se busca limitar las potestades de los Estados para otorgar seguridad al inversionista de uno de los Estados contratantes.

El hecho de que el pago de regalías esté regulado como obligatorio en el ordenamiento jurídico, no transforma su naturaleza contra-prestacional o *ex contractu*. Esta circunstancia regula el ámbito de las negociaciones y las actuaciones de las partes; no obstante, es necesario resaltar que no limita el derecho del titular del bien de negociar las facultades que de este se desprenden, así como las de un tercero en búsqueda del aprovechamiento de estas. Todos los acuerdos a los que arriben las partes deberán plasmarse en contratos con las estipulaciones específicas, respetando lo que mande la ley.

REGULACIÓN DE LA REGALÍA MINERA EN ECUADOR

En el análisis del ordenamiento jurídico ecuatoriano, se inicia con el cuerpo normativo más extenso que ha tenido el Ecuador en tema de derechos, tanto de las personas como de la naturaleza: la Constitución de la República de 2008.⁵⁸ En ella se dispone que el Estado central tendrá competencia exclusiva sobre recursos minerales, (art. 261, 11) y que los recursos naturales no renovables son de propiedad inalienable, imprescriptible e inembargable del Estado. No obstante, se permite que el sector privado coparticipe de los beneficios de su aprovechamiento, siempre que el monto que se entregue al Estado no sea inferior al monto que recibe la empresa. Tanto si la explotación es realizada por el Estado, o por particulares, la Constitución ordena que deben cumplir con los principios ambientales⁵⁹ ahí establecidos (art. 408).

58. Antes de su adopción, fue promulgado por la Asamblea Constituyente, el 18 de abril de 2008, el Mandato Constituyente No. 6 para extinguir, sin compensación económica, todas las concesiones mineras que en la fase de exploración no hayan realizado ninguna inversión en el desarrollo del proyecto al 31 de diciembre de 2007, las que no hayan presentado un estudio de impacto ambiental y las que no hayan realizado los procesos de consulta previa, entre otras. A su vez se declaró la caducidad de las concesiones mineras que no hayan cancelado las patentes de conservación.

59. La Constitución en este apartado hace referencia a principios medioambientales en los que subyace una visión antropocéntrica, demostrando una colación con los principios ecológicos que surge de una visión biocéntrica y que no permitan su explotación.

A través de normativa secundaria, como la Ley de Minería, la Ley reformativa para la Ley de Equidad Tributaria del Ecuador, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el Código Orgánico de Ordenamiento Territorial y Administración Descentralizada se ha dispuesto que la coparticipación de los particulares se realice mediante el pago de tributos, regalías, patentes y utilidades laborales atribuibles al Estado.

La Ley de Minería⁶⁰ establece que se podrá excepcionalmente delegar la participación en el sector minero a través de concesiones (art. 30). La concesión minera es “un acto jurídico, por el cual el Estado transmite al sujeto de derecho privado, sus potestades para la utilización de la riqueza minera. La concesión es pues, la autorización que otorga el Estado para el aprovechamiento de la riqueza minera, bajo determinadas condiciones preestablecidas en la ley”.⁶¹ Su naturaleza es mixta ya que es necesario un contrato donde se manifieste la voluntad del concesionario de recibir la concesión –hecho que no se contempla en la teoría del acto unilateral–; al tratarse de un bien de dominio público, se requiere la autorización de la Administración –se otorga solamente en el caso que el particular cumpla con los requisitos legales–; y porque al momento de celebrarse el contrato ambas partes –a pesar de las facultades de la administración– deben someterse a lo establecido en él y en la ley.

La Ley de Minería clasifica a los minerales en metálicos, no metálicos, y áridos y pétreos. Es competencia exclusiva de los Gobiernos Autónomos Descentralizados regular a los últimos, por lo que la normativa aplicable para ellos está prevista en el Código Orgánico de Ordenamiento Territorial y Administración Descentralizada y las ordenanzas respectivas.

En lo concerniente a la explotación de yacimientos mineros, la Ley prevé que puede desarrollarse mediante la modalidad de Contrato de Servicios Profesionales o a través de un Contrato de Explotación Minera. En la primera modalidad el prestatario minero recibe como contraprestación a su encargo el pago de un honorario y es el Estado quien asume el riesgo de la operación. Por el contrario, en la segunda modalidad, es el concesionario quien extrae los recursos minerales bajo su cuenta y riesgo, se apropia de los recursos extraídos, y debe cancelar al Estado regalías mineras por dicha apropiación.

En el segundo escenario, una vez que existe la resolución que declara el inicio de la etapa de explotación minera, el concesionario debe suscribir con el Estado un contrato de explotación, en el cual se estipulan los términos, condiciones y plazos contractua-

60. *Ley de Minería*, en *Registro Oficial* No. 145.

61. Derecho de Minería, Gases e Hidrocarburos. Disponible en <http://distancia.upla.edu.pe/libros/derecho/09/DERECHO_DE_MINERIA_GASES_E_HIDROCARBUROS.pdf>.

les. En referencia al monto a pagar por concepto de regalías, en el mismo artículo se menciona que el Estado podrá acordar con los concesionarios mineros el pago de rentas y regalías generados por el aprovechamiento de minerales metálicos, con el producto refinado de su explotación (art. 41); en caso de ser otra la forma de pago, las regalías se establecen a base de un porcentaje sobre la venta del mineral principal y de los minerales secundarios, y los montos por concepto de regalías deberán estar debidamente reflejados en los informes semestrales de producción y en las declaraciones presentadas al Servicio de Rentas Internas (art. 92).

La ley dispone que el porcentaje por concepto de regalías se calcule sobre la venta del mineral principal y los minerales secundarios, siendo no menor al 5% sobre las ventas y, para el caso del oro, cobre y plata, no mayor al 8%. El porcentaje de regalía para la explotación de minerales no metálicos y materiales de construcción se calcula con base en los costos de producción. La evasión del pago de regalías será causal de caducidad, sin perjuicio de los efectos civiles y penales a que diere lugar (art. 93). La Disposición General Tercera establece que el porcentaje correspondiente al Estado por concepto de regalías será recaudado a través del Servicio de Rentas Internas, el cual estará investido de todas las facultades y atribuciones que le otorga la normativa tributaria vigente.

De las normas mencionadas se puede apreciar que la ley prevé que el pago de la regalía minera *se acuerde* en el contrato de explotación minera, considerándose un recurso patrimonial originario en donde debe existir un concierto de voluntades; a su vez, establece la forma de calcular el porcentaje de la regalía. Se hace alusión a *declaraciones* al Servicio de Rentas Internas, se sanciona al concesionario en caso de *evasión de pago* con la caducidad del contrato, y le inviste al Servicio de Rentas Internas *de todas sus facultades* para que la recaude, asimilándola a un tributo. Por lo tanto se evidencia que en la legislación ecuatoriano existe una confusión entre estos recursos públicos.

Se podría entender que exista un formulario de declaración al SRI, pero solamente en cuanto este funcione como un ente de coordinación que ayuda al Estado central en el cobro de las regalías; sin embargo, de acuerdo al art. 89 del Código Tributario, la declaración es la forma en que el sujeto pasivo procede a determinar el tributo. Esta consideración, más la utilización del término evasión, asimila la regalía con un tributo. Si bien la norma es expresa en sancionar la evasión de pago con la caducidad del contrato, la utilización del término evadir consiste en reducir o eliminar el pago de impuestos.

Giuliani Fonrouge, en su análisis del ilícito tributario, menciona que evasión equivale a “todo acto u omisión que violando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o la disminución de la carga

fiscal”.⁶² En Ecuador la evasión es una forma de defraudación tributación sancionada por el Código Tributario y el Código Orgánico Integral Penal.

Por lo tanto, si bien se podría deducir que el no pago de regalías mineras tiene como consecuencia la caducidad del contrato, no obstante la evasión –con su connotación tributaria– conlleva un análisis más profundo del hecho dañoso, que bajo la doctrina del derecho penal tributario entrañaría dolo al querer engañar a la Administración. Si se califica el no pago de la regalía como evasión fiscal, la responsabilidad para el incumplido es mucho mayor que el simple incumplimiento de una obligación convencional.

El SRI, a pesar de no ser una autoridad en materia minera,⁶³ de acuerdo a la Ley de Minería se encuentra habilitado para hacer uso de todas sus facultades. Resulta sumamente cuestionable este hecho ya que la recaudación de la regalía minera, al no ser un tributo, mal puede atribuírsele a un ente que no es especialista en la materia, más aún con todas las facultades específicas que ostenta, las cuales son aplicables solamente para materia tributaria. Es importante resaltar que la facultad determinadora es exclusiva de las administraciones tributarias, por lo que, mediante su atribución, se la diferencia del resto de actividades que realizan la otras instituciones públicas, y solo se aplica para tributos.

En el ámbito presupuestario el desconocer la verdadera naturaleza de la regalía minera acarrea que existan errores en la asignación de los ingresos que se prevén y el monto máximo de gastos que se aprueba. Se deben respetar las partidas presupuestarias que han sido asignadas y la disposición constitucional de que los egresos permanentes se financian con ingresos permanentes. Por lo tanto, una regalía minera debe consignarse bajo los ingresos que provienen de los recursos patrimoniales del Estado y no del poder tributario, por lo que con ellas, por ejemplo, no se deben pagar sueldos de funcionarios públicos.

El conocer la verdadera naturaleza de la regalía minera permite no solo un mejor desarrollo normativo y procesal, sino que también es importante en el ámbito presupuestario. Para ello es necesario que las personas que realicen el Presupuesto General del Estado conozcan en profundidad temas como recursos, ingresos y gastos públicos. La correcta asignación de los ingresos según su naturaleza debe direccionar también su asignación correlativa en los gastos, asunto no menor, si es que finalmente

62. Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, vol. II (Buenos Aires: Depalma, 1984), 637.

63. Las autoridades en materia minera son el Ministerio Coordinador de Sectores Estratégicos, el Ministerio de Recursos No Renovables, la Agencia de Control Minero, la ENAMI, y el Instituto Nacional de Investigación Geológico, Minero y Metalúrgico.

la minería a gran escala se desarrolla en Ecuador, y los ingresos por regalías pasan a representar una porción significativa en el presupuesto general del Estado.

A más de lo expuesto, el conflicto de mayor importancia en lo referente al régimen fiscal de la regalía minera es el determinar la vía de solución de controversias, la normativa aplicable y la autoridad que debe resolverlas.

La confusión de considerarla como tributo generaría la interrogante de si se debe acudir primero ante instancias administrativas del SRI, posteriormente ante el Tribunal Contencioso Tributario y si la normativa aplicable sería la tributaria. De considerar que fuere de naturaleza tributaria, en el caso de inversión extranjera, también deberían analizarse los Tratados Bilaterales de Inversión con relación a las cláusulas de estabilización tributaria, en donde los porcentajes por concepto de regalía no podrían modificarse. De igual forma para las cláusulas de resolución de controversia que estipulan arbitraje, en donde la obligación tributaria no puede ser resuelta mediante este método.

De acuerdo a su naturaleza, el Estado tiene derecho a recibir una compensación por la limitación que sufre a su derecho de dominio de los recursos naturales no renovables, en este caso minero. Por lo tanto, de suscitarse controversias se deberá estar a lo estipulado en el contrato, que, si se somete a la jurisdicción de jueces ecuatorianos, requerirá previsiblemente acudir a las instancias administrativas en materia minera, y posteriormente al Tribunal Contencioso Administrativo.

El resolver el conflicto acerca de la vía de solución de controversias, la normativa aplicable y la autoridad competente, depende de identificar con claridad la naturaleza jurídica de la regalía minera. Así, con normativa clara, que no se preste para confusiones entre regalía y tributo, el primer paso que hay que realizar es remitirse al contrato de concesión minera. En el supuesto de que exista cláusula arbitral, o cláusula especial para la resolución de controversias, en este escenario se deberá estar a lo pactado en ella. El hecho de que la regalía minera no tenga naturaleza tributaria permite que los efectos de la obligación sea arbitrable.

Así también, entendido el pago de la regalía minera como una obligación contractual, que se suscribe al tenor de la ley, en el supuesto de que el porcentaje se modifique a consecuencia de una fluctuación repentina de los precios de los minerales o externalidades del mercado, las partes podrían exigir una renegociación contractual a consecuencia de la teoría de la desproporción contractual.

Los argumentos que anteceden sirven para demostrar que la categorización de la regalía en el mundo jurídico es mucho más que un tema semántico o puramente doctrinario. Esa clasificación, técnicamente hecha, tiene efectos profundos en cuanto al aprovechamiento de la regalía y su tratamiento fiscal. En último término, el eliminar la ambigüedad es siempre un mecanismo esencial para la preservación de la seguridad jurídica.

CONCLUSIONES

La investigación realizada en torno a la naturaleza jurídica de la regalía minera en Ecuador permite concluir que en el desarrollo normativo de dicha figura, tanto en Ecuador como en otros países, existe confusión entre tributo y regalía. Esta errónea asimilación genera que se susciten un sinnúmero de conflictos jurídicos y prácticos.

Si bien esta investigación ha permitido demostrar que la naturaleza jurídica de la regalía minera, desde un análisis doctrinario profundo, corresponde a una naturaleza contra-prestacional que solamente se produce en el caso de existir un acuerdo de voluntades entre el titular de dominio de los recursos minerales –el Estado– y un tercero al que se le otorga el derecho de beneficiarse de la utilización; aún existe confusión de esta figura con un tributo. Como consecuencia del acuerdo (ausente en la relación tributaria) mediante el cual se limita el derecho de uso del Estado, surge la obligación del tercero de pagar una suma de dinero o entregar en especies el porcentaje que le corresponde al titular del derecho de propiedad.

La regalía es una contraprestación exigible a un tercero en virtud del ejercicio del derecho de uso y/o disfrute que concede el titular de un bien a aquel; o, de manera similar, es una contraprestación exigible de carácter compensatorio que merece el titular de un bien por el hecho de abstenerse de usar y/o disfrutar una cosa que es de su propiedad. En el caso específico de la regalía minera, esta consiste en la erogación económica o en especie, que debe cancelar el titular de un derecho minero al Estado, en calidad de compensación, como una consecuencia de la contraprestación que recibe al beneficiarse de la actividad minera y que el Estado le permite hacerlo. Este concepto debería ser adoptado por la legislación ecuatoriana, para que, a partir de aquel, se desarrollen postulados normativos claros y adecuados para la materia.

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano se identifica la figura de la regalía minera; sin embargo, no hay una aclaración explícita del recurso público al que recurre el Estado y al cual se adscribe. Esto supone la aparente coexistencia de las dos conceptualizaciones de la regalía minera (contraprestacional-tributaria) que resultan incompatibles entre sí puesto que cada una nace de diversos recursos públicos. Esta confusión genera su incorrecta regulación en el ordenamiento jurídico, así como diferentes efectos perjudiciales tanto para la administración como para el administrado.

La regalía minera, entendida tanto como tributo o como contraprestación por la que se exige un pago a consecuencia de la suscripción del contrato, representa un ingreso público potencial y consiste en una erogación que se realizará al Estado. No obstante, mientras que la obligación de pago de un tributo surge solamente a consecuencia del cumplimiento de un mandato legal, la obligación de pago de una contraprestación se produce como resultado de la celebración de un contrato, por lo que la relación entre el Estado y el particular se rige por una normativa distinta a la del derecho tributario.

Para el caso de regalías de origen legal y los tributos, la diferenciación fundamental radica que en el caso de la primera el Estado recurre a sus recursos patrimoniales originarios, para que, asumiendo la calidad de titular de un bien y cumpliendo con otra potestad derivada de la ley, otorgue a un tercero un derecho de uso y/o de disfrute, y, de manera correlativa, exija una compensación por la limitación que sufre en el derecho de dominio del bien, mientras que, para imponer tributos, el Estado debe hacer uso de su poder tributario. En el caso de la regalía debe haber una concurrencia de voluntades por el que se acuerde el pago de una contraprestación o compensación a consecuencia de una limitación en la propiedad de un bien, respetando en todo momento lo que determina el ordenamiento jurídico interno de cada Estado.

Otro punto que merece la pena ser resaltado es que, configurada la relación jurídica tributaria, en virtud de las facultades otorgadas al Estado en su calidad de acreedor, no existe un tratamiento equitativo ni igualitario con relación al contribuyente. Mientras que configurada la relación que da lugar al cobro de una regalía se habla de acuerdos en donde las partes, independientemente de si se encuentran reguladas por el derecho público o privado, buscan una verdadera relación entre iguales, o, al menos, de menor desigualdad que una relación típica tributaria.

Es importante recalcar el hecho de que el pago de una regalía se ordene conforme a lo establecido en ley; no puede confundirse con el poder impositivo del Estado con relación a los tributos. Como se ha comentado a lo largo de este análisis, si bien los dos consisten en prestaciones patrimoniales que se pagan al Estado, quien debe pagar una regalía minera lo hace porque voluntariamente se coloca en una posición de hacerlo a consecuencia de solicitar que se le otorgue una concesión minera. El pago de una regalía tiene un origen de carácter contractual. Si bien ambas partes deben dar cumplimiento a la ley –como todo ciudadano sometido a un Estado de Derecho y en cualquier relación contractual de objeto lícito–, en este supuesto existe un consenso previo que se plasma a través de cláusulas que gobiernan la nueva relación jurídica, pudiendo variar para cada caso en concreto.

Las inconsistencias normativas en Ecuador se dan respecto de normas de ámbito nacional y seccional. La falta de técnica legislativa y el empleo de términos de ámbito tributario respecto de la regalía hacen difícil definir el alcance de las consecuencias jurídicas asignables a sujetos obligados al pago.

Finalmente, el asignar un carácter definitivo y explícito a la regalía minera tiene alcances cruciales para la actividad minera. Esto permite definir claramente la autoridad de control, dilucidar la competencia exclusiva para dirimir conflictos con los concesionarios, someter diferendos a la jurisdicción arbitral, y evaluar de manera certera la responsabilidad asociada al ejercicio de dicha actividad. En suma, es un paso necesario en el esfuerzo nacional de lograr que la minería sea un pilar más determinante en el desarrollo, así como para cumplir con el derecho y principio de la seguridad jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

- Ahumada, Guillermo. *Tratado de finanzas públicas*, t. I, 4a. ed. Buenos Aires: Plus Ultra, 1968.
- Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. Montevideo: Fundación Cultura Universitaria, 1977.
- Belaunde Moreyra, Martín. *Derecho minero y concesión*, 2a. ed. Lima: San Marcos, 2007.
- Bustamante, Teodoro, y Rommel Lara Ponce, coord. “El Dorado o la caja de Pandora: matices para pensar la minería en Ecuador”. En *Cuadernos de trabajo*. Quito: FLACSO, 2010.
- Del Barco Carrillo, Víctor. *Tributación minera*. La Paz: Azul Editores, 2006.
- De la Garza, Francisco. *Derecho financiero mexicano*. México: Porrúa, 2006.
- De la Guerra, Eddy. *El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.
- Falcón Tella, Ramón. *Derecho financiero y tributario (parte general)*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2013.
- García Novoa, César. *El concepto de tributo*. Lima: Tax Editor S.A., 2009.
- Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho financiero*, vol. 1, 3a. ed. Buenos Aires: Depalma, 1983.
- . *Derecho financiero*, vol. II. Buenos Aires: Depalma, 1984.
- González-Berti, Luis. *Compendio de derecho minero venezolano: Legislación sobre hidrocarburos*. Mérida: Gráficos Universitarios, 1960.
- Jarach, Dino. *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 3a. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996.
- Lima de Moura, Guilherme. “La administración de los bienes minerales como fuerza motriz del desarrollo social”. *Foro: Revista de Derecho*. No. 21 (2014).
- Martino Mendiluce, Fernando. *Diccionario de conceptos económicos y financieros*. Santiago de Chile: Andrés Bello, 2001.
- Marzorato, Osvaldo. *Derecho de los negocios internacionales*. Buenos Aires: Astrea, 1991.
- Parada, Ramón. *Derecho Administrativo III: Bienes públicos; Derecho urbanístico*. Madrid: Marcial Pons, 2013.
- Sanjinés, Claudio. *Curso de Derecho minero: introducción al estudio de la legislación comparada*. La Paz: Imprenta Artística, 1940.
- Simone, Carmen Amalia. “La equidad tributaria en el Ecuador”. Ponencia, XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario. Quito, diciembre 2010.
- . *Régimen tributario de la minería en el Ecuador*. Material inédito. Quito, 2014.
- Troya, José Vicente. “De la actividad financiera y las ciencias que ellas tratan”. En *Manual de Derecho tributario*. Quito: Documento actualizado a agosto 2011, versión digital sin publicar, 1997.

- . “Los tributos y sus clases”. En *Derecho internacional tributario*. Quito: Corporación Editora Nacional, 1990.
- Valderrama, Pablo. “En torno al debate sobre la aplicación de un royalty o renta minera a la minería del Cobre”. Biblioteca del Congreso Nacional, Dpto. de Estudios, Extensión y Publicaciones, No. 280 (2003). Disponible en <www.bcn.cl/pags/publicaciones/serie_estudios/esolis/nro280/nro280.html>.
- Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho tributario*. Bogotá: Depalma/Temis/Marcial Pons, 1996.
- Vergara, Blanco Antonio. *Instituciones de Derecho minero*. Santiago: Abeledo Perrot, 2010.
- Vildósala, Jorge. *El dominio minero y el sistema concesional en América Latina y el Caribe*. Venezuela: Editorial Latina C.A., 1999.
- Villegas, Héctor. *Manual de finanzas públicas*. Buenos Aires: Depalma, 2000.

OTROS

- Asamblea Constituyente del Ecuador. Mandato Constituyente No. 6. *Registro Oficial, Suplemento*, No. 321, 22 de abril de 2008.
- Bolivia, *Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia*. 2009.
- Brasil, *Constitución de la República Federativa de Brasil*. 1998.
- Chile, *Constitución Política de la República de Chile*. 1980.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-027 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.
- Declaración de Río+20 de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible, 2012.
- Ecuador. *Código Orgánico de Ordenamiento Territorial, Autonomía y Descentralización*. *Registro Oficial, Suplemento*, No. 303, 19 de octubre de 2010.
- . Consejo Nacional de Planificación. “Resolución No. CNP-003-2013: Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017”, 24 de junio de 2013.
- . *Constitución de la República del Ecuador*. 2008.
- . *Ley de Minería*. *Registro Oficial*, No. 157, 29 de enero de 2009.
- . *Reglamento General a la Ley de Minería*. *Registro Oficial*, No. 67, 16 de noviembre de 2009.
- Perú. *Constitución de la República del Perú*. 1993.
- . *Ley de Regalía Minera*.
- . *Reglamento de la Ley de Regalía Minera*.

Fecha de recepción: 9 de octubre de 2016.
Fecha de aprobación: 17 de abril de 2017.

Descripción de los tributos extrafiscales de índole ambiental y la problemática que los rodea. El caso ecuatoriano

*Judith Yáñez Villavicencio**

RESUMEN

Este artículo analiza la problemática teórica y práctica que encarnan los impuestos ambientales que han sido creados con fundamento en los nuevos propósitos de la política tributaria ecuatoriana. Para la reflexión, se inicia describiendo la esencia que los capitanea y que tiene relación con su principal objetivo, esto es de incidir en quienes encabezan la contaminación, internalizando las fallas del mercado que implican exacerbados costos sociales sufridos por el colectivo. También se aborda cuál es el destino del recaudo de este tipo tributario y su coordinación con la satisfacción de necesidades públicas. Finalmente, se estudia al principio de capacidad contributiva con un enfoque de solidaridad colectiva, a la sazón y observancia de postulados constitucionales.

PALABRAS CLAVE: impuestos ambientales, política tributaria, necesidad pública, destino del recaudo, capacidad contributiva.

ABSTRACT

This article analyzes the theoretical and practical issues which the environmental taxes created on the basis of the new ends being pursued by the Ecuadorian tax policies entail. This reflection begins by describing the essence behind them, and which bears relationship with its core objective: i.e., to influence those who lead the fight against contamination, internalizing market failures which imply exacerbated social costs having an impact on the community. It also broaches on the destination of the revenues derived from this sort of tax and the pertinent coordination to address public needs. Finally, the contributive capacity principle is studied from a community solidarity approach, bearing in mind and observing the pertinent constitutional principles.

KEYWORDS: environmental taxes, tax policies, public needs, destination of revenues, contributive capacity.

FORO

* Asesora en Patrocinio, Ministerio de Defensa Nacional.

LA EXTRAFISCALIDAD Y LA MOTIVACIÓN QUE APUNTALÓ POLÍTICAS PÚBLICAS A FAVOR DEL AMBIENTE

Desde el punto de vista teórico, los impuestos ambientales surgieron como una solución para internalizar los costes sociales-ambientales mediante la imposición tributaria orientada a atenuar las fallas de mercado y el actuar del ser humano que repercuten en el entorno natural. El fundador de esta modalidad de intervencionismo Estatal fue el economista Arthur Cecil Pigou,¹ quien, a través de su teoría de la economía de bienestar, propuso la creación de impuestos de índole ambiental.²

En este sentido, las ciencias económicas han concitado nociones de capital importancia para la sustentabilidad del desarrollo, entre ellas la determinación de la nueva falla de mercado asentada en lo que se denominó *externalidades negativas*, que de primera mano Pigou las definió como “la divergencia entre el producto neto marginal social y el producto neto marginal privado”,³ y más tarde sin perder el horizonte de su apareamiento, Tibor Scitovsky las denominó como *externalidades tecnológicas*, constituyéndose en los supuestos que estimularon la acción del sector público para regular la ausencia de eficiencia del sistema libre de precios, donde se desarropó que el mercado no recibía las señales adecuadas y producía más de lo que requería. Ante esta problemática social y económica que hacía colisionar las posiciones del crecimiento económico con el desarrollo sustentable, surgió como solución la utilización de mecanismos tributarios para ajustar esa divergencia. De ello que, en palabras de Andrew Leicester,⁴ la fisura del coste social marginal que no estaba siendo contabilizado en el coste marginal privado, que era significativamente menor al primero, formó el germen para que los contaminadores paguen a través del devengo del tributo ambiental por la contaminación que han provocado, con lo cual se materializa la generación del máximo de bienestar social propugnado por Pigou.

Ahora, acentuando esta temática al campo práctico, a través del legítimo uso del poder tributario más la experiencia de los estados europeos, a fin de aplacar la deuda social y ecológica, en Ecuador se crearon *ex novo* los impuestos verdes con impacto en

-
1. Se ha de considerar que los impuestos ambientales son también conocidos como impuestos pigouvianos, Arthur Cecil Pigou, *The Economics of Welfare* (Londres: Macmillan and Co., 1920); Arthur Pigou, *A study in public finance* (Londres: Macmillan and Co., 1928).
 2. “Después de la Conferencia de Río 1992, toma mayor fuerza la concepción ambientalista, vinculada con la legislación que regula actividades productivas y extractivas y promociona el desarrollo sustentable como eje rector de las mismas”, Véase en *Revista Geoecuador* (2008). Disponible en <<http://www.pnuma.org/deat1/pdf/Ecuador%20pdf/09.%20Capitulo%207.%20Políticas%20ambientales.pdf>>.
 3. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, edit., *Tratado de tributación* (Ciudad de Buenos Aires: Astrea, 2003).
 4. Andrew Leicester, “Tributación medioambiental: Principios económicos y experiencia en el Reino Unido”, en *Energía y tributación ambiental* (Madrid: Marcial Pons, 2013), 32.

objetos que causan efecto invernadero y materiales plásticos, que en teoría reproducen símiles de raigambre europea, cuyos postulados han sido moldeados, entre otros, por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Agencia Internacional de la Energía (IEA), quienes los ha definido como “aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medioambiente”.⁵ Por ello la inserción de la extrafiscalidad en el marco normativo ecuatoriano obedece a los nuevos mandatos constitucionales vigentes, donde la política fiscal,⁶ coordinada con la política económica, ha revolucionado circunscribiendo la nueva era en la que los tributos cumplen con otras finalidades constitucionalmente aceptadas en beneficio social, como es el cuidado del medioambiente, indispensable para la existencia misma de la humanidad, *máxime* cuando este ordenamiento jurídico ha robustecido el derecho al ambiente sano y ha consagrado a la Naturaleza o Pachamama⁷ como sujeto de derechos.

En cuanto al límite que moldea la extrafiscalidad, la diagramación constitucional vigente en Ecuador no permite que la herramienta tributaria se vea desconexa de los elementos que fundan la razonabilidad de su presencia; de allí que es imperativo citar a Naveira de Casanova Gustavo,⁸ quien propuso los límites que la enmarcan: a) morigerada consideración de capacidad económica, b) consideración de un fin público; c) adecuación como medio al fin buscado; y d) respeto al sistema económico y a la propiedad. Por tanto, la activación de los tributos extrafiscales ambientales debe adecuarse a una respetuosa política pública⁹ que cristalice los objetivos y deberes del Estado plasmados en la Constitución, sin mermar otros derechos.

El artículo 85 de la Constitución de la República del Ecuador¹⁰ enmarca la forma y los criterios de cómo deben crearse las políticas públicas, y principalmente manda que

-
5. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico/Agencia Internacional de la Energía, *Environmentaltaxes- A statistical guide European Communities. Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo* (Quito: Fundación Friedrich Ebert Stiftung, 2012), 7. Disponible en <<http://library.fes.de/pdf-files/bueros/quito/09072.pdf>>.
 6. Asamblea Nacional de la República del Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador* (Montecristi, 2008). Disponible en <http://www.asambleanacional.gov.ec/documentos/constitucion_de_bolsillo.pdf>.
 7. *Ibid.*, art. 71, La naturaleza o Pacha Mama, donde se reproduce y realiza la vida, tiene derecho a que se respete integralmente su existencia y el mantenimiento y regeneración de sus ciclos vitales, estructura, funciones y procesos evolutivos.
 8. Pasquale Pistone, *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar* (Buenos Aires: 2005), 311.
 9. Enrique Saravia define a la política pública como “el sistema de decisiones gubernamentales que a través de acciones u omisiones procura modificar o mantener la realidad de uno o más sectores de la vida social por medio de la determinación de objetivos, y estrategias de actuación y de la asignación de recursos para alcanzar los objetivos establecidos”. Véase Jefferson de la Torre, “Gestión de Políticas Públicas”, *Serie Académica Equinoccio*, No. 2 (Quito: Universidad Tecnológica Equinoccial, s. a.).
 10. Asamblea Nacional de la República del Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, 2008.

se deben orientar a hacer efectivo el buen vivir y otros derechos a partir del principio de solidaridad; con la única excepción en caso de que se amenacen otros derechos constitucionales, sin siquiera importar la prevalencia del interés general frente al particular, debe reformularse. En este aspecto, los impuestos extrafiscales en Ecuador están estrechamente relacionados con políticas públicas intervencionistas o directivas¹¹ de índole económica en pro del medioambiente y del colectivo; que, de acuerdo a estudios realizados por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe y por Euroclima, esta tendencia ha tomado cuerpo en América Latina a través de la reforma fiscal ambiental que apunta a un cambio estructural productivo, que vincula cada vez más a la política económica con el deseo de frenar la contaminación ambiental causante del nefasto cambio climático que se percibe, resguardando así derechos ciudadanos.

En consecuencia, el común denominador de los países es la búsqueda de la “sostenibilidad y sustentabilidad del medioambiente, complementada a la vez con metas distributivas, de innovación y de preservación de la competitividad”.¹² En esta línea, la legislación ecuatoriana plasma algunas normas que evidencian la aplicación de políticas fiscales y tributarias que viabilizan y complementan la reforma fiscal verde conforme consta en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones¹³ que dinamiza este objetivo a través de la promoción de uso de tecnologías ambientalmente limpias y de energías alternativas no contaminantes y de bajo impacto, que afianzan el uso racional de recursos y la prevención y control de la contaminación en los procesos productivos, diseñados a la luz de la ecoeficiencia y la producción sostenible.

EL DESTINO DE LOS TRIBUTOS EXTRAFISCALES AMBIENTALES Y SU CONEXIÓN CON LA NECESIDAD PÚBLICA

Partiendo del postulado constitucional ecuatoriano dispuesto en el artículo 287 de la Norma Suprema, que indica: “Toda norma que cree una obligación financiada con recursos públicos establecerá la fuente de financiamiento correspondiente. Solamente las instituciones de derecho público podrán financiarse con tasas y contribuciones es-

-
11. Martul Ortega Perfecto Yebra, “Los fines extrafiscales del impuesto”, en Andrea Amatucci, *Tratado de derecho tributario: el derecho tributario y sus fuentes* (Bogotá: Temis, 2001), 356.
 12. José María Fanelli, Juan Pablo Jiménez e Isabel López Azcúnaga, *La reforma fiscal ambiental en América Latina* (Santiago de Chile: Naciones Unidas, 2015), 5. Disponible en <http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39782/S1501147_es.pdf?jsessionid=1C2F687E453F752541DC1085C43B3708?sequence=1>.
 13. Asamblea Nacional de la República del Ecuador, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, R. O. 351, 29 de diciembre de 2010. Disponible en <<http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/es/ec/ec050es.pdf>>.

peciales establecidas por ley”,¹⁴ se hace visible un argumento preponderante financiero que enlaza el gasto público con el destino del ingreso obtenido mediante el recurso y, por sobre todo, resalta la fuente que debe cubrirlo. En este punto, vale destacar que, al ser los tributos una de las principales fuentes de ingresos del Estado para el sostenimiento público, abordar la premisa constitucional antes citada implica no solamente pensar en la relación financiera de presión fiscal y gasto público, sino también de una relación jurídica entre tributos y gasto público,¹⁵ *máxime* cuando estos pese a encontrarse connistos son resueltos por cuerdas y tiempos separados.

Tómese en cuenta que en Ecuador la programación presupuestaria se la elabora cuatrienalmente¹⁶ tras aprobarse el Plan Nacional de Desarrollo, mientras que el Presupuesto General del Estado se lo esboza anualmente, y aún más paradójico resulta que estos se proyectan sobre la base de los tributos vigentes. En cualquier caso, retomando la tónica financiera, la dificultad radica en que los ingresos y gastos deben coordinarse en el ámbito de la programación económica del Estado, por el cual si el sistema financiero del lado del gasto está destinado a perseguir determinadas finalidades, y no puede contradecirse del lado del ingreso. Conforme esta temática, la congruencia tributaria aboga por que cada tributo sea coherente con su finalidad y con el sistema; sin embargo, en el caso de los impuestos extrafiscales ambientales, parte de la doctrina vacila en lo tocante al destino de su recaudo, sobre todo porque la corriente clásica que los nutre señala que debe destinarse para aminorar justamente las actividades nocivas con el ambiente.

Por estas razones, se pasa a analizar los puntos con los cuales surge incertidumbre atinente al destino de los impuestos ambientales. Una primera crítica surgió con la premisa financiera de Fernando Sainz de Bujanda,¹⁷ quien, al regazo de la neutralidad del tributo y de la capacidad contributiva, pronunció que la injusticia no puede servir a la justicia, lo que involucra que un tributo por tener otro objetivo distinto al fiscal no deja de ser tributo en estricto sentido fiscal; por tanto, su recaudo naciente de la prestación coactiva asegura la cobertura del gasto público. Por el contrario, José Sánchez Galiana, quien considera los tributos ambientales como “aquellos que atienden principios o fines contenidos en la Constitución y que se pueden llevar a efecto mediante el estable-

14. Asamblea Nacional de la República del Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, 2008, sec. Título V.

15. Eddy De la Guerra Z. enseñaba a los estudiantes que, partiendo de una mirada pragmática de la crónica presupuestaria, se requiere forjar una justa medida legal de racionalización del gasto público.

16. Véase la “Programación Presupuestaria Cuatrienal 2016-2019”. Disponible en <<http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/11/34-Programaci%C3%B3n-Presupuestaria-Cuatrienal-2016-2019.pdf>>.

17. Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho* (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 2015), 294.

cimiento de tributos dirigidos fundamentalmente a la consecución de esa finalidad²¹⁸ sostiene que su destino debe acoplarse al fin propio de su arquetipo impositivo.

Para dilucidar las anteriores premisas, se profundiza hacia qué y a dónde se dirigen los ingresos tributarios provenientes de recursos extrafiscales, y, sin lugar a duda, la respuesta sería a satisfacer las necesidades públicas. No obstante, aunque lo dicho parece una literatura asimilable, debido a la coyuntura teórica que suponen las necesidades públicas dentro de la ciencia de las finanzas públicas, en virtud de ser su base y presupuesto existencial, conviene puntualizar qué se entiende por necesidad pública: tal vez la sola demanda expresa del pueblo al Estado, o una disposición normativa que encumbra una prestación estatal. Para Héctor Villegas, las necesidades públicas son las actividades que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante la actuación del Estado, exigencias que se aumentan en razón directa a la civilización.¹⁹ Presupuesto este, que trasladado al contexto ecuatoriano que ha encumbrado derechos de avanzada, alcanzar el *sumak kawsay*,²⁰ constituye una necesidad pública no solamente por configurarse como postulado constitucional, sino porque este aglutina derechos fundamentales, la vida digna, la salud, la vivienda, la educación, etc., que demandan prestación pública.

En consecuencia, se puede aseverar que las necesidades públicas por ser un clamor social son una conquista positivada en las normas, y por tanto exhortan satisfacción directa. Sin proponer mercantilizar los derechos ciudadanos que a la par son obligaciones estatales, conforme advierte Klaus Vogel,²¹ es sustancial no dejar de lado el aseguramiento de entradas para los presupuestos públicos; con esto se pone de relieve la necesidad de recabar ingresos para cumplir con los deberes contraídos, inclusive por medio de la extrafiscalidad maximizando su doble beneficio; de un lado, aunque sea en forma tenue ayude al recaudo; y, de otro, esencialmente preconice la intervención directa correctiva estatal incidiendo en el comportamiento de los administrados. De manera, después del mediano recorrido que se ha esbozado para derrocar lo planteado por Sainz de Bujanda, queda en buena manera lacerada su línea argumentativa, porque desde la perspectiva constitucional ecuatoriana se concluiría que las necesidades

18. José Antonio Sánchez Galiana, “Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, para-fiscalidad y extrafiscalidad”, en Andrea Amatucci, *Dal diritto finanziario al diritto tributario: studi in onore di Andrea Amatucci* (Bogotá: Temis/Jovene, 2012), 399.

19. Héctor B. Villegas, *Ciencia de las finanzas y actividad financiera*, 3a. ed. (Buenos Aires, 1984), 3.

20. El SENPLADES se aproxima al *sumak kawsay* como: “la vida plena, expresa en esta cosmovisión. Alcanzar la vida plena consiste en llegar a un grado de armonía total con la comunidad y con el cosmos”, Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo (SENPLADES), “Plan Nacional del Buen Vivir 2009-2013”, 2009. Disponible en <[http://www.planificacion.gob.ec/wpcontent/uploads/downloads/2012/07/Plan_Nacional_para_el_Buen_Vivir_\(version_resumida_en_espanol\).pdf](http://www.planificacion.gob.ec/wpcontent/uploads/downloads/2012/07/Plan_Nacional_para_el_Buen_Vivir_(version_resumida_en_espanol).pdf)>.

21. Klaus Vogel, “Von einer Erneuerung des Allgemeinen Abgabenrechts in Deutschland”, en Perfecto Yebra Martul Ortega, *Los fines extrafiscales del impuesto* (Bogotá: Temis, 2002), 372.

públicas reclaman un ambiente sano y equilibrado, objetivo conexo con la potestad de la política fiscal y económica que en conjunción con el deber de contribuir²² justifican el nacimiento de tributos extrafiscales ambientales; así que un impuesto no puede ser catalogado como injusto por no ser primordialmente recaudatorio, ya que, según el contexto actual, lo justo se permea en clave de solidaridad social.

Ahora, para fundamentar lo alusivo a la tensión entre el ingreso y el destino de los tributos extrafiscales, motiva indagar si la imposición ambiental se desnaturaliza o no, al usar los fondos percibidos para fines diversos a su objetivo. Según Carolina Rozo Gutiérrez,²³ dentro de la temática extrafiscal no resulta totalmente viable que el recaudo del impuesto extrafiscal se utilice solo para fines ambientales, pues advierte que la destinación específica que se otorgue a los tributos de carácter extrafiscal que pretenden desincentivar conductas *in genere* como las que atañan al medioambiente no son imperativas, dado que su afán recaudatorio es meramente subsidiario. Por ende, opina que, no siendo el factor recaudatorio el que direcciona esta clase de tributos, los ingresos que reporte deben destinarse a reducir las necesidades de los sectores más vulnerables de la población y no necesariamente debe financiar las actividades que el Estado promueve a través de dichas figuras. En este contexto, la hacienda pública provista de ingresos y gastos que son el móvil de la dinámica social y desarrollo estatal, por no ser un ente inteligible que se debe a un solo segmento social, ni peor aún a la selectividad exclusiva de sus gobernantes, no discrimina la función ingreso y destino del tributo, sino que, como un todo, cubre la elección de prioridades que se plasman como necesidades sociales.

En función de lo establecido, es factible quebrantar el pensamiento propugnado por De la Garza y Eusebio González, quienes indicaron que los tributos no destinados a cubrir el gasto público son inconstitucionales; ya que por la dualidad funcional que los imbrica, también mitigan la carga pública cumpliendo su objetivo intrínseco provocando en el agente contaminador el desfogue de un coste por el uso irracional del capital natural; simetría esta que cumple con las recomendaciones teóricas de Alberto Gago y Labandeira Villot Xavier, con la que los tributos ambientales, además de ser efectivos en términos ambientales, deben serlo también en términos fiscales.²⁴ Sin embargo, en el ámbito de las asignaciones, se complejiza en cierta forma la distribu-

22. Artículo 83, numeral 15 *Constitución de la República del Ecuador*: Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos: Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.

23. Carolina Rozo Gutiérrez, “Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”, *Foro: Revista de Derecho*, No. 1 (2003): 170.

24. Gloria García Alarcón, “Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental autonómica”, *Cuides*, No. 9 (2012): 272.

ción del ingreso debido a que el art. 271 de la Constitución indica que el porcentaje de participación que reciben los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD) es “al menos el quince por ciento de ingresos permanentes y de un monto no inferior al cinco por ciento de los no permanentes correspondientes al Estado Central, excepto los de endeudamiento público”,²⁵ distribución que se realiza conforme los criterios del artículo 272 *ejusdem* en que taxativamente se indica que se atenderá al tamaño y densidad de la población, y a las necesidades básicas insatisfechas.²⁶

El mismo postulado constitucional califica a dichas asignaciones como “predecibles, directas, oportunas y automáticas”, estableciendo, además, que su transferencia opera desde la Cuenta Única del Tesoro Nacional a las cuentas de los GAD, pero en el plano estrictamente extrafiscal esta norma puede producir un riesgo relativo a su eficacia, ya que según el costo-beneficio que los GAD sientan percibir, debido a que por factores de producción o consumo en distintas jurisdicciones se produzca mayor contaminación, puede que de todas maneras estas reciban igual o mayor asignación que aquellos que aminoren la polución. Por esto es necesario complementar el sistema con incentivos tributarios a través de subvenciones o deducciones ligadas al beneficio ambiental para mitigar el uso irracional de recursos naturales que compensen la insuficiente²⁷ asignación presupuestaria otorgada localmente.

Antonio Arnaldo,²⁸ partidario de la delegación de aspectos secundarios de los impuestos a los gobiernos locales, opina que se les debe permitir un margen de acción propio y que se relaciona a la tarifa, para que según las circunstancias ambientales que perciban en su jurisdicción la modifiquen. No obstante, en cuanto al producto de la contaminación general como es el CO₂ plasma una falencia en su argumento, ya que no siendo este proveniente de fuentes de emisión puntuales, y a propósito de dinamizar sus propias economías, podrían iniciar una competencia por morigerar los impuestos por emisiones a fin de atraer segmentos productivos e impulsar su industria, pervirtiendo al sistema. Lo cierto es que conforme la Programación Presupuestaria Cuatrianual 2016-2019 del Plan Nacional de Desarrollo²⁹ se observa que, pese al discurso anticontaminación de la política tributaria, los objetivos ambientales se encuentran disgregados del desarrollo económico encumbrado, ya que estos ocupan apenas el 1,1% de todo el gasto tributario.

25. Asamblea Nacional de la República del Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, 2008.

26. *Ibíd.*

27. Considero que las asignaciones son insuficientes ya que se busca de primera mano satisfacer necesidades públicas ajenas al cometido ambiental postergándolo.

28. Antonio Arnaldo, *Los impuestos ambientales* (Buenos Aires: Osmar D. Buyatti Librería, 2007), 204.

29. Véase “Clasificación del Gasto por Objetivo de Política”, SENPLADES. Disponible en <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/11/34-Programaci%C3%B3n-Presupuestaria-Cuatrianual-2016-2019.pdf>.

Felizmente para consolar el cometido extrafiscal, vale indicar que para medir su eficacia, su literatura propia subraya que, en esta temática, el poder regulatorio de los tributos no es necesariamente cuantificado en magnitud de asignaciones o inversiones en el sector, ya que fundamentalmente promueve el uso racional y eficiente de los recursos naturales, que puede ser encumbrado por medio de lo que Vicente Oscar Díaz bautizó como el fracaso recaudatorio, después de todo su interés no es en primer término fiscalista sino intervencionista y regulador.

CONSIDERACIONES AL PRINCIPIO EL QUE CONTAMINA PAGA

Antiguamente este principio suponía pagar por el derecho a contaminar; sin embargo, con el avance del derecho se lo ha repensado como el medio que permite aplicar el tributo ambiental a quien se beneficia del uso irracional de los recursos naturales, internalizando los costos de la contaminación; sin que esto, conforme explicó Lucy Cruz de Quiñónez,³⁰ implique el sometimiento a un arbitrario o caprichoso intervencionismo que provoque distorsiones económicas.

En el concreto caso ecuatoriano, hasta el 21 de diciembre de 2017 se puede considerar al principio contaminador pagador (PCP) como indeterminado, ya que la norma que lo dota de contenido, y que se encuentra inserta en el Código Orgánico del Ambiente, aún no entra en vigencia. En ese código se estatuye que quien promueva una actividad contaminante debe incorporar a los costos de producción las medidas necesarias para prevenirla, evitarla o reducirla. De otra parte, para Aimée Figueroa Neri, el principio inglés *el que contamina paga* juzga por contaminador “a la persona física o jurídica de derecho público o privado que directa o indirectamente deteriora el medioambiente, o crea las condiciones para que se produzca dicho deterioro”.³¹

Hilando fino, estos postulados más administrativos que tributarios podrían conectar la materia fiscal a través de la extrafiscalidad como hito vinculante para la determinación del sujeto pasivo y para repercutir cambiando su conducta. María Páez Medina amplía este punto reflexionando que la “*ratio iuris* de los gravámenes ambientales conduce a concluir que los contribuyentes que incurran en el comportamiento contaminante, tipificado en la ley como presupuesto de hecho deben soportar el

30. Lucy Cruz de Quiñónez, “Marco constitucional del derecho tributario”, en *La jurisprudencia tributaria del consejo de estado estudio* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho, 2004), 285.

31. Aimée Figueroa Neri, *Fiscalidad y medio ambiente en México* (México: Porrúa, 2000), 74.

gravamen”,³² esto sin olvidar que el principal objetivo es influir en la voluntariedad del agente contaminador, disuadiendo su comportamiento contaminante y/o persuadiendo conductas más amigables con el ambiente. En esta línea, la Corte Constitucional Colombiana lo ha caracterizado por “ajustar efectivamente el comportamiento de los agentes públicos y privados para que respeten y protejan los recursos naturales”.³³

En la esfera aplicativa del PCP se propende de manera directa corregir las fallas del mercado provocadas por las externalidades negativas, de ello que se recae sobre el fabricante o consumidor dependiendo de la materia que se desee morigerar en pro del ambiente. Por otra parte, se deja anotado que este principio encarna además una estrategia del Estado para no pervertir el sistema de protección al ambiente a través de subvenciones y subsidios que aumenten el gasto público; por ello se imputa al contaminador el coste social sufrido. No gravar actividades contaminantes sería un premio al medro individual esculpido a base del sacrificio del bienestar social, inocentada subvención social.

COMENTARIOS AL IMPUESTO A LA CONTAMINACIÓN VEHICULAR

Bajo la premisa de que Ecuador tiene una tributación ambiental incipiente, se puede calificar al Impuesto Ambiental la Contaminación Vehicular (IACV) como una figura impositiva precaria cuyo espíritu es extrafiscal pero su cuerpo es recaudatorio. Esta aseveración es previsible debido a que concisamente grava manifestaciones de riqueza y en menor grado la potencialidad de contaminación; prevé un sinnúmero de exoneraciones que descoordinan el cambio tecnológico, incide sobre el sujeto pasivo de iure (propietario del vehículo sea persona natural o jurídica-nacional o extranjera) y por ende el sujeto pasivo de facto queda excluido de soportar la carga tributaria pese a que también se ha beneficiado del ambiente y lo ha contaminado.³⁴ Así también, el aspecto temporal del hecho generador del impuesto en mención evidencia otro desatino, ya que bajo la clasificación esbozada por Juan Martín Queralt³⁵ el IACV deviene en un impuesto periódico-anual que, si bien compagina con el ejercicio permanente de

32. María Elena Páez Medina, “La capacidad contributiva en los tributos medioambientales” (tesis doctoral, Universidad de Salamanca, 2012), 193. Disponible en <http://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/115606/1/DDA-FP_Paez_Medina_M_Elena_LaCapacidadContributivaTributosMedioambientales.pdf>.

33. Corte Constitucional de Colombia, Jurisprudencia tributaria C-449/15, 2015. Se eliminó la palabra eventual ya que considero que no puede imponerse un tributo ambiental sobre eventualidades de contaminación.

34. Si se moldeara al IACV para que dimane preponderantemente el efecto de percusión, se morigeraría la contaminación.

35. Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho financiero y tributario* (Madrid: Tecnos, 2015), 73.

la actividad contaminante, debido a los criterios que usa para fijar su cuántum (cilindraje y año del automotor), no grava en forma fidedigna picos de polución que, por el contrario, sería calculable en la medida en que se controlen factores como kilometraje y emisión de gases del vehículo a fin de regular el abuso en el recorrido del automotor, y, por ende, el consumo de combustibles fósiles.

En lo concerniente al aspecto espacial³⁶ del IACV, se puede asegurar que su hecho generador espacialmente ha sido determinado en forma implícita, limitado su accionar solamente por las fronteras y consigo la territorialidad de la ley. Esta circunstancia ambientalmente no resulta sostenible debido a que si se trabaja en pro del medioambiente, con el ánimo de mejorar la calidad del mismo, se deben tomar medidas y criterios distintivos para la aplicación de la imposición ambiental, quizás a nivel municipal (especialmente en las zonas más polutas) y dependiendo del parque automotor que exista.

Por otra parte, el citado impuesto supone una serie de exenciones atentatorias al principio de igualdad, ya que, al subsumir el desarrollo económico a base de costes sociales ambientales, la ley discrimina actividades igualmente nocivas para el ambiente dispensándolas del gravamen impositivo, generando un trato desigual a las actividades similares (tóxicas).

Lo expresado es verificable con la lectura de la última reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno,³⁷ por la cual vehículos exonerados del IACV³⁸ son, entre otros: los de propiedad de las entidades del sector público, los destinados al transporte público de pasajeros, los vehículos de transporte escolar y taxis, los relacionados directamente con la actividad productiva del contribuyente, etc., lo que a breve rasgo en términos de fiscalidad ambiental conlleva un resquebrajamiento de la esencia del impuesto y del principio contaminador-pagador,³⁹ ya que la permisibilidad de la actividad termina asintiendo emisiones de contaminación.

Cabe en este punto subrayar que el test de razonabilidad⁴⁰ empleado para determinar las exenciones del IACV no ha denotado cuál es el objetivo perseguido a través

36. Entiéndase por aspecto espacial el que localiza el lugar de producción del hecho imponible; véase Gerardo Ataliba, *Hipótesis de la incidencia tributaria* (Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987). Disponible en http://www.mpf.gov.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_2_hipotesis_de_incidencias_tributaria.pdf.

37. Ley No. 0, publicada en *Registro Oficial Suplemento* 744, de 29 de abril de 2016.

38. Considérese que en la L.F.A.O.I.E., los autos con cilindraje 1.500 cc están considerados como supuestos de no sujeción ya que, sin importar su año de fabricación, no provocan el nacimiento del IACV; lo que denota el quiebre de la relación de la base imponible entre los parámetros considerados susceptibles de producir daño ambiental, sobre todo si se reflexiona que muchos de ellos quedan rezagados de la matriculación vehicular por no pasar la CORPAIRE.

39. European Commission, "Principles of EU Environmental Law", 2012. Disponible en http://ec.europa.eu/environment/legal/law/pdf/principles/2%20Polluter%20Pays%20Principle_revised.pdf.

40. Corte Constitucional del Ecuador, Test de Razonabilidad, Sentencia No. 019-16-SIN-CC, 22 de marzo de 2016.

del establecimiento de trato desigual, ni ha sopesado si este ha sido propuesto a la luz de la Constitución; peor aún, no ha balanceado la proporcionalidad entre ese trato y el fin perseguido. Estas observaciones podrían apuntarse *ad infinitum*, sin embargo con lo indicado se demuestra la necesidad de reajuste de estas exenciones que rompen la igualdad formal, admitiendo a pocos el disfrute gratuito del ambiente sin importar los costes intra e intergeneracionales que la polución implica.

La Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado (LFAOIE), aunque constitucionalmente resulte cuestionable, también prevé para el IACV un supuesto de sujeción respecto de los automotores cuyo cilindraje es inferior a los 1500cc. Vale resaltar que la atenuación a la regla impositiva es viable a la luz de márgenes de un mínimo exento ya que técnicamente viene a ser factible en virtud de relacionarse en forma directa con el criterio legal contaminante –objeto imponible– centímetros cúbicos de cilindraje, y a la par se evita el aniquilamiento de recursos a los propietarios de esa clase de vehículos.

Con lo referido, filtrando las enseñanzas del profesor Ramiro Ávila, se comprende que el derecho fundamental a un mínimo vital “constituye un límite al poder impositivo del Estado y un mandato que orienta la intervención del Estado en la economía [...] que coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales para que la persona humana pueda llevar una vida libre de las cargas de la miseria”.⁴¹ Por tanto, ante el desatino de conceder a manifestaciones evidentes de capacidad económica, solamente tendría cabida ante la contaminación provocada por justa causa en garantía de otros derechos humanos de mayor peso, como por ejemplo el de la salud –mediante el uso de ambulancias–. Además, se plasma que el IACV refleja inconsistencias de la política de subsidios a combustibles que lleva el Ecuador, ya que mediante estos se incita al contribuyente a su consumo, mientras que el IACV no grava el factor recorrido-contaminación.

MODULACIÓN DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN SUS JUSTOS LÍMITES

Según García Etchegoyen, en términos de justicia existen dos aspectos que convergen en una sola tesis respecto al principio de capacidad contributiva que en lo atinente a la imposición extrafiscal deben observarse.

41. Ramiro Ávila Santamaría, *Justicia tributaria: pensamientos doctrinarios y jurisprudenciales sala especializada de lo contencioso tributario* (Quito: Corte Nacional de Justicia, 2013), 61.

El primero hace referencia a que la acción promocional del Estado no solo debe regir en materia de ingresos conforme lo hacen los impuestos ortodoxos, sino que se puede encumbrar otros objetivos; y el segundo aspecto lo vincula con la solidaridad, como criterio idóneo para la reasignación de recursos colectados, ayudando a la redistribución de los ingresos.⁴² Esta inflexión moderna al principio estudiado ha tenido cabida en Ecuador mediante la extrafiscalidad, pues remitiéndose al artículo 30 de la Constitución de la República del Ecuador, donde se consagra el derecho de las personas a un hábitat seguro y saludable, vinculando a los fines de la política tributaria constante en el artículo 300, de manera implícita en términos de justicia social se ha abordado a la capacidad contributiva. Así, a propósito de la ley tributaria, en el IACV se respeta y garantiza la capacidad contributiva dado que permite gravar indicios de capacidad económica para el pago del tributo en beneficio social.

De su parte, Miguel Martínez Lago⁴³ propugna que aludir a la modulación de la capacidad contributiva implica pensar a través de la clave de *solidaridad*, por medio de la cual han de repartirse las cargas públicas inspiradas en las exigencias de intereses colectivos. De allí, se resalta, jamás la capacidad contributiva puede considerarse aislada a las exigencias sociales, dado que la carga tributaria no solo aumenta o disminuye subyaciendo a criterios de idoneidad de la contribución, sino que constitucionalmente lo hace también por razones de interés colectivo o social.⁴⁴ Por ende, la modulación de la capacidad contributiva no implica vaciarla de contenido, sino que bajo el presupuesto de que no se establezcan diferenciaciones discriminatorias o arbitrarias que vulneren el principio de igualdad en la justa repartición de la carga impositiva, la imposición extrafiscal puede gravar hechos u objetos contaminantes –que por supuesto reportan beneficio para el agente contaminador– para conquistar fines extrarrecaudatorios. Por esta razón, se puede aseverar que los criterios de capacidad contributiva son equitativamente canjeables con la conveniencia de justicia social y bien común.

En consecuencia, se debe comprender que en materia impositiva el criterio de justicia no opera de la misma manera que en los tributos con estructura contributiva, de financiación o recaudatorios donde opera bajo el criterio de contribución o de pago,

42. Marcos F. García Etchegoyen, *El principio de capacidad contributiva: evolución dogmática y proyección en el derecho argentino* (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004), 143.

43. Miguel Ángel Martínez Lago, “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 55 (1987).

44. Gemma Patón García indicó que en Latinoamérica el desarrollo económico es directamente proporcional con el agravamiento de los problemas ambientales, y que se justifica la necesidad de contribuir para atenuarlos. Véase Gemma Patón García, *Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo* (Quito: Fundación Friedrich Ebert, 2012). Disponible en <<http://library.fes.de/pdf-files/bueros/quito/09072.pdf>>.

sino que en los tributos extrafiscales lo hace como fuente, substrato o exigencia lógica de la imposición como criterio social de retribución, corrección o prevención, quedando de esta manera válidos y legitimados los impuestos extrafiscales. Dino Jarach⁴⁵ expone que la capacidad contributiva no es solamente un criterio de medición sino que debe interpretarse de acuerdo con los fines y propósitos que el legislador persigue con la tributación, añadiendo que no se puede desconocer más allá de lo razonable y tolerable, la susceptibilidad de imposición de los contribuyentes.⁴⁶

CONCLUSIONES

1. La extrafiscalidad ambiental se fraguó a través de la tendencia moderna en la que las políticas públicas son el instrumento que efectivizan cometidos constitucionales, para garantizar derechos de los individuos, como es al ambiente sano.
2. El destino del ingreso que proviene de los recursos tributarios extrafiscales no se agota en su mismo fin, sino que coadyuva al sostenimiento del gasto público para cubrir las necesidades públicas *erga omnes*.
3. El principio el que contamina paga, robustece la firmeza de los impuestos ambientales a través de la determinación del sujeto pasivo y del hecho tipificado como presupuesto de hecho para soportar el gravamen; además permite que se concrete el fin de la extrafiscalidad ya que incide directamente en el agente contaminador moldeando su conducta en pro del ambiente.
4. El impuesto a la contaminación vehicular está desarticulado con el fin extrafiscal por la incoherente política de subsidios a los combustibles, y por tanto debe rediseñarse bajo criterios que graven en forma fidedigna picos de polución, y respetando los principios: el que contamina paga y equidad horizontal.
5. La capacidad contributiva en materia extrafiscal no desatiende manifestaciones de riqueza del contribuyente, sino que atiende intereses colectivos para gravar la polución, afanando el ejercicio y goce de derechos constitucionales.

45. Marcos Dino Jarach, *Curso superior de Derecho tributario* (Buenos Aires: Cima, 1969), 129.

46. García Etchegoyen, *El principio de capacidad contributiva evolución dogmática y proyección en el derecho argentino* (Buenos Aires: Ábaco, 2004), 149.

BIBLIOGRAFÍA

- Arnaldo, Antonio. *Los impuestos ambientales*. Buenos Aires: Osmar D. Buyatti Librería, 2007.
- Asociación Argentina de Estudios Fiscales, *Tratado de tributación*. Buenos Aires: Astrea, 2003.
- Ataliba, Geraldo. *Hipótesis de la incidencia tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987. Disponible en <http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_2_hipotesis_de_incidencias_tributaria.pdf>.
- Ávila Santamaría, Ramiro. *Justicia tributaria: pensamientos doctrinarios y jurisprudenciales sala especializada de lo contencioso tributario*. Quito: Corte Nacional de Justicia, 2013.
- Cruz de Quiñónez, Lucy. “Marco constitucional del derecho tributario”. En *La jurisprudencia tributaria del consejo de estado estudio*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho, 2004.
- De Bujanda Sainz, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 2015.
- De la Torre, Jefferson. “Gestión de Políticas Públicas”. *Serie Académica Equinoccio*, No. 2. Quito: Universidad Tecnológica Equinoccial, s. a.
- Dino Jarach, Marcos. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Cima, 1969.
- European Commission, “Principles of EU Environmental Law”, 2012. Disponible en <http://ec.europa.eu/environment/legal/law/pdf/principles/2%20Polluter%20Pays%20Principle_revised.pdf>.
- Fanelli, José María, Juan Pablo Jiménez e Isabel López Azcúnaga. *La reforma fiscal ambiental en América Latina*. Santiago de Chile: Naciones Unidas, 2015. Disponible en <http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39782/S1501147_es.pdf;jsessionid=1C2F687E453F752541DC1085C43B3708?sequence=1>.
- Figueroa Neri, Aimée. *Fiscalidad y medio ambiente en México*. México: Porrúa, 2000.
- García Alarcón, Gloria. “Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental autonómica”. *Cuides*, No. 9 (2012).
- García Etchegoyen, Marcos F. *El principio de capacidad contributiva: evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.
- Leicester, Andrew. “Tributación medioambiental: Principios económicos y experiencia en el Reino Unido”. En *Energía y tributación ambiental*. Madrid: Marcial Pons, 2013.
- Martínez Lago, Miguel Ángel. “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”. *Revista Española de Derecho Financiero*, No. 55 (1987).
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico/Agencia Internacional de la Energía. *Environmentaltaxes- A statistical guide European Communities. Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo*. Quito: Fundación Friedrich Ebert Stiftung, 2012. Disponible en <<http://library.fes.de/pdf-files/bueros/quito/09072.pdf>>.

- Ortega Perfecto Yebra, Martul. “Los fines extrafiscales del impuesto”. En Andrea Amatucci, *Tratado de derecho tributario: el derecho tributario y sus fuentes*. Bogotá: Temis, 2001.
- Páez Medina, María Elena. “La capacidad contributiva en los tributos medioambientales”. Tesis doctoral, Universidad de Salamanca, 2012. Disponible en <http://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/115606/1/DDAFP_Paez_Medina_M_Elena_LaCapacidadContributivaTributosMedioambientales.pdf>.
- Patón García, Gemma. *Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo*. Quito: Fundación Friedrich Ebert, 2012. Disponible en <<http://library.fes.de/pdf-files/bueros/quito/09072.pdf>>.
- Pigou, Arthur. *A study in public finance*. Londres: Macmillan and Co., 1928.
- . *The Economics of Welfare*. Londres: Macmillan and Co., 1920.
- Pistone, Pasquale. *Estudios de Derecho tributario constitucional e internacional: homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*. Buenos Aires: 2005.
- Plan Nacional del Buen Vivir 2009-2013, 2009. Disponible en <[http://www.planificacion.gob.ec/wpcontent/uploads/downloads/2012/07/Plan_Nacional_para_el_Buen_Vivir_\(version_resumida_en_espanol\).pdf](http://www.planificacion.gob.ec/wpcontent/uploads/downloads/2012/07/Plan_Nacional_para_el_Buen_Vivir_(version_resumida_en_espanol).pdf)>.
- Queralt, Juan Martín, y otros. *Curso de Derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos, 2015.
- Rozo Gutiérrez, Carolina. “Las funciones extrafiscales del tributo a propósito de la tributación medioambiental en el ordenamiento jurídico colombiano”. *Foro: Revista de Derecho*, No. 1 (2003).
- Sánchez Galiana, José Antonio. “Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, parafiscalidad y extrafiscalidad”. En Andrea Amatucci, *Dal diritto finanziario al diritto tributario: studi in onore di Andrea Amatucci*. Bogotá: Temis/Jovene, 2012.
- Villegas, Héctor B. *Ciencia de las finanzas y actividad financiera*, 3a. ed. Buenos Aires, 1984.
- Vogel, Klaus. “Von einer Erneuerung des Allgemeinen Abgabenrechts in Deutschland”. En Perfecto Yebra Martul Ortega, *Los fines extrafiscales del impuesto*. Bogotá: Temis, 2002.

OTROS

Asamblea Nacional de la República del Ecuador.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. R. O. 351, 29 de diciembre de 2010. Disponible en <<http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/es/ec/ec050es.pdf>>.

Constitución de la República del Ecuador. Montecristi, 2008. Disponible en <http://www.asambleanacional.gov.ec/documentos/constitucion_de_bolsillo.pdf>.

Corte Constitucional de Colombia.

Corte Constitucional del Ecuador.

Fecha de recepción: 20 de octubre de 2016.
Fecha de aprobación: 21 de mayo de 2017.

Fortalecimiento del intercambio internacional de información para combatir el fraude fiscal del impuesto a la renta: caso de estudio comparativo entre Ecuador y Chile

*Consuelo Velasco Mancheno**

*Christian Castañeda Flórez***

RESUMEN

La evasión fiscal sobre el impuesto a la renta afecta no solo los ingresos públicos, sino también la confianza en las finanzas públicas. Por esta razón, los expertos y las organizaciones internacionales relacionadas con este tema han impulsado la cooperación entre las autoridades fiscales nacionales, especialmente a través de un mecanismo denominado “intercambio de información” basado en dos normas internacionales: el intercambio de información a petición y el intercambio automático de información. Este artículo, en su primera parte, analizará el significado del fraude fiscal al impuesto a la renta y sus características y en qué consiste el intercambio internacional de información tributaria. En la segunda parte, se hará un análisis comparativo de la aplicación de este mecanismo en Chile y Ecuador. Finalmente, se expondrán las conclusiones del estudio y las recomendaciones para el fortalecimiento del intercambio de información tributaria en Ecuador.

PALABRAS CLAVE: fraude fiscal, impuesto a la renta, intercambio de información a petición e intercambio automático de información, Foro Global.

ABSTRACT

Tax evasion on income tax affects not only public revenues but also it affects the trust in public finance. For that reason, international public finance experts and organizations have boosted the cooperation between national tax authorities, specially, though a mechanism called “exchange of information”, which is based on two international standards: Exchange of information on request and automatic exchange of information. Tax evasion on the income tax affects not only public revenues, but also confidence in public finances. For this reason, experts and international organizations related to this issue have fostered cooperation among

* Consultora en políticas públicas en libre ejercicio.

** Secretario general de la Comisión Metropolitana de Lucha contra la Corrupción, Quito Honesto.

national tax authorities, especially through a mechanism called “information exchange” based on two international standards: exchange of information on request and automatic exchange of information. This article, in its first part, will analyze the meaning of tax fraud on income tax and its characteristics and what is the international exchange of tax information. In the second part, there will be a comparative analysis of the application of this mechanism in Chile and Ecuador. Finally, the conclusions of the study and the recommendations for the strengthening of the exchange of tax information in Ecuador will be presented.

KEYWORDS: tax fraud, income tax, exchange of information on request and automatic exchange of information, Global Forum.

FORO

INTRODUCCIÓN

Ho y en día, más y más corporaciones e individuos ecuatorianos realizan transacciones internacionales o transfieren fondos fuera del país con el propósito de evadir ilegalmente, o incluso eludir impuestos a través de una planificación fiscal compleja con terceros países, tal como lo evidenció la reveladora investigación del Consorcio Internacional de Periodistas (ICIJ por sus siglas en inglés) denominada “Los Papeles de Panamá”.¹ Por esta razón, la cooperación entre las autoridades fiscales nacionales se ha vuelto más importante, especialmente a través de un mecanismo denominado “intercambio internacional de información” que actualmente es el centro de los debates y foros fiscales internacionales. El gobierno ecuatoriano ha aplicado algunas medidas para combatir el fraude fiscal, como las nuevas leyes penales que imponen multas y sanciones; no obstante, es necesario mejorar y fortalecer el intercambio internacional de información para obtener mejores resultados. En este contexto, la pregunta central de este artículo es: ¿Cómo puede el Ecuador mejorar y fortalecer el intercambio internacional de información para combatir el fraude fiscal sobre el impuesto a la renta?

1. Los papeles de Panamá o *Panama papers* es una investigación basada en once millones de documentos filtrados de la compañía de asesoría legal panameña Mossack Fonseca y compartidos por el Consorcio Internacional de Periodistas. Esta investigación reveló información sobre miles de compañías extraterritoriales, vinculadas a políticos y figuras alrededor del mundo, que fueron creadas con el fin de evadir impuestos, sanciones y lavar dinero. Más información en <<https://panamapapers.icij.org/>> (acceso: 3 de enero de 2017).

La relevancia práctica de esta investigación es que proporcionará medidas concretas para combatir el fraude fiscal, basada en las reformas actuales y estudios sobre la importancia del intercambio internacional de información que podría ser útil no solo para el Ecuador, sino también para otros países que pierden millones debido a este problema. Según Zucman, los gobiernos de todo el mundo pierden alrededor de 200.000 millones de dólares en ingresos fiscales cada año por fraude fiscal.² Por otro lado, la relevancia académica de esta investigación consiste en analizar el intercambio internacional de información como una forma de combatir el fraude fiscal desde diferentes perspectivas: jurídica, económica y de acuerdo con la gestión de las finanzas públicas. En consecuencia, proporcionará un panorama multidisciplinario para comprender mejor esta herramienta internacional.

La metodología utilizada será cualitativa. Se explorará el fraude fiscal y el intercambio internacional de información basado en tendencias y reformas internacionales, como las realizadas por los miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y la Comisión Económica de las Naciones Unidas para América Latina y el Caribe (CEPAL). Asimismo, este estudio utilizará los recursos legales ecuatorianos y chilenos, como leyes y tratados internacionales para entender los antecedentes y la situación actual del intercambio internacional de información y desarrollo en estos países.

SIGNIFICADO DEL FRAUDE FISCAL AL IMPUESTO A LA RENTA Y SUS CARACTERÍSTICAS

Las finanzas públicas se ocupan de la base económica de la actividad gubernamental, sus gastos y financiamiento, incluidos los impuestos y la deuda pública.³ Sobre el tercer aspecto, los impuestos son una fuente crucial de ingresos y una base importante para la planificación financiera del sector público. Como conocemos, existen varios tipos y clasificación de impuestos; sin embargo, los impuestos sobre el consumo y los impuestos sobre la renta proporcionan los mayores ingresos a todos los países, incluido Ecuador.⁴ Acerca del impuesto sobre la renta, Black, Hashimzade & Myles, lo definió como un impuesto que se basa en los ingresos y se calcula después de deducir los

-
2. Jane Gravelle, *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion* (s. l.: Congressional Research Service, Library of Congress, 2015), 26.
 3. Andreas Bergmann, *Public Sector Financial Management* (Londres: Pearson Education, 2009), 58.
 4. OECD, *Latin America and the Caribbean tax revenues remain stable* (s. l.: OECD Publishing, 2012). Disponible en <<http://www.oecd.org/newsroom/latinamerica-and-the-caribbean-tax-revenues-remain-stable.htm>> (último acceso: 16 de enero de 2017).

gastos personales, tales como seguro médico, educación y otros.⁵ Puede ser personal o corporativo. El primero se define como: “impuesto pagado sobre el ingreso personal de una persona distinto del impuesto pagado sobre los ingresos de la empresa”.⁶ El segundo es: “un impuesto sobre los beneficios de las empresas y distinto de los impuestos sobre los ingresos de sus propietarios”.⁷

En relación a este tema, en varias naciones poderosas alrededor del mundo, como Estados Unidos o Alemania, la opinión pública ha llamado la atención de los ciudadanos por el incremento del fraude fiscal sobre el impuesto sobre la renta. Sin embargo, autores como Schneider y Enste indican que el fraude fiscal es especialmente grave en las economías en desarrollo y en transición debido a su débil reglamentación y colaboración.⁸ El fraude fiscal sobre el impuesto sobre la renta tiene lugar cuando un individuo o una corporación deciden dar información falsa o engañar sobre su situación fiscal con el fin de limitar o disminuir el monto de la deuda tributaria.⁹

El fraude fiscal se divide en dos categorías: elusión y evasión fiscal. Según Slemrod e Yitzhaki, la elusión fiscal consiste en actividades legales que minimizan la responsabilidad tributaria.¹⁰ Los autores nombrados ilustran esta definición con una gama de ejemplos relacionados con el impuesto sobre la renta corporativo. Uno de ellos es contratar a un contador de impuestos para alertar al individuo o a la empresa sobre la deducción de impuestos de las actividades ya emprendidas. Otro ejemplo es reorganizar un negocio de una corporación A a una corporación B, recalificando un ingreso ordinario como ganancia de capital, o renombrar un préstamo de consumo como un préstamo hipotecario. Un tercer ejemplo es cambiar la fecha de una transacción para alterar el año fiscal.¹¹

Por otro lado, la evasión fiscal consiste en actividades ilegales que violan deliberadamente la ley con el objetivo de eludir el pago de impuestos. Ejemplos de evasión sobre el impuesto sobre la renta corporativo es presentar una declaración de impuestos sin declarar ingresos totales u ocultando activos gravables en paraísos fiscales.¹²

-
5. John Black, Nigar Hashimzade y Gareth Myles, edit., *A Dictionary of Economics* (Oxford: OUP, 2012), 89.
 6. *Business Dictionary*. Disponible en <<http://www.businessdictionary.com/definition/personal-income-tax.html#ixzz3zKE00uhN>> (último acceso: 16 de enero de 2017).
 7. Black, Hashimzade y Myles, edit., *A Dictionary of Economics*, 100.
 8. Cfr. Friedrich Schneider y Dominik Enste, *Shadow Economies around the World Size, Causes, and Consequences* (Londres: International Monetary Fund, 2000), 1-13.
 9. Cfr. Benno Torgler, “What do we know about tax fraud? An overview of recent developments”, *Social Research* (2008): 1239-70.
 10. Cfr. Joel Slemrod y Shlomo Yitzhaki “Tax avoidance, evasion, and administration”, en Alan Auerbach, edit., *Handbook of public economics* (Berkley, Elsevier Science, 2002), 1423-70.
 11. *Ibíd.*
 12. Cfr. Marte Uadiale Olayinka, Olamide Fagbemi Temitope y Omowumi Ogunleye Jumoke, “An Empirical Study of the Relationship between Culture and Personal Income Tax in Nigeria”, *European Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, No. 20 (2010): 345-59.

Sobre el último punto, un paraíso fiscal se caracteriza por tener leyes y otras medidas que pueden usarse para evadir o evitar las leyes o regulaciones tributarias de otras jurisdicciones. Otro elemento importante que distingue a los paraísos es la minimización de la obligación tributaria, que depende de la actividad que podría ser el uso de empresas de papel o de carcasa, fideicomisos y otras entidades jurídicas, y el encaminamiento y gestión de flujos financieros.¹³

Las causas del fraude fiscal son numerosas. Según Schneider y Enste, los más comunes son:

el aumento de la carga de impuestos y contribuciones a la seguridad social; aumento de la regulación en la economía oficial, especialmente en los mercados laborales; reducción forzada del tiempo de trabajo semanal; jubilación anticipada; desempleo; y la decadencia de la virtud cívica y la lealtad hacia las instituciones públicas combinadas con una moral fiscal decreciente.¹⁴

Otras causas que no se toman en cuenta en muchas ocasiones son la dificultad de reunir información sobre actividades económicas subterráneas, y además la falta de estadísticas precisas sobre la asignación de los recursos de un país.¹⁵

En este contexto, el intercambio internacional de información y la colaboración entre los países son pasos esenciales que deben tomarse para abordar este problema global.

De inmediato, se explicará qué es el intercambio internacional de información y por qué es un instrumento importante para combatir el fraude fiscal.

SIGNIFICADO DEL INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA Y SUS CARACTERÍSTICAS

El intercambio internacional de información tributaria consiste en compartir detalles o hechos sobre los fondos que un ciudadano o empresa puede haber depositado en un banco de otro país, o haber enviado a compañías basadas en terceros países con tasas de imposición más bajas.¹⁶ En otras palabras, es el intercambio de información relacionada con los contribuyentes, incluyendo las transacciones transfronterizas y los

13. Cfr. *Ibid.*

14. Friedrich Schneider y Dominik Enste, *Shadow Economies around the World Size, Causes, and Consequences*, (Londres: International Monetary Fund, 2000), 82.

15. *Ibid.*, 83.

16. Cfr. Paul Vandenberg y Alan Myrold, "Exchanging Information to Combat Tax Evasion", en *Policy Brief* (Tokio: Asian Development Bank Institute, 2015), 1-2.

activos externos de los contribuyentes. Este concepto está estrechamente relacionado con el término “transparencia fiscal” que promueve “la amplia divulgación de gestión gubernamental que inevitablemente impulsa una mayor supervisión de las autoridades reguladoras y fiscales”.¹⁷

Desde el año 2000, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha promovido el desarrollo continuo del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales (Foro Global), un marco multilateral creado para trabajar en materia de transparencia fiscal e intercambio de información entre economías de la OCDE y no pertenecientes a la OCDE.¹⁸

En 2010, los ciento treinta y un (131) miembros del Foro Global acordaron dos normas internacionales sobre el intercambio de información a efectos fiscales: a) Intercambio de información a petición, b) intercambio automático de información.¹⁹

La primera se produce cuando:

Una autoridad fiscal solicita información de uno de sus ciudadanos o empresas a otra del extranjero. El contribuyente puede haber depositado fondos en una cuenta bancaria extranjera y la autoridad tributaria de ese Estado tiene el poder de acceder a esa información y enviarla a la jurisdicción solicitante.²⁰

Con el fin de llevar a cabo el monitoreo y las revisiones por pares, el Foro Global estableció términos de referencia para aplicar las normas internacionales. Estos términos de referencia dividen la primera norma en tres partes principales: disponibilidad de información, acceso a información e intercambio de información. En consecuencia, cada jurisdicción debe estar segura que la información esté disponible y accesible a su autoridad competente, de lo contrario, no puede ser intercambiada.²¹

La segunda norma tiene lugar cuando “los países envían automáticamente información principalmente de instituciones financieras entre sí”.²² En la aplicación de esta norma, las instituciones financieras nacionales informan a la administración tributaria. Esta información se basa en los detalles de los activos financieros de los contribuyen-

17. Raquel Meyer Alexander, “Tax transparency”, *Business Horizons*, No. 5, vol. 56 (2013): 543-9.

18. OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Monaco, Phase 1* (s. l.: OECD Publishing, 2010). Disponible en <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264095588>> (último acceso: 10 de febrero de 2017).

19. *Ibíd.*

20. Paul Vandenberg y Alan Myrold, “Exchanging Information to Combat Tax Evasion”, 2.

21. OCDE, *Global Forum Terms of Reference* (s. l.: OECD Publishing, 2010), 20. Disponible en <<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/terms-of-reference.pdf>> (último acceso: 10 de febrero de 2017).

22. Paul Vandenberg y Alan Myrold, “Exchanging Information to Combat Tax Evasion”, 2.

tes de jurisdicciones con las que su administración tributaria intercambia información. Según la OCDE, este proceso requiere: “normas sobre la recopilación y notificación de información por parte de las instituciones financieras administrativas; un instrumento jurídico entre las jurisdicciones; y medidas para garantizar los más altos estándares de confidencialidad y seguridad de datos”.²³

El intercambio espontáneo de información²⁴ también es cada vez más común, especialmente entre los países de la OCDE. Esto sucede cuando una autoridad tributaria tiene información sobre un individuo o empresa y la envía a una autoridad tributaria extranjera sin que interceda una petición.²⁵

Como podemos inferir, tanto los estándares internacionales oficiales como el intercambio espontáneo de información requieren fuertes estructuras y sistemas fiscales nacionales que puedan proporcionar información disponible y accesible. Además, para que estos estándares funcionen es importante contar con una potente autoridad tributaria que tenga todos los recursos legales y materiales para acceder a la información requerida e intercambiarla con el país o los países que la necesitan.

La aplicación de los dos estándares formales y el proceso liderado por el Foro Global han tenido resultados interesantes. Según el Informe 2015 del Foro, noventa y seis (96) jurisdicciones han implementado el estándar de intercambio automático de información. Otro resultado importante es la revisión del marco para la norma para el intercambio de información a petición. El contenido de los términos de referencia se ha reforzado, principalmente los aspectos relativos al “proceso de revisión por pares”, que tiene por objeto orientar al país observado a superar sus deficiencias, mejorar y fortalecer sus buenos resultados y comportamiento.

Por último, en su informe, el Foro Global destaca que los países en desarrollo que representan más 50% de los miembros están plenamente integrados en este trabajo, participan efectivamente en todos los procesos de toma de decisiones y son beneficiarios de los avances en materia de transparencia fiscal. Entre estos países están Chile, El Salvador, Colombia y otras naciones americanas.²⁶

23. OCDE, *Implementation of automatic exchange of financial information* (s. l.: OECD Publishing, 2015), 6. Disponible en <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf>> (último acceso: 10 de febrero de 2017).

24. El intercambio espontáneo de información se refiere al intercambio a través de solicitudes entre Estados sin que exista entre ambas partes un acuerdo marco tributario sobre el tema.

25. Grace Perez-Navarro, “Overcoming fiscal borders in the global economy”, *The OECD Observer*, No. 215 (1999): 18.

26. OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Annual Report 2015* (s. l.: OECD Publishing, 2015). Disponible en <<http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2015.pdf>> (último acceso: 10 de febrero de 2017).

Según Johanessen y Zucman, los esfuerzos de la OCDE han obligado a los paraísos fiscales a intercambiar información con otros países sobre la base de tratados tributarios bilaterales. Sin embargo, los citados autores consideran que los resultados más importantes pueden verse durante la crisis financiera, debido a que en abril de 2009 los países del G20 insistieron en que los paraísos fiscales firmaran al menos doce (12) tratados de intercambio de información bajo la amenaza de sanciones económicas. Por último, hasta finales de 2009, los paraísos fiscales del mundo firmaron más de trescientos (300) tratados.²⁷

Por otra parte, autores como Sharman consideran que el sistema propuesto por el Foro Global con respecto al intercambio de información tributaria es poco práctico, ya que cualquier nación puede solicitar información sobre inversionistas de bancos extranjeros, pero solo si puede establecer que se ha producido un fraude a base de una fuente fidedigna. Sin embargo, la mayoría de los solicitantes no tiene en sus manos información relevante para establecer una sospecha fundada debido a su insuficiente normativa nacional. Por otra parte, este autor dice que los dos estándares no consideran la existencia de las corporaciones de papel y de los trusts, que hacen difícil saber quién es el dueño del capital con exactitud.²⁸

Teniendo en cuenta estas dos posiciones y los hechos relevantes, consideramos que el intercambio de información fiscal internacional basado en los dos estándares del Foro Global ha alcanzado importantes resultados, aunque el fraude fiscal sigue siendo una gran dificultad para varias naciones.

En este sentido, disentimos en que los acuerdos relacionados con el intercambio de información tributaria sean inútiles, debido a que alientan a los gobiernos a mejorar sus regulaciones y estructuras tributarias nacionales, factor clave que permite a los gobiernos intercambiar información en la práctica.

Además, consideramos que el control del fraude fiscal va a ser el resultado de un largo proceso que también tiene que afrontar los cambios de la economía mundial. Esto significa que todas las naciones tienen que adaptar sus sistemas y redes internacionales de acuerdo con los nuevos métodos y estándares creados para controlar y combatir el fraude fiscal.

A partir de estas reflexiones, nuestra hipótesis es que Ecuador requiere, en primer lugar, reformas a nivel interno, y, luego, una apertura internacional a los acuerdos y normas establecidas principalmente por el Foro Global para fortalecer y mejorar el

27. Niels Johannesen y Gabriel Zucman, "The end of bank secrecy? An evaluation of the G20 tax haven crackdown", *American Economic Journal: Economic Policy*, No. 6, vol. 1 (2014): 65-91.

28. Jason Campbell Sharman, "Havens in a storm: The struggle for global tax regulation", *Cornell University Press* (2006).

intercambio internacional de información tributaria para combatir fraude fiscal sobre impuesto sobre la renta.

En el siguiente punto examinaremos la regulación del impuesto sobre la renta y el intercambio internacional de información en Ecuador, comparándolo con Chile que ha fortalecido su sistema internacional de intercambio de información en los últimos años.

ESTUDIO DE CASO COMPARATIVO: FRAUDE FISCAL SOBRE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA E INTERCAMBIO INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN EN ECUADOR Y CHILE

Como mencionamos, el enfoque de investigación de este documento es un estudio de caso comparativo. Chile fue seleccionado para ser comparado con Ecuador debido a que ambas naciones tienen similitudes con la regulación del impuesto sobre la renta, y también han aplicado acciones comunes contra el fraude fiscal.

Sobre las similitudes, ambos países son miembros del Foro Global²⁹ y de organizaciones internacionales, como la Organización de Estados Americanos (OEA), la Comunidad de Estados Latinoamericanos y del Caribe (CELAC), y la Unión de Naciones Suramericanas (UNASUR). Sobre la base de la relación entre Ecuador y Chile y sus intereses comunes, ambas naciones firmaron la Convención para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal sobre ingresos y patrimonio (Ecuador y Chile, 2004). Esta Convención tiene por objeto mitigar los efectos de la doble imposición y la evasión fiscal, y su artículo 26 tiene una norma especial sobre el intercambio de información, donde establece que los dos estados tienen el deber de intercambiar información relevante para cumplir con los propósitos de esta Convención. De acuerdo con el mismo artículo, la información se mantendrá en secreto y deberá obtenerse conforme a las leyes nacionales de Ecuador y Chile. Por último, la información solo se revelará a las administraciones tributarias.

Podemos ver que esta Convención aplica una especie de intercambio automático de información; sin embargo, este sistema no cumple con los requisitos que el Foro Global exige, como se mencionó anteriormente: reglas sobre la recopilación y notificación de información, capacidades administrativas y medidas para garantizar los más altos estándares de confidencialidad y salvaguardias de datos.

29. Chile forma parte del Foro Global desde el año 2000 y Ecuador desde el 2017. Más información en: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/> (último acceso: 10 de abril de 2018).

En cuanto a la regulación del impuesto sobre la renta, en Chile y Ecuador, se trata de una tasa aplicada a los ingresos generados por todas las entidades e individuos dentro de su jurisdicción.³⁰ Sobre la recaudación tributaria, según un estudio de la CEPAL, ambos países han aumentado su recaudación del impuesto sobre la renta en un 119% entre 1991 y 2007.³¹ Además, Chile y Ecuador concentran sus ingresos en el impuesto sobre la renta de las sociedades.

Sobre el tema principal de este documento, como es el intercambio internacional de información tributaria como herramienta para combatir el fraude fiscal, en los siguientes puntos vamos a analizar qué cambios y reformas han adoptado Ecuador y Chile, y qué lecciones puede aprender el Ecuador de la experiencia chilena.

ECUADOR

Ecuador ha llevado a cabo reformas específicas, especialmente en el campo penal para combatir el fraude fiscal en los últimos cinco años. En 2013, la ley penal ecuatoriana fue reformada para establecer nuevas y más severas sanciones al fraude fiscal relacionado con la presentación de informes tributarios falsos, con un máximo de siete a diez años de prisión según los montos que no se han declarado.³²

Sin embargo, una de las medidas más importantes adoptadas para combatir el fraude fiscal fue la aprobación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, y su Reglamento en 2014. Esta Ley reformó la Ley Tributaria Ecuatoriana, y principalmente las normas que regulaban el impuesto sobre la renta. Por ejemplo, la Ley Orgánica antes mencionada establece que si una persona declara que tiene su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción con tasas fiscales más bajas, debe probar que ha estado en ese país o jurisdicción por lo menos ciento ochenta y tres (183) días, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal en curso.³³ Adicionalmente, esta ley determina que un individuo tiene su núcleo de sus actividades o intereses económicos en Ecuador si ha obtenido en los últimos doce meses, directa o indirectamente, mayores ingresos sobre cualquier otro país en un ejercicio fiscal.³⁴

30. Ley Chilena de Impuesto sobre la Renta, 2013, y Ley del Impuesto Ecuatoriano, 2007).

31. Juan Pablo Jiménez, Juan Carlos Gómez Sabaini y Andrea Podestá, comp., *Evasión y equidad en América Latina* (Santiago de Chile: CEPAL, 2010), 39.

32. *Código Penal Integral del Ecuador*, art. 298.

33. *Ley Orgánica de Prevención del Fraude Fiscal*, art. 4.

34. *Ibíd.*, art. 4.

Por lo que podemos ver, estas reformas tienen el propósito de mejorar la recaudación del impuesto a la renta individual, que es el punto débil de los sistemas tributarios en muchos países americanos, incluyendo a Ecuador.³⁵

A pesar de estos avances, nuestro país no ha introducido ninguna reforma en la Ley sobre la prevención del fraude tributario, ni en ninguna otra ley o tratado internacional con el objeto de fortalecer el intercambio internacional de información tributaria, lo cual es un paso esencial para averiguar, por ejemplo, si un individuo ha producido mayores ingresos en Ecuador sobre cualquier otro país. Esta falta de regulación se debe a que Ecuador no ha desarrollado ni fortalecido su sistema nacional de intercambio de información tributaria, que es la base de un futuro sistema internacional. Como manifiesta Vanderberg y Myrold: “la cooperación internacional en materia de evasión fiscal exige que las autoridades fiscales nacionales tengan la comprensión, el compromiso y los mecanismos necesarios en el plano interno”.³⁶

A nivel internacional, Ecuador ha firmado acuerdos bilaterales o tratados para combatir el fraude fiscal y la doble imposición –como el mencionado anteriormente con Chile– pero no todos tienen una norma especial sobre el intercambio de información internacional, a excepción de tratados como la Convención entre Ecuador y Alemania firmada en 1986 pero que, sin embargo, no cumple con los actuales requisitos internacionales sobre intercambio de información.

La falta de acciones que viabilicen el intercambio de información internacional en materia tributaria fue una deficiencia que por varios años no fue valorada seriamente por las autoridades tributarias ecuatorianas. No obstante, el 4 de mayo de 2017, Ecuador dio un gran paso en la lucha contra el fraude fiscal al unirse al Foro Global y convertirse en su miembro número ciento cuarenta (140).³⁷

Aunque la participación del Ecuador en el Foro Global se debe reconocer como un avance, es igualmente importante mencionar que no significa que nuestro país haya resuelto todos los problemas sobre este tema con la simple adhesión a este espacio internacional. Ecuador aún debe desarrollar las dos normas internacionales de intercambio de información: a) Intercambio de información a solicitud, b) intercambio automático de información y cumplir con los estándares y las recomendaciones del proceso de revisión por pares que se llevarán a cabo bajo el Foro Global para obtener verdaderos cambios.

35. Jiménez y otros, *Evasión y equidad en América Latina*, 40.

36. Paul Vandenberg y Alan Myrold, “Exchanging Information to Combat Tax Evasion”, 5.

37. OCDE, Ecuador se convirtió en el miembro 140 del Foro sobre Transparencia y el Intercambio de Información, en <<http://www.oecd.org/tax/transparency/ecuadorseconvirtioenelmembro140delforosobrelatransparenciayelintercambiodeinformacion.htm>> (último acceso: 10 de abril de 2018).

En resumen, el Ecuador actualmente no posee un sistema de intercambio internacional de información tributaria, debido a que no ha introducido cambios normativos o administrativos que permitan el desarrollo de las dos normas internacionales sobre este tema. Sin embargo, gracias a su decisión de unirse al Foro Global, Ecuador tiene la oportunidad de fortalecer el intercambio de información fiscal fundado en una sólida estructura interna.

CHILE

A continuación, vamos a analizar las medidas adoptadas por Chile para mejorar el intercambio internacional de información tributaria. Como otros países de América Latina, Chile ha tenido altos niveles de fraude fiscal, especialmente en el impuesto sobre la renta individual. Por ello, en los últimos años, este país ha introducido reformas administrativas y legales para abordar el problema.

En primer lugar, Chile ha comprendido la importancia de fortalecer el intercambio internacional de información tributaria, como señaló el Secretario General de la OCDE, Ángel Gurría, quien celebró los esfuerzos chilenos para incrementar los acuerdos de intercambio de información.³⁸ Estos esfuerzos incluyen la decisión de integrarse en el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines Tributarios en el año 2000. Bajo la guía del Foro, Chile ha implementado cambios en su administración tributaria, lo que incluye un proceso de concientización de lo que significa el intercambio internacional de información y el papel de las autoridades fiscales en el funcionamiento de esta herramienta.³⁹

Asimismo, el gobierno chileno ha mostrado un alto nivel de compromiso revisando su legislación y firmando convenios tributarios sobre este campo. Un ejemplo es la firma de convenios relacionados con el intercambio automático de información con Colombia, México y Perú, en el contexto de la Alianza del Pacífico.⁴⁰

Construir el marco legal para mejorar la disponibilidad de información tributaria es otro punto clave de los cambios introducidos por Chile. Según la OCDE, este país

38. OCDE, *Chile strengthening international tax co-operation* (s. l.: OECD Publishing, 2014). Disponible en <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/chile-strengthening-international-tax-co-operation.htm>> (último acceso: 12 de febrero de 2016).

39. OCDE, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Chile 2012: Phase 1* (s. l.: OECD Publishing, 2012). Disponible en <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264095588>> (último acceso: 12 de febrero de 2016).

40. El Economista, *México realiza nuevos convenios con Colombia, Chile y Perú* (2013). Disponible en <<http://eleconomista.com.mx/industrias/2013/10/09/mexico-realiza-nuevos-acuerdos-colombia-chile-peru>> (último acceso: 12 de febrero de 2016).

dispone de información que en algunos casos es pública sobre los propietarios y otras partes interesadas de entidades sujetas a obligaciones tributarias. Además, las autoridades fiscales chilenas tienen amplios poderes para solicitar información a cualquier contribuyente y de terceros que puedan tener la información solicitada, y en 2009 se aprobó una legislación que permite el intercambio total de información bancaria.⁴¹

A pesar de estas reformas, Chile todavía tiene que tomar algunas medidas para cumplir con los requisitos establecidos en el mandato del Foro Global. Por esa razón, la retroalimentación y las recomendaciones proporcionadas por el proceso de revisión por pares del Foro Global son esenciales para continuar con los buenos cambios y eliminar los obstáculos. Chile fue objeto del proceso de revisión por pares del Foro Global en 2012 y 2014. En la primera fase, se evaluó el marco regulatorio del país a través de los tres pilares del intercambio de información a petición: disponibilidad de información, acceso a información e intercambio de información. En ese punto, la revisión por pares comentó que en Chile “no dispone de información sobre la propiedad de empresas extranjeras con un nexo suficiente con Chile y la información de la identidad de los miembros de los trusts extranjeros cuando el único nexo con Chile es la residencia de un fideicomisario”.⁴²

En la segunda fase, la revisión por pares evaluó la capacidad de Chile de proporcionar el intercambio internacional de información a otras jurisdicciones en la práctica. Significa “si la información puede intercambiarse de manera oportuna con su intercambio de socios de información”.⁴³ La eficacia en la práctica se calificó en relación con un período de tres años (1 de enero de 2010 hasta el 31 de diciembre de 2012), y verificó si el país cumple los tres elementos de intercambio de información a petición, y tiene mecanismos legales y administrativos que permiten el intercambio automático de información. Por último, Chile recibió una evaluación general positiva.⁴⁴

En resumen, Chile es un ejemplo de apoyo y compromiso de alto nivel para implementar el intercambio internacional de información tributaria basado en procesos legales y administrativos internos, que recibieron apoyo y revisión calificados por el hecho de que este país es miembro del Foro Global.

41. OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Chile 2012: Phase 1* (s. l.: OECD Publishing, 2012). Disponible en <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264095588-en>> (último acceso: 12 de febrero de 2016).

42. *Ibíd.*, 7.

43. OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Chile 2014: Phase 2* (s. l.: OECD Publishing, 2014), 7. Disponible en <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264095588-en>> (último acceso: 12 de febrero de 2016).

44. *Ibíd.*

CONCLUSIÓN

El fraude fiscal sobre el impuesto a la renta (individual o corporativo) ocurre cuando un individuo o una corporación engaña a su administración tributaria nacional para disminuir la responsabilidad fiscal. El fraude fiscal se divide en dos categorías: evasión y alusión fiscal. Ambos tipos producen graves daños a las finanzas públicas, especialmente en los países pobres y en desarrollo. Las causas del fraude fiscal son diversas, pero una de ellas que a veces se ignora es la falta de colaboración e intercambio de información tributaria entre países, lo que implica compartir hechos o detalles sobre los fondos que un individuo o una compañía han depositado en un banco de un país diferente al de su país de origen.

El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales ha establecido dos estándares internacionales para el intercambio de información tributaria: Intercambio de información a solicitud, e intercambio automático de información. El país que decide implementarlas para combatir el fraude fiscal con la colaboración de otros países debe cumplir con tres requisitos básicos: a) disponibilidad de información, b) acceso a información, c) intercambio de información. Para alcanzar estos objetivos, es importante realizar una profunda reforma nacional para fortalecer la administración tributaria y las autoridades. Luego, el país puede comenzar a mejorar su colaboración internacional a través de la firma de acuerdos y la participación en el Foro Global. Chile ha conseguido ejecutar estas dos fases con el fin de combatir el fraude fiscal con la ayuda de otros países que han beneficiado a esta nación con la retroalimentación y recomendaciones para obtener mejores resultados.

Comprender la importancia de mejorar el intercambio internacional de información tributaria es el principal paso que Ecuador debe tomar para alcanzar mejores resultados en la dura batalla contra el fraude fiscal sobre el impuesto a la renta. Consecuentemente, es importante trabajar fortificando el intercambio nacional de estructuras de información que debe garantizar los tres pilares del intercambio internacional de información tributaria. Por último, una apertura concreta a las redes internacionales y a los avances es esencial para intercambiar información fiscal en la práctica y ampliar su eficacia.

RECOMENDACIONES

Como se analizó en el punto cuarto, Chile ha pasado por un proceso riguroso que le da al Ecuador algunas lecciones importantes relacionadas con la hipótesis de este artículo:

- Para mejorar el intercambio internacional de información tributaria, Ecuador debe iniciar un profundo proceso de fortalecimiento del intercambio nacional de estructuras de información basado en los tres pilares fundamentales del intercambio de información: disponibilidad, acceso e intercambio.
- Sobre la disponibilidad de información, es esencial que las autoridades fiscales ecuatorianas tengan información sobre la propiedad y la identidad de los miembros de las diferentes corporaciones y negocios, registros contables e información bancaria para todos los titulares de cuentas. Además, parte de esta información debe ser pública, siempre y cuando su publicidad no afecte a la seguridad de los ciudadanos.
- Esta información debe ser accesible. Esto significa que la administración tributaria ecuatoriana debe tener el poder de obtener y proporcionar información. Para alcanzar este objetivo, Ecuador podría iniciar algunas reformas legales que permitan a las autoridades fiscales acceder a la información de cualquier contribuyente y el intercambio completo de información bancaria como ocurrió en Chile.
- Otra medida relacionada con la accesibilidad es concienciar a las autoridades sobre su papel en el intercambio de información tributaria para combatir el fraude fiscal, porque sin su participación activa y su disposición es muy difícil acceder e intercambiar información importante.
- En cuanto al intercambio internacional de información, Ecuador debe ampliar su red de transferencia. En este sentido, es importante que Ecuador firme nuevos acuerdos bilaterales sobre este tema especialmente con los otros miembros del Foro.
- Una ventaja muy importante del Foro Global es su proceso de revisión por pares que podría ayudar al Ecuador a encontrar sus puntos débiles y, para implementar efectivamente los dos estándares internacionales.
- Finalmente, el gobierno ecuatoriano debería incrementar su compromiso de actualizar la administración y el sistema tributario de acuerdo con las normas internacionales sobre este tema.

BIBLIOGRAFÍA

- Bergmann, Andreas. *Public Sector Financial Management*. Londres: Pearson Education, 2009.
- Black, John, Nigar Hashimzade y Gareth Myles, editores. *A Dictionary of Economics*. Oxford: OUP, 2012.
- Business Dictionary*. Disponible en <<http://www.businessdictionary.com/definition/personal-income-tax.html#ixzz3zKE00uhN>>.

- Campbell Sharman, Jason. *Havens in a storm: The Struggle for Global Tax Regulation*. Nueva York: Cornell University Press, 2006.
- El Economista, *México realiza nuevos convenios con Colombia, Chile y Perú*, 2013. Disponible en <http://eleconomista.com.mx/industrias/2013/10/09/mexico-realiza-nuevos-acuerdos-colombia-chile-peru>.
- Gravelle, Jane. *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*. s. l.: Congressional Research Service, Library of Congress, 2015.
- Jiménez, Juan Pablo, Juan Carlos Gómez Sabaini y Andrea Podestá, comp. *Evasión y equidad en América Latina*. Santiago de Chile: CEPAL, 2010.
- Johannesen, Niels, y Gabriel Zucman, “The end of bank secrecy? An evaluation of the G20 tax haven crackdown”. *American Economic Journal: Economic Policy*, No. 6, vol. 1 (2014).
- Meyer Alexander, Raquel. “Tax transparency”. *Business Horizons*, No 5, vol. 56 (2013).
- OCDE. “Chile strengthening international tax co-operation”. s. l.: OECD Publishing, 2014. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/chile-strengthening-international-tax-co-operation.htm>.
- . *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews*. Monaco: OECD Publishing, 2010.
- . *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Annual Report 2015*. s. l.: OECD Publishing, 2015. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2015.pdf>.
- . *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Chile 2012: Phase 1*. s. l.: OECD Publishing, 2012. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264095588>.
- . *Global Forum Terms of Reference*. s. l.: OECD Publishing, 2010. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/terms-of-reference.pdf>.
- . *Implementation of automatic exchange of financial information*. s. l.: OECD Publishing, 2015. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf>.
- OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Chile 2012: Phase 1*. s. l.: OECD Publishing, 2012. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264095588-en>.
- . *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Chile 2014: Phase 2*. s. l.: OECD Publishing, 2014. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264095588-en>.
- . *Latin America and the Caribbean tax revenues remain stable*. s. l.: OECD Publishing, 2012. Disponible en <http://www.oecd.org/newsroom/latinamerica-and-the-caribbean-tax-revenues-remain-stable.htm>.

- Olayinka, Marte Uadiale, Olamide Fagbemi Temitope y Omowumi Ogunleye Jumoke. “An Empirical Study of the Relationship between Culture and Personal Income Tax in Nigeria”. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, No. 20 (2010).
- Perez-Navarro, Grace. “Overcoming fiscal borders in the global economy”. *The OECD Observer*, No. 215 (1999).
- Schneider, Friedrich, y Dominik Enste. *Shadow Economies around the World Size, Causes, and Consequences*. Londres: International Monetary Fund, 2000.
- Slemrod, Joel, y Shlomo Yitzhaki. “Tax avoidance, evasion, and administration”. En Alan Auerbach, editor. *Handbook of public economics*. Berkley: Elsevier Science, 2002.
- Torgler, Benno. “What do we know about tax fraud? An overview of recent developments”. *Social Research* (2008).
- Vandenberg, Paul, y Alan Myrold. “Exchanging Information to Combat Tax Evasion”. En *Policy Brief*. Tokio: Asian Development Bank Institute, 2015.

OTROS

- Chile. *Ley sobre el Impuesto a la Renta*. 2013.
- Ecuador. *Código Penal Integral*. 2013.
- . *Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno*. 2007.
- . *Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal*. 2014.

Fecha de recepción: 9 de marzo de 2017.
Fecha de aprobación: 17 de octubre de 2017.

Actividad financiera en el Estado constitucional: los ingresos producto de la gestión del patrimonio público en Colombia, Venezuela, Ecuador y Bolivia

*Gabriel Santiago Galán Melo**

RESUMEN

Este ensayo trata de los ingresos fiscales producto de la gestión del patrimonio público como una manifestación cierta de la actividad financiera en el Estado constitucional (en Colombia, Venezuela, Ecuador y Bolivia) que busca (no exclusivamente a través de este mecanismo) procurarse los recursos económicos indispensables para financiar el gasto público; dado que el mismo, innegablemente, fue configurado jurídica e institucionalmente para que cumpla determinadas finalidades que satisfacen las necesidades comunes del colectivo gobernado, contenidas expresamente en el texto magno de la Constitución. La finalidad que este trabajo persigue es aportar al desarrollo del estudio de las normas constitucionales del derecho financiero público.

PALABRAS CLAVE: Estado del bienestar, actividad financiera, ingresos fiscales, patrimonio público.

ABSTRACT

This paper studies the tax revenue from the management of state assets. Such income is the result of the government financial activity in the constitutional state (of Colombia, Venezuela, Ecuador and Bolivia). The government seeks this income, among others, ensuring the necessary financial resources to finance public spending, since the state has an obligation to fulfill the purposes outlined in the Constitution. The aim of this essay is to contribute to the development of the study of constitutional rules of public finance law.

KEYWORDS: Welfare state, financial activity, tax revenues, public assets.

FORO

* Presidente del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario (IEDT).

LA EXTRAFISCALIDAD Y LA MOTIVACIÓN QUE APUNTALÓ POLÍTICAS PÚBLICAS A FAVOR DEL AMBIENTE

A raíz de la asimilación general del Estado del bienestar,¹ a partir del siglo XX,² resulta prácticamente indispensable la intervención del Estado en la economía.³ Se espera de aquel la promoción e imposición de un sistema adecuado de normas e instituciones con contenido y/o afectación económica que garanticen el ejercicio pleno de los derechos constitucionales de los individuos y colectivos que conforman el tejido social del estado.⁴ La gran depresión (1929-1939) y la segunda guerra mundial (1939-1945) evidenciaron dos necesidades: la de replantear la configuración de los sistemas económicos de libre mercado o *laissez-faire*⁵ y la de promover sistemas complejos caracterizados por la ineludible intervención del Estado y de sus instituciones públicas de gobierno en ese mismo mercado,⁶ a fin de asegurar un espacio libre de plena competencia, sin desviaciones ni externalidades.

-
1. Vid. Claus Offe, *Contradicciones en el Estado de bienestar* (Madrid: Alianza, 1990), 135-50.
 2. Offe sostiene que, históricamente el estado del bienestar es el resultado combinado de diversos factores y que, las fuerzas más importantes que abogaron en su favor y otorgaron esquemas más y más amplios de seguro obligatorio, leyes sobre protección del trabajo, salario mínimo, expansión de servicios sanitarios y educativos y alojamientos estatalmente subvencionados, así como el reconocimiento de los sindicatos como representantes económicos y políticos legítimos del trabajo fueron el reformismo socialdemócrata, el socialismo cristiano, las élites políticas y económicas conservadoras ilustradas y los grandes sindicatos industriales. Cfr. Offe, *Contradicciones en el Estado de Bienestar*, 136.
 3. La intervención y participación estatal en el mercado económico se consolidó con el reconocimiento y admisión generalizada del estado social y democrático de derecho, estado de bienestar o *welfare state* (Wohlfahrtsstaat) en los textos constitucionales contemporáneos. Este modelo superó la concepción económica clásica del Estado liberal decimonónico, de la no intervención o intervención mínima del Estado en la economía. Cfr. Klaus Tipke, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes* (Madrid: Marcial Pons, 2002), 33-4; cfr. Luigi Ferrajoli, “Estado Social y Estado de Derecho”, en Víctor Abramovich, María José Añón y Cristián Courtis, comp., *Derechos Sociales. Instrucciones de uso* (México: DJC, 2003), 11-3; cfr. José Roldán Xopa, *Constitución y Mercado* (México: Porrúa, 2004), 82-4; cfr. Javier Pérez Royo, *Curso de Derecho Constitucional*, 12a. ed. (Madrid: Marcial Pons, 2010), 145-6.
 4. Vid. Ferrajoli, “Estado social y Estado de Derecho”, 12 y 20-1.
 5. “*Laissez faire et laissez passer, le monde va de lui même*”, es una expresión francesa que significa: “dejad hacer, dejad pasar, el mundo va solo”, con la cual se identifica al modelo de libre mercado e intervención mínima del Estado en la economía. En particular se la vincula a la teoría económica de la mano invisible de Adam Smith, y de modo general, a los aportes teórico-económicos de Smith, Ricardo y Marshall.
 6. John Maynard Keynes justificó científicamente el intervencionismo moderado del Estado en la economía. Cfr. José Paschoal Rossetti, *Introducción a la Economía. Enfoque latinoamericano* (México: Harla S.A., Harper & Row Latinoamericana, s. f.), 67-71. Offe sostiene que fue a la luz de la doctrina keynesiana de la planificación económica que el estado del bienestar llegó a concebirse no tanto como una carga impuesta a la economía, sino como un estabilizador interno de tipo económico y político, que ayudaba a regenerar las fuerzas del crecimiento económico y evitaba que la economía cayese en espirales descendientes hacia profundas recesiones. Cfr. Offe, *Contradicciones en el Estado de Bienestar*, 137. Troya Jaramillo advierte que la intervención del Estado en la economía, en los estados constitucionales actuales, se concreta a través de la función de planificación. Cfr. José

Tales necesidades y sus posibles soluciones se han ido materializando en los textos fundamentales de los diversos Estados a partir de las constituciones de México de 1917⁷ y de Weimar de 1919.⁸ De manera general, los Estados han buscado declarar reglas esenciales de un sistema económico particular dentro de su configuración institucional⁹ y describir el conjunto de principios y normas que configurarían dicho sistema, entre ellas, las que prevean las funciones, finalidades y límites del estado en su rol dentro de la economía y las herramientas asignadas a aquel para garantizar el goce efectivo de los derechos reconocidos a sus ciudadanos.¹⁰ Por ello, hoy en día en Latinoamérica se ha generalizado el interés por estudiar las constituciones económicas de los estados,¹¹ pero se lo viene haciendo –con aparente exclusividad– desde el matiz del derecho constitucional económico. Poco han dicho los hacendistas a pesar de que el objeto de estudio de la hacienda pública, sustancialmente, es la actividad financiera del Estado; es decir, el conjunto de acciones que ejecuta institucional, normativa y técnicamente a fin de obtener los recursos suficientes para el sostenimiento del gasto público destinado al cumplimiento de sus fines; la que, inevitablemente delimita el rol del estado dentro de la economía.¹²

Por lo que, el objetivo ulterior de este ensayo es aportar al estudio de la constitución económica desde la perspectiva de la hacienda pública. Para ello, se analizarán las disposiciones fundamentales de las nuevas constituciones andinas (Colombia, Venezuela, Ecuador y Bolivia) en torno a un tópico en particular: los ingresos producto del patrimonio público, para lo cual previamente debe justificarse la necesidad de tales ingresos en torno a la actividad financiera del estado en su configuración contemporánea y conceptualizar lo que debe entenderse por ingresos fiscales.

Vicente Troya Jaramillo, “El modelo económico, financiero y tributario de la Constitución de 2008”, en Santiago Andrade, Agustín Grijalva y Claudia Storini, edit., *La nueva Constitución del Ecuador. Estado, derechos e instituciones* (Quito: UASB/CEN, 2009), 317-9.

7. Vid. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (1917), *Diario Oficial* de 5 de febrero de 1917, artículos 25, 27-8 y 123.
8. Vid. “Constitución de Weimar (1919)”, en *Textos constitucionales españoles y extranjeros* (Zaragoza: Atheneum, 1930), artículos 119-22, 142-50 y 151-65.
9. Vid. Ignacio María de Lojendio, “Derecho Constitucional Económico”, en Luis Sánchez Agesta, coord., *Constitución y Economía. La Ordenación del Sistema Económico en las Constituciones Occidentales* (Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado/Editoriales de Derecho Reunidas, 1977), 82 y s.
10. Vid. Julio César Trujillo Vásquez, “La Constitución económica, más allá del neoliberalismo”, *Foro: Revista de Derecho*, No. 7 (2007): 112. Disponible en <<http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1658/1/RF-07-TC-Trujillo.pdf>>. Consulta: abril de 2016.
11. Cfr. Allan R. Brewer-Carías, “Reflexiones sobre la constitución económica”, en Sebastián Martín-Retortillo, coord., *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*, tomo V (Madrid: Civitas, 1991), 3840.
12. Vid. Klaus Vogel, “La Hacienda pública y el Derecho constitucional”, *Revista Hacienda Pública española*, No. 59 (1987): 15-23.

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

El Estado –en la acepción general moderna (decimonónica) que superó la organización política medieval– es aquella unidad de dominación, claramente delimitada en lo personal y territorial, independiente (interna y externamente), que actúa continuamente y con medios de poder propios.¹³ Cosculluela Montaner sostiene que el origen de dicha acepción (la del Estado moderno) provino de un proceso histórico ideológico en el que sobresalieron los lineamientos teóricos de tres autores en particular: 1. Maquiavelo,¹⁴ quien decantó la desvinculación del poder político del religioso (a través del estado);¹⁵ 2. Bodino,¹⁶ que cimentó el concepto de soberanía caracterizándola como aquel poder absoluto y perpetuo de una república; y, 3. Hobbes,¹⁷ que percibió, finalmente, al Estado como aquella organización social compleja y poderosa que ejerce, precisamente, su poder de dominación con una misión utilitarista para la propia sociedad gobernada.¹⁸ En conjunto, tales lineamientos, proyectaron por primera vez aquella entidad civil organizada al servicio de los titulares del poder institucionalizado en ella misma, la cual –en definitiva– se estableció como la Primera República Francesa.¹⁹

De manera que, desde la concepción primigenia del Estado moderno y hasta la actualidad, este debe y ha debido cumplir con ciertos fines vinculados a la sociedad que lo conforma; caso contrario, no hubiesen existido motivos o causas suficientes para concebirlo como una unidad de poder en ejercicio, circunscrita legítimamente a los intereses de los individuos que la reconocen como dominante. Al respecto, Sayagués Laso afirma que el Estado “es todo aquello que constituye la organización jurídica de la colectividad”;²⁰ de modo tal que el dimensionamiento del estado solo puede ser percibido a través de la organización del poder (en persecución de ciertos fines),

13. Cfr. Hermann Heller, *Teoría del Estado* (México: Fondo de Cultura Económica, 1992), 141-3.

14. *Vid.* Nicolás Maquiavelo, *El príncipe*. Disponible en <<http://www.ciudadoriental.com/elprincipe.pdf>>. Consulta: abril de 2016.

15. Heller sostiene que, Maquiavelo introdujo por primera ocasión el término: *lo stato*, para designar al nuevo estatus político que propone. En consecuencia ahí radicaría el origen de la construcción semántica moderna del término: estado. Cfr. Heller, *Teoría del Estado*, 170.

16. Jean Bodin, *Los seis libros de la República*, Pedro Bravo Gala, trad. (Madrid: Tecnos S.A., 1997), 142.

17. *Vid.* Thomas Hobbes, *Leviatán o La materia, forma y poder de una República Eclesiástica y Civil* (Bogotá: Skala, 1982), 144-317.

18. Cfr. Luis Cosculluela Montaner, *Manual de Derecho administrativo. Parte general*, 21a. ed. (Pamplona: Civitas/ Thomson Reuters/Aranzadi S.A., 2010), 21.

19. La Primera República Francesa fue proclamada el 21 de septiembre de 1792, fecha en la que el rey Luis XVI fue destituido de su cargo, finalizando así la monarquía francesa. Esta (la Primera República) duró un total de doce años hasta el establecimiento del Primer Imperio francés por parte de Napoleón Bonaparte en 1804.

20. Enrique Sayagués Laso, *Tratado de Derecho administrativo* (Montevideo: Martín Bianchi Altuna, 1959), 157.

por intermedio del límite exclusivo de la juridicidad, la cual deviene del sentimiento implícito de cohesión armónica de un colectivo determinado. Por eso, cabe advertir asimismo en el desarrollo del modelo del Estado moderno, los aportes sustanciales de las nociones de soberanía popular acuñada por Rousseau,²¹ que dio cuenta final de los titulares del poder soberano: el pueblo, y de la división de poderes promovida originalmente por el Barón de Montesquieu,²² los cuales cimentaron precisamente los límites jurídicos del ejercicio del poder público.

Por ello, el Estado de derecho se ha caracterizado por cuatro principios jurídicos particulares, que en definitiva conforman –hasta el día de hoy– el mínimo de intereses comunes en una sociedad armónica, y que le sirvieron, a su vez, como límites implícitos jurídicos al ejercicio del poder originario constitutivo del mismo Estado; a saber: la soberanía popular, la teoría de la división de poderes, el principio de legalidad y el reconocimiento de los “derechos públicos subjetivos”,²³ que compilan, hoy en día, un grupo indeterminado de derechos fundamentales (individuales y colectivos), vinculados a la dignidad de la persona humana,²⁴ los cuales, a su vez, han legitimado los fines ulteriores del Estado constituido.

Hobbes, por ejemplo, sostuvo que el fin primordial del Estado es la seguridad (interna y externa): “la causa final, fin o designio de los hombres (que naturalmente aman la libertad y el dominio sobre lo demás) al introducir esta restricción sobre sí mismos (en la que los vemos vivir formando Estados) es el cuidado de su propia conservación, y por añadidura, el logro de una vida más armónica”,²⁵ el cual configuró un Estado liberal-mínimo que aparentemente patrocinaba –obligado de manera negativa–²⁶ el libre desarrollo de la personalidad del individuo (ciudadano).

21. Vid. Jean-Jacques Rousseau, *El contrato social o principios del derecho político*, capítulo VII. Disponible en <<http://www.biblioteca.org.ar/libros/70390.pdf>>. Consulta: abril de 2016.

22. Vid. Charles Louis Secondat, señor de la Brède y Barón de Montesquieu, *El Espíritu de las Leyes* (Madrid: Librería General de Victoriano Suárez, 1906), 246-9 y 251-70. Disponible en <<http://fama2.us.es/fde/ocr/2006/espírituDeLasLeyesT1.pdf>>. Consulta: abril de 2016.

23. Cosculluela Montaner, *Manual de Derecho administrativo. Parte general*, 24; vid. Humberto Nogueira Alcalá, *Teoría y dogmática de los derechos fundamentales* (México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003), 55-8. Disponible en <<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1094/4.pdf>>. Consulta: mayo de 2016.

24. Vid. Cosculluela Montaner, *ibíd.*, 22-5; vid. Rafael Oyarte Martínez, *Curso de Derecho constitucional*, tomo I (Quito: Fundación Andrade & Asociados/Fondo Editorial, 2007), 112-20.

25. Hobbes, *Leviatán o La materia, forma y poder de una República Eclesiástica y Civil*, 144.

26. Abramovich y Courtis sostienen que la distinción entre obligaciones negativas y positivas del Estado tiene fundamento en una visión totalmente sesgada y naturalista del funcionamiento del mismo, la cual coincide con la posición decimonónica del Estado liberal-mínimo, garante de la justicia, seguridad y defensa, pero que, inclusive para los pensadores más clásicos de la economía política como Adam Smith y David Ricardo, ha resultado obvia la interrelación de las supuestas obligaciones negativas del Estado y una larga serie de obligaciones positivas, en especial en materia de garantía de la libertad de comercio, vinculadas con el mantenimiento de las instituciones políticas, judiciales, de seguridad y defensa, necesarias como condición para el ejercicio de la libertad individual. Cfr. Víctor Abramovich y Christian Courtis, “Hacia la exigibilidad de los derechos económicos, sociales y

Tal designio, la seguridad, había sido perseguido ya por el Estado monárquico-absolutista pero con un contenido diferente. A partir de la Revolución francesa el fin del Estado fue la seguridad de los ciudadanos, ya no la seguridad del reino inmerso en un juego permanente de expansión y sometimiento, sino la conservación del individuo en una lucha inquebrantable de defensa por lo propio, promoviendo la protección de la propiedad –en discurso al menos– de todos los ciudadanos y no exclusivamente de uno: el príncipe. Sin embargo, la proyección del derecho a la propiedad privada, que estructuró a lo largo del siglo XIX una sociedad capitalista, lejos de superar el conflicto por el poder que causó en último término la toma de la Bastilla en 1789, ahondó socialmente la diferencia entre los pocos poseedores de las mercancías (el capital) y los muchos titulares de la fuerza de trabajo (el trabajo), configurándose estructuralmente un nuevo grupo hegemónico: el capital, que obligó la reacción de aquel que no lo era y había sido sometido arbitrariamente a aquel: el trabajo. Marx, en su crítica a la economía política de aquella época, describe dicha tensión de la siguiente manera:

La economía política procura, por principio, mantener en pie la más agradable de las confusiones entre la propiedad privada que se funda en el trabajo personal y la propiedad privada capitalista –diametralmente contrapuesta–, que se funda en el aniquilamiento de la primera. En el occidente de Europa, patria de la economía política, el proceso de la acumulación originaria se ha consumado en mayor o menor medida. En esta región, o el modo capitalista de producción ha sometido directamente la producción nacional en su totalidad, o, allí donde las condiciones aún no están desarrolladas, por lo menos controla indirectamente las capas sociales que siguen vegetando a su lado, capas degenerescentes que corresponden al modo de producción anticuado. El economista aplica a este mundo acabado del capital las nociones jurídicas y de propiedad vigentes en el mundo precapitalista, y lo hace con un celo tanto más ansioso y con tanta mayor unción, cuanto más duro es el choque entre su ideología y los hechos.²⁷

Por lo que, concluida la segunda guerra mundial, que por sus efectos visibilizó con notoriedad dicho desacuerdo entre el capital y el trabajo, se manifestó la necesidad de replantear el rol del estado en la economía.²⁸ En tales condiciones, se conformó el

culturales. Estándares internacionales y criterios de aplicación ante los tribunales locales”, en Martín Abregú y Christian Courtis, edit., *La aplicación de los tratados internacionales sobre derechos humanos por los tribunales locales* (Buenos Aires: Ed. Del Puerto/CELS, 1997), 284-5.

27. Karl Marx, *El Capital. Libro primero. El proceso de producción del capital*, tomo 1, vol. 3 (México: Siglo XXI, 2005), 955.

28. Keynes sostuvo que los principales inconvenientes en la sociedad económica de aquel entonces fueron su incapacidad para procurar la ocupación plena y su arbitraria y desigual distribución de la riqueza y de los ingresos; ya que, bajo el sistema de *laissez-faire* nacional y el patrón oro internacional que fue el predominante en el siglo XIX no había medio disponible del que pudiera valerse el gobierno para mitigar la miseria económica al interior, excepto el de la competencia por los mercados, porque se desechaban todas las medidas que pudiesen ayudar los

Estado del bienestar. Offe advierte, con notable recato, que el Estado del bienestar fue la principal fórmula pacificadora de las democracias capitalistas luego de la segunda guerra mundial; modelo que se caracterizó básicamente por: 1. la obligación explícita que tuvo que asumir el aparato estatal para suministrar asistencia y apoyo –en dinero o en especie– a los ciudadanos que sufrían necesidades y riesgos específicos característicos de la sociedad mercantil, que se proporcionaba en virtud de pretensiones legales otorgadas a los ciudadanos, y, 2. el reconocimiento del rol formal de los sindicatos tanto en la negociación colectiva como en la formación de los planes públicos. De este modo –firma dicho autor–, por intermedio del Estado del bienestar se limitó y mitigó el conflicto de clases, se equilibró la asimétrica relación de poder entre el capital y el trabajo, y se pudo superar las luchas paralizantes y contradicciones que constituyeron el rasgo más ostensible del capitalismo liberal.²⁹

De ahí que Offe concluya, con prudente acierto, que el Estado del bienestar es una “solución política a contradicciones sociales”.³⁰ No obstante, dicha fórmula pacificadora aparentemente equilibrada ha sido objeto de constantes y severas críticas. Por una parte, los conservadores (cercaños al capital) justifican el desmonte del Estado del bienestar en torno a dos aseveraciones: 1. el aparato estatal en este modelo impone una carga fiscal y normativa al capital que equivale a un desincentivo para la inversión, y, 2. el estado del bienestar garantiza pretensiones, títulos y posiciones de poder colectivo a trabajadores y sindicatos que equivalen a un desincentivo para el trabajo (con relación al trabajo presuntamente duro y productivo impuesto por las fuerzas mercantiles no reprimidas).³¹

En consecuencia, si se juntan ambos asertos –según lo manifestado– este modelo conduciría sencillamente “a una dinámica de crecimiento declinante y crecientes expectativas, de sobrecarga en la demanda económica (conocida como inflación) y a una sobrecarga en la demanda política (ingobernabilidad), que cada vez pueden satisfacerse menos por medio de la producción posible”.³² Dicha apreciación resulta naturalmente exagerada.³³

estados de desocupación crónico o de subocupación intermitente, excepto las que servían para mejorar la balanza comercial en las partidas relativas a mercancías y servicios. Por ello concluye –entre otras–, por ejemplo, que el Estado tiene que ejercer una influencia orientadora sobre la propensión a consumir, a través de su sistema de impuestos, fijando la tasa de interés, y, quizá por otros medios. Cfr. John Maynard Keynes, *Teoría general de la ocupación, el interés, y el dinero*, Eduardo Hornedo, trad. (México: Editorial Muñoz, 1965), 328-37.

29. Cfr. Offe, *Contradicciones en el Estado de Bienestar*, 135-6.

30. *Ibid.*, 136.

31. *Ibid.*, 137-8.

32. *Ibid.*, 138.

33. Por ejemplo, la carga fiscal en los países escandinavos sobrepasa el 50% del Producto Interno Bruto (PIB); y de ningún modo se podría concluir que estas cifras han detenido los niveles de producción de tales Estados. En realidad, los mismos mantienen niveles estables de crecimiento económico. *Vid.* Eurostat, *Europe in figures*.

Por otra parte, los progresistas (cercaos al trabajo) califican al Estado del bienestar como ineficaz e ineficiente, represivo y responsable de un entendimiento (ideológico) falso de la realidad social y política dentro de la clase obrera. Afirman se trata simplemente de un instrumento para estabilizar y no para transformar la sociedad capitalista; y advierten que el estado del bienestar no elimina las causas de los inconvenientes (falta de empleo y desigualdad) que presenta el modelo sino que sencillamente las compensa:³⁴ “A despecho de las innegables ventajas en condiciones de vida de asalariados, la estructura institucional del Estado del bienestar ha hecho poco o nada por alterar la distribución de ingresos entre las dos clases principales que son el trabajo y el capital. La enorme maquinaria de redistribución no funciona en la dirección vertical sino en la horizontal, esto es, dentro de la clase de los asalariados”.³⁵

Sin embargo, el Estado del bienestar sigue firmemente engastado en el orden social³⁶ de las sociedades capitalistas avanzadas,³⁷ sujeto sí a correcciones pero es un

Eurostat yearbook 2012, 29-105. Disponible en <<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5760825/KS-CD-12-001-EN.PDF>>. Consulta: abril de 2016; *vid.* Eurostat, *Eurostat regional yearbook 2015*, 125-61. Disponible en <<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/7018888/KS-HA-15-001-EN-N.pdf/6f0d4095-5e7a-4aab-af28-d255e2bcb395>>. Consulta: abril de 2016. Por otra parte, a partir de 1998, el gobierno francés impulsó la disminución de la jornada laboral de trabajo a 35 horas semanales y pese a ello, el porcentaje de individuos ocupados y el PIB no han dejado de incrementarse. *Vid.* INSEE, National Institute of Statistics and Economic Studies (Instituto Nacional de Estadísticas y Estudios Económicos de Francia), *France in figures. Edition 2015*, 12-5. Disponible en <<http://www.insee.fr/fr/pdf/france-en-bref-2015.pdf>>. Consulta: abril de 2016. Por lo que, resultan imprecisas las aseveraciones realizadas por los críticos conservadores.

34. Cfr. Offé, *Contradicciones en el Estado de Bienestar*, 143-4.

35. *Ibid.*, 144.

36. En el trigésimo primer período de sesiones de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), en atención a los diferentes grados de intervención del Estado en la economía, se reconocieron tres modelos paradigmáticos de Estado del bienestar: el régimen liberal del bienestar (que minimiza el estado, individualiza los riesgos y fomenta las soluciones de mercado en el marco del manejo residual del riesgo), el régimen socialdemócrata de bienestar (que tiene una orientación universalista, igualitarista y comprometida con la noción de derechos) y el régimen conservador de bienestar (que se distingue por fuertes rasgos corporativistas). Cfr. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Naciones Unidas, *La protección social de cara al futuro: acceso, financiamiento y solidaridad*, trigésimo primer período de sesiones, Montevideo, del 20 al 24 de marzo de 2006, 33, recuadro I.2.

37. Giuliani Fonrouge señala que si en alguna materia se advierte una transformación fundamental en los conceptos, marcándose notables diferencias entre las finanzas clásicas y las finanzas modernas, ella corresponde al gasto público. Sostiene que ha variado el criterio de apreciación, que, de esencialmente cuantitativo, ha pasado a ser esencialmente cualitativo; e indica que, si se parte de la base establecida por Adam Smith y recogida por las finanzas denominadas clásicas, el Estado debía restringir su acción a las funciones indispensables para la seguridad y existencia de la nación por lo que la actividad estatal no es económicamente productiva: el Estado consume y no produce que es la posición generalmente llamada del Estado gendarme o del *laissez faire* que Duverger llama Estado-consumidor. Para la moderna tendencia del Estado no es un mero consumidor sino un redistribuidor de la riqueza. En este sentido cabe mencionar la teoría del filtro del profesor Laufenburger según el cual el presupuesto actúa como un filtro económico, procede a modo de una bomba que aspira rentas y luego como impelente de ellas mediante los gastos públicos que las expande sobre la economía ofreciendo nuevas posibilidades de consumo e inversión. Nos hallamos en presencia pues de una nueva concepción del gasto público como consecuencia de las funciones que por fuerza de las circunstancias han debido asumir el estado en especial en lo que ha dado por

modelo que parece no se verá fácilmente reemplazado por una alternativa conservadora o progresista, a pesar de las múltiples críticas propuestas,³⁸ por lo que la configuración base de los estados constitucionales en Colombia, Venezuela, Ecuador y Bolivia sigue replicando las nociones primigenias del Estado del bienestar, al menos dentro de su ordenación financiera: el Estado se proyecta como una solución pacífica a fuertes contradicciones sociales, debiendo por un lado, garantizar un mercado de plena y libre competencia, y, por otro, la justa redistribución de la riqueza, ambos en torno a los valores fundacionales de la libertad, la igualdad y la solidaridad.

Ahora bien, el objetivo de la primera parte de este texto no es determinar la concepción ni los elementos constitutivos del Estado (menos aún del Estado del bienestar), sino el describir la actividad financiera del mismo en la realización de sus fines, a efecto de evidenciar la necesidad pública de generar ingresos fiscales para satisfacer los intereses del colectivo cohesionado bajo su dominio. Por lo que, previamente, se ha puesto de manifiesto, a través de la concepción jurídica más básica del Estado y de la caracterización política del Estado del bienestar,³⁹ la obvia particularidad de que el poder político ha sido organizado jurídica e institucionalmente para que cumpla ciertas finalidades que satisfagan las necesidades comunes del colectivo gobernado. A dicho efecto debe precisarse que el Estado para realizar sus fines ejecuta una serie continuada de actos y actividades determinadas para lo cual requiere, asimismo, de medios suficientes e idóneos.

Fraga resume tales actos y actividades permanentes en tres categorías: 1. las facultades de policía (control) o de coacción que se concretan en las medidas forzosas que impone el estado contemporáneo a los particulares para el cumplimiento de ciertas obligaciones o para la limitación de algunos actos; 2. las facultades de fomento que engloban aquellas medidas que, sin hacer uso de las facultades de coacción, se dirigen a satisfacer indirectamente ciertas necesidades consideradas de carácter público, pro-

llamarse el welfare state, el estado de bienestar que corresponde a una economía en que la provisión de servicios estatales y pagos de transferencia (seguridad social) han alcanzado un elevado grados de desarrollo. Cfr. Carlos María Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, tomo 1, 9a. ed. (Buenos Aires: La Ley, 2004), 185-7.

38. Cfr. Offe, *Contradicciones en el Estado de bienestar*, 147. Offe también menciona que existen ciertas alternativas propuestas por intelectuales y otras minorías, las que difícilmente desplazarán el modelo del Estado del bienestar. Refiere, por un lado el modelo neoliberal (neolaissez-faire) según el cual debe abolirse el estado del bienestar para producir un resurrección de la sociedad mercantil libre y armoniosa. Por otro lado, se propone un modelo en el que las funciones del Estado del bienestar deben ser asumidas por comunidades libertarias, igualitarias, y en buena medida autosuficientes, que trabajarían dentro de un marco altamente descentralizado y desburocratizado. Vid. Offe, *Contradicciones en el Estado de Bienestar*, 147.
39. La noción política del Estado del bienestar encuentra reflejo en la noción jurídica del Estado social de derecho, el cual no supone un modelo antitético del Estado de derecho; todo lo contrario, respeta los mismos principios esenciales pero ahonda en el principio democrático e incluye en el texto constitucional nuevos derechos sociales y la necesidad de la acción intervencionista del Estado. Vid. Cosculluela Montaner, *Manual de Derecho administrativo. Parte general*, 25-6.

tegiendo o promoviendo las actividades de los particulares o de otros entes públicos (que directamente satisfacen tales necesidades); y 3. las facultades de servicio público y de seguridad social que comprenden aquellos mecanismos dirigidos a satisfacer necesidades generales por medio de prestaciones de carácter económico, cultural y asistencial.⁴⁰ Obviamente, a fin de ejecutar dichas facultades, el Estado (como institución) tiene la inminente necesidad de obtener los recursos económicos suficientes (entre otros) que le permitan, efectivamente, realizar los fines para los cuales ha sido constituido y solventar eficientemente el gasto público que aquello ocasiona.

Al respecto, Troya Jaramillo indica que el Estado del bienestar para lograr el cumplimiento de sus fines, con el objeto de satisfacer las necesidades generales de la población, posee la potestad jurídica de obtener recursos públicos a través de la imposición de una serie de tributos; no obstante, reconoce asimismo que las erogaciones del estado son atendidas con ingresos tributarios y no tributarios.⁴¹ Giuliani Fonrouge distingue los recursos del Estado que provienen de la gestión de los bienes y de las actividades de aquel, de aquellos que resultan del ejercicio de los poderes inherentes a la soberanía o al poder de imperio. Entre los primeros ubica a aquellos producidos por los bienes del dominio público estatal o por las empresas y servicios públicos, y sitúa en los segundos, a los tributos, a las sanciones fiscales y al crédito público;⁴² todos ellos destinados finalmente al sostenimiento del gasto público (corriente y de inversión). Por su parte, Samuelson y Nordhaus afirman que:

En todos los países modernos, incluso en los que se basan principalmente en las fuerzas del mercado para asignar la mayoría de bienes y servicios, el Estado desempeña un importante papel en algunos sectores clave. Actualmente, fija el marco jurídico del mercado, regula el sistema financiero, fomenta la competencia y cuida de aquellos que no pueden valerse por sí mismos. ¿Cómo cumple sus responsabilidades económicas? No existe ningún secreto mágico. El Estado obtiene recursos por medio de los impuestos y utiliza sus votos monetarios para comprar bienes y servicios en el mercado.⁴³

De modo que el Estado para cumplir sus fines necesita inevitablemente recursos económicos, los mismos que van encaminados al gasto público. Estos, se obtienen por medio de ingresos tributarios e ingresos no tributarios. Los primeros, resultado de la potestad pública de imponer tributos a los habitantes de un estado determinado (impuestos, tasas, contribuciones especiales de gasto y de mejoras, y exacciones pa-

40. Cfr. Gabino Fraga, *Derecho administrativo* (México: Porrúa S.A., 1990), 5.

41. Cfr. José Vicente Troya Jaramillo, Apuntes sobre la teoría de la tributación, material de lectura Maestría en Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, marzo de 2002, 1.

42. Cfr. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 197.

43. Paul Samuelson y William Nordhaus, *Economía*, 14a. ed. (Madrid: McGraw-Hill, 1993), 386.

rafiscales⁴⁴); y los segundos, vinculados a la capacidad de aquel Estado para obtener ingresos por la adecuada gestión de su patrimonio o para obtener lícitamente cualquier otra fuente de financiamiento, pudiendo obligarse para con terceros en la restitución de los empréstitos que recibiese y en el pago de los intereses que estos llegaran a generar. De esto trata la actividad financiera del Estado: de la función que este desarrolla para procurarse los recursos económicos necesarios (suficientes) para financiar las erogaciones y gastos públicos,⁴⁵ destinados a satisfacer las necesidades comunes del colectivo que lo conforma; buscando no solamente la obtención de ingresos, sino también la realización de aquellos gastos encaminados a la consecución de los fines del mismo estado, por intermedio de un presupuesto constitucional y legalmente aprobado.

Ferreiro Laptza afirma que:

Quando el Estado y los demás entes públicos obtienen y utilizan medios dinerarios para realizar las tareas que la colectividad les encomienda están desarrollando una actividad que tradicionalmente se conoce con el nombre de actividad financiera. Tal actividad se caracteriza por el sujeto que la realiza (el Estado y demás entes públicos); por el objeto sobre el que recae (los ingresos y gastos públicos [...]) y por su carácter instrumental.⁴⁶

Villegas, por su parte, define la actividad financiera del Estado como aquel “conjunto de operaciones del Estado que tienen por objeto tanto la obtención de recursos como la realización de los gastos públicos necesarios para movilizar las funciones y los servicios públicos aptos para satisfacer las necesidades de la comunidad”.⁴⁷ De manera que, la actividad financiera del Estado no es sino una actividad de medios y de fines. De medios, en tanto se preocupa por la generación de los recursos suficientes que le permitan financiar los servicios públicos y demás actividades del Estado;⁴⁸ y de fines, porque a través de aquella, como instrumento –a más del solo sostenimiento del gasto público–, se busca una justa y equitativa redistribución de los ingresos, la estabilidad del estado y su desarrollo.⁴⁹

Por ello, Griziotti advierte que el requerimiento de recursos por parte del Estado se debe a la necesidad que tiene por cumplir con los fines para los cuales fue creado y

44. Vid. Juan José Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho financiero español. Instituciones*, 25a. ed. (Madrid: Marcial Pons, 2006), 332-55; vid. José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho tributario I* (Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1994), 170-83.

45. Cfr. Manuel Matus Benavente, *Finanzas públicas* (Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1964), 107.

46. Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho financiero español. Instituciones*, 17.

47. Héctor Villegas, *Manual de finanzas públicas* (Buenos Aires: Depalma, 2000), 12.

48. Cfr. Guillermo Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, tomo 1, 4a. ed. (Buenos Aires: Plus Ultra, 1969), 27.

49. Vid. Dino Jarach, *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general* (Buenos Aires: Cangallo, 1978), 43.

que constan en el texto constitucional. En las nuevas constituciones latinoamericanas se han hecho constar fines específicos vinculados directamente a la actividad financiera del Estado, ya que, si bien el fin último contenido en todo texto fundamental es la consecución efectiva de los derechos contenidos en tales textos, los constituyentes colombianos, venezolanos, ecuatorianos y bolivianos han hecho hincapié en ciertas necesidades puntuales.

El artículo 366 de la Constitución colombiana declara como finalidades sociales del Estado: el bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población, y enuncia como objetivo fundamental de su actividad la solución de las necesidades insatisfechas de salud, de educación, de saneamiento ambiental y de agua potable. El artículo 299 del texto venezolano, por su parte, enuncia como fines del Estado el de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad, debiéndose generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para lograr una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica, democrática, participativa y de consulta abierta. En Ecuador, el artículo 285 del texto constitucional señala como objetivos específicos de la política fiscal: el financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos; la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados; y, la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables. Y en Bolivia, finalmente, el artículo 32.II. de la Constitución, manifiesta que las asignaciones que se realicen atenderán especialmente a la educación, la salud, la alimentación, la vivienda y el desarrollo productivo.

Pero, la ejecución de tales fines demanda “una acción eminente y necesariamente política”,⁵⁰ ya que de aquella se desprende el detalle de necesidades públicas cuya satisfacción se pretende, las cuales –de manera cuestionable– son enlistadas bajo la influencia inevitable de ideologías y decisiones políticas de gobierno,⁵¹ es decir, de ciertos grupos hegemónicos de momento.⁵² Por lo que, a fin de entrever la dinámica

50. Benvenuto Griziotti, *Principios de ciencia de las finanzas* (Buenos Aires: Depalma, 1959), 15.

51. Vid. Dino Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 3a. ed. (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003), 44; vid. Jarach, *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*, 19.

52. La teoría de la elección pública es la rama de la economía que estudia la manera en que toman sus decisiones los poderes políticos. La elección pública es el proceso por el que se transforman las preferencias individuales en decisiones colectivas, a través de un sistema político que permite tomar –se espera racionalmente– tales decisiones. En los países democráticos el proceso de elección pública generalmente pende de los sistemas de votación, los cuales se legitiman bajo las reglas de unanimidad o de mayoría. Bajo la regla de unanimidad (o consenso), es mucho más difícil mejorar el bienestar de los individuos porque todos deben estar de acuerdo para la toma

legítima de la actividad financiera del Estado conviene analizarla en su conjunto; esto es, en aquellos elementos que en ella siempre concurren: la obtención de ingresos públicos, la determinación y elección de las necesidades que se busca satisfacer y la aprobación del gasto público. Sin embargo, dada la limitada extensión del presente ensayo, en esta oportunidad se analizará parcialmente solo el primero de sus componentes: la noción elemental contemporánea de los ingresos fiscales, en particular, de los provenientes de la gestión del patrimonio público.

No obstante, antes de continuar con lo señalado, cabe advertir que, si bien el Estado para la realización de sus fines debe llevar a cabo las funciones necesarias en lo referente a la selección de necesidades y objetivos como en lo relativo a la obtención de los medios, sean tales pecuniarios o de otro tipo, y a la gestión de aquellos, la actividad financiera en la actualidad (en las nuevas constituciones andinas) no tiene como única finalidad la obtención de ingresos suficientes para cubrir el gasto público, sino que pretende, además, impulsar la economía dirigiéndola y regulándola,⁵³ supuesto en el que las relaciones entre la política, el derecho y la economía se entrelazan de tal manera que resulta muy difícil disociarlas.⁵⁴ Por lo que, en el desarrollo de la noción elemental anunciada se buscará un enfoque interdisciplinario que permita de mejor manera percibir los pilares y vínculos de tales dimensiones, que se materializan finalmente en los textos constitucionales de cada uno de los Estados.

LOS INGRESOS FISCALES

Con cierta generalidad e imprecisión, se han utilizado indistintamente los vocablos *recursos* e *ingresos* para referirse a los valores dinerarios que obtiene el Estado para el sostenimiento del gasto público; sin embargo, no son lo mismo.

Si bien *recurso*, semánticamente, caracteriza al medio de cualquier clase que sirve para conseguir lo que se pretende en caso de necesidad,⁵⁵ este no trata únicamente

de cualquier decisión, en tanto bajo la regla de la mayoría, el grupo mayoritario puede tomar decisiones y votar a favor de cualquier propuesta que mejore su renta, pero, tales decisiones pueden ser eficientes y justas como ineficientes e injustas. Por ello, Kenneth Arrow (el Teorema de Arrow) demostró que no existe ningún sistema de votación, basado en el criterio de la mayoría, que garantice la eficiencia, respete las preferencias individuales y no dependa del orden del día, de modo que no existe sistema alguno que garantice que la votación por mayoría sea coherente y que llevará a la sociedad a su posición más deseable. Cfr. Samuelson y Nordhaus, *Economía*, 367-76; cfr. Cristián Larroulet y Francisco Mochón, *Economía* (Madrid: McGraw-Hill, 1996), 87-91.

53. Cfr. María de la Luz Mijangos Borja, "Conceptos generales del derecho financiero", en Beatriz Dolores Bonifaz Chapoy, dir., *Panorama del derecho mexicano. Derecho financiero* (México: UNAM, s. f.), 3-4.

54. Vid. Gabriel Santiago Galán Melo, *La igualdad jurídica y la no discriminación en el régimen tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013), 96-103.

55. Cfr. Juan Palomar de Miguel, *Diccionario para juristas* (México: Porrúa, 2012), 1332-4.

del caudal –en dinero– que ingresa a la cuenta del tesoro nacional y que constituye el ingreso fiscal. El *recurso* hace relación al procedimiento (la fuente) mediante el cual el Estado obtiene el poder de compra necesario para efectuar las erogaciones propias de su actividad financiera,⁵⁶ en tanto que el *ingreso* engloba los montos específicos que en dinero (moneda con valor de cambio) recibe el Estado para sostener los gastos que debe realizar a efecto de cumplir con sus finalidades. Villegas no es muy claro en la distinción entre ambas expresiones; si bien denota una diferencia entre aquellas, finalmente, las caracteriza uniformemente como valores que se devengan a favor del Estado para cumplir sus fines, y que con dicho carácter ingresan en la tesorería pública, aunque deja entrever discretamente que los *recursos* se configuran *ut causa* de los ingresos fiscales que efectivamente integran la cuenta del tesoro nacional.⁵⁷

Jarach, por el contrario, es explícito en cuanto a la distinción que plantea. Para aquel, si bien ambas nociones se encuentran íntimamente relacionadas, los recursos públicos hacen relación a los procedimientos que, constitucional y legalmente, el Estado puede realizar para la consecución y obtención de los ingresos fiscales, ya que estos últimos no son sino los caudales específicos que ingresan finalmente a la tesorería del Estado y que son el resultado del ejercicio de los primeros.⁵⁸ Falcón y Tella, asimismo, considera los recursos públicos como “aquellos institutos jurídicos cuya finalidad, principal o subsidiaria, es proporcionar ingresos al ente público”;⁵⁹ de modo que los ingresos fiscales no son sino la consecuencia directa del ejercicio del poder público sobre los recursos del Estado. Por ello, puede notarse –*inter alia*– en cualquier Estado contemporáneo, en la configuración de su estructura financiera, la presencia de recursos patrimoniales, recursos tributarios y recursos de crédito o endeudamiento, que a su vez son generadores, en orden, de los ingresos por la gestión del patrimonio público, de los ingresos tributarios y de los ingresos por el endeudamiento público.

Sainz de Bujanda, por su parte, esboza una estructura de hacienda pública algo más compleja a la sola distinción entre los recursos públicos y los ingresos fiscales, la que, en todo caso, da cuenta de su innegable diferencia. Para aquel, la hacienda pública está compuesta por tres elementos de contenido financiero: 1. los recursos de la hacienda pública conformados por los tributos, monopolios, deuda pública y patrimonio del Estado; 2. los derechos económicos de la hacienda pública conformados por los créditos tributarios, derechos de participación en la renta de monopolios, derechos derivados de la emisión de empréstitos, y derechos sobre los bienes patrimoniales y sobre sus productos; y 3. los ingresos públicos conformados de prestaciones

56. Cfr. Jarach, *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*, 221.

57. Cfr. Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 155-6.

58. Cfr. Jarach, *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*, 221-2.

59. Ramón Falcón y Tella, *Derecho financiero y tributario*, 2a. ed. (Madrid: Universidad Complutense, 2013), 17.

tributarias, ingresos monopolísticos, productos de la deuda pública y rendimientos patrimoniales,⁶⁰ haciendo notar una estructura financiera multinivel e interdependiente entre los recursos públicos, los derechos de contenido económico del Estado y los ingresos fiscales, todos distintos entre sí pero vinculados ordenadamente como fuente-instrumento-resultado.

En Ecuador, la definición de recursos públicos está en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, en concordancia con el artículo 76 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, que establece que, para efecto de dicha ley, se entenderán por recursos públicos todos los bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, activos, rentas, utilidades, excedentes, subvenciones y todos los derechos que pertenecen al Estado y a sus instituciones, sea cual fuere la fuente de la que procedan, inclusive los provenientes de préstamos, donaciones y entregas que, a cualquier otro título, realicen a favor del Estado o de sus instituciones, personas naturales o jurídicas u organismos nacionales o internacionales; y que los recursos públicos no pierden su calidad de tales al ser administrados por corporaciones, fundaciones, sociedades civiles, compañías mercantiles y otras entidades de derecho privado, cualquiera hubiere sido o fuere su origen, creación o constitución, hasta tanto los títulos, acciones, participaciones o derechos que representen ese patrimonio, sean transferidos a personas naturales o personas jurídicas de derecho privado, de conformidad con la ley; realizándose la precisión –con claridad– de que, los anticipos correspondientes a la contratación pública no pierden su calidad de recurso público hasta el momento de ser devengados.

En cambio, la definición de ingresos fiscales se obtiene de la lectura del artículo 78 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, el cual tiene por objeto en verdad clasificar los ingresos en permanentes y no permanentes, pero refiere elementos que permite abstraer una definición unívoca: son ingresos fiscales los ingresos de recursos públicos que el estado a través de sus instituciones y organismos públicos reciben. En cuyo caso, en Ecuador, legalmente se distinguen los recursos públicos de los ingresos fiscales por cuanto los primeros son fuente y generación de los segundos.

Ahora bien, atendiendo únicamente a los ingresos fiscales –y valiéndonos del planteamiento regular hecho por Sainz de Bujanda y la discriminación que realiza Giuliani Fonrouge–, estos se distinguen en: 1. ingresos producidos por los bienes del dominio público estatal o por las empresas y servicios públicos, 2. tributos y sanciones fiscales, y 3. crédito público.⁶¹ Los primeros consecuencia de la gestión del patrimonio del es-

60. Cfr. Fernando Sainz de Bujanda, *Sistema de derecho financiero*, vol. 1 (Madrid: Facultad de la Universidad Complutense, 1985), 32-3.

61. *Vid.* Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 197.

tado y de su actividad como operador económico, en tanto que los segundos y terceros como consecuencia del ejercicio de las potestades de *imperium* del mismo Estado: los tributos como resultado del ejercicio de su potestad tributaria, las sanciones fiscales como resultado de su potestad de control y sanción, y el producto del crédito público como resultado de su potestad para el endeudamiento.

Y a fin de cumplir con el objetivo del presente ensayo, y especificar al primero de estos ingresos que percibe el Estado,⁶² a continuación se realizará una sucinta revisión de esta noción particular dentro de los textos de las nuevas constituciones andinas, determinando la fuente de tales ingresos fiscales y su proyección en la actividad financiera del Estado.

INGRESOS PRODUCTO DE LA GESTIÓN DEL PATRIMONIO PÚBLICO

Los ingresos fiscales producto de la gestión del patrimonio público se generan precisamente en la explotación que realiza el Estado de los bienes de dominio público. El dominio en su acepción tradicional supone, con mérito al vínculo jurídico de poder directo entre el sujeto y el objeto del derecho, el ejercicio de tres facultades: el uso, el goce y la disposición de la cosa,⁶³ sin embargo, en lo que conviene al ámbito del dominio público, la facultad de disposición se encuentra ausente, pues, tratándose de los bienes que naturalmente pertenecen a dicho reducto, son características comunes a ellos: la inalienabilidad, la imprescriptibilidad y la inembargabilidad;⁶⁴ es decir, la total indisponibilidad de aquel cúmulo de bienes que conforman el patrimonio del

62. La clasificación de los ingresos fiscales señalada obedece a la fuente u origen en la que se genera cada uno de ellos; empero, no se trata de la única clasificación que se haya realizado a los ingresos fiscales, pero parece es la más útil para comprender las nociones fundamentales del derecho constitucional-presupuestario. *Vid.* Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 159-65; *vid.* Falcón y Tella, *Derecho financiero y tributario*, 20-1. Cabe anotar, además, que las categorías que surgen a raíz de los criterios de clasificación de los ingresos fiscales conviene a la realidad plasmada en los diferentes textos constitucionales de cada Estado; así, por ejemplo, en Estados Unidos de América, en el que constitucionalmente no existe una noción manifiesta de bienes de dominio público por afectación, los ingresos fiscales por su origen se clasifican en impuestos, tasas y empréstitos. *Vid.* Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave, *Hacienda pública. Teórica y aplicada*, Juan Francisco Corona Ramón, Juan Carlos Costas Terrones y Amelia Díaz Álvarez, trad., 5a. ed. (Madrid: McGraw-Hill, s. f.), 255. Valdés Costa hace un detalle profundo, y bastante completo, enunciando varios criterios de clasificación de los ingresos fiscales. *Vid.* Ramón Valdés Costa, *Curso de derecho tributario*, 2a. ed. (Bogotá, Depalma-Temis-Marcial Pons, 1996), 1-21.

63. *Vid.* Luis Guillermo Velásquez Jaramillo, *Bienes*, 11a. ed. (Medellín, Librería Jurídica Comlibros, 2008), 207-8 y 221-2; Arturo Alessandri Rodríguez y Manuel Somarriva Undurraga, *Curso de derecho civil. Los bienes y los derechos reales*, 3a. ed. (Santiago: Editorial Nascimento, s. f.), 136 y 164-78; Genaro Eguiguren, *Derecho de propiedad en el Ecuador* (Quito, Corporación Editora Nacional, 2008), 55-6 y 61-4.

64. *Vid.* Velásquez Jaramillo, *Bienes*, 63-75.

estado.⁶⁵ La facultad de disposición, configurativa del dominio, no es sino la prerrogativa que tiene el sujeto para desprenderse libremente del derecho a la propiedad sobre la cosa,⁶⁶ sea que lo haga por renuncia, abandono o enajenación.⁶⁷ Pero el Estado no puede renunciar, abandonar ni enajenar el patrimonio que constitucionalmente se le ha reconocido, el cual forma parte integrante de su territorio y en consecuencia no puede ser dispuesto.⁶⁸

Por ejemplo, en Colombia, los artículos 63, 72 y 75 de la constitución declaran a los bienes de uso público, parques naturales, tierras comunales de grupos étnicos, tierras de resguardo, al patrimonio arqueológico y cultural colombiano, al espectro electromagnético y demás que determine la ley, inalienables, imprescriptibles e inembargables. La constitución venezolana por su parte, en el artículo 12, declara a los yacimientos mineros y de hidrocarburos, cualquiera que sea su naturaleza, existentes en el territorio venezolano, bajo el lecho del mar territorial, en la zona económica exclusiva y en la plataforma continental, y a las costas marinas, bienes del dominio público y por tanto inalienables e imprescriptibles. Ecuador asimismo declara, en los artículos 1, 12, 317, 318 y 408, inalienables, irrenunciables e imprescriptibles los recursos no renovables que pertenecen a su patrimonio, en particular, el agua a la cual se la considera uno de los recursos estratégicos del Estado, y en general, los productos del subsuelo, yacimientos minerales y de hidrocarburos, sustancias cuya naturaleza sea distinta de la del suelo, incluso los que se encuentren en las áreas cubiertas por las aguas del mar territorial y las zonas marítimas; así como la biodiversidad y su patrimonio genético y el espectro radioeléctrico. En Bolivia, el artículo 349.I. señala que los recursos naturales son de propiedad y dominio directo, indivisible e imprescriptible del pueblo boliviano, y que corresponde al Estado su administración en función del interés colectivo; en cuyo caso, en el texto se ha omitido caracterizar al patrimonio público con las restricciones de la inalienabilidad e inembargabilidad, que parece consecuencia práctica inevitable del reconocimiento de la titularidad directa del pueblo boliviano; sin embargo, en el artículo 99.I. sí consta la caracterización plena tratándose solamente del patrimonio cultural del pueblo boliviano.

65. Cfr. Gabriel S. Galán Melo, “Ecuador: prolegómeno a la constitución económica, el derecho a la propiedad en todas sus formas en la Constitución de 2008”, en Claudia Storini y Rafael Lara González, edit., *Constitución económica en Latinoamérica* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2016), 120-1.

66. Cfr. Velásquez Jaramillo, *Bienes*, 221; cfr. Rodríguez y Somarriva Undurraga, *Curso de derecho civil. Los bienes y los derechos reales*, 170; cfr. Eguiguren, *Derecho de propiedad en el Ecuador*, 63-4.

67. Vid. Rodríguez y Somarriva Undurraga, *Curso de derecho civil. Los bienes y los derechos reales*, 170-8.

68. Contrario sensu, Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero sostienen que los ingresos patrimoniales provienen de la explotación y enajenación de los bienes que constituyen el patrimonio de los entes públicos, los cuales se afirma son distintos de los bienes de dominio o uso público, y que por ello, se rigen por normas del derecho privado. Cfr. Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, José Manuel Tejerizo López y Gabriel Casado Ollero, *Curso de Derecho financiero y tributario*, 17a. ed. (Madrid: Tecnos, 2006), 48.

Por ello, la noción clásica del derecho a la propiedad respecto de los bienes del estado es inaplicable: resulta imposible sostener que el dominio público es una especialidad del dominio común; de ahí la necesidad de desarrollar un enfoque que le pertenezca adecuadamente al *demanio*⁶⁹ y que deje de explicarlo inútilmente como una simple singularidad del derecho privado de la propiedad.⁷⁰ Por ejemplo, la acepción tradicional privada de la propiedad se limita intrínsecamente en su ejercicio por la función social: por el interés público y el respeto al derecho ajeno,⁷¹ en tanto que en el ámbito del dominio público (o demanio), aquella función –que sirve de limitación en la configuración del derecho privado– es el contenido mismo de su ejercicio,⁷² de modo que los poderes de la administración pública con relación a los bienes que le pertenecen al Estado encuentran su origen y fundamento en la afectación del objeto⁷³ y no en el relacionamiento directo entre el sujeto y la cosa como ocurre en el dominio privado; es decir, tales bienes se legitiman por el destino específico que deben cumplir, los cuales si bien no pueden ser dispuestos, pueden ser administrados, controlados y gestionados –con fines fiscales– en los términos establecidos por la ley.⁷⁴

En Ecuador, el artículo 66, número 26, de la Constitución de la República, al referirse al sistema de protección del derecho a la propiedad enuncia a más de la función social, una función de responsabilidad ambiental, que se adecua obviamente con la clara inclinación que el texto constitucional tiene hacia la protección de la naturaleza, pero que, deberá irse desarrollando paulatinamente con la actividad legislativa, ya que no existe aún claridad sobre el contenido y alcance de dicha función que le permita asentarse autónomamente y particularizarse de la función social.

69. Morillo-Velarde Pérez utiliza la denominación demanio para referirse –como institución jurídica autónoma– al dominio público, del cual si bien reconoce su pertenencia al derecho patrimonial lo distingue de la propiedad privada y de los patrimonios públicos: “propiedad privada, patrimonios públicos y dominio público son tres conceptos sustantivos del Derecho patrimonial que, de esta manera, pierde su tradicional adscripción preferente al Derecho privado y se afirma como un terreno claramente interdisciplinar en el que, una vez más, se difuminan los contornos entre el Derecho público y el privado. En realidad, son los instrumentos normativos básicos a través de los cuales el poder del Estado – titular originario de todos los bienes “articula el régimen de las cosas en nuestro derecho”. Cfr. José Ignacio Morillo-Velarde Pérez, *Dominio Público* (Madrid: Trivium, s. f.), 34.

70. Cfr. Morillo-Velarde Pérez, *Dominio Público*, 12-5; *vid.* Cosculluela Montaner, *Manual de Derecho administrativo Parte general*, 646-7.

71. Cfr. Eguiguren, *Derecho de propiedad en el Ecuador*, 65.

72. Morillo-Velarde al respecto manifiesta: “[...] porque la invocación de la propiedad para definir la naturaleza jurídica del dominio público le proporcionaba un engarce suficiente titular-cosa, dado que lo que realmente determinante para ella era el concepto de afectación en el que ha encontrado la base necesaria para explicar lo que realmente le interesaba: las prerrogativas, los privilegios y las exorbitancias característicos del régimen demanial, y esto no se puede negar”. Cfr. Morillo-Velarde Pérez, *Dominio Público*, 34.

73. *Ibid.*, 23.

74. Cfr. Galán Melo, “Ecuador: prolegómeno a la constitución económica...”, 121-2.

Morillo-Velarde Pérez señala que “propiedad y demanio son instituciones yuxtapuestas, cada una de ellas, con una finalidad específica y unos perfiles propios en el ámbito del Derecho patrimonial”.⁷⁵ Al *demanio* le interesa, en particular, el conjunto de prerrogativas, privilegios y exorbitancias sobre el patrimonio indisponible del Estado.⁷⁶ Y es a través del ejercicio, precisamente, de tales prerrogativas, privilegios y exorbitancias contenidas en la ley⁷⁷ que el Estado obtiene racionalmente ingresos por la gestión de su patrimonio, como por ejemplo: el dinero que obtiene por la explotación y venta (directa o en coparticipación) del petróleo, de ciertos minerales –como los diamantes–, o de determinados metales –como el oro o el cobre–, que se obtienen del cúmulo de bienes públicos no-disponibles. Ahora bien, los bienes enunciados parecerían resultado obvio del sistema constitucional de reconocimiento y protección territorial del estado,⁷⁸ sin embargo, no son los únicos que se encuentran bajo el *demanio* del mismo. Pertenecen al ámbito demanial también grandes infraestructuras destinadas al uso público como carreteras o puentes, u otras afectadas a la prestación de servicios públicos como puertos, hospitales o escuelas.

Al respecto, Cosculluela Montaner indica que existen, por un lado, bienes de dominio público por naturaleza que son los declarados como tales por la constitución y la ley, y reúnen las características físicas propias de su denominación como las aguas, playas, etc.; y, por otro, bienes de dominio público por afectación, que son fruto de la obra humana y que comprenden a su vez a los bienes afectos al uso público y a los bienes afectos al servicio público. Entre los primeros menciona las carreteras, caminos, vías pecuarias, puentes, calles, parques; y, entre los segundos, las obras de defensa militar, vías férreas, aeropuertos, puertos, hospitales, mataderos, mercados, museos, escuelas, universidades públicas, bibliotecas, cementerios, piscinas y campos de deporte;⁷⁹ los primeros destinados al uso libre y gratuito (en principio al menos) de la población, y los segundos que sirven de soporte físico a la explotación de un servicio público, con o sin costo. De la administración, regulación, control y gestión de parte de los bienes de dominio público por naturaleza –de aquellos calificados como estratégicos– el Estado obtiene inevitablemente ingresos fiscales, pero también lo hace por la prestación de algunos servicios públicos.

75. Morillo-Velarde Pérez, *Dominio Público*, 33.

76. *Ibíd.*, 34 y 130-52.

77. Cosculluela Montaner hace hincapié en la necesidad del establecimiento (constitucional) de la reserva de ley para la declaración del carácter demanial de un bien en particular. *Vid.* Cosculluela Montaner, *Manual de Derecho administrativo. Parte general*, 647.

78. Por ejemplo el artículo 102 de la constitución colombiana señala textualmente: “El territorio, con los bienes públicos que de él forman parte, pertenecen a la Nación”.

79. *Cfr.* Cosculluela Montaner, *Manual de Derecho administrativo. Parte general*, 647-8.

En Venezuela, por ejemplo, según lo indica el artículo 302 de la Constitución, el Estado se reserva, por razones de conveniencia nacional, la actividad petrolera y otras industrias, explotaciones, servicios y bienes de interés público y de carácter estratégico calificados como tal por una ley orgánica; asimismo, el artículo 303 del mismo texto constitucional señala que por razones de soberanía económica, política y estrategia nacional, el Estado debe conservar la totalidad de las acciones de Petróleos de Venezuela S.A. o del ente creado para el manejo de la industria petrolera. En Ecuador, por su parte, por disposición del artículo 313 de la Constitución, el Estado se ha reservado el derecho de administrar, regular, controlar y gestionar aquellos sectores que por su trascendencia y magnitud tienen decisiva influencia económica, social, política o ambiental, a los cuales califica de estratégicos, señalando como tales: la energía en todas sus formas, las telecomunicaciones, los recursos naturales no renovables, el transporte y la refinación de hidrocarburos, la biodiversidad y el patrimonio genético, el espectro radioeléctrico, el agua, y otros que determine la ley. Inclusive, la Corte Constitucional ecuatoriana, mediante Sentencia (interpretativa) No. 001-12-SIC-CC, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 629 de 30 de enero de 2012, ha dicho que las empresas públicas únicamente gozan de la facultad de gestionar los sectores estratégicos para los que hubieren sido autorizadas, sin que les esté permitido delegar a la iniciativa privada la gestión de tales sectores, ya que solo el Estado central puede autorizar a las empresas públicas la gestión de los sectores estratégicos; pero que, en todo caso, a través de las autoridades de control y regulación competentes del gobierno central, podrá delegarse a empresas mixtas, o excepcionalmente a la iniciativa privada o economía popular y solidaria, la gestión de sectores estratégicos, en los casos contemplados en la ley de la materia o sector pertinente.

En Bolivia, asimismo, el artículo 348 del texto constitucional otorga el carácter de estratégico a los recursos naturales, siendo tales los minerales en todos sus estados, los hidrocarburos, el agua, el aire, el suelo y el subsuelo, los bosques, la biodiversidad, el espectro electromagnético y todos aquellos elementos y fuerzas físicas susceptibles de aprovechamiento, cuya dirección, control y regulación corresponde con exclusividad al estado, quien además se reserva el derecho de desarrollar tales sectores estratégicos para el crecimiento económico y social del país con equidad, y ejercita su derecho participando como inversionista, a través de la inversión estatal productiva, en el marco de lo establecido en la ley, aunque inversionistas privados podrían desarrollar actividades económicas en sectores estratégicos, con sujeción a los derechos que el Estado otorgue para el efecto en el marco de las normas y políticas de desarrollo económico y social del país, como lo ordena el artículo 6 de la Ley No. 516, de 4 de abril de 2014, denominada: Ley de Promoción de Inversiones.

Ahora bien, *servicio público* es la actividad por la cual la administración pública ejecuta, de manera regular y continua, la prestación de una utilidad singular a los ciu-

dadanos, que satisface además una necesidad general que se considera esencial para el funcionamiento de la sociedad.⁸⁰ Por ello –porque satisface necesidades de orden público–, es el Estado quien directamente o mediante concesión, asociación o cualquier otra modalidad contractual, presta el servicio público con notoria exclusividad, pues, el estado es el que garantiza su prestación y finalmente lo regula y controla. Duguit señala que el servicio público es toda actividad cuyo cumplimiento debe ser asegurado, regulado y controlado por el poder público, porque es indispensable para la realización y desarrollo de la interdependencia social;⁸¹ por lo que el Estado debe asumir la ejecución monopólica de determinadas actividades económicas: las calificadas de servicio público por la constitución o la ley. El ejercicio de tales actividades económicas, que supone inevitablemente la administración, regulación, control y gestión de los bienes afectos a tales servicios, generan asimismo ingresos para el Estado, como podría ocurrir con las centrales hidroeléctricas respecto del servicio de alumbrado; debiendo asimilar en tal caso, que el ingreso fiscal del estado constituye en realidad la diferencia de la relación entre el valor percibido por la prestación del servicio público y el gasto destinado a dicha prestación.⁸²

De ahí que los ingresos producto de la gestión del patrimonio público sean, o bien ingresos patrimoniales en sentido estricto: los producidos por la administración, regulación, control y gestión de los bienes naturales y estratégicos del *demanio* (o dominio público), o bien ingresos monopolísticos,⁸³ provenientes de la administración, regulación, control y gestión de los bienes afectos a la prestación de determinados servicios públicos; debiendo advertirse, con cierta obviedad, que la gestión de los sectores estratégicos del Estado inevitablemente es también monopólica, pero tal connotación no está en capacidad de caracterizar a los ingresos patrimoniales en sentido estricto, por cuanto no existe una proyección económica real que afecte la participación de terceros en la ejecución de tales actividades ya que inevitablemente se trata de un reducto ex-

80. Cfr. Cosculluela Montaner, *Manual de Derecho administrativo. Parte general*, 611.

81. Vid. León Duguit, *Manual de derecho constitucional* (Granada: Comares, 2005), 65.

82. En Ecuador, el artículo 91 del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas señala que: “Los recursos provenientes de actividades empresariales públicas nacionales ingresarán al Presupuesto General del Estado una vez descontados los costos inherentes a cada actividad y las inversiones y reinversiones necesarias para el cumplimiento de la finalidad de cada empresa”.

83. Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero sostienen que en ocasiones el Estado decide que un determinado servicio sea prestado, de forma exclusiva, por él, o que la adquisición, producción y venta de determinados productos solo pueda realizarla asimismo el Estado; en cuyo caso, se configuraría un monopolio de derecho, es decir, aquel que se encuentra tutelado por el mismo ordenamiento jurídico. Tal configuración solo es posible por la legitimidad de sus fines, ya que el estado establecería monopolios o bien para mejorar la prestación de un determinado servicio público o bien para obtener ingresos; pero que, inclusive en aquellos que persiguen fines no fiscales, el fin recaudatorio es de notable interés. Vid. Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero, *Curso de Derecho financiero y tributario*, 53-5.

clusivo y puramente estatal, en tanto que, tratándose de los ingresos monopolísticos, no es sino el mismo Estado el que condiciona y restringe la participación de ciertos operadores económicos –distintos de aquel– en la prestación de un servicio en particular, que ha sido mayoritariamente reconocido como público o de interés general.

Ahora bien, para finalizar cabe indicar que la noción de los ingresos producto de la gestión del patrimonio público no genera inconveniente craso respecto de su acepción o contenido, pero sí de los límites y exorbitancias que posee el Estado para obtenerlos; es decir, la mayor dificultad actual se encuentra en establecer las delimitaciones en el ejercicio del poder político en la administración, regulación, control y gestión del patrimonio público sin que se consuma en el proceso, de manera arbitraria, los recursos naturales de la nación, y sin que afecte los derechos de determinados colectivos que se encuentran natural y especialmente vinculados con el entorno de tales recursos, pero sin menoscabar –a su vez– de modo alguno, sus fines esencialmente recaudatorios (fiscales), y dejando de lado la deslealtad económica en la configuración de sus monopolios fiscales. Debe insinuarse también la problemática respecto de los ingresos que el estado podría producir como un operador económico más en el mercado y de su legitimidad, pero aquella no es objeto del presente estudio.

CONCLUSIONES

- a) El Estado, más allá de su tipología, fue constituido jurídica e institucionalmente para que cumpla determinadas finalidades que satisfagan las necesidades comunes del colectivo gobernado. En un Estado constitucional tales finalidades son amplias y constan necesariamente en el texto de la Constitución. Para que el Estado pueda realizar sus fines necesita ineludiblemente los medios idóneos para lograrlo, entre ellos, recursos económicos suficientes, encaminados al sostenimiento del gasto público. Para ello, ejecuta una serie continuada de actos y actividades determinadas que le permite recaudarlos. Tales recursos económicos se obtienen a través de ingresos tributarios y no tributarios, los primeros, provenientes del ejercicio de la potestad pública de imponer tributos a los habitantes de un Estado en particular y los segundos, vinculados a la capacidad de aquel para obtener ingresos por la adecuada gestión de su patrimonio o para obtener lícitamente cualquier otra fuente de financiamiento, inclusive, a través del endeudamiento público. De esto trata la actividad financiera del Estado: de la función que este desarrolla para procurarse los recursos económicos indispensables para financiar el gasto público.
- b) Los ingresos fiscales son la consecuencia directa del ejercicio del poder público sobre los recursos del Estado. Todo Estado contemporáneo, en la configuración de su estructura financiera en el texto constitucional, prevé la existencia de

recursos patrimoniales, recursos tributarios y recursos de crédito o endeudamiento, que a su vez sirven de fuente y son generadores, en su orden, de los ingresos por la gestión del patrimonio público, de los ingresos tributarios y de los ingresos por el endeudamiento público. Los recursos públicos del Estado como fuente generadora de los ingresos fiscales se atan a los procedimientos mediante los cuales obtiene el poder de compra indispensable para efectuar los gastos propios de su actividad financiera, en tanto que los ingresos fiscales sencillamente engloban los montos específicos que en moneda con valor de cambio recibe el Estado, en su cuenta única, para sostener las erogaciones que debe realizar a efecto de cumplir con sus finalidades.

- c) Los ingresos fiscales producto de la gestión del patrimonio público –en Colombia, Venezuela, Ecuador y Bolivia– se generan en la explotación que realiza el Estado de los bienes estratégicos del demanio público y de los bienes afectos a la prestación de determinados servicios públicos. Al demanio público le interesa el conjunto de prerrogativas, privilegios y exorbitancias sobre el patrimonio indisponible del Estado, es decir, sobre aquel conjunto de bienes del cual el Estado no es en realidad propietario –desde la construcción tradicional del *dominium*– sino un gestor responsable. Los ingresos producto de la gestión del patrimonio público pueden ser ingresos patrimoniales en sentido estricto, es decir, los producidos por la administración, regulación, control y gestión de los bienes naturales y estratégicos del demanio público, o, ingresos monopolísticos, provenientes de la administración, regulación, control y gestión de los bienes afectos a la prestación de determinados servicios públicos, reconocidos como tales por la constitución o la ley.

BIBLIOGRAFÍA

- Abramovich, Víctor, y Christian Curtis. “Hacia la exigibilidad de los derechos económicos, sociales y culturales. Estándares internacionales y criterios de aplicación ante los tribunales locales”. En Martín Abregú y Christian Curtis, edit., *La aplicación de los tratados internacionales sobre derechos humanos por los tribunales locales*. Buenos Aires: Ed. Del Puerto/CELS, 1997.
- Ahumada, Guillermo. *Tratado de finanzas públicas*, tomo 1, 4a. ed. Buenos Aires: Plus Ultra, 1969.
- Alessandri Rodríguez, Arturo, y Manuel Somarriva Undurraga. *Curso de derecho civil. Los bienes y los derechos reales*, 3a. ed. Santiago: Editorial Nascimento, s. f.
- Bodin, Jean. *Los seis libros de la República*, Pedro Bravo Gala, trad. Madrid: Tecnos, 1997.
- Brewer-Carías, Allan R. “Reflexiones sobre la constitución económica”. En Sebastián Martín-Retortillo, coord., *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, tomo V. Madrid: Civitas, 1991.

- Coscolluela Montaner, Luis. *Manual de Derecho administrativo. Parte general*, 21a. ed. Pamplona: Civitas/Thomson Reuters/Arazandi, 2010.
- De Lojendio, Ignacio María. “Derecho Constitucional Económico”. En Luis Sánchez Agesta, coord., *Constitución y Economía. La Ordenación del Sistema Económico en las Constituciones Occidentales*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado/Editoriales de Derecho Reunidas, 1977.
- Duguit, León. *Manual de derecho constitucional*. Granada: Comares, 2005.
- Eguiguren, Genaro. *Derecho de propiedad en el Ecuador*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2008.
- Falcón y Tella, Ramón. *Derecho financiero y tributario*, 2a. ed. Madrid: Universidad Complutense, 2013.
- Ferrajoli, Luigi. “Estado Social y Estado de Derecho”. En Víctor Abramovich, María José Añón y Cristián Courtis, comp., *Derechos sociales. Instrucciones de uso*. México: DJC, 2003.
- Ferreiro Lapatza, Juan José. *Curso de Derecho financiero español. Instituciones*, 25a. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006.
- Fraga, Gabino. *Derecho Administrativo*. México: Porrúa, 1990.
- Galán Melo, Gabriel Santiago. “Ecuador: prolegómeno a la constitución económica, el derecho a la propiedad en todas sus formas en la Constitución de 2008”. En Claudia Storini y Rafael Lara González, edit., *Constitución económica en Latinoamérica*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2016.
- . *La igualdad jurídica y la no discriminación en el régimen tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.
- Giuliani Fonrouge, Carlos María. *Derecho financiero*, tomo 1, 9a. ed. Buenos Aires: La Ley, 2004.
- Griziotti, Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*. Buenos Aires: Depalma, 1959.
- Heller, Hermann. *Teoría del Estado*. México: Fondo de Cultura Económica, 1992.
- Hobbes, Thomas. *Leviatán o La materia, forma y poder de una República Eclesiástica y Civil*. Bogotá: Skala, 1982.
- Jarach, Dino. *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*. Buenos Aires: Cangallo, 1978.
- . *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3a. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003.
- Keynes, John Maynard. *Teoría general de la ocupación, el interés, y el dinero*, Eduardo Hornedo, trad. México: Editorial Muñoz S.A., 1965.
- Larroulet, Cristián, y Francisco Mochón. *Economía*. Madrid: McGraw-Hill, 1996.
- Louis Secondat, Charles, señor de la Bréde y Barón de Montesquie. *El Espíritu de las Leyes*, Siro García del Mazo, trad. Madrid: Librería General de Victoriano Suárez, 1906. Disponible en <<http://fama2.us.es/fde/ocr/2006/espírituDeLasLeyesT1.pdf>>.
- Maquiavelo, Nicolás. *El Príncipe*. Disponible en <<http://www.ciudadoriental.com/elprincipe.pdf>>. Consulta: abril de 2016.

- Marx, Karl. *El Capital. Libro primero. El proceso de producción del capital*, tomo 1, volumen 3, Pedro Scaron, edit., 20a. ed. México: Siglo XXI, 2005.
- Matus Benavente, Manuel. *Finanzas públicas*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1964.
- Mijangos Borja, María de la Luz. “Conceptos generales del derecho financiero”. En Beatriz Dolores Bonifaz Chapoy, dir., *Panorama del derecho mexicano. Derecho financiero*. México: UNAM, s. f.
- Morillo-Velarde Pérez, José Ignacio. *Dominio público*. Madrid: Trivium, s. f.
- Musgrave, Richard A., y Peggy Musgrave. *Hacienda pública. Teórica y aplicada*, 5a. ed., Juan Francisco Corona Ramón, Juan Carlos Costas Terrones y Amelia Díaz Álvarez, trad. Madrid: McGraw-Hill, s. f.
- Nogueira Alcalá, Humberto. *Teoría y dogmática de los derechos fundamentales*. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2003. Disponible en <<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1094/4.pdf>>.
- Offe, Claus. *Contradicciones en el Estado de bienestar*. Madrid: Alianza, 1990.
- Oyarte Martínez, Rafael. *Curso de Derecho constitucional*, tomo I. Quito: Fundación Andrade & Asociados Fondo Editorial, 2007.
- Palomar de Miguel, Juan. *Diccionario para juristas*. México: Porrúa, 2012.
- Pérez de Ayala, José Luis, y Eusebio González. *Derecho tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1994.
- Pérez Royo, Javier. *Curso de Derecho constitucional*, 12a. ed. Madrid: Marcial Pons, 2010.
- Queralt, Juan Martín, Carmelo Lozano Serrano, José Manuel Tejerizo López y Gabriel Casado Ollero. *Curso de Derecho financiero y tributario*, 17a. ed. Madrid: Tecnos, 2006.
- Roldán Xopa, José. *Constitución y mercado*. México: Porrúa, 2004.
- Rossetti, José Paschoal. *Introducción a la Economía. Enfoque latinoamericano*. México: Harla, Harper & Row Latinoamericana, s. f.
- Rousseau, Jean-Jacques. *El contrato social o principios del derecho político*, capítulo VII. Disponible en <<http://www.biblioteca.org.ar/libros/70390.pdf>>.
- Sainz de Bujanda, Fernando. *Sistema de derecho financiero*, volumen 1. Madrid: Facultad de la Universidad Complutense, 1985.
- Samuelson, Paul, y William Nordhaus. *Economía*, 14a. ed. Madrid: McGraw-Hill, 1993.
- Sayagués Laso, Enrique. *Tratado de Derecho administrativo*. Montevideo: Martín Bianchi Altuna, 1959.
- Tipke, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.
- Troya Jaramillo, José Vicente. “El modelo económico, financiero y tributario de la Constitución de 2008”. En Santiago Andrade, Agustín Grijalva, Claudia Storini, edit., *La nueva Constitución del Ecuador. Estado, derechos e instituciones*. Quito: UASB/CEN, 2009.

- Trujillo Vásquez, Julio César. “La Constitución económica, más allá del neoliberalismo”.
Foro: Revista de Derecho, No. 7 (2007). Disponible en <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1658/1/R_F-07-TC-Trujillo.pdf>.
- Valdés Costa, Ramón. *Curso de derecho tributario*, 2a. ed. Bogotá: Depalma/Temis/Marcial Pons, 1996.
- Velásquez Jaramillo, Luis Guillermo. *Bienes*, 11a. ed. Medellín: Librería Jurídica Comlibros Ltda., 2008.
- Villegas Héctor. *Manual de finanzas públicas*. Buenos Aires: Depalma, 2000.
- Vogel, Klaus. “La Hacienda pública y el derecho constitucional”. *Revista Hacienda Pública Española*, No. 59 (1987).

Fecha de recepción: 5 de octubre de 2016.

Fecha de aprobación: 28 de julio de 2017.

Eddy De la Guerra, Marco Albán, Gabriel Galán y otros, *Derecho financiero y tributario: estudios en honor del profesor José Vicente Troya Jaramillo* (Quito: IEDT, 2017).

Daniela Salazar Marín*

El profesor José Vicente Troya Jaramillo realizó grandes aportes al Derecho, no únicamente al ecuatoriano, sino que marcó tendencias para Latinoamérica, y, me atrevería a decir, a nivel mundial. Al interior del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario (IEDT), en los diferentes cargos que ocupó, supo dotar a estas ramas del derecho de un análisis académico, además de representar en foros internacionales al instituto y al país.

Está por demás mencionar el sin sabor que dejó la noticia de su partida en todos los que lo conocimos. Es así como los miembros del Instituto, con la intención de realizar un homenaje a quien fue para muchos un maestro, presentan un listado de las obras en las que trabajó, pasando por diferentes temáticas que fueron más allá de únicamente el tema tributario.

Es así como nace el nombre “Derecho Financiero y Tributario”. Poco a poco se irían añadiendo a la lista de escritores figuras de renombre internacional. Es así como se consolidó el sentido libro realizado en homenaje al profesor José Vicente Troya Jaramillo.

La obra en cuestión tiene grandes particularidades: en primer lugar, cuenta con dos artículos que no habían sido publicados del profesor Troya; uno de ellos referente a los derechos del contribuyente, y el otro sobre las actividades financiera de los Estados. Uno de ellos fue expuesto por él dentro de una mesa en una conferencia en Salamanca, más nunca fue recogido y publicado.

Una segunda parte incluye a prestigiosos escritores internacionales, tales como Rubén Asorey, Oswaldo Casas, Horacio Corti, German Pardo, Mauricio Plazas Vega, quienes, además de su reconocimiento, fueron personas cercanas al profesor Troya, teniéndolo en su alta estima.

La tercera parte habla del legado académico que nos dejó. Se actualizaron los tópicos sobre los cuales el profesor Jose Vicente escribió en su momento, buscando que sean de utilidad para los que todavía seguimos nuestro camino dentro de la cátedra. Tanto este como el último acápite contó con la participación de académicos ecuatoria-

* Miembro del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario (IEDT).

nos, la mayoría de ellos, por no decir todos, en su momento pasaron por las aulas de clases de profesor José Vicente.

La última parte, dedicada a su homenaje, incluye otro de los momentos estimados por todos: cómo fue su designación como miembro honorífico del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.

Recomiendo la lectura de esta magnífica obra colectiva como homenaje póstumo a uno de sus fundadores y más ilustres miembros de nuestro instituto.

La obligación constitucional del Estado de establecer exenciones tributarias a favor de las personas con discapacidad: análisis de la sentencia No. 019-17-SIN-CC dictada por la Corte Constitucional del Ecuador

*Daniela Estefanía Erazo Galarza**

RESUMEN

El presente artículo se encuentra orientado a analizar el contenido de la sentencia No. 019-17-SIN-CC, por medio de la cual la Corte Constitucional resolvió la demanda de inconstitucionalidad presentada en contra de varias normas tributarias, por cuanto a criterio de los accionantes no cumplían con la obligación del Estado de establecer exenciones tributarias a favor de las personas con discapacidad como un grupo de atención prioritario. En dicha decisión la Corte resolvió aceptar parcialmente la demanda presentada, y además conminó a que la Asamblea Nacional dentro del plazo de un año adecue el contenido de la Ley de Reforma Tributaria y del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, de forma que se incluyan los beneficios tributarios a los cuales tienen derecho las personas con discapacidad. Por lo expuesto, se analizan los argumentos que sirvieron de sustento para que la Corte emita esta decisión.

PALABRAS CLAVE: personas con discapacidad, derechos, grupo de atención prioritaria, exenciones tributarias, control de constitucionalidad.

ABSTRACT

This article is oriented to analyze the content of the court decision No. 019-17-SIN-CC, in which, the Constitutional Court resolved the petition of unconstitutionality filed against several tax norms, as a result of the petitioners plead this norms do not obey with the State's duty of establish tax exemptions in favor of people with disabilities as a priority attention group.

* Asesora de la Corte Constitucional del Ecuador.

In this decision, the Court decided to accept partially the petition filed, and also ordered to the National Assembly, within a period of one year, adapt the content of the Tax Reform Law and the Organic Code of Territorial Organization, Autonomy and Decentralization, in which it must include the tax exemptions that people with disabilities have the right to. Therefore, there are being analyzed the arguments that served as support for the Court to issue their court decision

KEYWORDS: people with disabilities, rights, priority attention group, tax exemptions, control of constitutionality.

FORO

ANTECEDENTES

El estudio de la historia constitucional del Ecuador nos permite evidenciar la presencia de cambios profundos en el modelo jurídico que se ha venido forjando en el país. Un claro ejemplo de aquello, es el paso de un Estado de derecho, vigente hasta el año 2008, en el que la Ley adquiría una importancia sustancial, a un Estado constitucional de derechos, dentro del cual se posiciona a la Constitución como la norma que goza de supremacía constitucional, cuyos contenidos deberán irradiar todos los espacios y ser respetados irrestrictamente por todas las autoridades públicas.

En este escenario la Constitución vigente no solo amplía el listado de derechos tradicionalmente reconocidos en anteriores Constituciones, puesto que además fortalece los derechos de personas que se encuentran en un estado de desventaja, a los cuales denomina como “grupos de atención prioritaria”, en aras de efectivizar el principio de igualdad previsto en el artículo 11 numeral 2 de la Constitución que establece “Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades”, determinando además que nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, etc. Así, la referida disposición además determina que: “El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad”.

En consecuencia, si bien la norma constitucional reconoce que todas las personas son iguales y gozan de los mismos derechos, consagrando una igualdad formal, adicionalmente efectiviza la existencia de la denominada igualdad material, a través de la determinación de disposiciones encaminadas a que las personas que se encuentren en una situación de desigualdad gocen de una igualdad real.

Por lo expuesto, el artículo 35 de la Constitución de la República consagra que:

Las personas adultas mayores, niñas, niños y adolescentes, mujeres embarazadas, personas con discapacidad, personas privadas de libertad y quienes adolezcan de enfermedades catastróficas o de alta complejidad, recibirán atención prioritaria y especializada en los ámbi-

tos públicos y privado. La misma atención prioritaria recibirán las personas en situación de riesgo, las víctimas de violencia doméstica y sexual, maltrato infantil, desastres naturales o antropogénicos. El Estado prestará especial protección a las personas en condición de doble vulnerabilidad.

Del análisis de la norma citada se desprende que se reconoce a las personas con discapacidad como un grupo de atención prioritaria, para cuya protección el Estado se compromete a un conjunto de obligaciones tanto positivas como negativas encaminadas en lo principal a que estas personas además de ejercer los derechos reconocidos para todas las personas, ejerzan los derechos propios que el constituyente les atribuyó.

Así, el artículo 47 de la norma constitucional prevé que: “El Estado garantizará políticas de prevención de las discapacidades, y de manera conjunta con la sociedad y la familia, procurará la equiparación de oportunidades para las personas con discapacidad y su integración social...”.

En consecuencia, se evidencia la presencia de un compromiso claro del Estado para la protección de los derechos de este grupo de atención prioritaria, siendo que el contenido de estos derechos se puede desarrollar a través de las leyes, las políticas públicas y la jurisprudencia, tal como lo establece el artículo 11 numeral 8 de la Constitución de la República.

En virtud de aquello, el papel del legislador es fundamental a la hora de regular los derechos reconocidos a las personas con discapacidad, atribución que deberá observar la disposición contenida en el artículo 84 de la Constitución de la República que prevé que:

La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades. En ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentarán contra los derechos que reconoce la Constitución.

Dicho esto, los diferentes cuerpos legales deben considerar a la hora de desarrollar los derechos de las personas con discapacidad los postulados constitucionales, caso contrario serán inconstitucionales. A partir de lo señalado, es necesario precisar que uno de los derechos reconocidos específicamente a las personas con discapacidad por parte del constituyente en el artículo 47 numeral 4 de la Constitución es el derecho a “*Exenciones en el régimen tributario*”.

A base de lo señalado se origina el caso No. 021-10-IN, demanda de acción de inconstitucionalidad presentada¹ bajo la alegación de que los artículos 4 y 9 de la Ley

1. Conforme consta en la página 1 de la sentencia No. 019-17-SIN-CC, la demanda fue presentada el 5 de mayo de 2010, por Laura Elena Urresta Burbano, Hernán Mariano Garzón Campos, Hernán Gabela Carvajal, Medardo

de Reforma Tributaria; artículo 74 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; artículo 19 literal c de la Codificación del Reglamento de Afiliación, Recaudación y Control del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social; artículo 65 del Reglamento General de Seguro de Riesgos del Trabajo; artículo 186 de Ley de Seguridad Social; y artículos 312, 326, 327, 331, 336, 344, 351 y 368 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal son contrarias a la Constitución de la República.

Uno de los argumentos principales de los accionantes es que las referidas disposiciones inobservaron el derecho de las personas con discapacidad a tener el derecho de exenciones el régimen tributario.

La Corte Constitucional del Ecuador mediante sentencia No. 019-17-SIN-CC resolvió la acción de inconstitucionalidad, resolviendo aceptar parcialmente la demanda, por cuanto, entre otros argumentos, verificó que las disposiciones tributarias inobservaron la disposición constitucional contenida en el artículo 47 número 4 de la Constitución de la República, esto por cuanto omitieron incluir exenciones tributarias a favor de las personas con discapacidad.

Adicionalmente, la sentencia referida se pronunció respecto de la constitucionalidad de varias disposiciones atinentes al derecho a la seguridad social, no obstante, el presente artículo se centrará en analizar el argumento empleado por la Corte Constitucional respecto de las exenciones tributarias.

LA IGUALDAD COMO FUNDAMENTO DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS

Tal como fue señalado en líneas atrás, la igualdad en el modelo constitucional ecuatoriano se encuentra reconocida como un principio en el artículo 11 número 2, y además como un derecho previsto en el artículo 66 número 4 en el que se reconoce como derecho de toda persona el “Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación”.

En consecuencia, el Estado es el llamado a garantizar que la igualdad forme parte integrante de todos los derechos constitucionales.

Adicionalmente, la igualdad ha sido reconocida en Instrumentos Internacionales de Derechos Humanos, como por ejemplo lo establece la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano expedida en el año 1789, en la cual en su artículo 1 determinó que: “Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales solo pueden fundarse en la utilidad común”.

Alfredo Luna Narváez, Silvia Esther Game Muñoz, Juan Francisco Macías Ceballos, Galo Temístocles León Chamorro, Wilson Rodrigo Silva Hernández, Gonzalo Arauz Paredes y Dehivi Rodolfo Salgado Proaño por sus propios derechos; Luis Alberto Moya Garzón, en representación de su hija Melanie Moya Morán y Laura Guadalupe Rosa Egas en representación de su hermana Ana María Rosa Egas.

Posteriormente la Declaración Universal de Derechos Humanos promulgada el 10 de diciembre de 1948 consagró en sus artículos 1 y 2 lo siguiente:

Artículo 1

Todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos, y dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros.

Artículo 2

Toda persona tiene todos los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición. Además, no se hará distinción alguna fundada en la condición política, jurídica o internacional del país o territorio de cuya jurisdicción dependa una persona, tanto si se trata de un país independiente, como de un territorio bajo administración fiduciaria, no autónoma o sometido a cualquier otra limitación de soberanía.

De esta forma, el principio y derecho a la igualdad ha sido desarrollado no solo a través de los ordenamientos jurídicos de los Estados, sino principalmente en instrumentos internacionales, de cuyo contenido resalta la consagración de una igualdad formal y material.

En el ámbito tributario, la igualdad se constituye en un derecho del que gozan todos los contribuyentes, el cual guarda relación directa con el principio de equidad tributaria garantizado en el artículo 300 de la Constitución de la República como parte integrante del régimen tributario.

Por consiguiente, si bien es cierto todas las personas en virtud del principio de generalidad,² están llamadas a aportar con las cargas del Estado, dicho aporte debe ser establecido en virtud de la observancia del principio de igualdad, esto es, tratando como iguales a los iguales y como desiguales a los desiguales.

Víctor Uckmar resalta la importancia de este principio para los regímenes tributarios, estableciendo que la igualdad ante las cargas fiscales puede ser entendida en dos sentidos:

2. El artículo 300 de la Constitución de la República establece que: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”. En consecuencia el principio de generalidad es un principio integrante del régimen tributario ecuatoriano, en virtud del cual se establece que todas las personas que demuestren capacidad contributiva deberán colaborar con las cargas estatales. Marisa Vásquez, respecto de este principio establece que: “Este principio se desprende del principio de igualdad que hemos mencionado. Implica que los tributos se aplican abarcando integralmente las categorías de personas o bienes previstas por la ley y no a una parte de ellas”.

- a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, en manera que los contribuyentes se encuentren iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal.
- b) En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y como se verá seguidamente con la capacidad contributiva de cada uno.³

De ahí que se ha señalado que la igualdad tiene relación directa con los principios de generalidad, equidad y capacidad contributiva, puesto que de modo conjunto tienen como objetivo considerar las situaciones que hacen que las personas no se encuentren en la misma situación, ya sea jurídica, económica y principalmente social, respecto de este último aspecto, es el caso del reconocimiento de un especial tratamiento a las personas que pertenecen a los grupos de atención prioritaria.

Marisa Vásquez en cuanto al principio de igualdad, en referencia al modelo constitucional argentino, señala que:

Así del mencionado artículo se desprende que el principio de “igualdad” no es solo ante la ley sino también como base de los impuestos y cargas públicas. En el primer caso se trata de eliminar situaciones de desigualdad o privilegios (tratamientos iguales a quienes se encuentren en iguales condiciones y diferenciar en una estructura social a aquellos que se hallen en diferentes condiciones) [...].⁴

En consecuencia, el principio de igualdad tributario sin duda alguna debe ser considerado no solo a la hora de ejercer la facultad recaudatoria, sino principalmente al momento de desarrollar el contenido de las disposiciones que regulan las cargas impositivas, como sucede por ejemplo cuando el legislador establece ciertas exenciones o rebajas tributarias, en consideración a parámetros de tipos sociales, económicos y culturales, tal como se verá a continuación.

ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE EXENCIONES TRIBUTARIAS

Todo sistema o régimen tributario se encuentra conformado en lo principal por un conjunto de tributos encaminados a que el Estado solvente las cargas necesarias para su existencia, así como de principios, que regulan que esta potestad tributaria del Estado no sea ejercida arbitrariamente en menoscabo de los derechos de las personas.

3. Víctor Uckmar, *Principios comunes del derecho constitucional tributario* (Bogotá: Temis, 2002), 59.

4. Marisa Vásquez, “Principios constitucionales”, en Mario Volman, dir., *Régimen tributario* (Buenos Aires: Fedye, 2005), 133.

Dentro de todos los elementos que conforman un régimen tributario, se evidencia que los ordenamientos jurídicos nacionales, en aras de garantizar el principio de igualdad materialmente desarrollado, establecen disposiciones encaminadas a establecer dispensas legales a favor de ciertos grupos de personas, las cuales son denominadas como exenciones tributarias.

El artículo 31 del Código Tributario ecuatoriano define las exenciones tributarias de la siguiente forma: “Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecidas por razones de orden público, económico o social”. En este escenario, además la norma tributaria en el artículo 32 determina que solo mediante disposición expresa de ley, se podrán establecer exenciones tributarias, lo cual evidencia el principio de reserva de ley que debe estar presente para su determinación.

De esta forma, las exenciones o exoneraciones tributarias deben nacer de acto normativo expreso, en el que se especifique con claridad los beneficiarios, así como las condiciones en que éstas serán otorgadas. Así mismo, el artículo 34 *ibídem* determina que la exención, aun cuando hubiere sido concedida en atención a determinadas situaciones de hecho, podrá ser modificada o derogada por ley posterior.

Pablo Egas Reyes, respecto de las normas que regulan exenciones tributarias establece:

La norma de exención es una norma jurídica ordinaria, y como tal debe ser entendida y concebida. No es una regla que se aparte, de forma conceptual, de las otras disposiciones tributarias, sino que, por el contrario, proceden de una misma raíz y forman parte de una misma rama del derecho, lo que hace que no tenga diferencias estructurales con sus iguales. Y al ser norma ordinaria, para su interpretación se deben aplicar los mismos principios que se emplean en la comprensión de otros mandatos impositivos, sin especialidad o particularismo alguno.

En efecto, las exenciones tributarias forman parte de los regímenes tributarios, por lo cual se sujetan a los principios y disposiciones que conforman esta rama del derecho. Pedro Montero citando un trabajo anterior establece que la exención “Es una técnica de legislación impositiva que impide total o parcialmente el nacimiento de la deuda tributaria que, por el acaecimiento del hecho imponible, correspondería pagar”.⁵

En virtud de lo hasta aquí señalado, se puede concluir que la exención o exoneración tributaria es la dispensa legal que un Estado otorga por mandato expreso de la ley, a un determinado grupo de personas, con el objetivo de exonerarles del pago de una deuda tributaria nacida en virtud de la materialización del hecho generador.

5. Pedro Montero Traibel, “La exoneración”, en *Derecho tributario moderno*, t. I, vol. II (Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria), 136.

EL DERECHO A LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS A FAVOR DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD

Como ha sido señalado, las personas con discapacidad pertenecen a los denominados grupos de atención prioritaria, por lo que gozan de un conjunto de derechos propios, establecidos en el artículo 47⁶ de la Constitución de la República, dentro de los cuales se destaca en el numeral 4 el derecho a: “Exenciones en el régimen tributario”.

En este escenario, se desprende que el constituyente consideró indispensable reconocer a nivel constitucional a las exenciones tributarias a las personas con discapacidad como un derecho propio de estas en virtud de pertenecer a los grupos de atención prioritaria. Lo cual se traduce en que existe un mandato constitucional cuyo desarrollo debe ser efectuado a través de la legislación, las políticas públicas y la jurisprudencia, por cuanto permite que estas personas alcancen la igualdad material promulgada en los artículos 11 número 2 y 66 número 4 del texto constitucional.

Bajo esta consideración, es indispensable precisar que todos los actores públicos se encuentran llamados a cumplir con las disposiciones constitucionales, por cuanto tal como lo determina el artículo 11 número 9 de la Constitución de la República: “El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución”.

A partir de lo manifestado, es necesario resaltar que el órgano legislativo a fin de cumplir con el mandato de adecuar el contenido de las disposiciones legales a los mandatos constitucionales, sin duda alguna debe incluir en la producción legislativa,

-
6. Art. 47. “El Estado garantizará políticas de prevención de las discapacidades y, de manera conjunta con la sociedad y la familia, procurará la equiparación de oportunidades para las personas con discapacidad y su integración social. Se reconoce a las personas con discapacidad, los derechos a: 1. La atención especializada en las entidades públicas y privadas que presten servicios de salud para sus necesidades específicas, que incluirá la provisión de medicamentos de forma gratuita, en particular para aquellas personas que requieran tratamientos de por vida. 2. La rehabilitación integral y la asistencia permanente, que incluirán las correspondientes ayudas técnicas. 3. Rebajas en los servicios públicos y en servicios privados de transporte y espectáculos. 4. Exenciones en el régimen tributario. 5. El trabajo en condiciones de igualdad de oportunidades, que fomenten sus capacidades y potencialidades, a través de políticas que permitan su incorporación en entidades públicas y privadas. 6. Una vivienda adecuada, con facilidades de acceso y condiciones necesarias para atender su discapacidad y para procurar el mayor grado de autonomía en vida cotidiana. Las personas con discapacidad que no puedan ser atendidas por sus familiares durante el día, o que no tengan donde residir de forma permanente, dispondrán de centros de acogida para su albergue. 7. Una educación que desarrolle sus potencialidades y habilidades para su integración y participación en igualdad de condiciones. Se garantizará su educación dentro de la educación regular. Los planteles regulares incorporarán trato diferenciado y los de atención especial la educación especializada. Los establecimientos educativos cumplirán normas de accesibilidad para personas con discapacidad e implementarán un sistema de becas que responda a las condiciones económicas de este grupo. 8. La educación especializada para las personas con discapacidad intelectual y el fomento de sus capacidades mediante la creación de centros educativos y programas de enseñanza específicos. 9. La atención psicológica gratuita para las personas con discapacidad y sus familias, en particular en caso de discapacidad intelectual. 10. El acceso de manera adecuada a todos los bienes y servicios. Se eliminarán las barreras arquitectónicas. 11. El acceso a mecanismos, medios y formas alternativas de comunicación, entre ellos el lenguaje de señas para personas sordas, el oralismo y el sistema braille.

este derecho de las personas con discapacidad, puesto que de esta forma el Estado cumplirá con una de sus obligaciones positivas para lograr el efectivo ejercicio de sus derechos constitucionales.

ANÁLISIS DE LA SENTENCIA No. 019-17-SIN-CC DICTADA POR LA CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR DENTRO DEL CASO No. 021-10-IN

La demanda de acción pública de inconstitucionalidad fue presentada ante la Corte Constitucional del Ecuador, el 5 de mayo de 2010 y admitida a trámite el 9 de agosto de 2010 por parte de la Sala de Admisión.

La Corte Constitucional del Ecuador, el día 30 de junio de 2017, expidió la sentencia No. 019-17-SIN-CC, en la cual resolvió en lo principal:

1. Aceptar parcialmente la demanda de inconstitucionalidad planteada.
2. La Corte Constitucional del Ecuador, con fundamento en el artículo 436 numerales 1, 2 y 10 de la Constitución de la República, en concordancia con el artículo 76 numerales 1, 6 y 8 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, comina a la Asamblea Nacional a fin de que en el marco de sus competencias constitucionales dentro del plazo de un año, adecue el contenido de la Ley de Reforma Tributaria y el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, de forma que se incluyan los beneficios tributarios a los cuales tienen derecho las personas con discapacidad, de acuerdo en lo previsto en el numeral 4 del artículo 47 de la Constitución de la República. Para lo cual, se deberá efectuar una aplicación integral de esta decisión constitucional, esto es considerando la decisum o resolución, así como los argumentos centrales que son la base de la decisión y que constituyen la ratio decidendi.

La Corte Constitucional del Ecuador, respecto del tema materia de este artículo, para emitir su decisión se sustentó en la resolución de los siguientes problemas jurídicos:

1. Los artículos 4 y 9 de la Ley de Reforma Tributaria, ¿contravienen lo dispuesto en el artículo 47 numeral 4 de la Constitución de la República, en concordancia con los principios de aplicación de los derechos consagrados en el artículo 11 número 2, 4, 5 y 8 de la Norma Suprema?
2. El artículo 74 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, ¿contraviene lo dispuesto en el artículo 47 número 4 de la Constitución de la República?
3. El artículo 186 de la Ley de Seguridad Social, ¿contraviene lo dispuesto en los artículos 34, 47, 367 y 369 de la Constitución de la República?
4. ¿Opera el control material de constitucionalidad, respecto de disposiciones legales acusadas como inconstitucionales, cuando estas han sido derogadas?

ANÁLISIS DEL PRIMER PROBLEMA JURÍDICO

La Corte Constitucional del Ecuador, para resolver el primer problema jurídico planteado, inició su análisis refiriéndose a los derechos de las personas con discapacidad, señalando que: “Como se observa el marco normativo previamente identificado, otorga una protección especial y reforzada a las personas con discapacidad, en orden a crear condiciones que permitan su desarrollo igualitario y eliminar cualquier forma de discriminación en su contra, lo que incluye la adopción de todo tipo de medidas, sean estas legislativas, educativas, laborales, etc., que propendan al efectivo goce de estos derechos”.

A partir de lo señalado, la Corte Constitucional procede a analizar el contenido de la disposiciones previstas en los artículos 4 y 9 de la Ley de Reforma Tributaria, evidenciando que estas regulan en lo principal el impuesto a la propiedad de los vehículos, de forma que el artículo 4 se refiere a la base imponible para el cálculo del impuesto, mientras que el artículo 9 a las rebajas especiales concedidas a las personas con discapacidad para establecer la base imponible, no obstante la Corte advierte que dichos preceptos han sido reformados a partir del año 2010, pero que sin embargo mantienen las características de fondo por las cuales los demandantes consideran que dichas disposiciones son contrarias a la Constitución, en consideración a que los accionantes establecen como argumento central que las normas en cuestión únicamente configuran una rebaja especial en el pago del impuesto a los vehículos, lo cual a su criterio no constituye una exención tributaria.

Frente a este escenario, la Corte Constitucional del Ecuador resalta que las exenciones tributarias se “configuran para que, en determinados casos, la realización del hecho imponible no se traduzca en la exigencia de pagar el tributo originariamente previsto por la norma, consecuentemente, su efecto es impedir total o parcialmente que la realización del hecho imponible genere la obligación de pago correspondiente”.

En consecuencia, la Corte Constitucional precisa que la doctrina distingue entre dos tipos de “exoneraciones”, incluyéndose por una parte aquellas excepciones generales en nuestro ordenamiento jurídico que se encuentran establecidas en el artículo 35 del Código Tributario, y aquellas exoneraciones especiales que son aquellas que se configuran para casos específicos y que se establecen a través de las leyes orgánicas u ordinarias, por lo que, la Corte resalta que “es claro que las exoneraciones contempladas por la Constitución de la República, a favor de las personas con discapacidad, constituyen exoneraciones de carácter especial y por tanto deben ser desarrolladas por las normas legales correspondientes...”.

Adicionalmente, la Corte Constitucional efectúa una diferencia entre las excepciones y las rebajas o deducciones tributarias; respecto de las primeras, establece que estas se configuran sobre la base de la obligación tributaria, como tal, sobre el valor a pagar respecto de determinado tributo, mientras que aquellos elementos que no forman parte del impuesto por ser considerados deducciones, rebajas o por no constituir

elementos sujetos a gravamen, no pueden ser considerados como excepciones, en tanto se aplican sobre la base imponible del tributo, más no sobre la obligación tributaria.

En consecuencia, la Corte Constitucional establece que del análisis de los artículos 4 y 9 de la Ley de Reforma Tributaria, estas disposiciones se refieren concretamente en primer término a la base imponible para calcular el impuesto de los vehículos motorizados, destinados al transporte terrestre de personas o carga, tanto de uso particular como de servicio público, y en segundo término el artículo 9 establece una rebaja especial para el cálculo de esta base imponible, para los casos en que el sujeto pasivo de este tributo sea una persona con discapacidad.

Siendo así, la Corte Constitucional determina que esta “rebaja especial” de ninguna manera puede ser considerada como la exención tributaria a la cual se refiere el artículo 47 numeral 4 de la Constitución de la República. Por lo que, establece que si bien las normas impugnadas no contrarían ninguna disposición constitucional puesto que únicamente desarrollan los elementos del referido tributo, no obstante si omiten regular el contenido de una disposición constitucional de cumplimiento obligatorio, por cuanto no se establece ninguna exención tributaria a favor de las personas con discapacidad.

Dicho esto, la Corte Constitucional advierte que no se encuentre frente a una contradicción de una norma con la Constitución, mas sí respecto de una omisión constitucional, para la cual se ha creado otra acción diferente a la acción pública de inconstitucionalidad, sin embargo, establece que le corresponde garantizar la vigencia de los derechos constitucionales, por lo que determina que la Asamblea Nacional en ejercicio de sus facultades, deberá expedir la reforma correspondiente que permita incluir los beneficios tributarios señalados.

El análisis efectuado por la Corte Constitucional sin duda alguna es de sustancial importancia, por cuanto a pesar de evidencia que lo que se pretendía no era la declaratoria de inconstitucionalidad de una disposición, sino el desarrollo de un precepto constitucional que no está desarrollado, a través de la acción pública de inconstitucionalidad ordena que el órgano legislativo desarrolle este derecho constitucional de las personas con discapacidad a fin de garantizar la vigencia plena de sus derechos constitucionales.

ANÁLISIS DEL SEGUNDO PROBLEMA JURÍDICO

Al contrario de lo sucedido en el problema jurídico referido, la Corte Constitucional analiza el contenido del artículo 74 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la cual regula la devolución del impuesto al valor agregado pagado por las personas con discapacidad en la adquisición de vehículos, lo cual a criterio de los accionantes no constituye una excepción tributaria como tal.

Al respecto, la Corte Constitucional establece que la norma impugnada ha sido reformada ampliamente, en tanto en la actualidad la norma impugnada regula la devo-

lución del IVA pagado por las personas con discapacidad de forma general, en tanto se refiere a bienes y servicios de primera necesidad, sin embargo advierte que las exenciones tributarias de las personas con discapacidad respecto del pago de este tributo, se encuentra actualmente reguladas en la Ley Orgánica de Discapacidades.

Por lo expuesto, establece que no existe vulneración de este derecho constitucional ni mucho menos omisión respecto de la obligación de desarrollar su contenido.

TERCER PROBLEMA JURÍDICO

El tercer problema jurídico no será objeto de análisis en este artículo, por cuanto no guarda relación con la materia tributaria que es el tema de estudio.

ANÁLISIS DEL CUARTO PROBLEMA JURÍDICO

Finalmente, el cuarto problema jurídico advierte que las disposiciones contenidas en la Ley de Régimen Municipal fueron derogadas por el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, por lo que se establece que es necesario su análisis a fin de determinar si incurre en las mismas inconstitucionalidades.

Así, la Corte Constitucional establece que del análisis de las normas contenidas en el COOTAD no verifica la configuración de exenciones para las personas con discapacidad en relación a los impuestos municipales y metropolitanos referidos.

En consecuencia, la Corte Constitucional concluye que existe una clara omisión del desarrollo del derecho constitucional previsto en el artículo 47 número 4 de la Constitución de la República, determinando al igual que lo hizo en el primer problema jurídico que la Asamblea Nacional deberá desarrollar el contenido de este derecho.

DECISIÓN DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

A partir del análisis referido, la Corte Constitucional resolvió aceptar parcialmente la acción pública de inconstitucional, y por cuanto no estableció ninguna contradicción de la norma demandada con la Constitución, sino por el contrario la presencia de omisiones normativas respecto de la obligación del desarrollo de derechos constitucionales, dispuso que la Asamblea Nacional en las normas tributarias referidas desarrolle el derecho de las personas con discapacidad a las exenciones tributarias.

CONCLUSIONES

El estudio de la sentencia No. 019-17-SIN-CC nos permite no solo conocer la importancia de que los derechos de las personas con discapacidad sean desarrollados por la legislación infraconstitucional, sino además advertir que las exenciones tributarias

se constituyen en un derecho constitucional de este grupo de atención prioritaria cuyo desarrollo se constituye en un mandato obligatorio a ser observado por parte de los órganos que ostentan potestad normativa, ya que la omisión del cumplimiento de esta disposición genera una afectación a los derechos de las personas con discapacidad.

En consecuencia, el caso No. 021-10-IN del cual proviene la sentencia analizada, presentó una particularidad, por cuanto la Corte Constitucional concluyó que las normas impugnadas no habían vulnerado ningún derecho constitucional; no obstante, al evidenciar la existencia de una omisión de un mandato constitucional que sí podía generar la vulneración de derechos, resolvió aceptar “parcialmente” la demanda de inconstitucionalidad, y con el afán de garantizar la vigencia de los derechos de este grupo de atención prioritaria dispuso que la Asamblea Nacional desarrolle el contenido del derecho a las exenciones tributarias previsto en el artículo 47 número 4 de la Constitución de la República.

BIBLIOGRAFÍA

Montero Traibel, Pedro. “La exoneración”, en *Derecho Tributario Moderno*, t. I, vol. II. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, s. a.

Uckmar, Víctor. *Principios comunes del derecho constitucional tributario*. Bogotá: Temis, 2002.

Vásquez, Marisa. “Principios constitucionales”. En Mario Volman, dir., *Régimen tributario*. Buenos Aires: Fedye, 2005.

Fecha de recepción: 15 de junio de 2017.
Fecha de aprobación: 12 de agosto de 2017.

Colaboradores

Christian Castañeda Flórez: ecuatoriano, abogado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; máster en Derecho de Empresa, Regulación y Competencia, Universidad Libre de Berlín. Secretario general de la Comisión Metropolitana de Lucha contra la Corrupción, Quito Honesto. <christiancastaneda@taoadvisors.ec>.

María del Carmen Crespo Alvear: ecuatoriana, abogada, Universidad del Azuay; especialista en Derecho Ambiental Internacional, Universidad de Berkeley; magíster (c) de Investigación en Derecho, mención Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. <mcarmen.crespo90@gmail.com>.

Daniela Estefanía Erazo Galarza: ecuatoriana, abogada, Universidad Técnica Particular de Loja; especialista superior en Tributación, especialista superior en Derecho Constitucional, y magíster en Derecho, mención Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Autora de la obra *Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador*. Asesora de la Corte Constitucional del Ecuador. Docente universitaria. <daniela.erazo@cce.gob.ec>.

Eddy María De la Guerra Zúñiga: ecuatoriana, abogada y doctora en Jurisprudencia, Universidad Central del Ecuador; magíster en Docencia Universitaria, Escuela Politécnica del Ejército; magíster en Derecho, mención en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; doctora en Derecho, Universidad Complutense de Madrid. Docente e investigadora Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Área de conocimiento: Derecho Financiero Público y Derecho Tributario. Miembro del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario y del Instituto Ecuatoriano de Estudios de Derecho Administrativo y Social. <eddy.delaguerra@uasb.edu.ec>.

Gabriel Santiago Galán Melo: ecuatoriano, abogado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; magíster en Derecho Civil y Procesal Civil, Universidad Técnica Particular de Loja; especialista superior en Tributación, magíster en Derecho, mención especial en Derecho Tributario, y candidato doctoral en Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Docente universitario. <gabrielgalan@legacy.com.ec>.

Víctor Granda Aguilar: ecuatoriano, doctor en Jurisprudencia y abogado, Universidad de Cuenca; especialista en Gestión de Procesos Educati-

vos, y magíster en Educación Superior, con mención Ciencias Jurídicas, Universidad Central del Ecuador. Docente del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. <victor.granda@uasb.edu.ec>.

Daniela Salazar Marín: ecuatoriana, abogada y doctora en Jurisprudencia, Universidad San Francisco de Quito; Master of Law, Columbia University. Vicedecana del Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Miembro del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. <dsalazar@usfq.edu.ec>.

María Consuelo Velasco Mancheno: ecuatoriana, abogada y licenciada en Ciencias Jurídicas, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; máster en Administración Pública, Universidad de Potsdam, Alemania, dentro del programa de Buen Gobierno y Políticas Públicas DAAD. Consultora en políticas públicas en libre ejercicio. <consuelo_velasco@outlook.es>.

Carmen Judith Yáñez Villavicencio: ecuatoriana, abogada, Universidad Central del Ecuador; en proceso de titulación como magíster en Derecho, mención Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, y estudiante de la Especialización Abogacía y Patrocinio del Estado en el Instituto de Altos Estudios Nacionales. Autora de la obra *Comprensión de los tributos extra fiscales de índole ambiental y el destino de sus ingresos. Un estudio del caso ecuatoriano*. Asesora en Patrocinio, Ministerio de Defensa Nacional. <cjyanez@midena.gob.ec>.

Normas para colaboradores

1. La revista *FORO* del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, publicará únicamente trabajos inéditos, o una versión actualizada de artículos previamente publicados, que ayuden desde una óptica interdisciplinaria a investigar y profundizar las transformaciones del orden jurídico en sus diversas dimensiones y contribuir al proceso de enseñanza de posgrado de derecho en la subregión andina.
2. Los autores, al presentar su artículo a la revista *FORO* declaran que son titulares de su autoría y derecho de publicación, último que ceden a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. El autor que presente el mismo artículo a otra revista, que ya hubiese sido publicado o se fundamente en una versión ya publicada, deberá notificar el particular al editor de la revista.
3. *FORO* edita resultados de artículos de investigación, estudios, experiencias, reseñas y análisis de sentencias.
4. El artículo debe ser remitido a la siguiente dirección electrónica:
<revista.foro@uasb.edu.ec>.
5. Los criterios para la presentación de los artículos son los siguientes:
 - Deberán ser escritos en programa de procesador de texto Microsoft Office, Word 7,0 (o inferiores), con tipo de letra Times New Roman, tamaño núm. 12, en una sola cara, interlineado simple. Las páginas estarán numeradas, el texto justificado.
 - Extensión máxima:
 - ◆ Artículos: 15 páginas INEN A4 (incluida bibliografía), equivalentes a 8.000 palabras aproximadamente.
 - ◆ Análisis de sentencia: 10 páginas INEN A4 (incluida bibliografía), equivalentes a 6.000 palabras aproximadamente.
 - ◆ Recensiones: 4 páginas INEN A4 (incluida bibliografía), equivalente a 3.000 palabras.
 - El título del trabajo deberá ser conciso pero informativo, en castellano en primera línea y en inglés. Se aceptan como máximo dos líneas (40 caracteres con espacios).
 - Todo artículo debe ir acompañado del nombre del autor en la parte superior derecha, debajo del título.

- Cada trabajo debe estar acompañado de un resumen de hasta 150 palabras en idioma castellano, donde se describirá de forma concisa el objetivo de la investigación, su contenido y las principales conclusiones.
 - Cada trabajo deberá contener un abstract en idioma inglés de 100 a 150 palabras. Para su elaboración no se admite el empleo de traductores automáticos.
 - Adicionalmente, se indicarán al menos cinco palabras clave (descriptores) que establezcan los temas centrales del artículo, igualmente en ambos idiomas.
 - El autor enviará una reseña de hasta 50 palabras en las que destacará su vinculación académica, publicaciones más importantes y cargo actual. Indicará además su correo electrónico personal.
6. Se debe consignar la dirección y demás datos de ubicación del autor, con el propósito de notificar la recepción de los artículos, así como cualquier decisión del Comité Editorial.
7. Estilo, citas y referencias: se usará el manual de estilo Chicago, a manera de ejemplo:
- Nombre y apellido del autor, *Título de la obra* (Ciudad: Casa editorial, año), número de página o páginas de donde se tomó la referencia. Por ejemplo: Javier Viciano, *Libre competencia e intervención pública en la economía* (Valencia: Tiran lo Blanch, 1995), 206.
 - En caso de citas posteriores de la misma obra, se señalará únicamente el apellido del autor, título de la obra y número de página, así: Viciano, *Libre competencia e intervención pública en la economía*, 206.
 - Se deberá ser consistente con esta forma de citar a lo largo del texto.
 - Para las citas de revistas o publicaciones periódicas se solicita realizarlas de la siguiente manera: Nombre del autor, título (entre comillas “ ”), nombre de la Revista (*en cursiva*), tomo o volumen, número del ejemplar (año de publicación): página o páginas citadas. Así: Xavier Gómez, “Los derechos de propiedad intelectual”, *Foro: Revista de Derecho*, No. 1 (2003): 85-121.
 - Las referencias bibliográficas deben presentarse al final del artículo bajo el nombre de “Bibliografía” y contendrá los siguientes datos: apellido y nombre del autor. *Título de la obra*, tomo o volumen, número de edición. Ciudad: Casa editorial, año de publicación. No irán numerados y se relacionarán por orden alfabético; por ejemplo: Viciano, Javier. *Libre competencia e intervención pública en la economía*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1995.
 - Las citas textuales de hasta cuatro renglones deben escribirse entre comillas y seguido al texto; cuando excedan este número de líneas deben escribirse en párrafo aparte, en un tamaño de letra inferior al resto del texto, con una sangría diferente y con un renglón blanco antes y otro después; si el autor añade algo al texto transcrito deberá ponerlo entre corchetes.

- Tablas, gráficos, cuadros, ilustraciones, etc. deben formar parte del texto del artículo e indicarán claramente el título, número, fuente de procedencia y deberán contener los respaldos en versión original con la descripción de los programas utilizados.
- Cualquier otro aspecto sobre el formato debe resolverse por el autor observando uniformidad y consistencia.

Proceso editorial

FORO acusa recepción de los trabajos enviados por los autores/as y da cuenta periódica del proceso de aceptación/rechazo, así como, en caso de aceptación, del proceso de edición.

1. Los autores podrán remitir manuscritos para su evaluación sin fecha predeterminada, se dará preferencia a los trabajos que se ajusten al eje temático de la convocatoria.
2. En el período máximo de 15 días, a partir de la fecha de recepción, los autores recibirán notificación de recepción, indicando si se acepta preliminarmente el trabajo para su evaluación. Los manuscritos serán evaluados a través del sistema de doble ciego (*peer review*).
3. A la vista de los informes de los evaluadores, se decidirá la aceptación, aceptación con modificaciones, o rechazo de los artículos para su publicación. En caso de aceptación con modificaciones, el autor tendrá un plazo máximo de 15 días para entregar la versión final de su manuscrito.
4. En el caso de juicios dispares, el trabajo será remitido a un tercer evaluador.
5. No existe comunicación directa entre los evaluadores ciegos entre sí, ni entre estos y el autor del trabajo. La comunicación entre los actores está mediada por la coordinadora editorial.
6. Los editores y demás responsables de la revista se reservan el derecho de realizar las correcciones de estilo y modificaciones editoriales que crean necesarias.
7. El plazo de evaluación de trabajos es de 30 días como máximo.
8. Los autores recibirán los informes de evaluación de los revisores, de forma anónima, para que puedan realizar las correcciones o réplicas que correspondan.
9. Una vez editado el número, los autores de artículos recibirán tres ejemplares de la publicación, autores de recensión un ejemplar, y autores de análisis de sentencia un ejemplar.



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador *25 años*

RECTOR

Jaime Breilh Paz y Miño

DIRECTOR DEL ÁREA DE DERECHO

Ramiro Ávila Santamaría

Toledo N22-80 • Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador

Teléfonos: (593 2) 322 8031, 322 8436 • Fax: (593 2) 322 8426

Correo electrónico: <ramiro.avila@uasb.edu.ec>, <revista.foro@uasb.edu.ec>

<www.uasb.edu.ec>



CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL

Roca E9-59 y Tamayo • Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador

Teléfonos: (593 2) 255 4358, 255 4658, 256 6340 • Fax: ext. 12

Correo electrónico: <cen@cenlibrosecuador.org>

<www.cenlibrosecuador.org>

SUSCRIPCIÓN ANUAL
(dos números)

Dirigirse a:

CORPORACIÓN EDITORA NACIONAL

Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador

Teléfonos: (593 2) 255 4358, 255 4558 • Fax: ext. 12

<ventas@cenlibrosecuador.org> • <www.cenlibrosecuador.org>

Precio: US \$ 33,60

	Flete	Precio suscripción
Ecuador	US \$ 6,04	US \$ 39,64
América	US \$ 59,40	US \$ 93,00
Europa	US \$ 61,60	US \$ 95,20
Resto del mundo	US \$ 64,00	US \$ 97,60

CANJES

Se acepta canje con otras publicaciones periódicas.

Dirigirse a:

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR, SEDE ECUADOR

Centro de Información

Toledo N22-80 • Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador

Teléfono: (593 2) 322 8094 • Fax: (593 2) 322 8426

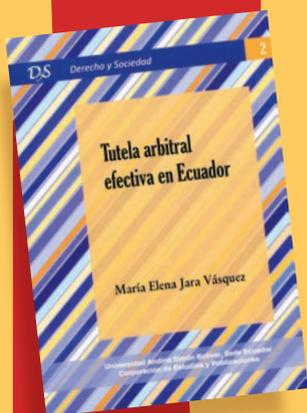
Correo electrónico: <biblioteca@uasb.edu.ec>



Jhoel Escudero Soliz, *Crisis bancaria, impunidad y verdad*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación de Estudios y Publicaciones, 2017.

Este libro estudia la crisis bancaria como un problema constitucional. Centra su análisis en la inequidad económica y las graves, masivas y sistemáticas violaciones a los derechos. Para demostrar tal afirmación, investiga la crisis ocurrida en Ecuador en 1999, en la que la víctima principal fue el pueblo ecuatoriano, pues ante sus devastadoras consecuencias no solo perdió sus ahorros, los recursos públicos y la moneda nacional, sino también la dignidad y los proyectos de vida de generaciones.

Esta investigación apuesta por el cambio paulatino del tratamiento de las crisis económicas: de inhumano y mercantil a responsable, justo y equitativo, valores que, por la fuerza de la historia, la sociedad irá transformando.



María Elena Jara Vásquez, *Tutela arbitral efectiva en Ecuador*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación de Estudios y Publicaciones, 2017.

La obra explora, en primer lugar, los fundamentos teóricos del arbitraje con énfasis en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, para, posteriormente, formular la noción de tutela arbitral efectiva y analizar las particularidades de esta tutela y los diferentes momentos que conforman el iter de ejercicio de este derecho: acceso a la justicia, debido proceso y ejecución de laudos arbitrales.

Recoge un importante número de fuentes doctrinales y jurisprudenciales, tanto nacionales como internacionales, e integra elementos teóricos y prácticos para enriquecer la reflexión sobre el arbitraje ecuatoriano y su necesaria modernización.



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador

25 años



CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL

