

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

El rol de los ingresos tributarios en el manejo de la deuda pública y su incidencia en la estabilidad presupuestaria en Ecuador

Autora: Maryuri Elizabeth Celi Masache

Tutora: Eddy De la Guerra Zúñiga

Quito, 2016



CLAUSULAS DE SESIÓN DE DERECHOS

Yo, Maryuri Elizabeth Celi Masache, autora de la tesis titulada -El rol de los ingresos tributarios en el manejo de la deuda pública y su incidencia en la estabilidad presupuestaria en Ecuador- mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con los requisitos previos para la obtención del título de Magister en Derecho en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda la responsabilidad frente a los terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Quito, Marzo de 2016

Firma:

Resumen

El presente trabajo de investigación tiene como eje trascendental de su contenido los ingresos tributarios y su rol en las fases de la deuda pública, como componentes vinculados de la actividad financiera del Estado; la realidad financiera del Estado ecuatoriano introduce al estudio del presupuesto y la planificación nacional para vislumbrar el manejo de la deuda pública atendiendo muy especialmente a los principios de equilibrio, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

El contenido de esta investigación convergen el análisis de la relación de los ingresos tributarios y la deuda pública en la estabilidad presupuestaria, por lo que el determinar la organización constitucional, legal de la planificación y su orientación ha sido de vital importancia, sobre todo si se intenta realizar un diagnóstico de la situación de los ingresos tributarios y el manejo de la deuda pública en Ecuador desde el año 2007 a la luz del equilibrio presupuestario y sostenibilidad financiera.

Entre los métodos empleados está el dogmático que posibilitó el estudio de la actividad financiera desde la perspectiva del Derecho Financiero; el método sistemático me permitió proceder a realizar una reunión racional de los componentes de la actividad financiera del Estado y sus más importantes instrumentos. El método sincrético posibilitó el desarrollo armonioso del contenido con enfoques desarrollados desde las teorías de las finanzas públicas y la doctrina del Derecho financiero. La investigación me llevó a concluir que los recursos públicos son los medios a través de los cuales el Estado puede proveerse de ingresos, entre los cuales se reconocieron los recursos del crédito público y los recursos tributarios, es así que los ingresos tributarios son los componentes de mayor importancia en la actividad financiera pública, pues determinan la elasticidad del gasto y del endeudamiento.

El ciclo de la deuda pública está conformado de tres fases: la del crédito, empréstito y de deuda pública propiamente dicha; en estas fases los ingresos tributarios tienen un rol que varía al tratarse de un crédito contraído con un acreedor nacional o un extranjero y que genera una deuda interna o externa respectivamente.

Los componentes de las finanzas públicas están reflejados en el presupuesto general del Estado que a su vez está sujeto en Ecuador a la planificación nacional, conocida como Plan Nacional del Buen Vivir que encierra un conjunto ordenado de directrices y objetivos

AGRADECIMIENTO

Quiero dejar constancia de mi profundo agradecimiento a la Dra. Eddy De la Guerra, directora de la presente tesis, que con su conocimiento y paciencia ha colaborado para la finalización del presente trabajo.

A la Universidad Andina Simón Bolívar

A mi familia

Y de forma especial al artífice de todo los acontecimiento positivos y valiosos de mi vida.

DEDICATORIA

Quiero dedicar este trabajo a DIOS que ha hecho posible cada milagro en mi vida, a mis padres y hermano que siempre han estado a mi lado apoyando cada meta que me he propuesto, dedico además esta tesis a mi tutora la Dra. Eddy De la Guerra, que con su ejemplo y responsabilidad se convirtió en pilar fundamental en el desarrollo de este trabajo.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN

CAPITULO I

RECURSOS TRIBUTARIOS, DEUDA PÚBLICA Y ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA..... 10

1.1. Los ingresos tributarios.....	13
1.1.1. Definición y alcance.....	15
1.1.2. Clasificación general.....	20
1.2. El ciclo de la deuda pública.....	31
1.2.1. El crédito público.....	32
1.2.2. El empréstito público.....	34
1.2.3. La deuda pública.....	37
1.3. El presupuesto y los principios presupuestarios.....	39
1.3.1. Definición y alcance.....	39
1.3.2. Funciones del presupuesto.....	43
1.3.3. Principios generales.....	45
a) Principio de unidad.....	46
b) Principio de la universalidad.....	48
c) Principio de anualidad o temporalidad:.....	50
d) Principio de especificación del gasto o especialidad:.....	51
e) Principio de transparencia o de publicidad:.....	53
1.3.4. Equilibrio presupuestario.....	54
1.3.5. Estabilidad presupuestaria y sostenimiento financiero.....	57

CAPÍTULO II

PRESUPUESTO Y OTROS INSTRUMENTOS PARA LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA Y EQUILIBRIO PRESUPUESTARIO EN ECUADOR. 62

2.1. El presupuesto como instrumento y límites de la política pública en Ecuador.....	62
---	----

2.2.	Competencias del Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa de Ecuador.	69
2.3.	Análisis del Plan Nacional de Desarrollo y sus objetivos.....	73
a)	Plan Nacional de desarrollo 2007-2010.	79
b)	Plan Nacional del Buen Vivir 2009-2013.	83
c)	Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017.	85

CAPÍTULO III

RELACIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN LA OBTENCIÓN DE INGRESOS NO PERMANENTES POR FINANCIAMIENTO EXTERNO. 92

3.2.	Rol de los ingresos tributarios en la fase empréstito público.....	98
3.3.	Rol de los ingresos públicos en la fase de deuda pública.	102
3.4.	Relación con el gasto público.....	106
a)	El principio del multiplicador.....	109
b)	El principio de aceleración:.....	111
3.4.1.	Efecto en la sostenibilidad y equilibrio presupuestario	112

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFÍA

Anexos

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación surge del interés de estudiar desde el enfoque jurídico y financiero las finanzas públicas, y desentrañar el rol que cumplen los ingresos tributarios en la aprobación y control de la deuda pública en sus diferentes fases. Para este análisis se tendrá como instrumentos de la actividad financiera: la planificación nacional y el presupuesto estatal, lo que permite determinar los efectos de los recursos tributarios, endeudamiento público y manejo del gasto público en el presupuesto teniendo como eje central de este análisis los principios de equilibrio, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Como se podrá extraer del desarrollo de los capítulos de este trabajo, la actividad financiera del Estado por su naturaleza puede ser estudiada desde diversos enfoques, en este caso se procedió a su estudio desde las teorías de la ciencia de las finanzas públicas y del Derecho financiero, el enfoque jurídico y financiero permiten identificar y plasmar las relaciones existentes entre sus componentes enriqueciendo sus contenidos y ampliando el horizonte de su estudio.

El cumplimiento de las funciones de los Estados y la protección exitosa de los derechos de los ciudadanos, se vinculan directamente con la actividad financiera del Estado, que desemboca en el deber de contribuir de los habitantes, esto en función de que los ingresos tributarios son los principales medios que permiten al Estado cubrir los gastos públicos corrientes.

La obtención de ingresos para la satisfacción de los gastos autorizados, se conocen como los fines fiscales de la actividad financiera más no son el único objetivo pues existen los fines extrafiscales que se consiguen mediante la utilización de los recursos, ingresos y gastos públicos que se configuran en instrumentos de política económica; a mayores características de Estado intervencionista se podrán identificar un mayor número de fines extrafiscales que buscan modificar conductas o incentivar acciones para transformar o atenuar efectos de los fenómenos del mercado.

Como ya se señaló la actividad financiera debe ser estudiada desde la perspectiva jurídica, por lo que el ordenamiento jurídico que regula las finanzas públicas comprende a breves rasgos los recursos o medios que le permiten obtener al Estado los ingresos requeridos para el cumplimiento de sus obligaciones y funciones, la regulación del nivel de gasto y endeudamiento público, el presupuesto y la

regulación de las fases presupuestarias, la planificación nacional que incide directamente en la formación, aprobación y ejecución del presupuesto.

Teniendo en cuenta lo expuesto a continuación me permito desglosar el contenido de este trabajo, en el primer capítulo denominado recursos tributarios, deuda pública y estabilidad presupuestaria, encontraremos el desarrollo doctrinario y teórico de los temas principales de la tesis, en este capítulo se determinan de forma clara las definiciones de los principales temas que rigen el proceso investigativo, este primer capítulo nos aclara los contenidos a analizar en los siguientes capítulos; en el segundo capítulo denominado presupuesto y otros instrumentos para la sostenibilidad financiera y equilibrio presupuestario en Ecuador, se trata de forma específica el presupuesto y la planificación nacional -Plan nacional del Buen Vivir- en este capítulo se encuentran datos estadísticos sobre recaudación tributaria, gasto de inversión y gasto corriente, porcentajes de endeudamiento público, crecimiento del PIB, que permiten tener una posición frente a la forma en la que se están manejando las finanzas públicas, para arribar a conclusiones sobre si en el Estado ecuatoriano se observa el cumplimiento de los principios de equilibrio presupuestario, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. Como capítulo tres tenemos los contenidos concernientes a la Relación de los ingresos tributarios en la obtención de ingresos no permanentes por financiamiento externo, en este capítulo se desentraña el rol de los recursos tributarios en relación a las fases de la deuda pública -ciclo de la deuda pública-, su relación con el gasto y su efecto en relación con los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Para finalizar encontramos las conclusiones y recomendaciones a las cuales se llegó una vez desarrollados los contenidos y habiéndose analizado los datos estadísticos recolectados en relación con el ordenamiento jurídico que regula el presupuesto y la planificación nacional, sin perder de vista los principios de equilibrio, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

CAPÍTULO I

RECURSOS TRIBUTARIOS, DEUDA PÚBLICA Y ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

En este capítulo se van a tratar varios temas, que por su naturaleza de estudio se organizan por ramas¹ del Derecho financiero, que aunque pugnen por su autonomía, para este estudio es necesario analizarlas en su conjunto, en función de la actividad financiera del Estado, la misma que desarrolla “para procurarse bienes con que ha de satisfacer las necesidades públicas y los ingresos que obtiene para este fin -y que- son conocidos con la denominación genérica de ingresos públicos”², la necesidad de ingresos públicos surge con las funciones que asume el Estado como suyas y las cuales generan gastos.

En dicha actividad del Estado concurren: la obtención de ingresos, la determinación y elección de las necesidades que se busca satisfacer³ y la aprobación de gastos, “para atender al cumplimiento adecuado de sus competencias”⁴, las necesidades varían en número dependiendo de la clase de Estado del que se trate. Los gastos forman parte estructural del contenido del presupuesto del Estado, que como veremos más adelante en la moderna gestión estatal es considerado como un instrumento de la planificación nacional.

La actividad financiera es vista y definida por algunos financistas entre los cuales destaco a Guillermo Ahumada como una *actividad de medios y fines*, siendo los medios aquellos recursos que permiten la obtención de los ingresos necesarios para financiar los servicios públicos y otras actividades del Estado⁵, la actividad financiera puede ser aprovechada como un instrumento que intenta lograr una justa y equitativa

¹ Las ramas del derecho financiero a las que me refiero son el Derecho tributario, presupuestario, del gasto público.

² Manuel Matus Benavente, *Finanzas públicas*, (Santiago de Chile: Editorial jurídica de Chile, 1964), 107.

³ Ver Dino Jarach, *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*, (Buenos Aires: Cangallo, 1978), 19. Para decidir que necesidades públicas se van a satisfacer los gobernantes se basan en sus propias valoraciones, esta elección es de carácter político, encierra una acción política puesto que sus fines dependen justamente de las corrientes políticas por las cuales se decanten los Gobiernos de turno.

⁴ Antonio Lopez Diaz, “Hacia una nueva disciplina presupuestarias de la administración general”, en Estudios en honor a Andrea Amatucci, *Del Derecho a la Hacienda pública al Derecho tributario, vol. II*, págs. 143-176, (Bogotá- Napoli: Temis - Jovene Editore, 2011), 145.

⁵ Guillermo Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, Tomo 1, 4ta. Edición, (Buenos Aires: Plus Ultra, 1969), 27.

redistribución de ingresos, la estabilización y el desarrollo⁶. Existen fines fiscales y extrafiscales de la actividad financiera, los primeros buscan obtener recursos para cubrir los gastos públicos, mientras que los segundos atienden el interés público de forma directa modificando conductas o acciones en beneficio de la comunidad y el país.

Villegas sostiene que la actividad financiera es el “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”⁷, definición que podría hacer caer en el error de sostener que no existe un límite en cuanto a la obtención de recursos y autorización de gastos, toda actividad del Estado está regulada en función de los derechos de los ciudadanos, lo que no permite al menos en la teoría que el Estado actúe de forma incorrecta y arbitraria afectando a la población; profundizando en la postura del autor citado, pese a reconocer que existen fines extra fiscales no duda en señalar su desacuerdo con su utilización por considerar que pueden afectar al sistema tributario y financiero, dando la posibilidad de que grupos gobernantes obtengan beneficios personales, pudiendo provocar la destrucción de los institutos financieros especialmente los tributos que constituyen los recursos más importantes del Estado, tanto para lograr fines fiscales como extra fiscales.

Desde mi punto de vista la postura de Villegas al señalar que la actividad financiera no debe perseguir fines extra fiscales es insostenible sobre todo con los fenómenos de globalización económica, cultural y tecnológica, que invaden los mercados y la vida social de los pueblos, sobre todo cuando las necesidades que asume el Estado como públicas están justamente influenciadas por estos fenómenos de globalización, hay que destacar que las críticas que realiza son válidas y no deben dejar de tomarse en cuenta a la hora de definir las acciones estatales dispuestas para conseguir resultados extra fiscales dentro de la actividad financiera.

Para Griziotti el requerimiento de recursos por parte del Estado se debe a que tiene que cumplir con los fines para los cuales fue creado y que constan en la mayoría de países en sus constituciones, los fines del Estado requieren de “una acción eminente y necesariamente política”⁸, puesto que de estos se desprenden las necesidades públicas

⁶ Ver Jarach, *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*, 43.

⁷ Héctor Villegas, *Manual de Finanzas públicas*, (Buenos Aires: Depalma, 2000), 12.

⁸ Benvenuto Griziotti, *Principios de Ciencia de las finanzas*. (Buenos Aires: Depalma, 1959), 15.

cuya satisfacción se decide tras una elección influenciada inevitablemente por las ideologías y decisiones políticas de los grupos gobernantes⁹.

Las teorías financieras no dudan en señalar que la elección de necesidades a satisfacer por parte del Estado tiene un carácter político, aunque no se debe ignorar su aspecto jurídico ya que el marco constitucional y legal es en donde se puntualizan los fines del Estado, es interesante analizar cómo estos fines están vinculados totalmente con los derechos que la Constitución reconoce a los ciudadanos, “los derechos fundamentales, para ser efectivos, requieren de organización administrativa estatal...la organización y acción administrativa son condiciones indispensables para la vigencia efectiva de todos los derechos fundamentales”¹⁰, es imposible no relacionar los procesos producidos por los recursos los gastos, con los derechos de los ciudadanos que dan origen a los fines y funciones el Estado, mientras más derechos se reconozca a los ciudadanos se está exigiendo al Estado mayor intervención y mayor acción pública que irremediablemente requerirá de una mayor actividad financiera -mayores gastos, mayores ingresos.

La necesidades públicas se producen por la existencia y mantenimiento del Estado y de sus características políticas, hay necesidades inherentes a la existencia y organización del Estado y otras que se convierten en necesidades públicas cuando el Estado asume la obligación y el deber de satisfacerlas por requerimientos de la colectividad y por mandato constitucional; Juan F. González sobre el tema indica que “no podemos concebir un Estado relativamente intervencionista sin dotarlo de la capacidad suficiente para desarrollar tal intervención”¹¹, el Estado en muchas ocasiones no tiene los ingresos suficientes para destinar a alcanzar todos sus fines al mismo tiempo y en igualdad de condiciones, por lo que la elección de necesidades recae en los gobernantes quienes haciendo uso de cierto grado de discrecionalidad determinan el destino de los ingresos públicos; Holmes y Sunstein señalan que los derechos para nuestro caso reflejados en necesidades públicas tienen un doble costo por un lado el costo monetario o lo que ellos denominan *costos presupuestarios de los derechos* y un

⁹ Ver Dino Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 3ra. Edición, (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003), 44,

¹⁰ Horacio G. Corti, “Un aspecto financiero-presupuestario de la responsabilidad del Estado”, en *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario*, 1ra. edición, (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011), 199.

¹¹ *Ibidem*, 21.

costo social, la protección de los derechos conlleva una importante inversión pública aumentando a su vez la contribución colectiva¹².

1.1. Los ingresos tributarios

Para dar inicio a este primer acápite se analizará que son los recursos públicos, Jarach, señala que “constituyen recursos del Estado los procedimientos mediante los cuales este logra el poder de compra necesario para efectuar las erogaciones propias de su actividad financiera”¹³, la actividad financiera del Estado requiere valores dinerarios para efectuar la compra o producción de bienes y la prestación de servicios propios de la naturaleza y funciones del Estado.

Villegas propone diferenciar el recurso del ingreso, el primero que se emplea para referirse a toda suma devengada que recibirá el Estado, mientras que el ingreso se refiere a las sumas que efectivamente entran en tesorería¹⁴, este mismo autor pese a aceptar esta distinción al momento de definir al recurso es un poco oscuro, indica que son “aquellas riquezas que se devengan a favor del Estado para cumplir sus fines y que con tal carácter ingresan en su tesorería”¹⁵, definición que en mi opinión muestra al recurso como un sinónimo del ingreso, cuando son dos cosas diferentes.

La definición de Jarach, es más sucinta para aclarar el panorama de por qué se habla de recursos y de ingresos como dos cuestiones diferentes pero relacionadas, los recursos son procedimientos que puede realizar el Estado para obtener ingresos, mientras que los ingresos son las riquezas que ingresan a la tesorería del Estado y que surgen de los recursos de los cuales el Estado puede hacer uso por mandato constitucional y legal para satisfacer los gastos públicos. Estos procedimientos con los que cuenta el Estado son: los recursos patrimoniales, los recursos tributarios y los recursos del crédito -otros procedimientos que culminan en la materialización del endeudamiento público-.

Otro punto relevante en esta diferenciación entre ingresos y recursos es que los ingresos -en su quantum- pueden variar en los diferentes periodos presupuestarios

¹² Stephen Holmes y Cass R. Sunstein, *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*. (Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011), 40.

¹³ Jarach, *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*, 221.

¹⁴ Ver Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 156.

¹⁵ *Ibíd*em, 155.

mientras que los recursos no se alteran se mantienen como procedimientos de los cuales el Estado puede hacer uso para abastecerse de ingresos.

No debe hablarse de los recursos y de los ingresos como sinónimos, entre los juristas que con claridad definen al recurso tenemos Ramón Falcón y Tella que considera a los recursos públicos como “aquellos institutos jurídicos cuya finalidad, principal o subsidiaria, es proporcionar ingresos al ente público”¹⁶, en esta definición claramente se distingue al recurso del ingreso, siendo el segundo una consecuencia del primero, los recursos se constituyen en aquellos procesos que la Constitución y la ley han autorizado a la administración pública hacer uso para que genere ingresos dinerarios que le permitan al Estado actuar y conseguir el cumplimiento de sus fines.

Fernando Sainz de Bujanda llega a esbozar la estructura de la hacienda pública, expresando que se compone de: 2) recursos de la hacienda que comprenden los tributos, monopolios, deuda pública, patrimonio del Estado; 2) derechos económicos de la hacienda que incluyen créditos tributarios, derechos de participación en la renta de monopolios, derechos derivados de emisión de empréstitos, derechos sobre bienes patrimoniales y sobre sus productos; y 3) los ingresos públicos que se componen de prestaciones tributarias, ingresos monopolísticos, productos de la deuda pública, rendimientos patrimoniales¹⁷, lo explica sin temor a equivocarse que, los recursos no constituyen en sí mismos ingresos, sino fuentes potenciales de ingresos.

Los recursos y los ingresos públicos no son sinónimos por lo tanto los recursos tributarios, son procedimientos, mecanismos o una fuente de la cual el Estado obtiene prestaciones tributarias o lo que comúnmente se conoce como ingresos tributarios, además de cumplir con otros fines extra fiscales; el obtener ingresos puede ser una finalidad principal o subsidiaria, dependiendo de lo que persiga el Estado, recordando que los recursos tributarios pueden ser utilizados como instrumentos de política económica y no solamente como fuente de ingresos.

¹⁶ Ramón Falcón y Tella, *Derecho Financiero y tributario*, 2da. Edición, (Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2013), 17.

¹⁷ Ver Fernando Sainz de Bujanda, *Sistema de Derechos Financiero*, Vol. 1, (Madrid: Facultad de la Universidad Complutense, 1985), 32-33.

1.1.1. Definición y alcance

Teniendo claro que los recursos tributarios son institutos jurídicos¹⁸ con los que cuenta el Estado para proporcionarse ingresos en este caso conocidos como ingresos tributarios, que le permitan el sostenimiento de sus gastos, para satisfacer las necesidades públicas por medio de un conjunto de actividades en beneficio de la comunidad, se puede señalar que los recursos tributarios son un instituto jurídico que requiere de un sistema tributario para su materialización, Ferreiro Lapatza considera que el sistema tributario es el conjunto de tributos vigentes dentro del ordenamiento jurídico de un país, que se caracterizan por ser ordenados, persiguen un fin común, son coherentes entre sí, evitando perjudicar a los contribuyentes y coherentes con el resto del sistema, facilitando la acción financiera y administrativa del Estado, estas características de claridad, coherencia y sencillez permitirán que los contribuyentes tengan conocimiento claro del contenido de las normas tributarias¹⁹.

Muchos autores financistas como Jarach y juristas como Martínez Lago y García de la Mora, están de acuerdo en que un sistema tributario²⁰, debe caracterizarse por la racionalización, coordinación y coherencia, tornando al proceso impositivo en un proceso eficiente, claro y de aplicación acertada sin que se afecte a los contribuyentes ni al Estado²¹; el poder tributario del Estado se ve plasmado en el sistema tributario, en las leyes que tienen como cometido determinar “que hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación de pago de contribuciones”²², este poder tributario debe responder obligatoriamente al principio de

¹⁸ Ver Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 3ra. Edición, (Madrid: Iustel, 2006), 45.

¹⁹ Ver José Juan Ferreiro Lapatza, “Introducción”, en José Juan Ferreiro Lapatza, Francisco Clavijo Hernández, Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho tributario*, 18va. Edición, (Madrid: Marcial Pons, ediciones jurídicas y sociales, 2002), 14.

²⁰ Los ingresos tributarios deberían desprenderse de un armónico, racionalizado sistema tributario, pero concuerdan muchos autores que el “sistema tributario” debe ser visto como una meta a alcanzar más no como una realidad. Las legislaciones tributarias suelen decir mucho más entre líneas a la hora de identificarse con un sistema tributario. La transformación del Estado como aseguran los oficialistas ocurrió en el Ecuador a partir de la nueva constitución, porque se señala una transformación de la realidad social económica y política, que considero debe obligatoriamente verse reflejada en su sistema tributario (en el caso de Ecuador Régimen tributario), estas reformas tributarias deben apuntar a la racionalización, orden, claridad y coherencia de las normas tributarias. Para profundizar en el tema véase: Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 289.

²¹ Ver Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 47.

²² Sergio Francisco De la Garza, *Derecho financiero mexicano*, 27va. Edición (Buenos Aires: Porrúa, 2006), 209. el autor se refiere al tributo como contribución.

legalidad y de reserva de ley, para efectivizar y regular la facultad de crear y exigir tributos.

Los ingresos tributarios son aquellas prestaciones dinerarias recaudadas por el Estado y que obtiene por el ejercicio de su poder de imperio, de su voluntad que se proyecta en la Ley, en esta actividad del Estado surgen obligaciones a cargo de los sujetos pasivos en la forma y cuantía que la ley disponga, los tributos deben establecerse por ley para que sean exigible por parte del Estado o ente público, el principio de legalidad requiere que sea la ley la que determine que hechos provocan el nacimiento de una obligación tributaria.

En la línea financiera tenemos a Villegas que sostiene acertadamente que la mayor parte de los ingresos del Estado provienen de las “detracciones coactivas de riqueza denominados «tributos»”²³, aquí encontramos dos puntos importantes que son: por un lado los tributos y por otro la obligación tributaria, define los tributos como las “prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en virtud de su potestad de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales”²⁴, todo tributo nace de la ley, la existencia del hecho generador y demás elementos del tributo dan origen a la obligación tributaria, la misma que es estudiada por los juristas por ser un hecho jurídico con efectos jurídicos.

El poder de imperio del que goza el Estado convierte a los tributos en “prestaciones coactivas debidas por los particulares al ente público”²⁵, los ingresos tributarios tiene como fuente a los recursos tributarios, que son una forma que tiene el Estado de ejercer su poder financiero, se cristaliza en las normas jurídicas y se ejecuta por medio de la administración pública que es la encargada de la recaudación tributaria.

El deber de tributar que tienen los ciudadanos desde la perspectiva jurídica como un deber constitucional, nace junto con el Estado y se efectiviza con el sistema tributario que contendrá los tributos, recogerá los principios tributarios como la igualdad, la progresividad y la no confiscatoriedad²⁶, que harán de la tributación un proceso justo, equitativo y racionalizado; el deber de contribuir está estrechamente

²³ Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 183.

²⁴ *Ibíd.*, 178.

²⁵ Juan José Zornoza Perez y Gabriel Muños Martinez, “Concepto y contenido del Derecho fiscal”, en Universidad Externado de Colombia, *Curso de Derecho fiscal*, (Lima: Cordillera, 2007), 48.

²⁶ Ver Francisco García Dorado, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, (Madrid: Dykinson, 2002), 44.

vinculado al principio de solidaridad que hace referencia a la solidaridad de quienes habitan en una nación y que deben colaborar en la consecución del bien común²⁷.

Me permito señalar en base al contenido analizado hasta aquí que los ingresos tributarios surgen en base al marco legal y constitucional por medio del cual se otorga al Estado la posibilidad de acudir a los recursos tributarios, en Ecuador tenemos el art. 83 numeral 15, art. 285 de la Constitución de la República de Ecuador, el art. 3 del Código Tributario y art 92 y 93 del Código Orgánico de Planificación; los recursos tributarios se materializan mediante un sistema impositivo o de un régimen tributario, que permite la creación de tributos y a la vez faculta al Estado para que los exija de la población contribuyente; el poder de imperio del Estado en materia tributaria se justifica en el consenso de la población que ha aceptado al Estado como la organización política encargada de satisfacer las necesidades públicas, mantener el orden y el bien común, la sociedad ha dotado al Estado de esta facultad de unilateralmente²⁸ poder fijar las obligaciones tributarias, exigibles coactivamente en beneficio de todos y como muestra de solidaridad, para que la estructura estatal pueda desarrollar su actividad financiera, la misma que tiene como sujeto activo al Estado.

Es importante ver la definición desde el punto de vista de los juristas, Martínez Lago y García de la Mora consideran que el tributo es una obligación pecuniaria legal, que se establece mediante ley, lo que significa que no concurrirá la voluntad del obligado, tiene carácter público porque está establecida en favor de un ente público y es pecuniaria porque consiste en contribuir con dinero al sostenimiento de los gastos públicos, para estos autores la base o hecho indicativo para contribuir es justamente la capacidad económica²⁹, la relación jurídica que surge de la utilización de los recursos tributarios tiene como sujeto activo al Estado y como sujeto pasivo al contribuyente .

²⁷ Ver César Montaña Galarza, “La obligación de contribuir y los principios de a tributación en las constituciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina”, 207-237, en AiméeFigueró Neri (coord.), *Tópicos Fiscales contemporáneo*, (Guadalajara: CUCEA, 200), 231. Señala que “El deber de “todos” de concurrir a los gastos públicos en virtud de su capacidad contributiva es expresión de la obligación de solidaridad económica, política y social, cuestiones que empalman con el principio de progresividad en la imposición y con la potencialidad de cada sujeto de una comunidad; así, solidaridad y capacidad contributiva son dos facetas de la misma realidad”.

²⁸ La obligación tributaria es unilateral porque es un vínculo jurídico que nace de la ley, en donde el Estado es el acreedor (sujeto activo) y el contribuyente es el obligado (sujeto pasivo), en razón de la potestad coactiva y tributaria del Estado.

²⁹ Ver Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 3ra. Edición, 259-260.

Francisco García Dorado sostiene que “la cuota tributaria correspondiente, habrá de exigirse de acuerdo con la capacidad económica de los ciudadanos mediante un sistema tributario que sea justo”³⁰, lo que nos puede resultar confuso puesto que un grupo de juristas y financistas hablan de capacidad contributiva y otro grupo de juristas hablan de capacidad económica, podría interpretarse que son la misma cosa pero como veremos la capacidad económica es diferente de la capacidad contributiva y ambas se observan en la configuración de los tributos.

Para comprender el desarrollo teórico financiero de los tributos es importante hablar de los principios de beneficio, capacidad económica y capacidad contributiva en materia tributaria, los tributos responden a dos premisas, la primera desarrollada por las teorías financieras clásicas que se basa en el principio del beneficio recibido, se tributa por cuanto el Estado, ha otorgado beneficios con sus obras y servicios públicos a los ciudadanos, luego en la teoría moderna se desarrolla el principio de capacidad contributiva³¹ a la que se adhieren Jarach, Ahumada, Villegas, Matus Benavente, señalando que los impuestos particularmente responden a los principios de capacidad contributiva y capacidad económica como fundamentos del deber de contribuir a sostener el gasto público.

La capacidad contributiva analizada desde una perspectiva económica “es entonces presupuesto, sostén, límite máximo, y causa que justifica la exacción tributaria”³², de ahí que en la mayoría de constituciones y legislaciones a nivel mundial se reconozca el principio de capacidad contributiva³³, como la constitución Española.

Alberto Tarzitano, distingue la capacidad contributiva de la capacidad económica, definiendo a la primera como:

La aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la esencia de hechos reveladores e riqueza (capacidad económica) que matizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible³⁴.

³⁰ García Dorado, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, 28.

³¹ Ver Jarach, *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*, 13.

³² Fernando Perez Royo, *Derecho financiero y tributario*, (Madrid: Civitas, 1988), 36.

³³ En el Ecuador a diferencia de lo mencionado, constitucionalmente no se habla de capacidad contributiva ni económica, como tampoco se hace mención a este principio expresamente en las normas tributarias.

³⁴ Alberto Tarzitano, “El principio de capacidad contributiva un enfoque dogmático”, en Pasquale Pistone y Heleno Taviera Tórres (coord.), *Estudios de Derecho tributario consitucional e internacional*, (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998), 409.

Esta definición recalca de forma concisa la diferencia que existe entre capacidad económica y capacidad contributiva, no toda persona que tenga capacidad económica necesariamente tendrá capacidad contributiva, mientras que la capacidad económica se muestra más extensa en cuanto a hechos reveladores de riqueza –renta, patrimonio y consumo–, la capacidad contributiva va más allá y busca valorar esos hechos y determinar si realmente se está frente a un posible sujeto pasivo de obligación tributaria; pareciese que estas dos capacidades van de la mano pues facilitan la labor de los legisladores a la hora de crear los tributos y permiten otorgar un marco de protección a la ciudadanía frente a la labor impositiva del Estado, haciendo que la distribución de la carga impositiva tienda a ser equitativa.

Para ejemplificar lo señalado tenemos el impuesto a la renta en Ecuador, siendo la renta un hecho revelador de riqueza al momento de verificarse y restar de los ingresos gravados las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones puede dar como resultado que no se configura la base imponible, por lo tanto no se está ante un sujeto pasivo con capacidad contributiva pese a que si tiene capacidad económica.

En cuanto a la capacidad económica Pérez Royo distingue tres funciones de la misma: a) ser fundamento de la imposición o de la tributación, b) ser límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario, c) ser directriz para el legislador en cuanto al uso del poder tributario, porque todo tributo debe contener un índice de capacidad económica³⁵. Pese a que estos principios tienen origen financiero han sido llevados a los ordenamientos jurídicos como principios de la tributación.

Para finalizar debo insistir en que los ingresos tributarios son las prestaciones que exige el Estado por su poder de imperio, establecidas en la ley por un beneficio recibido por el contribuyente como por aptitudes o hechos que denoten una capacidad económica, que convierten a una persona en contribuyente efectivo cuando se verifica su capacidad contributiva, los ingresos tributarios a su vez son los que emplea el Estado para cumplir con las cargas y obligaciones que desencadenan sus competencias. Recordemos que los recursos tributarios pueden servir como un instrumento para lograr fines fiscales y extrafiscales por cuanto la obtención de ingresos tributarios influye en las variables macroeconómicas, porque el “proceso impositivo extrae poder adquisitivo de la corriente de renta privada, mientras que el gasto público añade poder adquisitivo a

³⁵ Ver Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, 36.

dicha corriente”³⁶, lo que puede ser utilizado por el Estado como un mecanismo para intervenir en la economía y en los ciclos económicos en favor de la estabilidad financiera y económica del país, en Ecuador podemos identificar el impuesto a la salida de divisas ISD que grava la transferencia, envío o traslado de divisas en el exterior, impuesto que busca proteger al mercado interno o al menos esa fue la justificación que se empleó para su creación aunque ha demostrado tener una importante recaudación.

1.1.2. Clasificación general

Para este estudio manejaré la clasificación tripartita desarrollada por la teoría financiera tradicional, adoptada por los ordenamientos jurídicos y que comprende: los impuestos, tasas y contribuciones especiales³⁷.

Entre los aspectos importantes que resultan de esta clasificación está: el ente recaudador suele variar en cada tributo, por un lado los impuestos en su mayoría suelen ser recaudados por la administración tributaria central o nacional, sobre este punto ha existido conflicto, si ahondamos en la facultad tributaria de los entes locales veremos que estos también pueden recaudar impuestos, las tasas en su mayoría son recaudados por organismos nacionales específicos y entes locales, las contribuciones especiales son recaudados por los entes locales.

Es importante señalar que los tributos son los responsables de que el aparato estatal pueda movilizarse haciendo posible el cumplimiento de los fines del Estado, Ferreiro Lapatza oportunamente considera a los tributos como:

Prestaciones pecuniarias que un ente público exige en uso del poder que le atribuyen la Constitución y las leyes de quienes a él están sometidos, prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas con arreglo a la ley y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la administración³⁸.

Los tributos si bien constituyen una parte importante de la actividad financiera del Estado, no se puede negar que constituyen institutos jurídicos analizables desde el Derecho, la rama del derecho financiero que se dedica a su estudio es el derecho tributario. La relación jurídica que surge de la obligación tributaria tiene como titular al Estado -sujeto activo- quien recibirá de los contribuyentes -sujetos pasivos-,

³⁶ James M. Buchanan, *Hacienda Pública*, (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968), 83.

³⁷ Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 388.

³⁸ Ferreiro Lapatza, “Introducción”, 11.

prestaciones económicas bajo las directrices que la ley determine, su existencia legal y validez jurídica nacen de la ley; el Estado es el titular de la actividad financiera, la misma que depende en mayor grado de los tributos, las acciones del Estado deben tender a proteger y cumplir sus fines, los cuales se dirigen al cumplimiento y protección de los derechos de los ciudadanos, la administración pública es la que se encarga de ejecutar la actividad financiera, como por ejemplo ejecutar la recaudación tributaria.

1.1.2.1. Impuestos

El impuesto puede ser definido desde la perspectiva financista y la jurista, Matus Benavente sostiene que el impuesto es un “gravamen que el Estado impone sobre las economías particulares, sin ofrecerles individualmente un servicio en el momento en que requiere de ellas el pago del impuesto”³⁹, esta definición me permite sostener que el hecho de que el Estado tome parte de la renta de los ciudadanos, influye en la economía, todo impuesto tendrá un efecto extra fiscal -en mayor o menor grado- sea este perseguido de forma primaria o secundaria, la creación de los impuestos y sobre todo la fijación del quantum de los mismos debe decidirse con sumo cuidado y con un estudio ineludiblemente económico, político, social y jurídico de sus implicaciones, hay quienes como Ahumada consideran que el impuesto reduce la capacidad de ahorro y que debe ser compensado con la inversión pública⁴⁰, de ahí que se requiera de una política de gastos ventajosa para la renta nacional, para el crecimiento económico y social de la población, Matus Benavente en la definición de impuesto señala claramente que lo recaudado por concepto de impuestos cubrirá la satisfacción de servicios colectivos por parte del Estado.

Griziotti sostiene que la exacción coactiva llamada impuesto se recauda por las ventajas generales o particulares de las cuales se beneficia la sociedad, en la misma línea de argumentación, Jarach define al impuesto como:

Un tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valoración política de una manifestación de la riqueza objetiva o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: Estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortunas⁴¹.

³⁹Matus Benavente, *Finanzas públicas*, 131.

⁴⁰Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*. 879.

⁴¹Jarach, *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*, 259.

Esta valoración de naturaleza política, discrecional de una manifestación de riqueza es competencia de los legisladores se fundamenta en la existencia de capacidad contributiva⁴² del obligado sin que la detracción económica, tienda a afectar su estabilidad económica, puesto que no se busca ir en desmedro de su calidad de vida.

Desde la perspectiva jurídica el impuesto es “una obligación de Derecho público establecida por la Ley para el sostenimiento de los gastos públicos conforme al principio de capacidad contributiva-”⁴³, el estudio del impuesto conlleva al análisis del ordenamiento jurídico da existencia legal a las obligaciones tributarias, así como a los vínculos jurídicos que surgen entre Estado y contribuyentes; un aspecto importante en la creación de un impuesto es que este debe ser creado mediante ley cumpliendo con el principio de legalidad en base a la facultad que tiene el Estado de hacer uso de los recursos tributarios. También encontramos el principio de reserva de ley que significa que los elementos esenciales del impuesto deben establecerse mediante Ley.

Casalta Nabais presenta otras características en su definición al manifestar que el impuesto es la “prestación pecuniaria, unilateral, definitiva y coactiva exigida de quienes detenten capacidad contributiva en favor de entidades que ejerzan funciones públicas de cara a la realización de fines públicos no sancionatorios”⁴⁴, al hablar de prestación pecuniaria se refiere a que el impuesto es una prestación monetaria, es unilateral porque no concurre la voluntad de las partes, -sujeto activo el Estado y sujeto pasivo el contribuyente- se fija en razón del poder impositivo del Estado, es definitiva puesto que no existe fundamento legal para que los contribuyentes nieguen su existencia una vez se han cumplido los presupuestos del impuesto y la ley ordene su recaudación, es una prestación coactiva que la administración pública puede proceder a exigir legalmente, su percepción sin que para ello medie una acción directa del Estado en beneficio del contribuyente; el impuesto es una figura tributaria tendiente en la mayoría de casos a verificar o presumir capacidad contributiva a excepción de los impuestos ambientales que por sus fines extra fiscales no suelen determinarse en base a la capacidad contributiva.

⁴²Ibídem, 13.

⁴³ Juan José Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho financiero español*, 22va. Edición, (Madrid: Marcial Pons, 2000), 197.

⁴⁴José Casalta Nabais, *El deber fundamental de pagar tributos*, (Coimbra: Universidad de Coimbra, 1998), 527.

Martínez Lago y García de la Mora por otro lado manifiestan que “en la realización del hecho imponible del impuesto no participa para nada la administración”⁴⁵, justamente porque este tributo observa la capacidad contributiva ante la dificultad de poder individualizar los beneficios recibidos por los ciudadanos, al final de su definición agrega “naturalmente que todos los ciudadanos son beneficiarios en alguna medida”⁴⁶, porque los ingresos logrados se emplean para cubrir gastos corrientes como salud, educación, servicios básicos, mantenimiento del Estado que se consideran son en beneficio de la colectividad, es muy común que se diga que el impuesto no conlleva una actuación por parte de la administración pública lo que es incorrecto, si existe una actuación pública aunque esta no configura los presupuestos del hecho generador del impuesto.

Algunas definiciones tienden a hablar de la imposibilidad de la divisibilidad del servicio u obra pública, como una característica del impuesto que es cubierta o satisfecha con los valores que representan los impuestos, en esta línea Ahumada en su definición al igual que Jarach, recurre a Stuart Mill⁴⁷, para ingresar la teoría del sacrificio señala que el impuesto es el “el sacrificio que los particulares soportan, -y que- debe ser recompensado con una política útil de gastos en la medida de las necesidades y de las fuerzas económicas de esa comunidad”⁴⁸, ven al fenómeno impositivo como un sacrificio que recae en la población que el Estado considera posee capacidad contributiva⁴⁹, tomando como referente hechos que denoten o hagan suponer que existe capacidad económica, estos hechos que en el impuesto se conocen como materias imponibles pueden ser: la renta, el patrimonio y el consumo⁵⁰. No cabe duda de que los impuestos representan los mayores ingresos tributarios y, una de las formas más efectivas de distribución de la carga tributaria -Teoría Ricardiana de la distribución⁵¹-.

⁴⁵ Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 282.

⁴⁶ *Ibíd.*

⁴⁷ Ver Jarach, *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*, 13.

⁴⁸ Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 879.

⁴⁹ Ver Matus Benavente, *Finanzas públicas*, 121. “El Estado solo constata o presume la capacidad contributiva de las economías” y la “carga general que impone el Estado a quien tiene, o en quien presume, capacidad contributiva, - está - destinada al financiamiento de sus servicios públicos”

⁵⁰ Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 280.

Los impuestos son “tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

⁵¹ Ver Jarach, *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*, 10.

Insignares señala que el “hecho -imponible del impuesto- no contempla ninguna actividad administrativa sino que son exigidos por la realización de negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”⁵², el hecho imponible se establece en la ley junto con otros elementos constitutivos del impuesto, reflejando la voluntad del Estado de obtener ingresos valiéndose de su poder de imperio. Los ingresos tributarios obtenidos del impuesto están destinados a satisfacer los egresos por la prestación de servicios públicos colectivos que no pueden dividirse o individualizarse⁵³, las características del impuesto deben especificarse en la ley, los servicios públicos que satisfacen los impuestos se distinguen por ser aquellos a los que pueden recurrir toda la población de un país, sin exigírsele cuando hace uso de ellos, un pago especial por el servicio que recibe⁵⁴.

Desde la perspectiva financiera se reconoce que los servicios públicos que justifican el impuesto analizados desde la divisibilidad como característica satisfacen una necesidad pública y a la vez satisfacen una necesidad individual, los servicios indivisibles son aquellos que el Estado presta en función de sus fines, y que satisfacen demandas colectivas que no pueden individualizarse, por no corresponder a necesidades individuales relacionadas⁵⁵.

Villegas por su parte señala que los servicios públicos son divisibles cuando “aun siendo útiles a toda la colectividad, son concebidos de tal forma que las actividades pueden ser determinadas y concretadas en relación con los particulares a quienes el servicio atañe”⁵⁶, son considerados indivisibles los servicios que por su naturaleza favorecen a varios individuos de la colectividad pero que son imposibles de particularizar respecto a personas determinadas⁵⁷, concluyo que desde la perspectiva financiera la divisibilidad va en función del costo del servicio, pese a no establecerse de forma exacta su división es aproximada y se reparte entre quienes reciben un beneficio o se determina un beneficio presunto, cuando esta división del costo no se puede

⁵²Insignares Gómez, “Tributo: concepto y clases, en Universidad Externado de Colombia, *Curso de Derecho fiscal*, 385-403, (Lima: Cordillera, 2007), 389.

⁵³ Ver Perez Royo, *Derecho financiero y tributario*, 110.

El impuesto es “el tributo a emplear para la financiación de los servicios públicos indivisibles, es decir, sin beneficiario identificable de manera singular (...) tributo aplicado en función del principio de capacidad de pago”.

⁵⁴Matus Benavente, *Finanzas públicas*, 131.

⁵⁵ Ver Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 52.

⁵⁶Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 9.

⁵⁷Ibídem.

realizar, el servicio se denomina indivisible y las cargas recaen de forma general entre los contribuyentes.

A criterio de Ahumada el impuesto es el tributo en donde se puede identificar un mayor grado de coacción por parte del Estado hacia los contribuyentes, en razón de que impone la carga mas no reparte el costo del servicio, para él “los impuestos no deben reducir la eficiencia de la capacidad de trabajo, ni del ahorro desde el punto de vista social de la producción”⁵⁸, se espera por parte del Estado cierto grado de neutralidad para no afectar la economía ni el mercado de manera negativa, si bien los impuestos inciden en la economía se espera que no afecten el ahorro y la inversión de los particulares.

De la experiencia de la actividad financiera de los Estados, se ha logrado determinar que los impuestos representan, los más importantes índices de recaudación en relación con la tasa y las contribuciones especiales, debido, a sus márgenes de acción en la renta, consumo y patrimonio. Desde la perspectiva jurídica los tributos se establecen y los exige el Estado por medio de la ley que es en donde se contiene el hecho imponible, que una vez verificado origina la obligación de pagar al Estado una cantidad de dinero. El grado de recaudación que generan los impuestos por sus características particulares representa el aporte colectivo más importante de la ciudadanía hacia el Estado, a diferencia de otros tributos el ámbito de acción del impuesto permite gravar una variedad de hechos considerados un reflejo de capacidad económica.

La recaudación de los impuestos generalmente recae en la administración tributaria nacional, los ingresos que surgen de esta figura jurídica tributaria ingresan en el presupuesto general del Estado a diferencia de otros tributos. El requerimiento presupuestario del Estado no puede convertir al impuesto en un sacrificio para la ciudadanía afectando su vida económica a tal punto de convertirse en confiscatorio, el sistema tributario cumple una importante función de racionalización de los impuestos para evitar casos en los que se intente gravar dos veces por un mismo hecho generador que los montos a recaudar superen la capacidad contributiva de los contribuyentes, que por falta de claridad se mantenga en constante inseguridad al ciudadano por desconocer

⁵⁸Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 878.

o no tener claro que hechos o actos que realiza están gravados, o que la administración tributaria es la encargada de la recaudación del impuesto.

Al reconocerse el principio de legalidad en materia tributaria se consigue que el poder de imposición del Estado se considere aprobado por toda la ciudadanía puesto que son sus representantes en la función legislativa quienes tienen la facultad de aprobar la creación de impuestos; el deber de contribuir se verifica con mayor eficacia en los impuestos porque en base al principio de capacidad contributiva se espera que quienes denoten mayor riqueza, sean los que tributen en mayor grado mientras que los que no gozan de riqueza se beneficien de los servicios y bienes que el Estado genere y sufrague con lo recaudado, esto también tiene relación con el principio de proporcionalidad, progresividad y equidad de los sistemas tributarios.

1.1.2.2. Tasas

Insignares define a la tasa como una prestación pecuniaria, establecida mediante ley, a raíz de la utilización o aprovechamiento especial de bienes públicos o servicios públicos, que representan un beneficio para el sujeto obligado de forma individualizada⁵⁹, “su configuración estará matizada por la recuperación del costo que implica la prestación del servicio”⁶⁰, hay varios puntos que se debe analizar; primero: lo recaudado va directamente al ente público que presta el servicio; segundo: su fin es el de recuperar la inversión hecha o recaudar lo que conlleva el mantenimiento del servicio prestado por dicha institución, la tarifa de la tasa tiene un doble límite, por un lado el costo de la prestación del servicio -que será su objetivo y límite al momento de liquidar o establecer las tarifas de la tasa- y por el otro la capacidad contributiva del contribuyente, a mi parecer la medida de la tasa no puede fijarse con relación a la valorización del beneficio percibido porque conllevaría una gran dificultad para la administración pública por lo que debe recurrirse a la capacidad contributiva del contribuyente y el costo que se invierte en la prestación del servicio.

Ferreiro Lapatza sostiene que la tasa se da cuando el Estado “trata de satisfacer una necesidad colectiva por medio de una actividad que se concreta en prestaciones individualizadas a sujetos determinados, destinadas directa e inmediatamente a ellos, y

⁵⁹ Ver Insignares Gómez, “Tributo: concepto y clases”, 389.

⁶⁰ *Ibidem*, 390.

en base a estas prestaciones hace pagar a estos sueltos un tributo”⁶¹, lo que me lleva nuevamente a la divisibilidad en todo o en parte del servicio prestado para determinar de forma aproximada la tasa con la que debe contribuir un sujeto determinado, es un tributo establecido por la ley que surge de la voluntad unilateral del Estado por lo tanto, no se trata de un precio pues el carácter contractual es inexistente. Pese a que la tasa permite la exigencia de una prestación de parte del contribuyente en función de la cual el Estado entrega una contraprestación, esto no significa que exista un acuerdo entre las partes sino más bien, permite que la ley busque una correspondencia entre el servicio y la tasa sufragada para el reparto de la carga tributaria, el beneficio particular que recibe el sujeto pasivo puede ser por un servicio, por la utilización de un bien de dominio público o actividad de la administración que le afecte de forma positiva.

Ahumada define a la tasa como “un derecho que se percibe por el Estado, por servicios o prestaciones especiales o individuales, de carácter jurídico - administrativo, organizados con fines colectivos y que lo paga el usuario a su solicitud”⁶², me adhiero a la posición de Villegas cuando señala que la existencia de la tasa se da porque “existe una actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio que afecta especialmente al obligado”⁶³, es decir que la obligación nace de la existencia de una actividad pública destinada a prestar un servicio efectivo y potencial dispuesto por el Estado que conceda un beneficio personal, caracterizado por ser individual y divisible, no es facultativo porque es el Estado quien decide prestar este servicio sin que medie para ello un requerimiento de la población, es el Estado el que considera que existe la necesidad de aquel servicio.

Existen algunas diferencias entre el impuesto y la tasa, el servicio público de la tasa a diferencia del impuesto es individualizado, divisible -de modo progresivo al uso de cada individuo- entre quienes han recibido un beneficio⁶⁴. Desde la perspectiva del derecho tributario la tasa persigue la recuperación en todo o en parte de la inversión, por lo que se exige únicamente a los beneficiarios o usuarios directos del servicio⁶⁵.

Matus Benavente sostiene que “el Estado sólo las exige a quienes hacen uso actual de cierta clase de servicios públicos, la obligatoriedad aparece cuando se

⁶¹ Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho financiero español*, 190.

⁶² Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 226.

⁶³ Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 189.

⁶⁴ Jarach, *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*, 236.

⁶⁵ Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, 113.

examinan las condiciones en que el Estado presta sus servicios”⁶⁶, yo agregaría que el servicio debe estar en disposición efectiva del contribuyente pese a que no haga uso del mismo, el caso más común es el de la tasa por recolección de basura, habrá quien no hagan uso de este servicio pero aun así por estar el mismo en disposición efectiva del contribuyente este deberá contribuir a su mantenimiento⁶⁷.

Para finalizar es importante recalcar que el hecho imponible de la tasa está relacionado con una actividad administrativa que de modo particular, beneficia a un sector delimitado de la población, se cuantifica en base al coste del servicio prestado o el valor de la prestación o beneficio que se obtiene, lo recaudado por concepto de tasas no ingresa al Presupuesto General del Estado, la determinación del ente recaudador se relaciona con la determinación del ente que presta el servicio o realiza la actividad que justifica la tasa.

1.1.2.3. Contribuciones especiales

Jarach manifiesta que las contribuciones son los “tributos que la ley establece sobre los dueños de inmuebles que experimentan un incremento de su valor como consecuencia de una obra pública construida por el Estado u otras entidades públicas territoriales”⁶⁸, esta definición muestra como elementos de la definición y existencia de la contribución se relacionan con la existencia de una obra pública, que provoca un aumento en el valor de una propiedad.

Villegas siguiendo la misma línea señala que “son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado”⁶⁹, esta definición intenta contener las contribuciones especiales de mejoras y las de gasto, las primeras que encierran una obra pública y las segundas que comprenden la creación de entes encargados de regular o fomentar determinadas actividades. En esta definición se hace referencia a un beneficio palpable principalmente en la contribución de mejoras, que será el que dirija la distribución de la carga impositiva por cuanto el beneficio al que se

⁶⁶Matus Benavente, *Finanzas públicas*, 112.

⁶⁷Insignares Gómez, “Tributo: concepto y clases”, 390.

Un elemento para la realización del hecho generador “es la efectividad en la prestación de servicio o la realización de la actividad”.

⁶⁸Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 24.

⁶⁹Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 274.

refiere, consiste en un aumento de riqueza por el aumento del valor del inmueble, el hecho productor del beneficio debe ser idóneo para originar este aumento de la riqueza⁷⁰, es un requerimiento para el cobro de este tributo que la exacción que se realiza este relacionada con la ventaja o beneficio recibido por el contribuyente, lo recaudado va dirigido a financiar obras productoras de beneficio.

La contribución especial de mejoras encierra un “pago compulsivo que un grupo de individuos delimitado geográficamente deben al Estado por una obra de interés público y que proporciona fecundas ventajas económicas a los propietarios de bienes inmuebles en la zona de influencia de la obra”⁷¹, con pago compulsivo se entiende que se exige de forma coactiva por parte del Estado, al tratarse de una obra de interés colectivo requerida por un determinado sector geográfico de la población, en las contribuciones de mejoras es importante que la administración pública encargada de la recaudación maneje con claridad que zonas de influencia deberán ser consideradas como beneficiarias de la obra pública verificable con el aumento del valor de los bienes inmuebles.

Martínez Lago y García de la Mora define a la contribución como aquellos “tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”⁷², está claro que toda contribución especial debe darse por la existencia de la actuación del Estado en la realización de una obra pública que busque satisfacer una necesidad colectiva que genere indirectamente en los contribuyentes un beneficio que se verá reflejado en el aumento de valor de sus bienes inmuebles, como es el caso de obras de infraestructura como parques, calles, etc.

El hecho imponible de la contribución de mejoras ya va determinado en su definición esto es la obtención de un beneficio o aumento del valor de los bienes por una obra pública o por la ampliación de un servicio público⁷³. La contribución especial, tiene como principal característica el que la acción del Estado genera un beneficio individualizable, determinable, reflejado en el aumento de valor de los bienes inmuebles

⁷⁰ Ver Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 274 y siguientes.

⁷¹ Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 230.

⁷² Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 280.

⁷³ Ver Ferreiro Lapatza, *curso de Derecho financiero español*, 204.

propiedad de los llamados a contribuir, que surge de una inversión de la administración en una obra pública o actividad pública; en este tributo se puede identificar al aumento del valor del inmueble como un hecho que manifiesta capacidad contributiva, como bien lo señala Martínez Lago “la contribución viene causada por un gasto extraordinario de inversión que beneficia principalmente a la generalidad, pero que, de un modo indirecto o incidental también beneficia de un modo particular o especial a un núcleo de ciudadanos”⁷⁴, lo que se refleja en las zonas o sectores influenciados con el beneficio, el fin de la contribución especial es recuperar los valores de la inversión de la obra pública o actividad pública ejecutada por el ente público lo que le vuelve competente para realizar la percepción de este tributo.

De la Garza distingue la contribución de mejoras de la de gasto al definirles de la siguiente forma, la contribución de mejoras “es aquella cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales”⁷⁵, se identifica una obra pública que genera un beneficio reflejado en el aumento del valor de los bienes inmuebles; la contribución por gasto “es aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades del Estado provocadas por el contribuyente que implican un gasto público o el incremento del gasto público”⁷⁶, se distingue de la primera porque se trata de una o varias actividades que el Estado debe emprender a causa del contribuyente y que generan un gasto, en la primera contribución encontramos los siguientes elementos característicos: a) una actuación o actividad del Estado, b) aumento del valor de un bien inmueble, c) existe un nexo de causa efecto; en la segunda contribución encontramos que la actividad del Estado está vinculada a una actividad de carácter privado del contribuyente, lícita que por lo general como lo menciona de la Garza encierra actividades comerciales, industriales, etc., que provocan que el Estado realice actividades que le significan un gasto en beneficio del contribuyente y de sus actividades privadas, en esta contribución existe también un nexo de causa y efecto. El autor señala que el beneficio del que se habla en la contribución especial debe tener un carácter subjetivo e individual ya que si la obra o actividad perjudica al contribuyente no se podrá configurar el tributo.

⁷⁴Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 282.

⁷⁵De la Garza, *Derecho financiero mexicano*, 347.

⁷⁶Ibídem.

Este tributo a diferencia del impuesto claramente conlleva la actividad administrativa directa de satisfacer necesidades colectivas delimitadas en el espacio y tiempo que provocan un aumento de valor en los bienes del obligado tributario⁷⁷. Para concluir este punto quiero mencionar que las contribuciones de mejoras y de gasto no ingresan al Presupuesto Nacional, porque pertenecen a las entidades que han realizado la obra o actividad pública.

1.2. El ciclo de la deuda pública

El ciclo de la deuda comprende la fase del crédito público, el empréstito y que concluye con el endeudamiento que en un sentido amplio “es el resultado del conjunto de los compromisos financieros del sector público, tales como los procedentes del cumplimiento de contratos, deudas por expropiaciones y en general, toda clase de obligaciones derivadas de responsabilidades económicas”⁷⁸, estos compromisos voluntariamente adquiridos por el sector público en razón de sus requerimientos y necesidades financieras que se sostienen en la soberanía financiera de cada nación, el endeudamiento público en su sentido específico entendido como “el que dimana de obligaciones de contenido económico de origen contractual que tienen por causa una prestación pecuniaria voluntariamente realizada por otro sujeto de derecho, a título de crédito”⁷⁹, al hablar de la voluntad de las partes se le da sentido contractual que le diferencia totalmente de las prestaciones tributarias pero en este caso, analizaremos estas tres fases por separado para determinar en qué se diferencian.

Algo importante de anotar es el límite de la deuda pública que se encuentra contenido en los ordenamientos jurídicos, en el caso de España encontramos que el límite de deuda se fija en 60% del PIB⁸⁰, mientras que en Ecuador la deuda pública como lo señala el Art. 289 de la constitución se rige por las directrices de la planificación y presupuesto, se autoriza de acuerdo a la ley, siendo que la deuda según

⁷⁷Insignares Gómez, “Tributo: concepto y clases”, 389.

⁷⁸Roberto Insignares Gómez, “El poder fiscal: organización y estructura en el Estado colombiano”, en Universidad Externado de Colombia, *Curso de Derecho fiscal*, (Lima: Cordillera, 2007), 76.

⁷⁹Insignares Gómez, “El poder fiscal: organización y estructura en el Estado colombiano”, 76.

⁸⁰ España, Ministerio de Hacienda y Administración pública, “Límite a la ratio de deuda del 60% del PIB”, http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/Otra%20Informacion/Paginas/3_2Estabilidad_Deuda.aspx

el Código Orgánico de Planificación Pública no puede exceder el 40% del PIB⁸¹, es claro que esta distinción está dada por la diferencia que existe entre las fuentes de recursos entre ambos estados y el grado de desarrollo económico.

1.2.1. El crédito público

Matus Benavente sostiene que “es la facultad o capacidad que tiene un Estado para contraer deudas”⁸², esta definición podría ser limitativa o muy extensa, dependiendo del análisis que se le realice, por un lado sería limitativa si consideramos que esa *capacidad* es solamente económica lo que sería un error porque como veremos más adelante no basta con que un Estado esté en capacidad de pagar sus deudas, por otro lado, esta definición resultaría extensa y poco concreta si esta capacidad comprende capacidad económica, moral, política, ética, financiera, etc., a mi parecer esta definición carece de precisión y exactitud.

Ahumada siendo un poco más exacto menciona que el crédito público se fundamenta o surge de la confianza, capacidad y voluntad de pago por parte del Estado y no se da por la existencia de garantías reales como en el caso de créditos privados⁸³, lo que por lo menos nos permite señalar que no basta con que el Estado tenga capacidad económica para responder a una obligación de deuda, sino que incluye otros factores a tener en cuenta, como la confianza y la voluntad de pago.

Me permito articular lo dicho por Ahumada con la definición que desarrolla Villegas para quien el crédito público es “la fe o confianza de que goza un Estado para poder recurrir al ahorro de los particulares”⁸⁴, lo que significa que el Estado tendrá éxito en mayor o menor medida en pretender recursos de crédito cuando se muestre económica y moralmente comprometido con el cumplimiento de lo pactado, esta fe o confianza del Estado comprende a mi criterio varios factores: que ofrezca seguridad jurídica al acreedor, con normas claras a las cuales poder acudir en caso de dificultades, la situación económica del país reflejado en la renta nacional, los índices de crecimiento económico, en pocas palabras que no se trate de una economía estancada sino, de una economía emergente y sostenible, la situación financiera del Estado, nivel de deuda

⁸¹Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas [2010], art. 124, en Registro Oficial nro. 306, segundo suplemento, (Quito, 22 octubre de 2010).

⁸² Matus Benavente, *finanzas públicas*, 268.

⁸³ Ver Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 883.

⁸⁴Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 317.

pública, políticas de gasto que reflejen interés por parte del Estado en invertir de manera consiente y racional además de que sus índices de recaudación tributaria le permitan la amortización⁸⁵ de una deuda en el tiempo y el pago de las tasas de interés, su actuación frente a obligaciones similares con otros particulares.

El crédito público es la primera etapa del ciclo de la deuda pública que comprende la aptitud efectiva y positiva en la que se encuentra un Estado para obtener dinero en préstamo de otro sujeto de derecho que le considera confiable política, económica, jurídica y moralmente⁸⁶.

El crédito es una fuente de ingresos mas no un ingreso efectivo, para comprender lo que manifiesto me permito recurrir a Insignares que define al crédito público como “una de las fuentes de ingresos a la cual pueden acudir los entes públicos”⁸⁷, el crédito público es un mecanismo al cual el Estado en uso de su soberanía y bajo los parámetros de la Constitución y las leyes puede recurrir como una fuente generadora de ingresos que le permitan, cubrir los gastos de inversión cuyo éxito reposa en la confianza que transmita el Estado a sus posibles acreedores⁸⁸.

Ferreiro Lapatza señala que el crédito “puede ser entendido como la confianza de un sujeto para cumplir sus obligaciones, dar crédito significa confiar en quien lo recibe. Recibir crédito significa utilizar la confianza inspirada en otros”⁸⁹, la operación de crédito realizada por el Estado es una fuente de ingresos cuando se reconduce al empréstito, el Estado puede acceder al crédito público cuando la ley le faculta y autoriza.

En esta etapa de crédito el posible acreedor tiene un rol fundamental pues es quien tendrá la tarea de evaluar al Estado que solicita el crédito para determinar, hasta que monto es factible otorgar y que riesgos corre su capital en esta negociación⁹⁰, el Estado que solicita el crédito por otro lado deberá ser consciente de las implicaciones positivas y negativas de un crédito público, estimando cuidadosamente los márgenes de deuda que económicamente puede permitirse en base a su renta nacional –que viene a

⁸⁵ Ver Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 984. Amortización “la amortización equivale a gastar una determinada suma de dinero en el rescate de títulos de la deuda pública” y “está ligada al principio de duración de las deudas engendradas por la naturaleza de las necesidades que las justificaron en su origen”

⁸⁶ Ver Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 318-319.

⁸⁷ Roberto Insignares Gómez, “Los ingresos públicos”, en Universidad Externado de Colombia, *Curso de Derecho fiscal*, (Lima: Cordillera, 2007), 327.

⁸⁸ *Ibíd.*

⁸⁹ Ferreiro Lapatza, *curso de Derecho financiero español*, 540.

⁹⁰ Perez Royo, *Derecho financiero y tributario*, 409.

ser su capacidad económica-, su capacidad para percibir tributos suficientes que puedan cubrir los gastos generales y que permita disponer de un porcentaje destinado a la devolución del préstamo, los ingresos públicos y su crecimiento estimativo por año fiscal, considerando los ciclos económicos y las estadísticas financieras -comercio exterior, potencial industrial-, no puede olvidarse la proyección sobre los posibles efectos de amortización y pago de intereses.

Los recursos del crédito público son vistos desde dos perspectivas financieras, por un lado las finanzas clásicas consideran al recurso del crédito público como un recurso extraordinario cuyo uso se justifica cuando acontecen circunstancias particulares, las teorías modernas de las finanzas públicas consideran que es un recurso de riesgo pero que no puede limitarse su uso a casos excepcionales⁹¹, su utilización por lo tanto requiere prudencia y racionalidad que únicamente considero se logra con un marco legal claro, coherente que regule el uso de este recurso, para evitar su utilización abusiva e irresponsable.

Villegas al respecto sostiene que por ser el crédito un recurso extraordinario deberá emplearse para obtener ingresos destinados a cubrir gastos extraordinarios de inversión, los ingresos ordinarios no le permitan cubrir, más no gastos normales u ordinarios⁹².

1.2.2. El empréstito público

El empréstito es la segunda fase del ciclo de la deuda “es la operación mediante la cual el Estado recurre al mercado interno o externo de capitales en demanda de fondos y logra cerrar trato con uno o varios acreedores que le prestan dinero contra la promesa de reembolsar el capital, en la forma y condiciones acordadas, con su interés también convenidos”⁹³, el empréstito ya encierra una operación, entendida como un conjunto de acciones que conllevan a la obligación que el Estado asume, este compromiso⁹⁴ frente a sus acreedores comprende el tipo de deuda, el conjunto de condiciones sobre la amortización e intereses.

⁹¹ Ver Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 181.

⁹² Ver *Ibíd*em, 325.

⁹³ *Ibíd*em, 347.

⁹⁴ Ver *Ibíd*em. Sobre este compromiso Villegas sostiene que es “la promesa de reembolsar el capital, en la forma y condiciones acordadas, con sus intereses también convenidos”.

En esa etapa de negociación entre el Estado deudor y sus acreedores, considero se evidencia la mayor responsabilidad, cuidado, previsión de las autoridades públicas, para llegar a este punto ambas partes debieron reunir la información suficiente que les permita sobre todo al Estado deudor, tener una planificación consciente de cómo y cuándo pagar la deuda que está contrayendo sin afectar las economías privadas de los contribuyentes presentes y futuros⁹⁵-, previendo los efectos del ingreso de los capitales a la economía nacional, mediante los estudios y proyecciones financieras, económicas y contables que los expertos recomiendan.

Considero que Villegas lleva razón cuando sostiene que del empréstito no se derivan recursos propiamente dichos -esto relacionándolos con los ingresos tributarios y los ingresos de operaciones patrimoniales-, sino que son una especie de anticipación de recursos tributarios futuros mediante los cuales se obtendrán ingresos que servirán para cubrir la obligación nacida del empréstito y que recae sobre las generaciones futuras⁹⁶.

Una vez el Estado asume su obligación el empréstito se formaliza, se da inicio a la fase de deuda pública, en donde deberá reembolsarse con ingresos permanentes -recursos tributarios-, motivo por el cual Ahumada sostiene que el empréstito es un “impuesto enmascarado”⁹⁷ porque al momento en que el Estado asume esta obligación se genera el deber de contribuir de la población para cubrir esta carga, la misma que, se repartirá en sucesivos periodos financieros o presupuestarios⁹⁸.

Los empréstitos pueden ser forzosos, patrióticos y voluntarios, aunque es de considerar que solamente los últimos tienen características contractuales como el acuerdo de voluntades entre parte iguales.

Los empréstitos forzosos son aquellos que el Estado puede exigir de forma coercitiva a la población para cubrir necesidades urgentes mediante la promesa de que se reembolsará el dinero a los acreedores aunque con una tasa de interés inferior a la del mercado; los empréstitos patrióticos son aquellos en los que se invita al pueblo, a los ciudadanos a que adquieran títulos de deuda públicas, con la promesa de reembolso y pago de un interés bajo, en comparación al interés del mercado, por último, están los empréstitos voluntarios en donde el Estado ofrece títulos de deuda, haciendo un llamado

⁹⁵ *Ibíd.* 324.

⁹⁶ *Ver Ibíd.*, 325.

⁹⁷ Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 881.

⁹⁸ *Ibíd.*, 883.

a que voluntariamente se adquirieran dichos títulos con una tasa de interés semejante a la del mercado libre⁹⁹.

Las dos primeras clases de empréstitos están diseñadas para favorecer los intereses del Estado frente a los intereses de los acreedores, deben emplearse solamente cuando no ha sido posible recurrir a los empréstitos voluntarios, siendo el empréstito forzoso el último recurso en cuanto a empréstitos se refiere en momentos de grave crisis nacional en donde, deberá primar el interés y bien colectivo en función del cual se aprovechará los ingresos obtenidos del empréstito.

Sainz de Bujanda sostiene que los empréstitos públicos desde la perspectiva jurídica “son operaciones financieras en las que el Estado u otro ente público, territorial o institucional, recibe caudales a préstamo en las condiciones y límites fijados por el ordenamiento jurídico”¹⁰⁰, la perspectiva jurídica me resulta más objetiva que la financiera al momento de definir el empréstito, como es de esperarse se hace hincapié en el protagonismo de la ley en la operación de empréstito, que encierra el momento en el que el Estado recibe en préstamo dinero, el marco legal de cada país es el que directamente regula las condiciones y límites en los que el Estado debe asumir un empréstito, el autor sostiene que el empréstito no es la única operación de crédito que termina siendo deuda pública.

Giuliani Fonrouge distingue en la doctrina tres opiniones sobre la naturaleza jurídica del empréstito: a) el empréstito como un acto de soberanía, como una obligación unilateral de derecho público; b) acto de soberanía legislativa del Estado que permite distinguir los empréstitos internos de los externos; c) empréstito de naturaleza contractual¹⁰¹; como acto de soberanía se analiza sobre todo en relación a los empréstitos externos en donde el Estado adquiere un compromiso sin que exista una garantía real como sucede en el caso de préstamos privados, como acto de soberanía legislativa si es un préstamo interno el acreedor queda sometido a las disposiciones del legislativo se observa en mayor grado la unilateralidad del contrato de empréstito, mientras que si es externo el acreedor puede verse protegido de cierta forma por el derecho internacional, la corriente que le ve como un contrato asume que es un acto

⁹⁹ Ver *Ibíd*em, 904.

¹⁰⁰Sainz de Bujanda, *Sistema de derecho financiero*, 307.

¹⁰¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, Vol.2, 3ra. Edición, (Buenos Aires: Depalma, 1976), 1019.

bilateral en la que interviene dos partes que puede ser de derecho privado o reglamentario¹⁰².

1.2.3. La deuda pública

En muchas ocasiones se cae en el error de creer que crédito, empréstito y deuda pública son sinónimos pero como lo hemos visto, no es así, se trata de procedimientos diferentes, la deuda pública es la última fase del ciclo de la deuda y encierra la deuda en sentido específico, es “un préstamo al Estado, que ha conseguido utilizando su crédito, en virtud del cual asume la obligación de restituir los capitales tomados a préstamo y abonar los intereses pactados”¹⁰³, esta etapa del ciclo es la materialización del empréstito por cuanto el Estado obtiene materialmente los ingresos acordados en el empréstito y puede disponer de ellos efectivamente.

Zornoza Pérez otro jurista al hablar de deuda pública manifiesta “al ser un préstamo no representa en términos absolutos un ingreso público”¹⁰⁴, esto debido a que según el autor, si bien aparecerá en el presupuesto como un ingreso posteriormente se convertirá en un gasto¹⁰⁵, lo que no considero negativo porque en tiempos de requerimiento de capital por razones urgentes, este recurso permite al Estado incentivar la economía en favor de la comunidad lo que no sería posible lograr solamente con otro tipo de ingresos –como por ejemplo los tributarios–, como lo analizaremos en el tercer capítulo.

En esta fase es correcto hablar de ingresos de deuda pública, como se señaló el Estado deudor puede disponer de esos valores para las inversiones que tenga planificadas¹⁰⁶.

Desde la perspectiva financiera a criterio de Ahumada la deuda pública puede entenderse de dos formas, la primera que constituiría una forma general de deuda pública que encerraría todas las obligaciones del Estado frente a sus acreedores y la

¹⁰² Ver *Ibíd.* 1024 y siguientes.

¹⁰³ Roberto Insignares Gómez, “Los ingresos crediticios”, en Universidad Externado de Colombia, *Curso de Derecho fiscal*, (Lima: Cordillera, 2007), 367-368.

¹⁰⁴ Zornoza Pérez “Concepto y contenido del Derecho fiscal”, 47.

¹⁰⁵ *Ibíd.*

¹⁰⁶ Ver Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, 410.

segunda una forma específica que explicaría a la deuda pública como el conjunto de obligaciones que tiene un Estado que se han originado en uno o varios empréstitos¹⁰⁷.

En la misma línea financiera la deuda pública permite según Jaramillo reducir las brechas interna, externa y tecnológica, beneficiando el crecimiento económico, me atrevería a agregar que los resultados de este crecimiento dependerán y variarán según la clase de inversiones y gastos que se cubran con el dinero de la deuda, los ciclos económicos y el tipo de desarrollo industrial de cada país.

Matus Benavente sostiene que se entiende por deuda pública “todos los compromisos monetarios, externos o internos, directos o indirectos del Estado, que se han originado por el uso de un crédito público”¹⁰⁸, esta definición permite observar ciertas características de la deuda pública: 1) Encierra un compromiso adquirido por el Estado en la etapa del empréstito; 2) Es una obligación de naturaleza monetaria; 3) Los ingresos obtenidos pueden venir de una obligación concertada con un acreedor nacional o extranjero -Estado u organismo internacional, persona natural jurídica nacional o extranjera-, esta diferenciación se reduce al lugar de donde provienen los capitales del empréstito; 4) Puede ser una deuda directa o indirecta, dependiendo de si el Estado asume la obligación como deudor principal y la segunda cuando este es garante de las deudas asumidas por entes públicos.

Al respecto algunas legislaciones como la de Ecuador¹⁰⁹, señalan que los ingresos de deuda pública deberán ser utilizados para la inversión -gastos extraordinarios- y en casos excepcionales para gasto corriente, porque se considera que cuando se recurre a los ingresos de deuda pública como si se tratasen ingresos ordinarios se corre el riesgo de caer en déficit estructural, por ejemplo cuando se emplean los ingresos de empréstito para cubrir obligaciones nacidas de otros empréstitos públicos, de ahí que se suele caracterizar a los ingresos de deuda pública como ingresos destinados a financiar la inversión pública y lograr las metas de política económica.

Sainz de Bujanda sostiene que “el concepto jurídico de la deuda, entendida como «recurso» financiero, es decir, que lo que los textos positivos designan con esa expresión- y, de otro lado, más reducido que el de «obligaciones pecuniarias “del

¹⁰⁷ Ver Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 890.

¹⁰⁸ Matus Benavente, *Finanzas públicas*, 272.

¹⁰⁹ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], Art. 290 numeral 3.

Estado o de cualquier otro ente público”¹¹⁰, la deuda pública desde el ordenamiento financiero según el autor existe cuando el Estado recibe fondos por préstamo o como él lo dice “más ampliamente, a título de crédito, y que viene normalmente obligado a reembolsar en el tiempo, forma y condiciones a los que más adelante nos referimos”¹¹¹, resultando que el Estado asume una posición pasiva como sujeto deudor para satisfacer dicha deuda y sus intereses, el pago deberá constar en los gastos públicos anotados en el presupuesto.

1.3. El presupuesto y los principios presupuestarios

En el presupuesto concurren aspectos que van desde lo económico, contable, jurídico y político, es una herramienta de planificación que contiene una posible previsión de los ingresos, la autorización de los gastos ordinarios y extraordinarios que realizará el Estado durante el año fiscal además de ser un indicador del reparto de la carga tributaria.

En el presupuesto se reconocen cuatro fases que son: preparación, aprobación, ejecución y control, en cada una de estas etapas se evidencia el cumplimiento o no de los principios presupuestarios.

1.3.1. Definición y alcance

Para intentar definir al presupuesto por muchos años se ha discutido sobre su naturaleza, sosteniendo que es: una ley de mera aprobación, una simple concreción cuantitativa de las leyes vigentes, un acto administrativo con forma de ley, una ley de autorización, un acto condición para efectivizar otras leyes, una ley formal, una ley en sentido pleno.

En la definición desarrollada por Griziotti, se considera al presupuesto como el “documento jurídico y contable en el que se enumeran los ingresos y los gastos del Estado en su cuantía por el periodo de un año, que tiene fuerza de ley por la aprobación del parlamento”¹¹², esta definición detalla elementos estructurales del presupuesto, señala que es un documento jurídico que aunque no le considera ley, acepta que tiene

¹¹⁰Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho financiero*, vol. 2, 304.

¹¹¹ *Ibíd.*, 306.

¹¹² Benvenuto Griziotti, *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, (Madrid: Reus, 1935), 436.

aspectos jurídicos posiblemente por la forma en la que se da su aprobación, su aspecto contable evidenciado en las operaciones de gastos e ingresos, la anualidad que el autor considera característica del presupuesto y su obligatoriedad en razón de su aprobación, el presupuesto comprende así el “conjunto de autorizaciones para la recaudación de los recursos y de autorizaciones y limitaciones generales para los egresos¹¹³”, al referirse a que es un documento jurídico Griziotti nos permite deducir que es un documento cuya existencia está determinada en la ley, un acto jurídico complejo por conformarse de un conjunto de autorizaciones del legislativo, que tiene fuerza de ley más no le convierte en una ley, algo interesante que refleja la teoría clásica de las finanzas públicas a la cual pertenece Griziotti es considerar su anualidad como parte estructural del presupuesto sin que en su noción pueda existir la posibilidad de que exista un presupuesto que comprenda más de doce meses.

Jarach considera que el presupuesto puede analizarse además como un plan de la economía del sector público, un plan que contiene erogaciones que buscan lograr los fines del Estado indicando además los recursos que se requieren y que se prevé utilizar. En conclusión para Jarach el presupuesto es un plan económico que constituye una ley con eficiencia obligatoria, que tiene una naturaleza política, económica que se proyecta al campo jurídico, en donde estos tres enfoques político, económico y jurídico del presupuesto no representan ningún conflicto para su estudio, análisis y funcionamiento¹¹⁴.

Ahumada otro financista considera que el presupuesto “es un acto de previsión que el Gobierno somete a la discusión de las asambleas legislativas a fin de que la publicidad sea el mejor control de la política gubernamental del gasto¹¹⁵”, lo considera la más simple forma de plan conocido, donde las necesidades públicas son las que definen las políticas de recursos, este plan requiere de “un avalúo de los medios disponibles de carácter conjetural, subordina sus resultados a una discriminación esencialmente política y económica de distribución que depende de la voluntad y de los criterios gubernamentales que sean mayoría¹¹⁶”, para el autor el presupuesto solamente es un acto de Gobierno -acto administrativo-, un plan en donde se prevén los ingresos y

¹¹³ Benvenuto Griziotti, *Principio de Ciencia de las finanzas*, 37.

¹¹⁴ Ver Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 81 - 82.

¹¹⁵ Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 357.

¹¹⁶ *Ibíd*em, 376.

los gastos que el Estado empleará para la satisfacción de las necesidades públicas con la autorización del legislativo.

Villegas por su parte considera que el presupuesto es “un acto de Gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y gastos estatales y se autorizan estos últimos para un periodo futuro determinado que generalmente es de un año”¹¹⁷, cuenta para el autor como “un acto de previsión o cuenta de los gastos que el Gobierno se propone realizar durante un periodo anual y los recursos calculados para financiarlos¹¹⁸”, sostiene que se trata de un acto administrativo, en el que se prevén gastos y los recursos –entendiéndose por recursos en este caso a los ingresos públicos- que se esperan realizar y obtener durante el periodo anual siguiente, la anualidad para el autor es considerada una característica del presupuesto que como lo veremos más adelante no es una regla obligatoria, este “programa financiero” otorga a las actividades financieras del Estado una existencia legal y vinculante a la actuación de los entes públicos afectados por su contenido y naturaleza¹¹⁹.

El Estado como organización y para su acción cotidiana requiere recursos materiales los mismos que se asigna por medio de la institución presupuestaria, en donde se contienen las asignaciones presupuestarias suficientes para asegurar el funcionamiento del Estado y la vigencia de los derechos de sus ciudadanos.

Sainz de Bujanda señala que la ley presupuestaria por su naturaleza es temporal, regula la gestión de ingresos y gastos públicos, se aprueba mediante procedimiento parlamentario, la materialidad de esta ley radica en que sus normas vinculan a la administración y a los particulares, es formal por su procedimiento de aprobación¹²⁰, para este autor la ley de presupuesto es una ley tanto formal como material.

Martínez Lago y García de la Mora siguiendo la postura de Sainz de Bujanda consideran que la ley de Presupuesto es una “ley en sentido pleno”, que permite controlar la actividad financiera del Estado porque se limita los gastos –en razón de la autorización de los mismos-, da efectividad al plan financiero con el que se dispone a trabajar el Gobierno¹²¹. Veamos que nos dice Giuliani Fonrouge sobre el presupuesto:

¹¹⁷Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 369.

¹¹⁸Ibídem, 373.

¹¹⁹ Ver Ibídem, 369.

¹²⁰ Ver Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho financiero*, 415-416.

¹²¹Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 184.

Es un acto de trascendencia que regula la vida económica y social del país, con significación jurídica y no meramente contable; que es manifestación integral de la legislación, de carácter unitario en su constitución, fuente de derechos y obligaciones para la administración y productor de efectos con relación a los particulares¹²².

Para el autor no existe duda de que la ley de presupuesto es una *ley perfecta* que tiene efectos jurídicos tanto en la vida económica como social del país, recalca que es una manifestación del poder legislativo porque los legisladores reciben un proyecto de presupuesto como también se reciben proyectos de otras leyes y no solo se aprueba y autoriza sino que pueden rechazarla o modificarla.

Pérez Royo considera que el presupuesto es un “acto legislativo mediante el cual se aprueba el plan anual de gastos, estableciendo límites precisos a la acción del ejecutivo, que es a quien corresponde su realización”¹²³, al definirle como un acto legislativo se está aceptando que se trata de una ley, que regula la acción del ejecutivo y de toda la administración pública que interviene en la ejecución del presupuesto, de lo que puedo concluir que para Pérez Royo, el presupuesto es una ley formal como material, que sirve como el instrumento de control político sobre el Gobierno¹²⁴, tanto porque permite que la ciudadanía tenga conocimiento de la situación financiera de la nación como por facilitar el control por parte del legislativo de las actividades del Ejecutivo. Sobre lo mismo Mauricio Marín Elizalde sostiene que el presupuesto:

Es una ley, tanto en sentido formal como material, mediante la cual se autoriza a Gobierno a realizar unos gastos específicos y se faculta el recaudo de unos ingresos estimados que se prevén para la atención de tales gastos, en una vigencia fiscal determinada, de conformidad con los planteamientos económicos de desarrollo económico y social¹²⁵.

Marín Elizalde considera que no hay ninguna duda sobre la naturaleza jurídica del presupuesto, para él y como para otros autores citados, el presupuesto es una ley material que contiene mandatos abstractos y generales obligatorios para las autoridades públicas y quienes administren recursos públicos pero agregaría que hay que aceptar que es una ley con características especiales no vistas en otras normas un ejemplo de ello es su temporalidad.

¹²² Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 143.

¹²³ Pérez Royo, *Derecho Financiero y tributario*, 355.

¹²⁴ *Ibidem*, 358.

¹²⁵ Mauricio Marín Elizalde, “La teoría jurídica de los presupuestos. El presupuesto de la nación. Concepto y naturaleza”, en Universidad Externado de Colombia, *Curso de Derecho Fiscal*, 217-238, (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007), 221.

Como hemos podido ver el presupuesto tiene características políticas, financieras, contables y jurídicas que hacen que su estudio se vuelva complejo, las finanzas públicas ven al presupuesto como un instrumento que acompaña la planificación nacional, como plan financiero contiene los recursos y gastos públicos del Estado, el enfoque jurídico del presupuesto desarrolla dos visiones sobre la naturaleza del presupuesto, 1. Una ley en sentido formal porque es aprobada por los legisladores; 2. Una ley plena, es decir que es tanto formal como material porque es aprobada por el legislativo, regula y controla la previsión de ingresos y los gastos a la cual deberá someterse la actuación de la administración pública.

1.3.2. Funciones del presupuesto

Entre las funciones del presupuesto se reconoce la de dar “efectividad y relevancia jurídica al plan financiero y económico del ente público”¹²⁶, el presupuesto es el plan financiero del Estado elaborado por el ejecutivo y presentado como un proyecto al poder legislativo, al momento de ser aprobado se convierte en Ley, su naturaleza jurídica le vuelve efectivo y obligatorio para la administración pública y demás entes públicos que intervienen en la gestión, administración y erogación de los recursos económicos del Estado.

El presupuesto añade fuerza y vinculación jurídica a las leyes tributarias respecto de los tributos, porque no se acepta la recaudación de tributos que no consten en la ley de presupuesto¹²⁷, de no hacerse constar todos los recursos que se va a emplear para la consecución de ingresos conllevaría a que ciertos ingresos queden fuera del presupuesto y se vaya en contra de disposiciones constitucionales como en el caso del Ecuador en donde se exige que en el presupuesto consten todos los ingresos y gastos¹²⁸, permite además que el Estado logre una actividad financiera planificada, ordenada y transparente.

Desde la perspectiva del Derecho financiero el presupuesto establece los límites y directrices que debe tener en cuenta la administración pública para la ejecución de los gastos autorizados, como ley el presupuesto vincula de forma obligatoria la actuación de la administración pública con respecto a los recursos, ingresos y gastos públicos a su

¹²⁶Ibidem, 218.

¹²⁷Ibidem, 230-232.

¹²⁸Constitución de la República del Ecuador [2008], art. 292.

contenido y da legalidad, a la actuación administrativa porque, al tener carácter de ley de forma obligatoria dirige la actividad del Estado a obtener ingresos los mismos que deberán estar destinados a cubrir los gastos que el presupuesto autoriza.

El presupuesto establece cual será la futura actividad del Estado en cifras para un tiempo determinado, como se puede ver, esta función es netamente financista, otra de sus funciones es la de hacer posible que la actividad financiera del Estado sea conocida por la ciudadanía, facilita el control por parte del legislativo de la actividad financiera planificada y desplegada por el Gobierno; al contener el cálculo económico de la actividad financiera, un cotejo de gastos y recursos aprobados por el parlamento, permite que la ciudadanía conozca con claridad cuáles son las prioridades para el Gobierno y el cumplimiento de la planificación en la fase de ejecución del presupuesto.

A criterio de Villegas la función primordial del presupuesto es la de ejercer un control preventivo sobre la actividad económica de la hacienda pública, negándose así que el ejecutivo realice sin autorización gastos o disponga de recursos discrecionalmente¹²⁹, esta función analizada por el autor claramente se enmarca en la naturaleza jurídica del presupuesto en donde considera que, su carácter de obligatoriedad es un límite para la abuso de los recursos del Estado y gastos que no han sido aprobados por el legislativo.

Se debe distinguir entre presupuesto nacional y financiero, destacando las diferentes funciones entre uno y otro, el presupuesto financiero es un “acto de predicción y autorización de ingresos y gastos estatales en un lapso generalmente anual”¹³⁰, mientras que el “presupuesto nacional es aquel que refleja toda la actividad económica de la nación”¹³¹, esta distinción se basa en el contenido del presupuesto, el presupuesto financiero contiene únicamente la actividad financiera del Estado mientras que el presupuesto nacional comprende toda la actividad económica del Estado, en este se encontrarán datos como producción nacional, exportaciones, etc., lo que claramente me lleva a sostener que el presupuesto financiero es una parte del presupuesto nacional.

Martínez Lago considera que “la Ley de presupuestos es una ley ordinaria, como otra cualquiera, aunque sometida a un conjunto de reglas que la singularizan respecto de otras leyes y que hacen que tenga por lo que ahora interesa, un contenido

¹²⁹Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 389.

¹³⁰Ibíd., 375.

¹³¹Ibíd.

delimitado”¹³², una forma de ejemplificar lo que señala el autor es verificar el hecho de que la ley de presupuestos no puede crear nuevos impuestos evitando que interfiera con el ordenamiento jurídico tributario lo que limita su carácter de Ley, otra de sus limitaciones se evidencia en su temporalidad.

El presupuesto es un proceso con diferentes momentos denominados ciclo presupuestario¹³³, comprende: la fase de preparación del presupuesto a cargo del Ejecutivo, la fase de aprobación a cargo del Legislativo, fase de ejecución que es competencia del Ejecutivo, la realiza por medio de la administración pública, la fase de control, competencia del Legislativo, recordando que el poder judicial puede, en cualquiera de estas etapas velar por el cumplimiento de los deberes constitucionales del Estado y los derechos constitucionales de la población por medio de lo que se conoce como control constitucional¹³⁴.

Con las fases presupuestarias se evidencia la interacción entre el poder Ejecutivo y el Legislativo, especialmente las competencias de cada poder en las fases de formación y aprobación del presupuesto. La formación del presupuesto comprende el proyecto de presupuesto a cargo del ejecutivo, que debe presentar a los legisladores para su aprobación dándose un acto compartido de los dos poderes.

1.3.3. Principios generales

Dependiendo de la perspectiva con la que se estudie el presupuesto, encontraremos “principios económicos, contables y principios jurídicos”¹³⁵, los mismos que son una serie de reglas que:

Resumen la disciplina de la institución presupuestaria y cuyo respeto asegura el cumplimiento de la finalidad básica de dicha institución: permitir el control parlamentario del proceso de asignación de los recursos públicos, así como la correspondencia entre dicha asignación y su ejecución¹³⁶.

¹³² Miguel Ángel Martínez Lago, *Ley de presupuestos y Constitución*, (Madrid: Trotta, 1998), 76.

¹³³ Ver Ecuador, *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas* [2010], art. 96, en Registro Oficial nro. 306, segundo suplemento, (Quito, 22 octubre de 2010). En el Ecuador existen cinco funciones del Estado que surgen con la constitución del año 2008, El ciclo presupuestario está compuesto por seis fases: 1. Programación presupuestaria, 2. Formulación presupuestaria, 3. Aprobación presupuestaria, 4. Ejecución presupuestaria, 5. Evaluación y seguimiento presupuestario.

¹³⁴ Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, 379.

¹³⁵ Mauricio Marín Elizalde, “Los principios presupuestarios”, 241.

¹³⁶ Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, 268.

La existencia de los principios presupuestarios hacen del presupuesto un instrumento eficaz y eficiente para el control de la actividad financiera del Estado, cada principio se ubica en las diferentes etapas del presupuesto y responden a esferas como la económica, la jurídica, política y contable que encierra la naturaleza del presupuesto.

Conforme a lo expuesto, entre los principios presupuestarios mayormente conocidos tenemos: principio de unidad, universalidad, especialidad, anualidad, publicidad y equilibrio presupuestario.

a) Principio de unidad

La doctrina financiera clásica defiende la existencia de un presupuesto que contenga reunidos todos los gastos y recursos, favoreciendo la claridad de las cuentas públicas y el cálculo económico de la actividad financiera del Estado, esta unidad no niega la posibilidad que dentro del mismo presupuesto se distingan gastos corrientes de gastos de capital, como bien lo señala Jarach hay doctrinas modernas que defienden la división del presupuesto en presupuesto de gestión y presupuesto de inversiones o de capital¹³⁷, pero al igual que el autor considero que el incumplimiento de este principio realmente no favorece el control, claridad y publicidad presupuestaria, en un solo presupuesto puede distinguirse entre dos áreas para la diferenciación de gastos, sin que sea necesaria la existencia de dos presupuestos, un ejemplo de ello es el caso del presupuesto colombiano en donde se identifican los gastos de funcionamiento y los gastos de inversión¹³⁸, la existencia de dos presupuestos podría ser perjudicial en razón de que abre la puerta a mayores contrataciones de empréstitos para sufragar dos presupuestos, incentivaría la creación de fondos especiales perjudicando la transparencia de la actividad financiera y podría ocasionarla afectación de otros gastos.

Villegas define al principio de unidad como un requerimiento en el que todos los gastos y los recursos estén agrupados en único documento¹³⁹, para poder apreciar con facilidad el contenido en conjunto y volumen del presupuesto al momento de ejercer el control presupuestario, a criterio del autor debe “abarcarse todas las erogaciones previstas como necesarias para mantener durante el ejercicio la prestación de los servicios

¹³⁷ Ver Jarach, *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*, 89.

¹³⁸ Ver Ministerio de Hacienda de Colombia, Ley presupuestal, (noviembre 2015), <http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/portal/HomeMinhacienda/presupuestogeneraldelanacion/LeyPresupuestalPGN/2016/LEY%201769%20DEL%2024%20DE%20NOVIEMBRE%20DE%202015.pdf>

¹³⁹ Ver Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 389.

públicos puestos a cargo del Estado”¹⁴⁰, en la actualidad se ha desgastado este principio en razón de que el Estado tiene un papel de mayor intervención, requiere una transformación de la hacienda pública, lo que poco a poco ha ido transformando la radicalidad de este principio de la doctrina clásica, permitiéndose en algunas naciones el desdoblamiento del presupuesto.

Para Martín Queralt, el principio de unidad consiste en la exigencia de un Presupuesto único, ya que sin este principio sería muy difícil asegurar la acción de control realizada por el órgano legislativo, este principio permite tener una visión global de recursos y gastos, la importancia de este principio radica en que se evita incoherencias al aprobar cifras en presupuestos diferenciados, de no tomarse en cuenta este principio se correría el riesgo de alterar las funciones del legislador por la aprobación de varios presupuestos”¹⁴¹.

El principio de unidad según Martínez Lago y García de la Mora, se traduce en la exigencia de un único documento presupuestario, con este principio se logra un conocimiento claro y rápido de la actividad financiera y su valoración, el principio de unidad resulta además en la unidad de caja, unidad de cuenta monetaria y unidad de contabilidad lo que permite una recopilación rápida y completa de información a la hora de que el legislativo realice un control de la actividad financiera¹⁴². Algo importante a tener en cuenta es que la existencia de los presupuestos de Gobiernos locales no significa una violación al principio de unidad porque estos presupuestos están vinculados al presupuesto nacional.

Marín Elizalde, señala que este principio significa que “todos los gastos y todos los ingresos deben incluirse en un solo presupuesto, es decir, que se prohíben los ingresos y gastos fuera del presupuesto y la multiplicidad del mismo”¹⁴³, el autor señala que sirve para dar eficacia al control legislativo de la ejecución del presupuesto sobre todo en Estados en donde, su intervención en la economía es significativa y por lo tanto requiere mayores ingresos para cubrir mayores gastos dándole un tamaño importante a la extensión del presupuesto¹⁴⁴.

¹⁴⁰Ibídem.

¹⁴¹Juan Martín Queralt y Carmelo Lozano Serrano, *Curso de Derecho financiero y tributario*, 16. Edición, (Madrid: Tecnos. 2005), 724.

¹⁴²Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 219.

¹⁴³Mauricio Marín Elizalde, “Los principios presupuestarios”, 244.

¹⁴⁴Ibídem.

Atchabain señala que el principio de unidad “proclama que todos los gastos públicos deben estar volcados en un solo documento que los comprenda”¹⁴⁵, el autor se centra en los gastos y en esta explicación del principio de unidad no hace mención ni a recursos e ingresos, considero que es porque los recursos e ingresos son previsiones aproximadas mientras que los gastos tienen aprobación legislativa y deben ir dirigidos a satisfacer necesidades públicas y por lo tanto la administración pública no puede asumir más gastos de los aprobados¹⁴⁶.

Para concluir este principio como hemos podido ver exige la existencia de un único presupuesto en el que consten todos los gastos y todos los recursos que comprenden la actividad financiera del Estado, la unidad de presupuesto conlleva la unidad de caja, la unidad en la contabilidad, una sola contabilidad, es un principio de forma, cuya exigibilidad recae en quien elabora el presupuesto –el ejecutivo–, que facilita la labor de quien aprueba y controla su ejecución –el legislativo–, la unidad presupuestaria se vincula a otros principios como el de universalidad, especialidad, publicidad, me permito señalar que incluso el principio de unidad hace factible que la población pueda revisar la ley presupuestaria sin tener que acudir a varias leyes para comprender y analizar la labor de la administración pública una vez se ha dado inicio a la ejecución del presupuesto, es incluso un mecanismo importante para el seguimiento de las acciones y proyectos de Gobierno de no existir este principio podríamos encontrarnos con una infinidad de presupuestos que dificultarían la articulación de información presupuestaria y contable.

b) Principio de la universalidad

Para Jarach este principio significa que el presupuesto deberá contener todos los gastos y todos los recursos por separado, favoreciendo la racionalidad de la actividad financiera, todos los recursos y gastos deben estar registrados en bruto, sin deducciones, ni compensaciones, este principio impide la existencia de una afectación directa de uno o más recursos para cubrir ciertos gastos, Jarach sostiene que la afectación de recursos no tiene ninguna justificación válida y de darse en gran escala, se afectaría la

¹⁴⁵ Atchabain, “Los principios del sistema presupuestario y su aplicación”, en Estudios en honor a Andrea Amatucci, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho tributario*, vol. III, (Bogotá – Napoli: Temis – Jovene editore, 2011), 191.

¹⁴⁶ Ver *Ibidem*, 192.

racionalidad de la actividad financiera que este principio protege, tampoco acepta la creación de fondos especiales para sufragar ciertas obras o servicios¹⁴⁷.

En la misma línea financiera Villegas sostiene que el principio de universalidad requiere que los gastos y los recursos consten en el presupuesto con su importe bruto, sin extraer los saldos netos, no puede darse la compensación porque los gastos son ciertos y los recursos se basan en datos estimativos aproximados, exige que se anoten los datos sobre resultados obtenidos en montos íntegros, Villegas defiende como fin de este principio el de *asegurar la veracidad del presupuesto*¹⁴⁸.

Martínez Lago y García de la Mora señalan que el principio de universalidad requiere que en la configuración del presupuesto se hagan constar de forma explícita sin compensaciones ni memorizaciones entre recursos y gastos los estados brutos de ambos, de lo contrario se ocultarían la totalidad de información que requiere el parlamento para que realice el correspondiente control presupuestario¹⁴⁹.

Atchabain, considero da una explicación clara y concisa sobre este principio al señalar por un lado que la universalidad permite justificar ante la población el por qué se exige de forma coactiva una parte de la renta privada y por otro que es indispensable tener la totalidad de recursos calculados y de gastos autorizados sin compensaciones, ni afectación, porque permite al legislativo con conocimiento de causa observar y controlar de forma global las actividades que el Estado se propone cumplir¹⁵⁰.

De no darse cumplimiento al principio de universalidad se estaría impidiendo verificar la eficiencia de la administración pública en los procesos encaminados a la obtención de ingresos; cuando se presentan los gastos y recursos compensados, con deducciones, el legislativo y la población obtendrán cifras que no permiten en mi opinión ver la realidad de la actuación pública. Este principio se relaciona directamente con el de unidad y juntos consiguen asegurar la veracidad del presupuesto, evitando la ocultación de cifras reales a los legisladores y a la ciudadanía en general.

¹⁴⁷ Ver Jarach, finanzas públicas y Derecho tributario, 84-85.

¹⁴⁸ Ver Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 390-391.

¹⁴⁹ Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 220.

¹⁵⁰ Atchabain, "Los principios del sistema presupuestario y su aplicación", 190.

c) Principio de anualidad o temporalidad

El principio de anualidad es defendido por la doctrina financiera clásica, implica que el presupuesto debe comprender un periodo temporal de doce meses, aunque no necesariamente debe coincidir con el año calendario¹⁵¹.

A la anualidad se le reconoce beneficios institucionales y económicos, en la parte institucional permite un control mayor y frecuente de las acciones del Ejecutivo, por parte del legislativo, en lo económico facilita y asegura una mayor precisión a la hora de prever gastos y recursos lo que se dificulta en periodos más extensos debido a las variaciones económicas que se deben tomar en cuenta para la elaboración del presupuesto¹⁵².

El principio de anualidad actúa de forma diferente en los gastos y en los recursos, las autorizaciones de gastos caducan una vez finaliza el periodo para el que se fijaron, en esta regla ingresan créditos contenidos en el presupuesto como los abiertos en leyes especiales de gastos. En el caso de las previsiones de recursos por ser una mera previsión, la anualidad únicamente tiene sentido para renovar de forma periódica los gastos, los recursos dependerán de otras leyes tributarias vigentes que no se derogan en el periodo de un año¹⁵³. Villegas sobre la anualidad del presupuesto sostiene que:

Un presupuesto financiero anual y coincidente con el año calendario resulta un buen instrumento para los conductores de la política fiscal, y no se opone ni a la realización de obras públicas de duración superior a la anual, ni a la planificación de la economía general del país u otro tipo de planificación, ni a las políticas anti cíclicas¹⁵⁴.

Este argumento es el que defiende la anualidad del presupuesto pero hay quienes consideran que la planificación nacional, el ciclo económico y la duración de las obras públicas y proyectos que exceden en su ejecución el año, no tienen la misma eficiencia y eficacia que tendrían con un presupuesto que se extienda a periodos más largos, conocidos como *presupuestos plurianuales*¹⁵⁵. Al igual que Villegas, Jarach por su parte reconoce que en la actualidad hay tendencias presupuestarias en contra de la anualidad, estas excepciones se dan cuando se adoptan presupuestos plurianuales y presupuestos

¹⁵¹ Ver Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 399.

¹⁵² *Ibidem*. 400.

¹⁵³ *Ibidem*. 401.

¹⁵⁴ *Ibidem*, 403.

¹⁵⁵ Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 402.

cíclicos en relación a los gastos de inversión¹⁵⁶, la CEPAL es uno de los organismos que ha creado un manual de presupuesto plurianual, como ejemplos de estados que emplean presupuestos plurianuales tenemos a Suecia que maneja un marco presupuestario plurianual a tres años que es una guía que no goza de carácter legal puesto que no se aprueba mediante ley sino que se crea como un acto jurídico, al cual se ajusta el presupuesto anual que se aprueba; Uruguay tiene un presupuesto plurianual que rige para cinco años y que se relaciona con el periodo de gobierno, otro ejemplo que se puede revisar es el de Alemania que trabaja con un presupuesto quinquenal¹⁵⁷. En el caso de Ecuador se aprueba un presupuesto anual basado en una planificación plurianual.

El principio de anualidad tiene influencia directa tanto en la aprobación como la ejecución del presupuesto, como bien lo señalan Martínez Lago y García de la Mora, la anualidad del presupuesto facilita el control de la actividad que el legislativo aprobó, si el presupuesto se extendiera a periodos que sobrepasen el año dificultaría el seguimiento de la ejecución del mismo¹⁵⁸.

En mi opinión con periodos mayores al de un año, el número de gastos aprobados y de actividades a cumplir será mayor, por lo que las previsiones presupuestarias con relación a los recursos podrían alejarse demasiado de lo real por las variables financieras y económicas que el Estado no puede controlar, pudiendo existir la posibilidad de caer en déficit y este ir en aumento hasta la finalización del periodo fiscal presupuestado, con esto no quiero decir que el presupuesto anual esté libre de caer en déficit pero las dificultades que se presenten serán de menor grado a la hora de solucionarlas.

d) Principio de especificación del gasto o especialidad

Jarach acogiendo los aspectos de este principio señalados por Neumark Villegas explica que el principio de especificación del gasto se refiere al detalle que deben tener las partidas de gasto aprobadas, con la correspondiente asignación de recursos, pudiendo atenuarse cuando los recursos no utilizados de una partida se destinen a cubrir

¹⁵⁶Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 89.

¹⁵⁷CEPAL, *Manual de presupuesto plurianual*, ISBN: 9789213231388, (CEPAL: Diciembre 2007), http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5497/S0701969_es.pdf?sequence=1, 63.

¹⁵⁸ Ver Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 223-224.

otro gasto de una partida diferente, de existir una ley que lo autorice, aunque reconoce que estos gastos deben guardar similitud; la especificación también se verifica cuando se defina el importe de recursos que se destinan a cubrir los gastos aprobados. Otra atenuación de este principio se da cuando por medio de ley se permite que los excedentes sean transferidos al siguiente periodo fiscal¹⁵⁹.

El detalle en el gasto y los recursos que se exige en el presupuesto en base a este principio es primordial a criterio de Villegas, permite distinguir los gastos dirigidos a atender los fines del Estado, servicios públicos y los gastos que son propios de su mantenimiento como organización, no se acepta que se presenten partidas globales sin definir el concepto por el cual serán asignadas. El detalle que exige este principio tampoco puede convertirse en una camisa de fuerza para la administración llegando a extremos con un número de especificaciones innecesarias, por ello el autor reconoce que debe reconocerse partidas principales y parciales dando cierto margen de libertad de acción al poder administrativo¹⁶⁰.

Martínez Lago y García de la Mora reconocen como Jarach que este principio tiene que ser analizado desde tres enfoques que son: cantidad, calidad y tiempo de los gastos, este es uno de los temas en que juristas y financista muestran cierta similitud en sus posturas, aunque los primeros no hacen mención a las posibles atenuaciones de este principio como lo hace Jarach, porque consideran que su cumplimiento asegurará que el presupuesto aprobado sea el que realmente se ejecute, sin que se presenten cambios parciales o totales en el mismo, para impedir que la administración pública pueda modificar en el transcurso de su ejecución a su discreción lo que aprobó el Legislativo, estos tres enfoques impiden que se transfieran créditos o sobrantes de unas partidas a otras con las que no guardan ninguna relación y que han sido aprobadas con déficit, también impide que se creen nuevos gastos que vayan más allá del límite temporal para el que fueron aprobados los recursos¹⁶¹.

Atchabain analiza este principio desde un enfoque político, considera que su mayor importancia radica en su relación con el control y la transparencia del presupuesto, para él su cumplimiento debe darse tomando en consideración dos preceptos técnicos, el primero señala que las designaciones a créditos deben ser claras y

¹⁵⁹ Ver Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 88.

¹⁶⁰ Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 398.

¹⁶¹ Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 223.

categorías, segundo que no se dé la atomización conceptual en la división de los créditos¹⁶².

El principio de especificación está en contra de las partidas globales que impidan verificar el destino de los recursos y la clase de gasto que van a sufragar, pese a pedirse especificación esta no debe exagerarse al punto de convertirse en una complicación o dificultad tanto para la elaboración del presupuesto como para su control, no puede ser llevada al extremo para agotar al legislativo al momento de controlar la ejecución del presupuesto así como tampoco puede limitarse su acción con partidas generales que no dicen nada de la actividad del Gobierno.

e) Principio de transparencia y de publicidad

El principio de publicidad desde la doctrina financiera es una condición fundamental para el control de las acciones del Estado por parte de la opinión pública, representa la oportunidad de crear un vínculo entre la actividad financiera estatal y las actividades económicas privadas, ambos influyen sobre la oferta y la demanda de bienes y servicios; el principio de publicidad para Jarach se proyecta en la fase de elaboración y ejecución del presupuesto¹⁶³.

Villegas cree que el principio de transparencia se vincula con el de publicidad, el primero sirve como el mecanismo que permite a la población obtener de forma clara y comprensiva los aspectos sustanciales del presupuesto, el autor ofrece algunas alternativas que van desde, un informe que acompañe al presupuesto y que resuma su contenido de forma clara y sucinta, informes periódicos sobre la ejecución presupuestaria, los puntos que considera la población deberá conocer son los relacionados a gastos, recursos, déficit, endeudamiento, exportaciones, crecimiento económico¹⁶⁴.

La posición de Atchabain ante este principio en mi opinión es acertada, considera que la publicidad del presupuesto no es un principio accesorio sino un requerimiento obligatorio y sustancial, que debe observarse en todas las etapas del ciclo

¹⁶²Atchabain, "Los principios del sistema presupuestario y su aplicación", 194.

¹⁶³ Ver Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 83.

¹⁶⁴Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 404.

presupuestario y no solamente en su elaboración y ejecución, porque termina estando relacionado con el principio de responsabilidad de los funcionarios públicos¹⁶⁵.

Considero que el principio de publicidad está estrechamente vinculado al de transparencia, la publicidad del presupuesto le convierten en un instrumento de transparencia financiera, la publicidad además de democratizar el acceso a la información financiera del Estado, está dirigida a volver fácil lo difícil, para mejor comprensión de la población, la claridad y simplicidad que exige este principio; la fácil comprensión de los elementos sustanciales del presupuesto debería considerarse además un derecho de los ciudadanos, no puede permitirse que los Gobiernos invadan sus páginas oficiales con datos estadísticos solo entendibles por los técnicos que los elaboran. El principio de transparencia requiere de un compromiso por parte de quienes se involucran en el ciclo presupuestario para revelar, los datos completos sobre las operaciones financieras del Estado, creo que aún falta mucho para que se vean resultados que demuestren eficacia en su cumplimiento.

La transparencia y publicidad del presupuesto son indispensables para el control de la ejecución presupuestaria y van de la mano, no puede hablarse de transparencia sin que se hable de publicidad como tampoco de publicidad sin transparencia.

1.3.4. Equilibrio presupuestario

El ideal de un presupuesto es que este, se encuentre equilibrado, entendiéndose que un presupuesto equilibrado es aquel en el que *gastos y recursos totalizan sumas iguales*, lo contrario al equilibrio es que sea deficitario¹⁶⁶ o que tenga superávit¹⁶⁷.

Un presupuesto equilibrado no siempre está libre de déficit, lo que acontece cuando se hace uso del recurso de crédito público, dando como resultado que los gastos efectivos sean superiores a los ingresos efectivos.

El equilibrio presupuestario que defiende la doctrina clásica de las finanzas públicas tenía un sentido económico financiero, significaba que los gastos debían financiarse con recursos patrimoniales o tributarios, el endeudamiento era el último

¹⁶⁵Atchabain, “Los principios del sistema presupuestario y su aplicación”, 189.

¹⁶⁶Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 216.

Déficit “los gastos presupuestados sean superiores a los ingresos ordinarios, fundamentalmente tributarios, evitando la tendencia a saldar los desequilibrios acudiendo al crédito, normalmente mediante emisión de deuda pública”.

¹⁶⁷ Villegas, *Manual de Finanzas públicas*, 384, superávit, “cuando queda un remanente positivo, o sea, cuando los recursos son superiores a los gastos”.

recurso a utilizar, el déficit era lo que más preocupaba a la doctrina clásica, incluso el superávit era aceptable si se empleaba para el pago de deudas, porque de emplearse para cubrir nuevos gastos podría caerse en déficit. El superávit se da por dos razones: 1) por excesiva presión tributaria, que se da cuando el Estado percibe recursos tributarios que exceden los valores requeridos para cubrir el gasto público; 2) por no satisfacer las necesidades públicas; en el déficit Jarach reconoce dos tipos de déficit, el temporal y el continuo los mismos que se refieren a la permanencia del déficit en los periodos fiscales¹⁶⁸.

La doctrina moderna ve en el déficit y en el superávit un mecanismo para corregir las fluctuaciones cíclicas o de compensación de las inversiones privadas, en otras palabras se emplean para el desarrollo de políticas de estabilización automática de la economía¹⁶⁹.

En la idea más tradicional el equilibrio presupuestario “propende... tal y como su nombre indica a que se igualen los gastos y los ingresos públicos de tal manera que no se produzcan situaciones de déficit público ni tampoco de superávit”¹⁷⁰, lo que significa que cada gasto debe tener una asignación o ingreso que lo satisfaga, el Estado no puede aprobar ni realizar gastos sin tomar en cuenta los ingresos que requiere para sufragarles.

Se puede examinar el equilibrio presupuestario en dos etapas “el equilibrio financiero ex ante, anticipadamente, en la preparación del presupuesto, -y - el equilibrio económico... ex post, en la ejecución del presupuesto”¹⁷¹, Low Murtra distingue entre equilibrio financiero y equilibrio económico, el primero se logra en el presupuesto de competencia y el segundo en el presupuesto de caja.

El equilibrio económico busca resolver situaciones de inflación o depresión relacionadas con el ciclo económico y el equilibrio financiero se refiere a la igualdad cuantitativa entre ingresos y gastos¹⁷².

Muchos autores se encaminan en definir al equilibrio presupuestario a la luz del equilibrio financiero señalando que “el presupuesto deseable es aquel en el que los ingresos ordinarios deben ser suficientes para sufragar los gastos ordinarios; y los

¹⁶⁸ Ver Jarach, *finanzas públicas y Derecho tributario*, 90 y siguientes.

¹⁶⁹ *Ibídem*, 92.

¹⁷⁰ Mauricio Marín Elizalde, “Los principios presupuestarios”, 249.

¹⁷¹ Low Murtra y Jorge Gómez Ricardo, *Política Fiscal*, 349.

¹⁷² Ver Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 384.

ingresos extraordinarios solo deben procurarse para financiar gastos extraordinarios, para la realización de ciertas inversiones auto liquidables”¹⁷³, esto es lo que fortalece la clasificación de los gastos y de los recursos en ordinarios y extraordinario, en una especie de relación de correspondencia entre gastos y recursos que buscan facilitar que el Estado tenga un panorama más fácil de cómo lograr y mantener el equilibrio financiero.

Los tiempos en los que se esperaba un Estado neutral frente al mercado llevaron a que la doctrina clásica señale que “eran inaceptables las estructura presupuestarias del déficit o superávit y debe existir un estricto equilibrio financiero entre recursos y erogaciones”¹⁷⁴, ahora es indispensable la generación de políticas económicas y financieras empleando como instrumentos los recursos, gastos, déficits, superávits etc., dirigidos a lograr el equilibrio económico.

En el análisis de los principios presupuestarios se sostuvo que estos influyen directamente en la forma y fondo del presupuesto, ayudan a verificar que el equilibrio presupuestario sea real, conteniendo los ingresos reales y totales, los gastos completos de un Estado, además de la importancia de que realmente se cumpla con los objetivos y actividades planteadas en el presupuesto aprobado, se evidencia en el control de la ejecución del presupuesto¹⁷⁵.

A lo largo de los últimos años se han desarrollado teorías sobre el equilibrio presupuestario desde la doctrina moderna, la primera corriente sin dejar de lado el equilibrio presupuestario lo extiende más allá del período anual buscando abarcar todo un periodo cíclico¹⁷⁶, esta teoría va dirigida a alcanzar el equilibrio económico, se entiende que se logra ajustando las finanzas del Estado a las fluctuaciones de la economía, puede haber déficit o superávit como medida para impulsar la economía y lograr un equilibrio económico, el déficit que se permite debe ser temporal y no un déficit permanente que se repite de forma continua en los periodos presupuestarios.

Una segunda corriente señala que en épocas de estancamiento cuando la economía global presenta un bajo crecimiento que tiene una duración indefinida, un déficit permanente de presupuesto con excepción de las épocas de inflación o de peligro

¹⁷³Mauricio Marín Elizalde, “Los principios presupuestarios”, 249.

¹⁷⁴Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 358.

¹⁷⁵ Ver Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 469.

¹⁷⁶ Ver Jarach, *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*, 95.

de inflación no es negativo¹⁷⁷, cuando la actividad económica global se vuelve lenta producto de una tendencia al ahorro y no a la inversión, dándose por un importante crecimiento de la población u otros motivos, se considera que el déficit presupuestario permanente no es negativo, sino que ayuda a soportar la recesión económica, siempre y cuando no se trate de un periodo inflacionario o se corra el riesgo de provocar inflación.

La tercera corriente va dirigida al manejo del superávit que se origine de altos niveles de ocupación, mayor ingreso nacional, una percepción tributaria que permita cubrir gastos y una parte de la deuda pública, el superávit de un periodo quedará compensado en las épocas de recesión porque al disminuir las recaudaciones y cambien las condiciones económicas nacionales se originará un déficit, esta teoría sostiene que el equilibrio económico se obtienen de compensar déficits y superávit¹⁷⁸.

Buchanan considera que “el equilibrio del presupuesto no asegura que el sector público sea neutral en cuanto a su impacto y efecto sobre las variables macroeconómicas en el tiempo de Economía”¹⁷⁹; agregar además que el manejo de superávit, déficit y de otros procesos financieros -recursos y gastos- como instrumentos que persiguen fines extra fiscales inevitablemente incidirán en las variables macroeconómicas porque con esa finalidad se les utilizará, pero esto a la vez requiere un compromiso por parte del Estado de prever con poco margen de error los resultados de las medidas que implemente.

1.3.5. Estabilidad presupuestaria y sostenimiento financiero

La estabilidad presupuestaria y el sostenimiento financiero toman fuerza como principios, con las políticas y normas presupuestarias exigidas por la Unión Europea a los países que la conforman. Para autores como Martínez Lago y García de la Mora el principio de estabilidad presupuestaria es un enunciado vacío que no representa nada nuevo, Corcuera sostiene que:

El principio de estabilidad presupuestaria va más lejos que el principio de equilibrio, puesto que reclama el equilibrio financiero o el superávit del presupuesto, y no se limita

¹⁷⁷Ibidem.

¹⁷⁸Ibidem.

¹⁷⁹Buchanan, *Hacienda Pública*, 101.

a las fases de elaboración y aprobación, sino que se extiende a la fase de ejecución y a la posterior liquidación del presupuesto¹⁸⁰.

La estabilidad presupuestaria supone una mayor vigilancia del gasto público y deuda pública con el fin de evitar el abuso de estos dos componentes de la actividad financiera que podría desembocar en un déficit estructural¹⁸¹, este principio debe aplicarse tanto en el presupuesto nacional como en los presupuestos de entes locales.

El gasto como parte de la actividad financiera “se ordena en una serie compleja de actos y controles que podemos denominar procedimientos de ejecución del gasto público, con el que se da efectividad al conjunto de autorizaciones contenidas en el presupuesto”¹⁸², la estabilidad presupuestaria trata de obtener sostenibilidad a largo plazo y no solo en el año para el que se aprueba el presupuesto tratando de no afectar posteriormente las finanzas del país con un déficit permanente.

El presupuesto por lo tanto para cumplir con el principio de estabilidad presupuestaria deberá ser elaborado con estudios contables, financieros y económicos que le antecedan para la fijación de gastos, teniendo presente la “capacidad de prestación económica de la sociedad”¹⁸³, los comportamientos económicos y financieros, el PIB en los años anteriores para identificar los ciclos económicos, los posibles efectos de la obtención de recursos tributarios, prever los efectos macroeconómicos de los gastos públicos.

El principio de estabilidad presupuestaria tiene relación con los recursos obtenidos por empréstito público y el destino de los mismos que puede ser: financiar gastos públicos e inversión, lo que hace inevitable que se realice un análisis de la elasticidad tanto del gasto como del crédito¹⁸⁴, para identificar la capacidad económica real del Estado recursos ordinarios-, porque, como lo señaló Ahumada el gasto público influye de manera directa sobre el ingreso nacional en razón de la tendencia actual de

¹⁸⁰Amable Corcuera Torres, “Los principios presupuestarios: especial referencia al ámbito local”, en Estudios en honor a Andrea Amatucci, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho tributario*, vol. III, (Bogotá – Napoli: Temis – Joveneeditore, 2011), 226.

¹⁸¹ Ver Isabel Brusca Alijarde, “El control de la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera un nuevo reto para los órganos de control externo”, *Auditoría pública*. Revista de los órganos de auditoría de control externo, nro. 59, (Madrid: abril, 2013), 78.

¹⁸²Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y tributario*, 235.

¹⁸³Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, vol. I, 41.

¹⁸⁴Ibídem, 46.

los Estados de tener funciones “intervencionistas y planificadoras” en la economía nacional¹⁸⁵.

Para concluir este punto en mi opinión la estabilidad presupuestaria se reconoce más atenta a los cambios de la economía global internacional -ciclos económicos- y cómo influyen en la realidad económica nacional que se observa en largos periodos de tiempo. Hay que tener presente que los efectos de las inversiones y el nivel de satisfacción de necesidades básicas, no se pueden verificar en periodos cortos de tiempo. Las políticas de gastos no pueden desarrollarse solo basados en intereses o parámetros políticos, se requiere de una planificación hacia la consecución de objetivos, es imperioso manejar índices e información contable, proyecciones económicas que muestren los posibles efectos o resultados de los gastos así como de las deudas contraídas por el Estado; me atrevo proponer que este principio está estrechamente relacionado con aquella premisa de que los índices de gasto no deben superar en mayor grado el crecimiento del PIB, para garantizar la capacidad del Estado de financiar los gastos.

En cuanto a la sostenibilidad financiera es un principio instaurado por la Unión Europea al igual que el de estabilidad presupuestaria, consiste en la “capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de déficit y deuda pública”¹⁸⁶; para cumplir con este principio se requiere de datos reales, transparentes, información suficiente y adecuada, contar además con parámetros de control precisos y claros en cuanto al manejo de gasto y deuda pública.

Puede afirmarse en resumen que la actividad financiera del Estado tiene un carácter instrumental, regulado por normas jurídicas que direccionan y controlan el ejercicio financiero del Estado, comprende los procesos de obtención de ingresos y aprobación de gastos que constan en el Presupuesto, el mismo que configura una ley compuesta de normas jurídicas que fijan los límites, fines y objeto de los gastos aprobados, además de gozar un carácter temporal que le distingue de otras leyes.

Como se verificó los recursos tributarios constituyen el proceso financiero que permite al Estado la obtención de ingresos tributarios, el sistema tributario permite materializar el poder tributario del Estado; los tributos surgen de la voluntad unilateral

¹⁸⁵Ibídem, 64.

¹⁸⁶ Brusca Alijarde, “El control de la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera un nuevo reto para los órganos de control externo”, 79.

del Estado, su naturaleza es coactiva, la clasificación recogida por la mayoría de ordenamientos jurídicos reconoce los impuestos, contribuciones y tasas, estos tributos deben guardar coherencia y ser creados de forma racional para mantener un orden jurídico que no afecte a los contribuyentes ni a la administración pública.

Desde la perspectiva financiera se estableció que los recursos tributarios pueden perseguir fines fiscales que comprenden la generación de ingresos en favor del Estado y los fines extra fiscales que buscan modificar conductas o acciones en favor de la económica nacional y financiera del país.

Otros recursos que se analizaron son los del crédito público en donde se determinó que el crédito desemboca en el proceso del empréstito que permite al Estado la obtención de ingresos considerados extraordinarios, que se constituyen en deuda pública, el ingreso del empréstito pasa a ser un gasto por cuanto se requiere que el Estado sufrague la amortización y pago de interés de la deuda pública.

Se pudo identificar que tanto los recursos de crédito como los tributarios requieren del cumplimiento del principio de legalidad, tanto la creación de tributos como la aprobación de empréstitos deben darse por medio de ley.

El presupuesto respecto de los ingresos constituye una previsión de los ingresos del Estado mientras que, los gastos gozan de certeza pues se autoriza a la administración pública a realizar las erogaciones aprobadas en el presupuesto.

El presupuesto puede ser estudiado desde diversas aristas, en este caso se analizó como un plan financiero del Estado y como una ley, está provisto de principios presupuestarios como el de unidad, anualidad, especialidad, universalidad, equilibrio, estabilidad, sostenibilidad que moldean al presupuesto tanto en su fondo como en su forma.

El equilibrio presupuestario como principio fue adoptado de las teorías financieras y se refiere a la relación de proporción que debe existir entre gastos e ingresos para evitar el déficit, en este principio no se puede permitir el déficit. Mientras que el principio de estabilidad presupuestaria acepta que exista déficit el mismo que se compensará con el superávit de otros ejercicios presupuestarios, este principio tiende a evitar el déficit estructural que consiste en el déficit que se repite en periodos presupuestarios continuos, este principio además se extiende al control y vigilancia del gasto y de sus efectos, considerar los límites saludables de endeudamiento público, la

previsión de los posibles efectos de la obtención de ingresos tanto tributarios como de empréstitos públicos.

En el siguiente capítulo se determinará la forma en la que se relacionan el presupuesto y la planificación nacional en Ecuador, para poder arribar a una conclusión sobre sostenibilidad financiera y equilibrio presupuestario.

CAPÍTULO II

PRESUPUESTO Y OTROS INSTRUMENTOS PARA LA SOSTENIBILIDAD FINANCIERA Y EQUILIBRIO PRESUPUESTARIO EN ECUADOR

En este capítulo se analizará las finanzas públicas en Ecuador teniendo como ejes principales al presupuesto y la planificación nacional, para determinar si su estructura y objetivos tienden a asegurar el equilibrio presupuestario, la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera.

En Ecuador el presupuesto y la planificación integran dos de los cuatro sistemas¹⁸⁷ que funcionan como herramientas de Gobierno, en este caso, en razón de los temas a desarrollar analizaremos el Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa y el Sistema Nacional de las Finanzas Públicas, que se encuentran estrecha y funcionalmente vinculados y regulados en el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.

Esta vinculación se persigue justamente en razón del principio de sujeción a la planificación, requiere que el presupuesto General del Estado en todas sus etapas se sujete a la planificación del desarrollo¹⁸⁸.

2.1.El presupuesto como instrumento y límites de la política pública en Ecuador

El presupuesto en el ordenamiento jurídico ecuatoriano “comprende las normas, técnicas, métodos y procedimientos vinculados a la previsión de ingresos, gastos y financiamiento para la provisión de bienes y servicios públicos a fin de cumplir las metas del Plan Nacional de Desarrollo y las políticas públicas”¹⁸⁹, de esta definición podemos deducir que el presupuesto en Ecuador no constituye una Ley sino un

¹⁸⁷ Mónica García, *Herramientas de Gobierno Electrónico*, Primera Edición, (Quito: IAEN Instituto de Altos Estudios Nacionales, 2011), 15, “1. Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa 2. Sistema Nacional de Finanzas Públicas 3. El Sistema Nacional de Compras Públicas, 4. Sistema de Gobierno por Resultados (involucra todos los sistemas antes mencionados)”.

¹⁸⁸ Ecuador, *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, en Registro Oficial, suplemento N° 306, (Viernes 22 de Octubre del 2010), Art. 5 numeral 1.

¹⁸⁹ *Ibíd.*, art. 95.

documento técnico, político y jurídico-financiero que contiene la previsión de los ingresos, plan de gastos y financiamiento de bienes y servicios.

El presupuesto constituye un instrumento del Sistema Nacional de Finanzas Públicas¹⁹⁰, se encarga de la determinación y gestión de los ingresos y egresos de todas las entidades públicas que forman parte del presupuesto¹⁹¹.

La gestión pública que en la actualidad se emplea en los Estados es conocida como New Public Management o nueva gestión pública (NGP), que “se caracteriza por adaptar herramientas de la gestión empresarial al manejo de los asuntos públicos”¹⁹², en donde se identifican características como la de ser una gestión por resultados orientada hacia el mercado, la promoción de la competencia con enfoque en los productos, la gestión total de calidad y un esquema de rendición de cuentas sobre los resultados, lo que fácilmente puede identificarse en la gestión que refleja el presupuesto y la planificación nacional en Ecuador, este cambio de gestión conlleva un proceso que requiere recursos y tiempo porque significa un cambio estructural, dando una especial relevancia a los conceptos de economía, eficiencia y eficacia¹⁹³.

La gestión financiera pública en Ecuador se centra en la planificación, comprende una planificación nacional y la planificación de los Gobiernos Autónomos Descentralizados en donde, toda política general estará sujeta al Plan Nacional de Desarrollo¹⁹⁴, el presupuesto como componente de las finanzas públicas es el instrumento para el desarrollo de las políticas del Gobierno¹⁹⁵ que se elabora en función del Plan Nacional del Buen Vivir.

Existen tres metodologías presupuestarias además del presupuesto clásico, el mismo que distribuye los gastos entre los tres poderes del Estado y la subdivisión de los organismos estatales competentes, en esta clase de presupuesto no existe una planificación, ni objetivos que direccionen los gastos y la inversión hacia el uso

¹⁹⁰En adelante SINFIP.

¹⁹¹ Ver *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, art.77

¹⁹² Andrés Navas Quintero, “La nueva gestión pública: una herramienta para el cambio”, *Revista Perspectiva*, EDICION 23/2010, Andrés Navas Quintero, “La nueva gestión pública: una herramienta para el cambio”, *Revista Perspectiva*, Edición 23/2010, 36-38, <http://www.revistaperspectiva.com/archivos/revista/No%2023/036-038%20PERS%20OK.pdf>, 37.

¹⁹² Ver Isabel María García Sánchez, “La nueva gestión pública: evolución y tendencias”, en Luis Espadas Moncalvillo, *Presupuesto y gasto público 47-(2/2007)*, (Madrid: Ministerio de economía y Hacienda, 2007), 44.

¹⁹³ Ver García Sánchez, “La nueva gestión pública: evolución y tendencias”, 44.

¹⁹⁴*Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, art. 7.

¹⁹⁵ Ver García Sánchez, “La nueva gestión pública: evolución y tendencias”, 51.

eficiente y eficaz de los gastos; las tres metodologías a las cuales hago referencia distinguen: 1) el presupuesto por programas, 2) presupuesto por objetivos; y,3) presupuesto base cero¹⁹⁶.

El presupuesto por programas consiste en preparar “un listado de diferentes partidas, secciones y anexos, se distinguen los gastos en personal y otros gastos, como las erogaciones para adquirir bienes y servicios”¹⁹⁷, se evidencia una planificación detallada que le permiten fijar metas, obtener los medios para su consecución¹⁹⁸, va dirigido a clasificar los gastos por programas de funcionamiento y de inversión.

El presupuesto por objetivos busca que la asignación de recursos permita cubrir los gastos que genera el desarrollo de actividades para la consecución de objetivos con responsabilidad en los resultados. El presupuesto base cero “consiste en identificar paquetes de decisión y clasificarlos según su orden de importancia, mediante un análisis de costo beneficio”¹⁹⁹, es visto más como una metodología de planificación, de evaluación de programas y de gastos²⁰⁰.

En Ecuador se maneja un presupuesto por programas con enfoque en los resultados, siendo una especie de combinación entre el presupuesto por programas y el presupuesto por objetivos, en donde la planificación a mediano y largo plazo se vincula con el presupuesto de forma obligatoria, tiene una clasificación por programas vinculados con la clasificación por objeto de gasto a nivel de ítem²⁰¹, lo que conlleva a una asignación de recursos por programas, que enuncia de forma financiera el plan anual de inversiones. La evaluación de los resultados determina hasta que medida las acciones, programas, políticas y proyectos han cumplido con las metas del Plan Nacional del Buen Vivir.

¹⁹⁶ Ver Dino Jarach, *Finanzas públicas y relaciones con la economía*, tercera edición, (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999), 97.

¹⁹⁷ *Ibíd.*

¹⁹⁸ *Ibíd.*

¹⁹⁹ Peter A. Pyhrr, *Presupuesto Base Cero*, Primera Edición, (México: Limusa, 1977), http://www.ingenieria.unam.mx/~materiafc/base_cero.html.

²⁰⁰ Del Río, “El presupuesto base cero”, en Cristóbal del Río, *El Presupuesto*, <http://www.uas.mx/cursoswebct/presupuestos/lec9.htm>.

²⁰¹ Ver Jesús Rodríguez, Álvaro del Blanco, Armando de Angelis, Lucía Torrejón Andrés Sanz, *Presupuesto por Programas con enfoque de Resultados en un marco de Planificación, El caso de Ecuador*, Serie Guías y manuales Área Finanzas Públicas, Colección Documento de Trabajo n° 8, (Madrid: EURO SOCIAL, 2015), Digital: http://www.sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/1422438560-DT_8_completo.pdf, 11.

El Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas del Ecuador, determina como uno de los objetivos específicos del SINFIP: “la gestión por resultados eficaz y eficiente”²⁰²; cumpliendo con una de las características de esta nueva gestión que además, se acompaña de un sistema de rendición de cuentas sobre los resultados a cargo del ente rector SINFIP el Ministerio de Finanzas que tiene el deber de requerir información sobre la utilización de los recursos públicos, en coordinación con la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo²⁰³ y realizar un seguimiento y evaluación de la gestión fiscal del Estado, este sistema de rendición de cuentas es un proceso anual que encierra el periodo de gestión institucional correspondiente al año fiscal, el informe de rendición de cuentas contendrá los resultados de la formulación, ejecución, evaluación de las políticas públicas, y será elaborado por un equipo técnico conformado en cada institución, una vez elaborado se lleva a las jornadas de evaluación de gestión para su validación, el informe validado se sociabiliza con la ciudadanía y lo aprueba la autoridad de la institución, aprobado se lleva al Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, junto con las observaciones que surgieron en la socialización; este proceso además se ingresa a la Red a través de la página Web del CPCCS en donde se registra la institución, se descargan los formularios correspondientes a instituciones que correspondan a las funciones del estado, GAD, sistema de educación superior y otros²⁰⁴.

En cuanto a la característica de una gestión orientada al mercado²⁰⁵ veremos que se cumple por cuanto uno de los objetivos en el Régimen de Desarrollo, es construir un nuevo sistema económico denominado social y solidario²⁰⁶, para lo cual se han

²⁰²Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, art. 72, numeral 6.

²⁰³ Ibídem., art. 74 numeral 13.

²⁰⁴Ver *Guía de Rendición de Cuentas para Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD)*: http://www.myderecho.com/Guia_de_Rendicion_de_Cuentas_para_GADS.pdf. (Consultado febrero 2015).

²⁰⁵El Estado ecuatoriano interviene de forma directa en el mercado y en la economía un ejemplo de ello es la forma en la que se regula el uso y acceso a la tierra, los recursos naturales y sectores estratégicos como el petróleo, sobre los cuales tiene control absoluto. *Constitución de la República del Ecuador*, art. 282.

²⁰⁶ Ecuador, *Ley Orgánica de Economía Popular y Solidaria*, en Registro Oficial, suplemento nro. 444, (10-may.-2011, última modificación: 12-sep.-2014), art. 3 “ La presente Ley tiene por objeto: a) Reconocer, fomentar y fortalecer la Economía Popular y Solidaria y el Sector Financiero Popular y Solidario en su ejercicio y relación con los demás sectores de la economía y con el Estado; b) Potenciar las prácticas de la economía popular y solidaria que se desarrollan en las comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades, y en sus unidades económicas productivas para alcanzar el Sumak Kawsay; c) Establecer un marco jurídico común para las personas naturales y jurídicas que integran la Economía Popular y Solidaria y del Sector Financiero Popular y Solidario; d) Instituir el régimen de derechos,

planteado proyectos y planes de carácter económico que se justifican en el deber del Estado de planificar el desarrollo nacional, promover el desarrollo sustentable, la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza²⁰⁷.

El Estado es el que dirige, planifica y regula el proceso de desarrollo²⁰⁸, ha intervenido activamente en la economía por medio de su acción focalizada en sectores estratégicos como transporte, comunicaciones, energía, educación -en su mayoría con obras de infraestructura como lo demuestran la planificación 2007-2010 y 2009-2013 lo que significa un aumento de los gastos de inversión que se esperaba ayuden en la reactivación económica, en todo caso la nueva gestión pública tiene ciertas dificultades como la de definir objetivos y medir resultados, en mi opinión los gastos de inversión significan rentabilidad a largo plazo, según datos del BCE en el año 2007 Ecuador obtuvo un crecimiento de 2.2%, en el 2014 se evidencia un crecimiento del 3,8% demostrando que en siete años, no se ha producido un crecimiento sostenible como producto de las inversiones estatales realizadas, pero se ha verificado un crecimiento importante en cuanto a recaudación tributaria que no se corresponde; podría esperarse que el PIB incida en la recaudación tributaria pero como veremos a continuación no se refleja (Ver Anexo 1), lo que nos lleva a concluir que el uso del crédito público y de otros ingreso extraordinarios son los que mantienen y permiten los importantes gastos de inversión pública, lo que se puede verificar analizando la inversión pública directa que ha ido en incremento llegando en el 2013 a superar la inversión privada, teniendo en inversión pública 13,856,638 millones de dólares y 12,461,241 millones de dólares en inversión privada, haciendo que la economía y activación dependan de las medidas e inversiones que el Estado realice (Ver Anexo 2).

La inversión, gasto corriente e ingresos se contienen en el presupuesto, la normativa ecuatoriana presenta un ciclo presupuestario de seis fases que son: 1. Programación, 2. Formulación, 3. Aprobación, 4. Ejecución, 5. Evaluación y

obligaciones y beneficios de las personas y organizaciones sujetas a esta ley; y, e) Establecer la institucionalidad pública que ejercerá la rectoría, regulación, control, fomento y acompañamiento”.

²⁰⁷ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], art. 3, numeral 5 y art. 275.

²⁰⁸ *Ibíd.*, art. 277 numeral 2 y art. 284 numerales 2 y 3, “La política económica tendrá los siguientes objetivos: ... 2. Incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémica, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional. 3. Asegurar la soberanía alimentaria y energética”.

seguimiento presupuestario, 6. Clausura y liquidación presupuestaria²⁰⁹; la fase de programación, nos da una primera perspectiva de la vinculación entre presupuesto y planificación nacional. Los programas, actividades y proyectos que se ubican en el presupuesto deben basarse en los objetivos de la planificación nacional armonizados con los medios y recursos presupuestarios, lo que a su vez permite definir con claridad cuáles serán las metas a alcanzar a mediano y largo plazo, determinar la cantidad de recursos a emplearse y hacer una proyección de los impactos, resultados y plazos de ejecución²¹⁰.

La armonía que se espera en el presupuesto respecto de ingresos y gastos se basa en el principio de equilibrio presupuestario, que se debe tomar en cuenta en las fases comunes del presupuesto que son la elaboración, aprobación, ejecución y el control de la ejecución del presupuesto.

La programación presupuestaria como una fase del ciclo presupuestario ecuatoriano es en la que se definen los programas, proyectos y actividades que se deben incorporar en el presupuesto, en otras palabras son las políticas públicas que se pretende realizar en función de los objetivos de la planificación nacional,

La fase de elaboración del presupuesto recae en el Gobierno, consiste en elaborar un proyecto del presupuesto que contendrá las estimaciones de ingresos, estados de gastos de los entes y órganos públicos, la previsible actividad económica del siguiente ejercicio financiero²¹¹. Esta fase en Ecuador es la fase de formulación que consiste en la elaboración de las proformas que expresan los resultados de la programación presupuestaria, bajo una presentación estandarizada según los catálogos y clasificadores presupuestarios, la formulación del proyecto de presupuesto debe sujetarse según norma constitucional al Plan Nacional de Desarrollo²¹², lo que significa que las decisiones que se tomen respecto al gasto en el presupuesto están orientadas en función de las políticas contenidas en el Plan Nacional de Desarrollo.

La fase de aprobación es competencia del poder legislativo, en Ecuador por mandato constitucional la aprobación del presupuesto es atribución y deber de la

²⁰⁹ *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, art. 96.

²¹⁰ *Ibidem.*, art. 97.

²¹¹ Ver Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho financiero español*, 328.

²¹² Ver *Constitución de la República del Ecuador* [2008], art. 293.

Asamblea Nacional²¹³, en esta fase se espera que se apruebe un presupuesto equilibrado, para lo cual puede hacerse uso de ingresos conseguidos por empréstitos públicos.

La ejecución del presupuesto que consiste en la obtención de ingresos y realización de pagos autorizados en la fase de aprobación recae en la administración pública²¹⁴, la ejecución presupuestaria en Ecuador comprende el conjunto de acciones destinadas a la utilización óptima del talento humano y los recursos materiales y financieros asignados en el presupuesto, con la finalidad de obtener los bienes, servicios y obras²¹⁵.

El control de la ejecución presupuestaria consiste en verificar y cuidar que se cumpla de forma correcta con la ejecución del presupuesto aprobado, Ferreira Lapatza reconoce tres tipos de control: control interno, control jurisdiccional, control parlamentario²¹⁶. En la normativa ecuatoriana se establece la fase de seguimiento y evaluación de la ejecución presupuestaria comprende la comprobación de los resultados físicos y financieros, los efectos producidos, el análisis de las variaciones observadas, con la determinación de sus causas y la recomendación de medidas correctivas. El Ministro de Finanzas Públicas es el encargado de efectuar una evaluación global semestral del Presupuesto General del Estado.

La fase presupuestaria de seguimiento y evaluación es la que nos permite identificar características del presupuesto por objetivos, en esta etapa se realiza un cálculo y una valoración de los resultados y sus efectos, por medio de una evaluación física y financiera, con la finalidad de recomendar medidas de corrección²¹⁷, las mismas que se verán reflejadas en las directrices de observancia obligatoria para la conformación de la proforma presupuestaria anual y programación presupuestaria cuatrienal de cada año a cargo del Ministerio de Finanzas.

Por último, tenemos la clausura y liquidación presupuestaria; una vez finalicen los presupuestos del sector público no se puede contraer compromisos ni obligaciones ni realizar acciones u operaciones de ninguna naturaleza que afecten al presupuesto clausurado, la liquidación consiste en el cierre contable.

²¹³ *Ibíd*em, art. 120 numeral 12.

²¹⁴ Ver Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho financiero español*, 329.

²¹⁵ *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, art. 113.

²¹⁶ Ver Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho financiero español*, 330.

²¹⁷ *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, art. 119.

El presupuesto contiene el plan financiero del Estado, su actividad financiera compuesta por los procesos de obtención de ingresos, elección y aprobación de gastos, tanto la doctrina jurídica como financiera clasifican los ingresos y los gastos en permanentes y no permanentes, en el ordenamiento ecuatoriano esta clasificación de los recursos se da en función de la continuidad, periodicidad y previsibilidad con que se perciben los ingresos y la forma en la que se afecta la renta nacional; los ingresos permanentes no afectan la renta nacional y los no permanentes conllevan una enajenación de dicha renta²¹⁸. La clasificación de los egresos responde a su carácter operativo, son permanentes porque se realizan de forma repetida y permanente, permiten la provisión continua de bienes y servicios públicos a la sociedad²¹⁹, los no permanentes son temporales que nacen de circunstancias específicas, de ahí su carácter extraordinario.

Como ya se dijo las políticas públicas son aquellas acciones, planes, programas, proyectos y actividades del Estado, que se dirigen a la creación de bienes y prestación de servicios en beneficio de la colectividad. Al contener el presupuesto los ingresos y los gastos destinados a cubrir los costos de esas acciones y actividades, se convierte en un límite del actuar de la administración pública, no se podrán realizar políticas públicas para las que no se ha aprobado la obtención de ingresos, ni la realización de los gastos; en resumen el límite de las políticas públicas está dado por el principio de equilibrio presupuestario, no se aprobarán gastos sino se cuenta con la disponibilidad de los recursos y por ende de ingresos que permitan sufragarlos.

2.2. Competencias del Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa de Ecuador

El Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa de Ecuador es el encargado de la organización y coordinación de la planificación en todos los niveles de Gobierno por medio de la interacción de los diferentes actores sociales e instituciones en estos procesos²²⁰, para entrar a precisar sus competencias es necesario que hablemos de sus objetivos, componentes e instrumentos.

²¹⁸ *Ibíd*em, art. 78.

²¹⁹ *Ibíd*em, art. 79.

²²⁰ *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, art. 18.

Los objetivos versan sobre el cumplimiento de los derechos constitucionales, los objetivos del régimen de desarrollo y del buen vivir que como veremos son la base de la planificación nacional; este Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa de Ecuador además se encarga de la coordinación nacional de la planificación y de las políticas públicas de los entes del Gobierno, debe orientar la gestión pública a la consecución de resultados, teniendo presentes los impactos de dicha planificación y previendo los resultados que se produzcan en los diferentes sectores en los que intervenga el Estado²²¹.

El funcionamiento del Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa del Ecuador, se orienta hacia el logro de resultados, entre sus objetivos están: a) cumplir con los derechos constitucionales, los objetivos de desarrollo y del régimen del buen vivir. b) crear los mecanismos que faciliten la coordinación de la planificación y política pública entre los niveles de Gobierno, c) dirigir la gestión pública hacia la consecución de resultados tomando en cuenta los impactos perceptibles y no perceptibles²²².

Jarach al hablar de los Estados intervencionistas sostenía que en este tipo de estados la planificación nacional se coordina con el presupuesto financiero, para que el presupuesto financiero pueda planificar la actividad financiera para el logro de sus fines²²³; las acciones de los Estados intervencionistas permiten identificar dos tipos de intervención. En primer lugar la intervención pasiva, en la que el Estado es el garante del *statu quo* que establece los parámetros de negociación de los agentes económicos, y en segundo lugar la intervención activa, en la que el Estado regula la industria, los procesos de negociación, precios, etc.²²⁴ Ecuador es a todas luces un Estado intervencionista²²⁵, lo que queda es determinar en qué medida, para lo cual debemos

²²¹ *Ibíd*em, art. 20.

²²² *Ibíd*em, art. 20.

²²³ Jarach, *Finanzas públicas, esbozo de una teoría general*, 103.

²²⁴ Ver Homero Cuevas, director. *Teorías jurídicas y económicas del Estado*, (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2002), 337.

²²⁵ Es importante diferenciar las características entre un Estado proteccionista y el intervencionista, el primero puede identificarse cuando se limita solamente a proteger las actividades productivas nacionales regulando y estableciendo medidas que permitan proteger las importaciones y exportaciones; un Estado intervencionista puede tener niveles de intervención en un primer nivel podemos distinguir a un Estado con presencia activa en la economía con acciones que inciden en la fijación de precios, control del sistema monetario, crédito y cambio, el comercio internacional; y en segundo nivel, el Estado empresario que tiene un papel protagónico en la economía, este Estado se distingue porque es aquel que crea empresas públicas y mixtas, emplea sus recursos para el desarrollo industrial, se puede identificar un

analizar que funciones y obligaciones tiene a su cargo que están relacionadas con la economía: el Estado planifica el desarrollo nacional, de ahí que el presupuesto se elabora, aprueba y ejecuta en función de los objetivos contenidos en el Plan Nacional del Buen Vivir, la promoción de tecnologías amigables en el sector público y privado, incentivar la producción nacional, la productividad, promocionar la incorporación de valor agregado²²⁶, la facultad de dictar la política crediticia, monetaria cambiaria, la política comercial cuyo ámbito de aplicación se determinan en el Art. 304 de la Constitución, debo señalar que la intervención del Estado no es negativa pero la línea que lo separa de una intervención excesiva e ineficaz es muy delgada, hasta qué punto la intervención estatal en Ecuador ha sido efectiva y necesaria, eso solamente se responderá una vez analicemos ciertos factores determinantes, como los resultados de los gastos de inversión, resultados del cumplimiento de la planificación nacional, crecimiento de la renta nacional, inversión privada entre otros.

En cuanto a los componentes, el Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa se encuentra integrado por: 1) Gobierno central y Gobiernos autónomos descentralizados los mismos que gozan de autonomía política, administrativa y financiera²²⁷, por lo que constitucionalmente se les reconoce competencia en razón de la organización territorial para planificar su desarrollo, también están 2) el Consejo Nacional de Planificación; 3) la Secretaría Técnica del Sistema; 4) los Consejos de Planificación de los Gobiernos Autónomos Descentralizados; 5) los Consejos Sectoriales de Política Pública de la Función Ejecutiva; 6) los Consejos Nacionales de Igualdad; y, las instancias de participación que contempla la Constitución de la República y la Ley, Consejos Ciudadanos, los Consejos Consultivos, las instancias de participación de los Gobiernos Autónomos Descentralizados y regímenes especiales, etc.²²⁸.

interés por cambiar el modelo de desarrollo económico, sostengo que Ecuador es un Estado intervencionista en grado activo, esto si tenemos en consideración que tiene la facultad de: intervenir en los mercados internos para cumplir con los objetivos del PNBV, impulsar que el país ingrese en la economía mundial, regular el comercio para que este sea justo, evitar las prácticas monopólicas del sector privado, regular y generar políticas que inciden en la economía y el mercado, tiene a su cargo el manejo de los sectores estratégicos.

²²⁶ Ver *Constitución de la República del Ecuador* [2008], art.3 numeral 5, 275 inciso 2do, 276 numeral 2, 277 numeral 2 y 5, art 281 numeral 1-2-3-5, art 284 numeral 2-4-7-8.

²²⁷ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], art. 238.

²²⁸ *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, art. 21.

Por medio de cada uno de sus componentes realiza una serie de funciones como en el caso del Consejo Nacional de Planificación, que se encarga del Plan Nacional de Desarrollo cuyas siglas son PNBV, conoce su evaluación anual, plantea correctivos para optimizar el logro de los objetivos del Plan Nacional de Desarrollo y otros que la ley determina²²⁹.

La Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo como Secretaría Técnica del Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa, se encarga de la propuesta del Plan Nacional de Desarrollo, en conjunto con el Gobierno central, los gobiernos autónomos descentralizados, las organizaciones sociales y comunitarias, el sector privado y la ciudadanía, integra y coordina la planificación nacional con la planificación sectorial y territorial basados en el principio de descentralización y desconcentración, vela porque las políticas públicas nacionales, su implementación y la inversión pública guarden coherencia con el Plan Nacional de Desarrollo, asesora y capacita a las entidades que conforman el Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa, realiza el seguimiento y la evaluación del cumplimiento del plan nacional y sus instrumentos entre otros²³⁰.

Además la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo conjuntamente con el Ministerio de Finanzas Públicas acuerdan y definen las orientaciones que debe seguir la política de carácter general y de cumplimiento obligatorio para las finanzas públicas²³¹.

Otro componente del sistema son los Consejos de Planificación de los Gobiernos Autónomos Descentralizados que se crean y organizan mediante acto normativo del respectivo Gobierno Autónomo Descentralizado, tienen la función de participar en la formulación de los planes y emiten la resolución favorable sobre las prioridades estratégicas de desarrollo, vigilan la coherencia del plan de desarrollo y de ordenamiento territorial con los planes de los demás niveles de Gobierno y con el Plan Nacional de Desarrollo, cuidan que la gestión de cooperación internacional no reembolsable concuerde con los planes de desarrollo y de ordenamiento territorial respectivos²³².

²²⁹ *Ibíd*em, art. 24.

²³⁰ *Ibíd*em, art. 26.

²³¹ *Ibíd*em.

²³² *Ibíd*em, art. 29.

El presupuesto ecuatoriano presenta la unión entre el presupuesto por programas y el presupuesto por objetivos, para comprender de mejor forma lo que sostengo, me permitiré recordar que el presupuesto por programas está conformado por programas y proyectos, los objetivos y costos de su ejecución, en Ecuador estos programas y proyectos están dados en función en el Plan Nacional de Desarrollo (PNBV) que además vincula los planes territoriales y sectoriales.

Jarach acertadamente manifiesta que el presupuesto por programas es una suerte de listado que distingue gastos en personal y otros gastos, en nuestro caso gastos corrientes y gastos de inversión y realza la importancia de tener claridad en la determinación de objetivos²³³.

El presupuesto por objetivos resulta un grado más minucioso que el presupuesto por programas, porque este contiene las funciones que deberá realizar la administración pública, los objetivos que se persigue conseguir que surgen del programa político del gobierno que en nuestro país es el PNBV, los programas y las tareas o actividades que conforman un programa, esto se identifica con la programación plurianual, la planificación de la inversión y los planes sectoriales y territoriales que se aprueban; en esta clase de presupuesto se tiene especial cuidado en la determinación contable de los costos de ejecución, aunque por su contenido presenta dificultades como medir de forma efectiva la productividad y costo de la ejecución de programas. La elaboración del presupuesto debe realizarse por personal técnico capacitado, no se realiza una elección bajo parámetros de idoneidad de los programas a desarrollarse por lo que puede influir en el aumento de los gastos.

2.3. Análisis del Plan Nacional de Desarrollo y sus objetivos

Como veremos en el desarrollo de este acápite el Estado se presenta como un actor económico esencial cuyo primer fin es el de redistribuir la riqueza para corregir las desigualdades económicas y sociales para lo cual la planificación es uno de los instrumentos protagónicos del Estado en esta tarea.

La planificación financiera debe realizarse tomando en cuenta “la elaboración de distintos escenarios en el mediano y corto plazo a fin de determinar las políticas

²³³Jarach, *Finanzas públicas: esbozo de una teoría general*, 100.

presupuestarias por ser aplicadas en el ejercicio fiscal”²³⁴, para evitar la dispersión en el uso de los recursos, dando continuidad al cumplimiento de los objetivos fijados a largo plazo y que son los que determina el Plan Nacional del Buen Vivir.

Los objetivos de la planificación nacional se cumplen mediante los programas y proyectos que se incluyen en el presupuesto, la elección se realiza teniendo en cuenta los ingresos presupuestarios con los que se cuenta, con observancia del principio de sostenibilidad fiscal que encierra:

La capacidad fiscal de generación de ingresos, la ejecución de gastos, el manejo del financiamiento, incluido el endeudamiento, y la adecuada gestión de los activos, pasivos y patrimonios, de carácter público, que permitan garantizar la ejecución de las políticas públicas en el corto, mediano y largo plazos, de manera responsable y oportuna, salvaguardando los intereses de las presentes y futuras generaciones²³⁵.

Es decir que a pesar de que constitucional y legalmente se señale que el presupuesto debe guiarse por los objetivos del Plan Nacional del Buen Vivir, este instrumento contiene los ingresos que se convierten en límite de las políticas y programas, la financiación de los objetivos del Plan Nacional del Buen Vivir no puede afectar el equilibrio presupuestario con déficit.

Para analizar la sostenibilidad financiera en Ecuador debemos considerar el análisis de algunos factores, como primer punto el riesgo país desde el año 2007 al 2014²³⁶, el riesgo país nos permite determinar cómo nos ven los inversionistas de afuera, este factor se quiera o no influye en la inversión privada extranjera y en la obtención de créditos públicos. El año 2007 cerró con un riesgo país de 614 puntos para el 2010 subió a 913, y para octubre de 2015 se obtuvo un puntaje de 1498, el aumento del riesgo país²³⁷ de Ecuador es una de las principales preocupaciones del Estado

²³⁴Mónica García, *Herramientas de Gobierno Electrónico*, 1ª Ed., (Quito: IAEN, 2011) http://editorial.iaen.edu.ec/wp-content/uploads/2014/07/2_SINFIP.pdf, 50.

² *Ibidem*, 48.

²³⁵ *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, art. 5 numeral 2.

²³⁶ Business School, Universidad de los Hemisferios, *Revista Digital Perspectiva*, “Riesgo País”, <http://investiga.ide.edu.ec/index.php/67-estadisticas/macroeconomia/372-riesgo-pais>, (revisado el 09-02-2016).

²³⁷ Siendo el riesgo país una medida que reflejaría la probabilidad de que un país cumpla o no con las obligaciones contraídas (deuda externa), es importante ejemplificar cómo funciona su medición de riesgo país: el RP se mide en 100 pts., que corresponde a una diferencia de 1%, es decir que si Ecuador tiene una puntuación de 1498 pts., significa que sus bonos ese año tuvieron un 14.98% por encima de los bonos de EE.UU que son considerados bonos sin riesgo, lo que afecta de la siguiente manera puesto que si la tasa promedio de los Bonos del Tesoro fue de 3,99%, la de los bonos de ese país fue de $3,99 + 14,98 = 18,97$, dejando como resultado que si los EE.UU. reciben un crédito de 1 millón de dólares a 3,99% anual, al

Ecuatoriano puesto que en actuales momentos de recesión económica requiere de empréstitos externos para poder hacer frente al ciclo económico y evitar una afectación mayor de la economía (Ver Anexo 3).

La determinación del riesgo país encierra otros factores que son: la estabilidad política, el aparato burocrático demasiado grande, crecimiento económico fluctuante, índice de inflación (ver anexo 4), los niveles de deuda, el déficit, los altos índices de gasto público considerado improductivo.

La planificación nacional además se vincula con la programación presupuestaria cuatrianual que ha sido pensada como un mecanismo que permite direccionar la política fiscal -ingresos, gastos y financiamiento- hacia la sostenibilidad de las finanzas públicas, es decir que toda obligación contraída por el Estado se contraiga con la certeza de que se cuenta con los recursos suficientes para satisfacerlas, también permite la efectividad en el uso de recursos para responder a la planificación nacional en todos sus niveles en el tiempo.

El Plan Nacional de Desarrollo o Plan Nacional del Buen Vivir es un instrumento de las políticas públicas que orienta el presupuesto, la inversión pública, el endeudamiento y la gestión pública del Estado, que se formula en base a los derechos constitucionales, el régimen de desarrollo y el Régimen Del Buen Vivir²³⁸ que contiene la Constitución de la República. No estoy de acuerdo con la postura constitucional de sostener que el presupuesto está orientado por la planificación, considero que sería correcto que el presupuesto se vincule a la planificación nacional en función de la actividad financiera del Estado pero no como un subordinado.

Como lo veremos más adelante muchos de los objetivos del PNBV se basan en derechos constitucionales que se vinculan al régimen de desarrollo que es el conjunto de sistemas, políticas, socioculturales y ambientales que buscan el buen vivir²³⁹. El Régimen del Buen Vivir busca alcanzar la inclusión, la equidad, la educación de calidad para todos, salud integral, seguridad social, derecho al hábitat y vivienda digna, protección de la identidad nacional, derecho a la comunicación, libertad de expresión, participación ciudadana, transporte, un vínculo entre hombre y naturaleza, en donde

cabo de un año deberán pagar por intereses 39.900 dólares; pero el Ecuador recibe un crédito similar, que luego de un año debería pagar 189.700 dólares de intereses.

²³⁸ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], tít. VI. “Régimen de Desarrollo”. Y tít. VII “Régimen del Buen Vivir”.

²³⁹ *Ibíd.*, art. 275.

ambos son sujetos con derechos, me permito señalar que estos regímenes –de desarrollo y del buen vivir– trazan claramente un Estado intervencionista motivado por la redistribución de la riqueza pues su premisa es que así podrá lograr el buen vivir de su población.

La planificación en Ecuador es parte primordial de la gestión pública, tiene carácter obligatorio para el sector público, articula planes a corto y mediano plazo con una visión de largo plazo, que se dirigen a la consecución del Desarrollo y Buen Vivir, esta planificación es la columna vertebral de la gestión pública porque todas las acciones, programas y proyectos públicos, el endeudamiento público, la cooperación internacional, la programación, formulación y ejecución del Presupuesto General del Estado y los presupuestos de la banca pública, las empresas públicas de nivel nacional y la seguridad social responden a lo que en él se estipula en razón del principio de sujeción a la planificación, que a la vez, exige que el presupuesto responda en todas sus fases presupuestarias a los lineamientos de la planificación del desarrollo²⁴⁰, los recursos y gastos no tienen un orden cronológico.

La planificación se centra en el desarrollo aunque constitucional y legalmente se pretende que el desarrollo no descuide los derechos tanto de los ciudadanos como de la naturaleza, esta planificación denominada estratégica y yo diría que pretende transformar la economía nacional, el sistema económico, el rol y gestión del Estado, encierra un conjunto de políticas públicas busca la asignación equitativa de recursos públicos y la eficacia de una gestión por resultados. En Ecuador constitucionalmente se habla de un sistema económico social y solidario:

El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir [...] ²⁴¹.

La planificación nacional hace referencia a la necesidad de establecer y fortalecer este sistema que presenta como iguales a la sociedad, Estado y mercado, a la vez se señala que la relación entre ellos deberá estar en armonía con la naturaleza a la que constitucionalmente se le reconocen derechos, esto último considero que resulta

²⁴⁰*Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, art. 34.

²⁴¹*Constitución de la República del Ecuador* [2008], art. 283.

incompatible con la realidad económica de Ecuador²⁴², el cambio de la matriz productiva busca dejar atrás al Ecuador exportador de materias primas para convertirlo en un país de industria, con exportaciones de productos elaborados, requiriendo así la implementación de tecnología amigable con el medio ambiente para su desarrollo, en este escenario hay que agregar la situación actual del precio del petróleo que claramente afecta la financiación y sostenibilidad de la planificación estratégica que el Gobierno venía proponiendo.

Jarach sostiene que “el sistema económico del sector público si interfiere con el sistema de la economía de mercado y es, precisamente, el gasto el que directamente penetra en la economía de mercado, de la cual también constituye un elemento componente”²⁴³, al igual que en el sistema de economía de mercado, en el sistema económico social y solidario el Estado interfiere en el mercado siendo la inversión pública un motor de la economía, la viabilidad de este nuevo sistema económico en construcción que sostiene que el ser humano, el Estado y el mercado, son iguales y que pueden tener una relación equilibrada, no puede ser correcto ya que el Estado es un sujeto económico que interviene en el mercado y este mercado a su vez se auto determina y regula con sus propias reglas, en medio de estos dos gigantes se encuentra el ser humano, actuando dentro de sus limitadas posibilidades conforme lo exijan el mercado y el Estado.

El proceso de planificación, debe empezar obligatoria e impostergablemente con un diagnóstico de la situación financiera del país y de su economía, lo que permitirá valorar la sostenibilidad fiscal, el desempeño de la coordinación y programación de la inversión pública, el seguimiento de la planificación que posibilite las rectificaciones que se requieran, el FMI sobre la financiación ecuatoriana sostiene que “los altos precios del petróleo han facilitado un alto gasto estatal conjuntamente con los créditos

²⁴² Lo dicho se sustenta con el caso parque Yasuní en donde, se buscó proteger los derechos de la naturaleza declarándolo parque protegido, con la premisa de que no se explotaría el petróleo que se encuentra en el subsuelo de dicho parque, más cuando la situación económica lo requirió, el Estado señaló que el desarrollo económico, la sociedad y la necesidad del Estado de tener fondos suficientes para cubrir sus gastos justificaba su explotación.

²⁴³ Jarach, *Finanzas públicas y relaciones con la economía*, 55.

chinos”²⁴⁴ y le recomendó al Estado tener prudencia en el gasto, estas conclusiones y recomendaciones fueron dadas con fecha 30 de julio de 2014, en los actuales momentos Ecuador está pasando por un momento económico difícil debido a los bajos precios del petróleo lo que le han llevado a la aprobación de un presupuesto muy por debajo al del año 2014 que también tuvo recortes.

Los elementos que integran el Plan Nacional de Desarrollo o Plan Nacional del Buen Vivir son: a) un diagnóstico de la realidad nacional, que nos dará una visión del panorama económico, social y político, b) visión de largo plazo que es lo que se ha propuesto conseguir y que medidas a mediano y largo plazo deberá emplear para conseguirlo, c) planteamiento de las políticas de Gobierno, estrategias, metas e indicadores de cumplimiento; d) los criterios que se emplearan para la asignación de recursos públicos y la inversión pública, e) plan plurianual de inversiones, f) lineamientos de planificación territorial y otros instrumentos que le complementan²⁴⁵.

La planificación nacional tiene dos particulares que son 1) la descentralización y 2) la participación ciudadana; el primero responde a una necesidad de asegurar que la gestión sea eficiente y cercana a la población²⁴⁶, y se efectiviza por medio de la planificación de los Gobiernos Autónomos Descentralizados²⁴⁷, el segundo que es la participación ciudadana, como principio de la planificación que origina la obligación de las entidades públicas encargadas de la planificación, de coordinar los mecanismos que garanticen la participación en el funcionamiento de los sistemas²⁴⁸, y es el Gobierno central quien tiene la obligación de establecer los mecanismos que permitan efectivizar la participación ciudadana para la formulación de planes y políticas²⁴⁹.

²⁴⁴ Informe del FMI sobre la Economía del Ecuador al 30 de julio del 2014, Publicado por Ecuador universitario.com, (22 agosto, 2014), http://ecuadoruniversitario.com/noticias_destacadas/informe-del-fmi-sobre-la-economia-del-ecuador-al-30-de-julio-del-2014/. Entre otras recomendaciones están: El sector privado tenga una participación mayor para evitar desbalances fiscales y de balanza de pagos, tener prudencia en el gasto público, que se cambie los controles a la salida de divisas, que se cree un fondo para emergencias, retirar los subsidios a los combustibles con prudencia para no afectar a sectores más pobres, incrementar la eficiencia en la administración pública, retirar gradualmente los límites a las tasas de interés para incrementar la competencia, comunicar de mejor manera los alcances del nuevo Código Monetario y clarificar el direccionamiento del crédito, reforzar las medidas para evitar el lavado de divisas, mejorar el clima de hacer negocios, incrementando la flexibilidad en el mercado laboral y reforzar la institucionalización del Estado.

²⁴⁵ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, art. 36.

²⁴⁶ Ibídem, art 5, numeral 6.

²⁴⁷ Ibídem, art. 12.

²⁴⁸ Ibídem, art. 5 numeral 5.

²⁴⁹ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, art. 13.

En Ecuador la planificación nacional se la conoce como Plan Nacional de Desarrollo, inició con un plan para el periodo 2007-2010, se concibió como una iniciativa de Gobierno central, y que surgió de las propuestas políticas del nuevo régimen, y en la Asamblea constituyente de 2008 se instauró constitucionalmente como un mecanismo que busca ordenar y coordinarla gestión pública, que está a cargo del Presidente de la República y de los Gobiernos Autónomos Descentralizados²⁵⁰. A continuación se identificarán los planes de desarrollo que se han elaborado desde el año 2007.

a) *Plan Nacional de desarrollo 2007-2010*

El Plan Nacional de Desarrollo 2007- 2010, fue una propuesta que surge con el Gobierno de Rafael Correa, está compuesto por doce objetivos, que a su vez contienen políticas públicas que se efectivizan por medio de estrategias que a mediano y largo plazo, harían posible el cumplimiento de los objetivos²⁵¹.

Este plan pretendía lograr objetivos que se centraban principalmente en el desarrollo económico, dentro de una estabilidad macroeconómica, lo que significa respetar y obligatoriamente tener en cuenta las restricciones presupuestarias y de financiamiento existente en el país²⁵², la inversión pública para este plan en parte se sufragó con ingresos de deuda situación que se mantiene hasta la actualidad como se puede verificar en los porcentajes de deuda pública, en 2007 el porcentaje de deuda pública en relación con el PIB fue de 27.2% y en el 2014 ha alcanzado el 32.6% , hay que recordar que en Ecuador el ordenamiento jurídico establece como límite del endeudamiento público el 40% del PIB²⁵³, esto en función del principio de sostenibilidad financiera; la CEPAL en uno de sus informes señala que en el 2013

²⁵⁰ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], art. 147, numerales 4 y 7, y art 241.

²⁵¹ El contenido del plan ha sido tomado de la página oficial de SENPLADES, <http://plan2007.senplades.gob.ec/>. *Plan Nacional de Desarrollo* [2007-2010], <http://www.planificacion.gob.ec/plan-nacional-de-desarrollo-2007-2010/> (Consulta 20 de Agosto de 2015).

²⁵² *Ibíd.*

²⁵³ *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, art. 124.

Ecuador recibió de inversión extranjera 703 millones de dólares, un tercio de este dinero se invirtió en explotación petrolera²⁵⁴(Ver Anexo 5).

Considero que en la Constitución deben fijarse los factores que deben determinar el límite del endeudamiento, esto permitiría que la ley que lo regula sea una directriz elaborada con absoluta precisión, permitiendo que la administración pública haga uso del recurso del crédito de forma razonable, estos factores podrían ser además del PIB, el déficit, la inflación, riesgo país, renta nacional, capacidad del Estado para la recaudación tributaria.

Sobre el endeudamiento en Ecuador el Art. 137 del Código de Planificación y finanzas públicas inciso segundo señala

Cuando a criterio del ente rector de las finanzas públicas, la divulgación de la información contenida en actos administrativos, contratos, convenios o documentación vinculada con operaciones de novación de operaciones de endeudamiento público, emisión, colocación o recompra de títulos del Estado, pudiera generar pérdidas o condiciones desfavorables a los intereses del Estado, los respectivos actos, contratos, convenios o documentación serán declarados secretos y reservados por aquél Ministerio, carácter que se mantendrá hasta que se proporcione la información previa a la subasta o transacción respectiva en el mercado de valores en el caso de colocación y recompra, o hasta que culmine la operación respectiva. Inmediatamente después, toda la información será publicada²⁵⁵.

Contenido que puede afectar la transparencia tanto de las cuentas estatales como del control de endeudamiento, esta norma abre un camino a la arbitrariedad cuando se permite que un Ministerio decida que contratos de deuda pueda declararse reservados.

Este plan buscaba romper con el concepto de desarrollo y cambiar la estructura del Estado para lo cual planteaba ocho estrategias de cambio:

1. Desarrollo interno, inclusión, competitividad y empleo, esta primera estrategia claramente tiene fines económicos y da una pequeña introducción a la propuesta de cambio de la matriz productiva. 2. Relaciones internacionales soberanas e inserción inteligente y activa en el mercado mundial, es decir que el Estado asume la función de ser el motor de la economía, demostrando ser un Estado intervencionista que se fundamenta en normas constitucionales:

²⁵⁴ Ver CEPAL, *La Inversión Extranjera Directa en América Latina y el Caribe*, LC/G.241-P, (junio 2015), http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/36805/S1420131_es.pdf?sequence=1, (consultado el 29 de octubre 2015).

²⁵⁵ *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, art. 137, inciso segundo.

El Estado se reserva el derecho de administrar, regular, controlar y gestionar los sectores estratégicos, de conformidad con los principios de sostenibilidad ambiental, precaución, prevención y eficiencia. Los sectores estratégicos, de decisión y control exclusivo del Estado, son aquellos que por su trascendencia y magnitud tienen decisiva influencia económica, social, política o ambiental, y deberán orientarse al pleno desarrollo de los derechos y al interés social. Se consideran sectores estratégicos 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 los demás que determine la ley²⁵⁶.

Los sectores estratégicos a los que se hace referencia son económicamente importantes y decisivos de la economía nacional, de manera especial el petróleo, es aquí donde se evidencia el poder económico que mantiene el Estado para ser sujeto protagonista de la economía.³ Diversificación productiva, al igual que el primero va dirigido hacia la producción nacional y el desarrollo de nuevas formas de producción y nuevos mercados de exportación; 4. Integración territorial y desarrollo rural, esta integración inicia justamente con el plan nacional al todo los planes de los Gobiernos autónomos deberán sujetarse; 5. Sustentabilidad del patrimonio natural, el desarrollo económico no debe ir en detrimento de la naturaleza y medio ambiente; 6. Estado con capacidades efectivas de planificación regulación y gestión, 7. Democratización económica y protagonismo social, se habla de que la población participe activamente en la gestión de asunto público, pero siempre y cuando cumpla con los requerimientos y mecanismos que desde el ejecutivo y sus organismos se dispongan, 8. Garantía de derechos que incluyen los derechos de las personas los derechos de la naturaleza²⁵⁷, haciendo énfasis en que los derechos de las personas se pueden aguar de acuerdo a sectores poblacionales como en el caso de ancianos, comunidades indígenas y afro descendientes entre otros grupos poblacionales.

Todas estas estrategias se encaminan a un cambio estructural de la economía nacional, de la gestión pública, dándole protagonismo al Estado y a su vez integrando los derechos de la población; para alcanzar el desarrollo económico y social, se propone una metodología de planificación que se basa en fijar objetivos nacionales de desarrollo

²⁵⁶ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], art. 313.

²⁵⁷ El contenido del plan ha sido tomado de la página oficial de SENPLADES, <http://plan2007.senplades.gob.ec/>. *Plan Nacional de Desarrollo* [2007-2010], <http://www.planificacion.gob.ec/plan-nacional-de-desarrollo-2007-2010/> (Consulta 20 de Agosto de 2015).

humano y económico, planteados por el Gobierno en su plan plurianual remitido al Congreso Nacional en marzo de 2007 y que a continuación se detallan:

- Objetivo 1. Auspiciar la igualdad, cohesión e integración social y territorial.
- Objetivo 2. Mejorar las capacidades y potencialidades de la ciudadanía.
- Objetivo 3. Aumentar esperanza y la calidad de vida de la población.
- Objetivo 4. Promover un medio ambiente sano y sostenible y garantizar el acceso a agua, suelo y aire seguro.
- Objetivo 5. Garantizar la soberanía nacional, la paz y auspiciar la integración latinoamericana.
- Objetivo 6. Un trabajo estable, justo y digno.
- Objetivo 7. Recuperar y ampliar el espacio público y de encuentro común.
- Objetivo 8. Afirmar la identidad nacional y fortalecer las identidades diversas y la interculturalidad.
- Objetivo 9. Fomentar el acceso a la justicia.
- Objetivo 10. Garantizar el acceso a participación pública y política.
- Objetivo 11. Establecer un sistema económico solidario y sostenible.
- Objetivo 12. Reformar el Estado para el bienestar colectivo²⁵⁸.

Como se puede observar los objetivos del Plan Nacional de Desarrollo giran en torno a la consecución de un mejor estilo de vida de la colectividad, son objetivos que requieren importantes e ingentes inversiones para que arrojen resultados a mediano y largo plazo.

La planificación forma parte importante en las finanzas públicas del Estado ecuatoriano. Desde el punto de vista jurídico como bien distingue Martín Queralt, existen tres situaciones que ayudan a diferenciar las competencias del Estado que recaen en diferentes organismos que lo conforman, distinguiéndose el Estado Legislador a cargo de cual está la aprobación del presupuesto del gasto, el uso del empréstito, nivel de endeudamiento y la creación de tributos; luego encontramos al gobierno -el ejecutivo- que tiene a su cargo potestades reglamentarias que permiten la articulación y ejecución de las previsiones contenidas en la ley, la formulación del Plan Nacional, la

²⁵⁸ Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, *Plan Nacional de Desarrollo* [2007-2010], <http://www.planificacion.gob.ec/plan-nacional-de-desarrollo-2007-2010/>.

formulación del presupuesto; y por último la propia administración como sujeto activo de derechos, que tiene a su cargo la recaudación de tributos y ejecución del presupuesto entre otras tareas²⁵⁹.

Los objetivos de la planificación nacional le significan al Estado un sistema de gastos que él aprueba mediante el legislativo, que le permiten ejercer su poder tributario, materializado jurídicamente en la ley, para asegurarse la consecución de ingresos que viabilicen la actuación administrativa.

b) Plan Nacional del Buen Vivir 2009-2013

Con la Constitución del 2008 se da inicio a un nuevo plan para el período 2009-2013, que contiene doce estrategias de cambio que guardan similitud con los contenidos en el plan anterior y que son: 1) democratización de los medios de producción, (re)distribución de la riqueza y diversificación de las formas de propiedad y de organización. 2) la transformación del patrón de especialización de la economía por medio de la sustitución selectiva de importaciones para el Buen Vivir, 3) acrecimiento de la productividad real y diversificación de las exportaciones, exportadores y destinos mundiales, 4) la inserción estratégica e integración latinoamericana, hasta aquí estas estrategias tienen naturaleza económicas y financiera dirigidas al desarrollo y crecimiento de la renta y producción nacional, su consecución por lo tanto conlleva gastos de inversión que jurídicamente se conocen como gastos extraordinarios y que pueden satisfacerse con ingresos extraordinarios conseguidos con el recurso del crédito público.

El segundo grupo de estrategias comprenden: 5) transformación de la educación superior, 6) conectividad y telecomunicaciones, 7) cambio de la matriz energética. 8) Inversión para el Buen Vivir, macroeconomía sostenible, 9) la inclusión, protección social solidaria, 10) sostenibilidad, conservación, conocimiento del patrimonio natural y fomento al turismo comunitario, 11) desarrollo y ordenamiento territorial, desconcentración y descentralización, 12) poder ciudadano y protagonismo social²⁶⁰.

²⁵⁹ Ver Martín Queralt, “La potestad tributaria”, en Andrea Amatucci, director, *Tratado de Derecho Tributario*, (Bogotá: Temis, 2001), 141.

²⁶⁰ Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, *Plan Nacional para el Buen Vivir [2009-2013]*, <http://www.planificacion.gob.ec/plan-nacional-para-el-buen-vivir-2009-2013/>, el plan fue elaborado por la SENPLADES en su condición de Secretaría Técnica del Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa, conforme el Decreto Ejecutivo 1577 de febrero de 2009 y presentado por el

La planificación como principio de la administración pública se encuentra reconocido en el Art. 227 de la Constitución del Ecuador, la pregunta que surge de esta norma es: el Plan Nacional de Desarrollo está subordinado o no al presupuesto o si por el contrario el presupuesto está subordinado al Plan Nacional de Desarrollo. En documentos oficiales del Ministerio de Finanzas se sostiene que:

La programación y formulación del presupuesto tiene que responder a los distintos niveles de planificación lo que permitirá una verdadera coherencia planificación-presupuesto; cuando el presupuesto responde a la planificación, permite que se concreten y se alcancen las metas establecidas en el Plan Nacional de Desarrollo denominado para este período gubernamental Plan Nacional para el Buen Vivir²⁶¹.

Para arribar a una respuesta se debe tener en consideración lo siguiente, en Ecuador constitucionalmente se reconoce al plan nacional y al presupuesto como instrumentos de la actividad financiera del Estado, más no como leyes; el que la programación y ejecución del presupuesto deban sujetarse al Plan Nacional de Desarrollo, se justifica en la necesidad de coherencia entre lo que el gobierno busca conseguir y los mecanismos que requiere para cumplir sus objetivos, tanto la formulación del plan nacional como la programación y ejecución del presupuesto son funciones que recaen en el ejecutivo, y las cuales cumple por medio de sus órganos y entes facultados legalmente para dicha labor, por lo expuesto considero que no existe subordinación entre el plan y el presupuesto sino que se complementan como instrumentos de política fiscal.

La planificación se relaciona con el gasto debido a que cada objetivo planteado en el plan conlleva gastos de inversión. Plazas Vega sostiene que el gasto público debe ser racional y entre los principios de esta racionalidad destaca el principio de que el *gasto debe ser planificado*:

El gasto público no puede depender del capricho o de la buena voluntad de los gobernantes sino que, considerando la escases de los recursos públicos y las crecientes necesidades de la colectividad, debe ser concebido y realizado con el apoyo de la planeación económica y social y siempre desde una perspectiva de largo plazo que

Presidente Rafael Correa Delgado, para conocimiento y aprobación en el Consejo Nacional de Planificación.

²⁶¹ Documento desarrollado por el Ministerio de Finanzas públicas y Ministerio de Coordinación de la Política Económica, *Aspectos metodológicos para la proforma presupuestaria*, <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2012/08/C.-Anexo-1-Aspectos-Metodol%C3%B3gicos-para-la-Proforma-Presupuestaria.pdf>, (Consultado el 27 de Octubre de 2015).

descarte la imprevisión y ejecución del gasto sino la propia definición sobre los niveles tolerables de endeudamiento incluido el efecto de mayor gasto público en intereses a que induce.²⁶²

Para entender lo que detalla el autor es importante señalar que la actuación del ejecutivo en la formulación de presupuesto y ejecución del mismo encuentra su límite en las funciones del legislativo que es el encargado de aprobar el presupuesto general del Estado, de crear, modificar o suprimir tributos y aprobar el límite del endeudamiento²⁶³.

El crecimiento del gasto de inversión pública en Ecuador desde la existencia formal de la planificación ha mostrado un crecimiento importante en relación con la inversión pública en periodos anteriores, por ejemplo del periodo de 2001 a 2006 la inversión pública en producción fue de 1248 millones y en sectores estratégicos de 214 millones, analizando el periodo que comprende el Plan Nacional del Buen Vivir 2009-2013 tenemos que en el año 2013 en producción se invirtió 2000,1 millones y en sectores estratégicos 1982,9 millones de dólares (Ver Anexo 15).

c) Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017

Con el Plan Nacional del Buen Vivir para el periodo 2013-2017, el aumento de la inversión pública continúa en ascenso, lo que se refleja en el crecimiento de los gastos públicos del año 2014 relación al año 2013, como lo demuestran los datos estadísticos presentados por la SENPLADES²⁶⁴, en el año 2013 la inversión pública fue de 34.764.995,77 millones y el gasto corriente de 17.654.869,17 millones de dólares, para una mejor comprensión me permito graficar a continuación.(Ver Anexo 2 y 6).

Los nuevos objetivos de este Plan Nacional del Buen Vivir, en su primer eje se fundamentan en los derechos, libertades y capacidades para la construcción del Buen Vivir. Los siete primeros objetivos se dirigen a lograr el buen vivir denominado *sumak kawsay*, que encierra varios derechos como salud, vivienda, seguridad, igualdad, justicia, equidad, lo que significa una vida de calidad, bajo los estándares

²⁶² Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública*, tomo 1, (Bogotá: Temis, 2006), 350.

²⁶³ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], art. 1.

²⁶⁴ Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, Informe de *rendición de cuentas 2013*, <http://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2014/04/INFORME-FINAL-ZONA-9-MATRIZ-29-04-141.pdf>

constitucionales. Estos derechos considerados positivos requieren y exigen de la acción del Gobierno, de su participación activa²⁶⁵, “todos los derechos son costosos porque todos presuponen una maquinaria eficaz de supervisión, pagada por los contribuyentes, para monitorear y controlar”²⁶⁶, en el caso ecuatoriano con la ampliación del catálogo de derechos sobre el cual se constituye la planificación nacional, el Estado ha aumentado progresivamente los gastos de inversión y gastos corrientes además del nivel de endeudamiento. Constitucionalmente se señala que todos los derechos son exigibles y las autoridades tiene la obligación de garantizar su cumplimiento²⁶⁷, requiriéndose obligatoriamente de la acción estatal para el ejercicio, protección y promoción de los derechos, por lo que en la planificación nacional se debe disponer los recursos destinados a la consecución de ingresos que cubran los gastos que los derechos generen, pero esto dificulta el éxito de la planificación presupuestaria puesto que resulta difícil abarcar en ella todos los gastos que puedan surgir de la aplicación y protección de todos los derechos.

Para determinar sí se puede llegar a cumplir efectivamente todos los derechos, debemos ser conscientes de que todos los derechos tienen costos que surgen de una acción directa o indirecta del Estado, lo que evidencia la relación que existe entre los derechos y el gasto estatal, para determinar la efectividad de un Estado en el cumplimiento de todos los derechos, convergen varios factores y uno de ellos es justamente la actividad financiera del Estado, el manejo del presupuesto, el control del gasto, el endeudamiento, la diversificación de recursos, etc.

Considero que en Ecuador los derechos reconocidos constitucionalmente van más allá de sus capacidades económicas, institucionales y legales, primero porque se habla de una cantidad importante de derechos que requieren de la protección y promoción del Estado, provocando altos gastos públicos; segundo la directa e inmediata aplicación de los derechos²⁶⁸ requiere de instituciones que viabilicen la labor del Estado para hacer esto realidad; tercero la limitación legal que resulta de la falta de reglamentos

²⁶⁵ Ver Holmes y Cass Sunstein, *El costo de los derechos*, (Buenos Aires: Siglo XXI, 2011), 60.

²⁶⁶ *Ibidem*, 65.

²⁶⁷ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], art. 11, numeral 1 “Los derechos se podrán exigir de forma individual o colectiva ante las autoridades competentes; estas autoridades garantizarán su cumplimiento.”

²⁶⁸ *Ibidem*, art. 11, numeral 3 “Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial...”.

y leyes que direccionen el cumplimiento, protección y promoción de muchos de los derechos; teniendo en cuenta estas limitaciones, considero que el cumplimiento efectivo y total de los derechos resulta de difícil por no decir imposible, podemos notar grados, niveles de satisfacción entre los derechos, esto debido a la elección política que se da al momento de determinar qué derechos tienen prioridad sobre otros, que se materializa en la planificación y en el presupuesto nacional, concluyo que no se puede hablar de una protección y cumplimiento absolutos.

Este tema además nos abre la puerta a otras discusiones como por ejemplo: 1) si todos los derechos son justiciables²⁶⁹, cuál es el papel de los jueces frente a la planificación nacional y manejo del presupuesto; 2) que ocurre cuando por la falta de ingresos suficientes se decide atender derechos considerados indispensables desde la perspectiva e ideología de quienes gobiernan, cuáles son los límites de esa discrecionalidad para evitar la arbitrariedad y desigualdad, y si realmente la ciudadanía interviene activamente en ese proceso de selección cuando en Ecuador se habla de participación ciudadana en asuntos de interés público; 3) por último qué tan sano es para un Estado de económica emergente y que actualmente pasa por una recesión económica, otorgar tantos derechos de exigibilidad directa, cuál es la línea que separa al Estado proteccionista del Estado progresista en cuanto a derechos.

En el caso de Ecuador considero que llega un momento en que tantos derechos son negativos pues saturan al Estado de responsabilidades sin que se le otorgue los recursos suficientes que le permitan cubrir los gastos que representan sus obligaciones y responsabilidades. Teniendo claro que los gastos corrientes (para cubrir con derechos como la educación, salud, medio ambiente sano etc.) deben cubrirse con ingresos permanentes (como los tributos) y de forma excepcional con ingresos extraordinarios (deuda pública), el peso de las obligaciones (derechos) del Estado se ve reflejado en las exigencias del gasto requerido lo que podría afectar gravemente al control del endeudamiento, ya que de no contar con ingresos permanentes se le da la posibilidad al Estado de acudir al crédito público y cubrir el gasto corriente con ingresos no permanentes.

La Constitución debe reconocer derechos operativos y derechos programáticos, estos últimos deben establecerse de acuerdo con la capacidad financiera del Estado en

²⁶⁹Ibídem.

vista de que requieren de una acción positiva del Estado, podría fijarse una especie de cumplimiento progresivo acorde a crecimiento económico del país y de los ingresos públicos permanentes del Estado.

El objetivo 8 busca consolidar el sistema económico social y solidario, de forma sostenible, considero que este objetivo se encuentra justificado en la necesidad de hacer funcionar este sistema económico, impulsado por el Gobierno de turno, bajo la premisa de que es posible una relación equilibrada entre sociedad, Estado y mercado en armonía con la naturaleza; la economía solidaria es vista como un conjunto de actividades dirigidas a la producción de bienes y servicios que permitan cubrir las propias necesidades, se valora el trabajo por sobre el capital, se basa en valores y principios determinados en la constitución²⁷⁰.

Los objetivos que siguen son:

- Objetivo 9: Garantizar el trabajo digno en todas sus formas.
- Objetivo 10: Impulsar la transformación de la matriz productiva.
- Objetivo 11: Asegurar la soberanía y eficiencia de los sectores estratégicos para la transformación industrial y tecnológica.
- Objetivo 12: Garantizar la soberanía y la paz, y profundizar la inserción estratégica en el mundo y la integración latinoamericana²⁷¹.

Estos objetivos de naturaleza económica y financiera pretenden lograr un aumento en la producción nacional, aunque este crecimiento es gradual en el tiempo, el Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017 se centra en dos estrategias nacionales: el cambio de la matriz productiva y la erradicación de la pobreza, van de la mano con la proforma presupuestaria anual, la programación presupuestaria cuatrianual, y los lineamientos de inversión pública.

Durante el periodo del Plan Nacional del Buen Vivir de 2009-2013, el crecimiento de la producción nacional ha sido irregular, en el 2011 tuvo un crecimiento de 10,1 para luego en el 2012 sufrir un estancamiento, el año 2014 el crecimiento fue de 3,1, debido a que el precio del petróleo ha sido irregular, afectando tanto la inversión

²⁷⁰ Ver Elisa Lanas Medina, *Políticas públicas sobre economía solidaria Ecuador*, Universidad Andina Simón Bolívar, (2014) <http://hdl.handle.net/10644/3843>, 8.

²⁷¹ Plan Nacional del Buen Vivir [2013-2017], SENPLADES, <http://www.buenvivir.gob.ec/descarga-objetivo>.

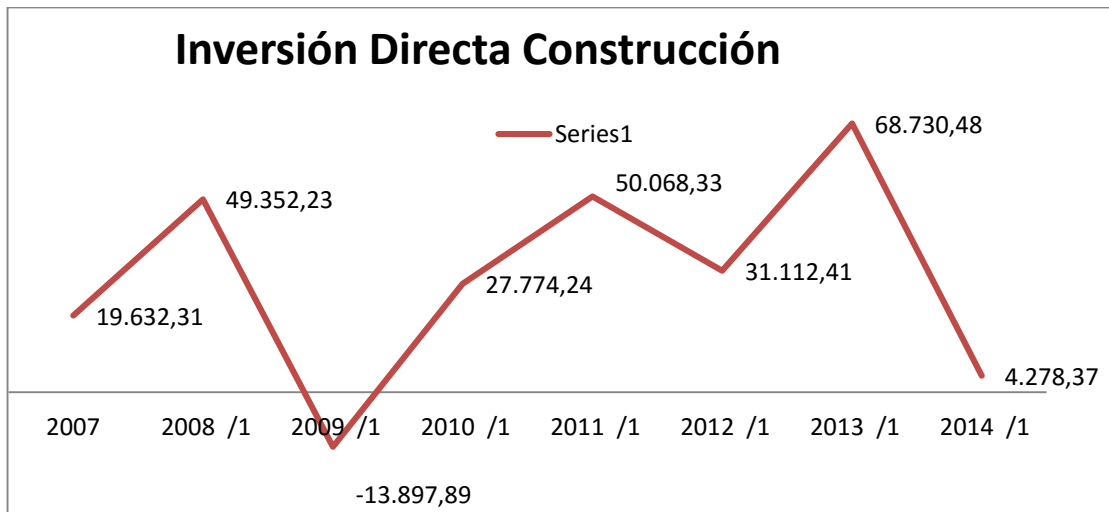
pública como privada, como sabemos la inversión incide directamente sobre el ingreso, empleo y el consumo de ahí que esta relación se vea reflejada en la renta nacional (Ver Anexo 7 y 8).

El gobierno ecuatoriano ha invertido de forma especial y notoria en el cambio de la matriz energética, infraestructura vial, los proyectos hidroeléctricos que en su mayoría deberán ser culminados en el año 2016 y representan una importante inversión (Anexo 16).

En este punto considero importante remitirnos a Ahumada quien manifestó que todo gasto debe perseguir los intereses colectivos y la satisfacción de necesidades públicas, sobre todo los gastos de inversión que son una herramienta para la generación de escenarios macroeconómicos y sociales favorables para la población²⁷², la inversión debe ir de la mano con la innovación tecnológica y productiva lo que en nuestro país igualmente requiere inversión pública y privada para su desarrollo, la inversión pública debe dar como resultado: crecimiento productivo o satisfacción de necesidades públicas fundamentales, toda inversión debe propender al auge de la economía y progreso, las inversiones deben aumentar la renta nacional en relación proporcional a lo invertido sobre todo cuando se busca el crecimiento económico y la productividad nacional, esto desde la perspectiva financiera, pese a que se estableció como objetivo el cambio de la matriz productiva, la diversificación de la producción con miras a dejar de ser un país dependiente de la exportación petrolera en los últimos meses del 2015 e inicios del 2016 se ha notado como lamentablemente la economía ecuatoriana aun depende en gran medida de los recursos petroleros, siendo la diversificación de la producción aun un sueño por cumplir, incluso podemos identificar una recesión de la inversión extranjera en la industrias de la construcción y Manufacturera (Véase Gráfico 1 y 2).

²⁷² Ver Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, vol. I, 71.

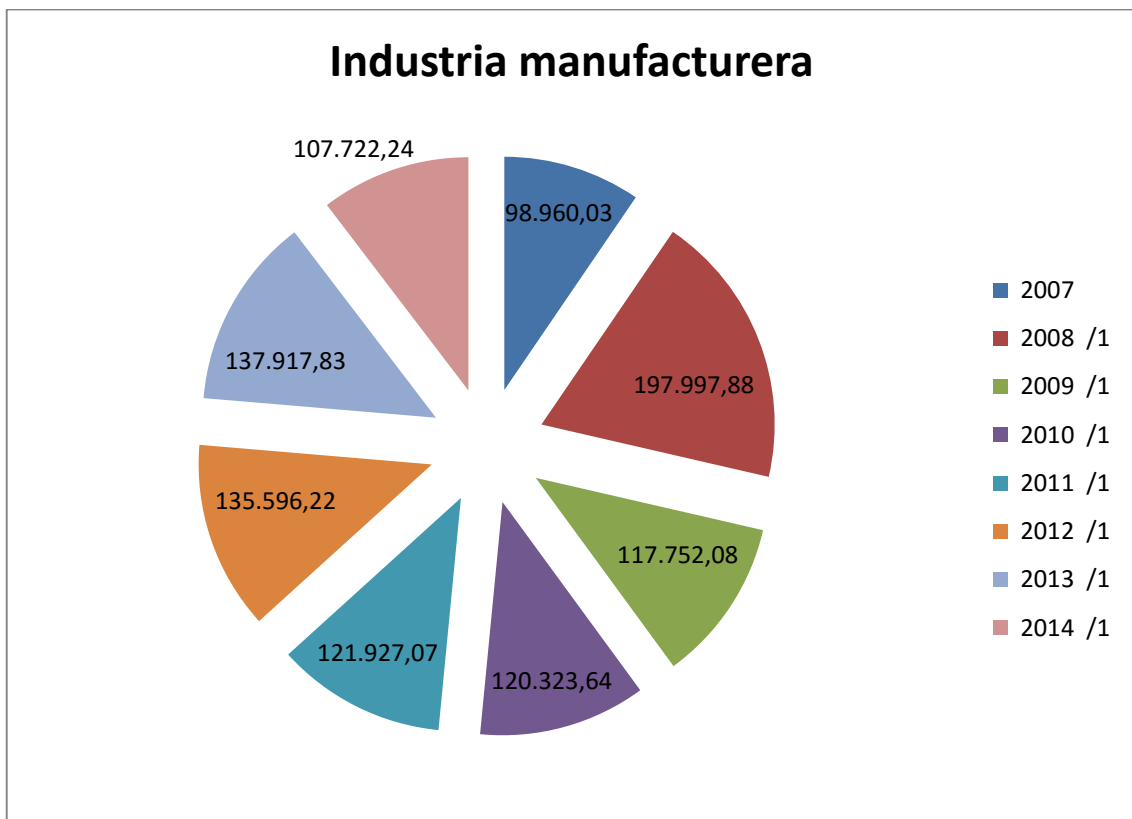
Grafico 1



Datos tomados del Banco Central del Ecuador.

Cuadro de mi autoría

Gráfico 2



Datos tomados del Banco Central del Ecuador.

Cuadro de mi autoría

No todos los gastos deben ni pueden ser sociales y de funcionamiento, es necesaria e importante la inversión que genere y multiplique la riqueza nacional, pero que tan positivo es que los resultados económicos que se pretende con estas inversiones sean de largo plazo en vista del tiempo que toma el realizar y culminar un proyecto, tomo como ejemplo el caso de las hidroeléctricas cuya creación en el caso de la hidroeléctrica Coca Codo Sinclair dio inicio en 2010, y cuya inauguración se propuso para el mes de enero de 2016, cuya inversión presupuestada se ubicó en 2.850´967.000 millones de dólares, de los cuales hasta 2014 se había ejecutado 2.031´609.985 millones, la mayoría de proyectos de relevante importancia económica en beneficio del Estado como por las cuantiosas inversiones que se requieren para su construcción se espera sean entregadas entre 2015 y 2016 (Ver anexo 16).

Tomemos como ejemplo las hidroeléctricas para analizar las inversiones realizadas por el Estado que tiene como fuente de financiamiento el endeudamiento público, sostengo en este caso que dichas hidroeléctricas son pasivos puesto que no generen ingresos, es importante analizar el flujo del dinero de dichas inversiones, que tiempo le toma al Estado recuperar la inversión, que tiempo le toma pagar sus deudas, como puede una hidroeléctrica ser un activo una vez concluida la obra si le toma al Estado veinte o treinta años pagar la deuda que contrajo para su construcción, considero que será un activo una vez pague dicha deuda y empiece a conservar parte de los ingresos generados por el funcionamiento de las hidroeléctricas.

CAPÍTULO III

RELACIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS EN LA OBTENCIÓN DE INGRESOS NO PERMANENTES POR FINANCIAMIENTO EXTERNO

Los recursos tributarios conforman una de las más importantes fuentes de ingresos públicos, no hay que olvidar además que dicha fuente puede ser utilizada además para lograr otros fines, conocidos como extrafiscales, es decir que van más allá de permitirle al Estado obtener ingresos suficientes para cubrir los gastos públicos, en este capítulo trataré de identificar el rol de los ingresos tributarios en las tres fases de la deuda pública: fase de crédito, empréstito y deuda pública; y su relación con el gasto público, que dicho sea de paso es otro elemento importante en la ejecución de políticas extrafiscales y económicas.

En este capítulo además será desarrollado tomando en consideración las apreciaciones tanto financieras y jurídicas de algunos teóricos, es importante anotar que se seguirá una línea de desarrollo en la que veremos que en la fase de crédito los recursos se presentan como parte de la realidad económica y financiera del Estado que pretende percibir un empréstito, en la segunda fase de empréstito se observa que los ingresos tributarios le permiten al Estado cumplir con sus obligaciones de deuda y por último en la fase de deuda pública veremos cómo estos ingresos convierten a los recursos tributarios en la principal fuente de financiación para el pago de las obligaciones contraídas por el Estado en razón de un empréstito.

3.1. Rol de los ingresos tributarios en la fase de crédito público

Como ya se mencionó en el capítulo primero, el crédito público es la aptitud política, económica, jurídica y moral de un Estado para obtener dinero por medio de la operación de préstamo gracias a la confianza que generan las previsiones de ingresos y gastos y que permiten denotar capacidad de pago²⁷³.

²⁷³ Ver Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 1002.

La operación de crédito para Ferreiro Lapatza “está constituido por la toma de una cantidad de dinero que, en el futuro, se ha de restituir”²⁷⁴, para el autor la deuda pública comprende todas las operaciones de crédito que realiza el Estado por medio del préstamo, el tiempo es un factor determinante puesto que se acude al crédito para obtener ingresos de una riqueza futura, haciendo uso de la confianza que se inspira en otros, con el compromiso de reembolsar los ingresos en el futuro junto con el pago de intereses.

Si bien los gastos públicos están destinados a la adquisición de bienes y prestación de servicios, a cubrir el sostenimiento del Estado, el costo de los derechos, materializar las políticas económicas que le permiten al Estado alcanzar otros fines extrafiscales, no siempre se cuenta con los ingresos suficientes para hacer cumplir con lo contenido en la Constitución, es por ello que el Estado Ecuatoriano ha hecho uso del crédito público, por la exigencia económica de los objetivos del PNBV.

Las teorías financieras clásicas distinguen los gastos ordinarios de los extraordinarios, clasificación que permitía correlacionar recursos y gastos, se considera que los gastos ordinarios deben sufragarse con recursos ordinarios y los gastos extraordinarios con recursos extraordinarios como el crédito público²⁷⁵, esta clasificación y exigencia adoptada por los ordenamientos jurídicos de algunos Estados como el ecuatoriano se debe en mi opinión al principio de equilibrio presupuestario, al ser los gastos ordinarios aquellos que mantienen una continuidad, es comprensible y adecuado que se cubran con recursos que generen ingresos ordinarios que gozan de la misma continuidad como son los ingresos tributarios.

Otra clasificación es la que diferencia los gastos corrientes de los gastos de inversión, clasificación que atiende a la función del gasto, en otras palabras esta clasificación permite analizar que se busca lograr con el gasto realizado, si se tiende a solventar los gastos corrientes con los ingresos que resulten de emplear recursos del crédito público ocasionaría un aumento peligroso del endeudamiento resultando en un déficit presupuestario, por lo que se aconseja que el recurso de crédito público se emplee para conseguir por medio del empréstito los ingresos destinados a la inversión

²⁷⁴ Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho financiero Español*, 22va. Edición, Vol. I, (Madrid: Marcial Pons, 2000), 235.

²⁷⁵ Ver Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 172.

pública que a mediano y largo plazo represente una rentabilidad capaz de permitir sufragar las deudas contraídas por el Estado.

En Ecuador pese a estas exigencias se ha cancelado gasto corriente con ingresos no permanentes, un ejemplo de ello es el pago de las obligaciones que el Estado realizó al IESS, en donde en base a lo dispuesto en el Acuerdo ministerial Nro. 108, firmado el 26 de abril de 2012, se permite que el Estado cancele en efectivo y con bonos²⁷⁶ su obligaciones, dejando como resultado que el 80% de las obligaciones con el IESS se pagaron con bonos entre abril y diciembre 2012²⁷⁷. Un Estado intervencionista, entendiéndose como tal a aquel que tiende a participar activamente en la economía, asumiendo un rol de gestor de los procesos productivos como Ecuador, que tiende a presentar un mayor aumento de sus gastos. Se ha reconocido en las teorías financistas que el crecimiento del gasto puede darse por el crecimiento poblacional, guerra, armamentismo, aumento del territorio, aumento de la renta nacional²⁷⁸ y en el caso de Ecuador por el crecimiento de la burocracia, de las obligaciones y funciones del Estado; el Estado acude al recurso del crédito público cuando otros recursos no le son suficientes o pretende poner en marcha algún plan económico que persigue fines extrafiscales.

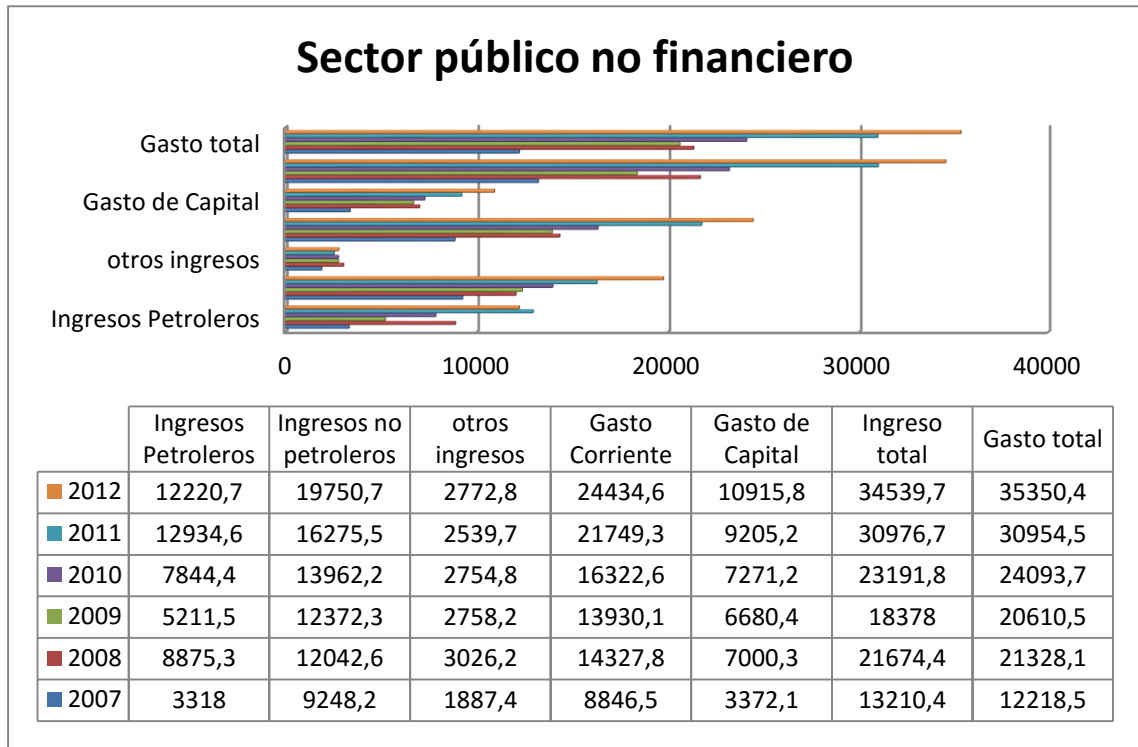
En Ecuador el sector público no financiero presenta un crecimiento del gasto corriente, para el 2007 el gasto corriente era de 8846.5 millones de dólares, para el 2012 fue de 24434.6 (Gráfico 3), como podemos ver el crecimiento ha ido en aumento una de las causa más notorias es el crecimiento del aparataje Estatal, para el 2015 se cuenta con 28 Ministerios seis de los cuales son coordinadores de los restantes 22, también se cuenta con 16 secretarías (Ver anexo 9).

²⁷⁶Diario El Comercio, *El Estado paga al IESS con bonos*, (08 de Febrero de 2013), <http://www.elcomercio.com/opinion/editorial/paga-al-iess-bonos.html>.

²⁷⁷Ver Centro de Estudios Latinoamericanos, *El Estado paga gasto corriente con deuda*, (cesla.com: 08 de febrero de 2013), <http://www.cesla.com/detalle-noticias-de-ecuador.php?fnoti=2013&Id=608>

²⁷⁸Ibidem, 178 y 180.

Gráfico3



*Datos tomados de la página oficial del Ministerio de Finanzas.
Cuadro de mi autoría.*

Griziotti manifiesta que el crédito es una fuente extraordinaria de ingresos públicos, que según las finanzas clásicas se emplea para cubrir gastos excepcionales²⁷⁹, su utilización debe ser excepcional para cuidar el cumplimiento del principio de equilibrio presupuestario que requiere que ingresos y gastos se encuentren compensados reflejado en un presupuesto que no presente déficit, mientras que las finanzas modernas por el contrario ven en el crédito público la oportunidad de incentivar y reactivar la economía nacional, basándose en el principio de estabilidad presupuestaria que acepta el déficit presupuestario siempre y cuando se compense con presupuestos que presenten superávit de esta manera se trata de atenuar las consecuencias de los ciclos económicos, lo que no se debe permitir es un déficit estructural -déficit en periodos presupuestario continuos. En Ecuador desde el 2007 el país ha presentado déficit, el mismo que se ha mantenido en aumento llegando en el 2014 a -5.37% en relación del PIB, aún no se ha visto superávits que compensen estos déficits (Ver Anexo18).

²⁷⁹ Ver Benvenuto Griziotti, *Principio de Ciencia de las finanzas*, 33.

El Ecuador en el 2007 tuvo una deuda pública de 13.872,6 millones de dólares y en el 2015 fue de 20.206,0 millones de dólares según datos tomados de la página oficial del Ministerio de Finanzas, ingresos que han sido empelados para cubrir las obras que representan un gran gasto de inversión del Estado Ecuatoriano, producto de la planificación nacional (Ver anexo 10). El crédito es una afectación económica que recae en las generaciones futuras, por ser estas las que sufragen tanto la amortización como los intereses de la deuda que se origine debido a la obtención de ingresos de empréstito, en mi opinión esta afectación será mayor o menor dependiendo de los montos que se pretenda obtener, de la situación económica del país y del destino productivo que se dé a los ingresos que se obtengan.

Los gastos importantes de inversión realizados por el gobierno ecuatoriano han tenido como destino la creación y rehabilitación de aeropuertos como el “Regional Sta. Rosa” con una inversión de 52’574.685,00 USD, aunque la inversión en algunos aeropuertos no ha sido del todo exitosa, puesto que pese a la creación y rehabilitación de algunos aeropuertos estos no generan los ingresos esperados y sea por las pocas rutas abiertas como por los pocos usuarios del servicio, esto ha provocado que el gobierno mantenga una disputa con los gobiernos provinciales porque estos no han incrementado rutas, dando como resultado que algunas de las inversiones no resultasen tan exitosas y rentables. Si algo se ha evidenciado en los periodos de gobierno de Rafael Correa han sido las obras de infraestructura con altos costos como carreteras, hidroeléctricas, edificios para fines públicos, cuya rentabilidad esperamos (Ver anexo 11 y 12). Durante los periodos en los que ha funcionado la planificación nacional tenemos además un incremento de los impuestos y de otras medidas tributarias como las sobretasas, por lo que se comprueba que el endeudamiento tiene relación con la tributación nacional.

Sobre la naturaleza del crédito Eddy de la Guerra Zúñiga explica al crédito como un derecho del Estado y expone que:

Es un derecho del Estado que proviene de la confianza como sujeto de crédito, la fe que se le otorga a los Estados para adquirir créditos nos es otra cosa que el resultado matemático de calcular conforme a las proyecciones de ingresos y gastos futuros la capacidad de pago ulterior, de tal forma que el crédito público, está siempre supeditado

a su capacidad de endeudamiento y por ende a los recursos futuros que permitan devolver lo prestado²⁸⁰.

El crédito en mi opinión no es un derecho porque no es inherente a la existencia del Estado, sino más bien una facultad otorgada por la ley, en mi percepción derecho y facultad son diferentes, el derecho debe ser innato a la presencia del Estado y la facultad deriva de la ley y de otras percepciones externas para que el Estado acceda al crédito, debe existir una autorización que dependerá del buen manejo de su actividad financiera, la misma que debe reflejar sostenibilidad financiera que consiste en la capacidad del Estado para responder favorablemente las obligaciones contraídas, esta capacidad es evaluada por agentes externos y calificada en razón del riesgo país.

A nivel interno el acceso al crédito está vinculado a factores financieros, jurídicos, económicos y morales, tomados en cuenta por el legislativo para proceder a la autorización por medio de una ley de la contratación y límite del crédito, lo que le convierte en una facultad derivada de la ley más no un derecho.

Al requerirse una autorización para su uso que además fije sus límites no puede ser considerado un derecho, Ferreiro Lapatza señala que no puede haber deuda sin una ley previa que la autorice, mandato que “hace efectiva la reserva al legislativo de las decisiones respecto a los otros ingresos y gastos del Estado. Pues la deuda es a la vez un ingreso y un gasto”²⁸¹, los ingresos obtenidos de la fuente del crédito público se constituyen además en un gasto y es en este escenario que los ingresos tributarios tienen vital importancia e influencia tanto para solicitar un crédito como para otorgarlo; un factor de naturaleza jurídica es el que exista un sistema tributario racional, coherente, que se rija por principios -como la suficiencia recaudatoria, estabilidad, eficacia, equidad, capacidad contributiva, la no confiscatoriedad- y por criterios que demuestren orden en el establecimiento de los tributos, otro factor es la seguridad jurídica del ordenamiento tributario esto se relaciona con la existencia de un sistema tributario claro, certero y sencillo que elimine cualquier incertidumbre tanto en la sociedad, la administración pública y los acreedores del Estado²⁸², considero que la seguridad jurídica en el sistema tributario permite atraer la inversión privada provocando un

²⁸⁰ Eddy de la Guerra Zúñiga, *El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas*, (Quito: CEP, 2013), 50.

²⁸¹ Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, 256.

²⁸² Ver García Dorado, *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, 45.

aumento en la renta nacional y por lo tanto mayores ingresos tributarios para cubrir las obligaciones crediticias del Estado evitando que se sature la capacidad contributiva de los ciudadanos al momento de cubrir la amortización y pago de intereses de las deudas públicas.

En cuanto al nivel externo tenemos los factores económicos que generan confianza están ligados a la renta nacional, PIB, balanza comercial, el crecimiento económico, evolución favorable de los indicadores macroeconómicos, información sobre la solvencia económica del Estado para responder a futuras y presentes obligaciones lo que se evidencia en la percepción de tributos²⁸³ que permitan la devolución de los empréstitos que se originen del crédito.

En Ecuador la preocupación del aumento del riesgo país es uno de los principales puntos de atención del gobierno, para el 2007 el riesgo país se ubicó en 614, la puntuación ha sido irregular alcanzando un puntaje preocupante en 2008 con 4731 pts., para octubre de 2015 se ubicó en 1498 y en noviembre del mismo año en 1179 (Ver anexo 3).

La calificación del riesgo país la realiza las agencias de riesgos de inversión entre las que destacan Fitch Ratings, Moody's Investor Service, Standard Poor's de EEUU, esta calificación se da en base al indicador de Bonos de Mercados Emergentes, conocidos como EMBI por sus siglas en inglés. Pese a que estas agencias son privadas tienen gran influencia en la contratación de empréstitos de los Estados.

3.2. Rol de los ingresos tributarios en la fase del empréstito público

El contrato de empréstito es una de las operaciones de crédito público²⁸⁴, lo que significa que el crédito da paso a la fase de empréstito por medio de la cual el Estado obtiene dinero en calidad de préstamo, dentro de las finanzas públicas se reconocen tres formas: los forzosos, los patrióticos y los voluntarios, -estos últimos pueden ser nacionales o extranjeros, de estas tres formas de empréstito se ha desarrollado una discusión teórica sobre si el empréstito es un acto de soberanía o se trata de un acto contractual²⁸⁵.

²⁸³ Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 318. La percepción de tributos se analiza teniendo en cuenta "la capacidad contributiva de la población, la capacidad gubernamental para controlar la evasión fiscal".

²⁸⁴ Insignares Gómez, "Los ingresos públicos", 324.

²⁸⁵ Ver Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 1019.

Acertadamente Esteban Jaramillo señala que deben considerarse factores de obligatoria observación para la contratación de un empréstito que son: los plazos y términos de vencimiento de la deuda que se origina con el empréstito, el monto y tasa de interés, el período de gracia, tiempo en que deberá darse el desembolso, condiciones de pago, sanciones por incumplimiento o mora y comisiones²⁸⁶, y me permito agregar la previsión de la fuente que producirá los ingresos para satisfacer la deuda que generalmente son ingresos tributarios.

Para Ahumada el empréstito resulta ser un *procedimiento anticipatorio de capitales*, porque le permite al Estado obtener ingresos que no tiene en ese espacio de tiempo, pero que tendrá en el futuro y que empleará para su devolución, lo que resulta como señala el autor, en que las cargas de un gasto sufragado con ingresos de un empréstito sean distribuidos en diferentes periodos presupuestarios²⁸⁷. Griziotti concluye que:

El hecho de recurrir al empréstito y a la emisión de papel moneda, en vez que a los impuestos, depende no tanto de necesidades financieras o de oportunidad económica, sino de razones políticas y sociales relacionadas con la distribución de los sacrificios financieros entre las generaciones presentes y futuras y las diversas categorías de contribuyentes, teniendo en cuenta también, desde luego, la naturaleza de los gastos públicos y de los efectos que de ellos derivan para la generación actual y la futura²⁸⁸.

La distribución de sacrificios o cargas tributarias ha sido un tema controvertido en las finanzas públicas, como sabemos existen límites determinantes en el uso de los recursos tributarios, relacionados con los principios de la tributación que se vinculan al uso de los empréstitos públicos, en este caso los principios más representativos son la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad, el Estado no puede ni debe perjudicar a la ciudadanía con el fin de conseguir ingresos, aquí hay que analizar que además de la afectación económica hay motivos políticos y sociales porque tampoco se puede dañar la relación entre Estado y sociedad²⁸⁹, y es en procura de una relación armoniosa que se acude al empréstito, se deja de presionar con tributos a la sociedad y se emplea los

²⁸⁶ Ver Jaramillo, *Tratado de ciencia de la hacienda pública*, 313.

²⁸⁷ Ver Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 238.

²⁸⁸ Benvenuto Griziotti, *Principio de Ciencia de las finanzas*, 377.

²⁸⁹ Por qué acudir al empréstito, una de las múltiples causas es como manifiesta Matus Benavente, «cuando el Estado opta por el recurso de la deuda pública en lugar de la tributación, es que no desea elevar la presión tributaria de inmediato, sino que busca repartir el gravamen económico del gasto que realizará por medio de la deuda pública, entre varias generaciones, o por medio de varios años económicos», Matus Benavente, *Finanzas públicas*, 288.

ingresos del empréstito para cubrir los gastos, la obligación que nace del empréstito es atenuada en razón de que se pagará con recursos tributarios pero en periodos presupuestarios diferentes reduciéndose así la presión tributaria.

No comparto el argumento de Villegas cuando sostiene que el empréstito no puede ser considerado un ingreso en sí mismo porque la carga de los gastos cubiertos con este recaen en las futuras generaciones²⁹⁰, si bien es cierto que el empréstito deberá solventarse con ingresos tributarios, sostengo que si se trata de un ingreso cuya efectividad se visibiliza al momento en que entra al tesoro nacional y el Estado puede hacer uso del mismo, pese a que la devolución de dichos valores recaiga sobre las generaciones futuras, singularidad de este ingreso.

La fase de empréstito requiere de una planificación por parte del Estado, esta planificación comprende: 1) la planificación de qué gastos se cubrirán con el empréstito y cuáles serán los posibles efectos económicos 2) la previsión de establecerse con qué recursos y qué tiempo llevará la amortización y pago de intereses de la deuda contraída²⁹¹. En el empréstito concreta y legaliza una obligación del Estado, que pasa a ser el sujeto pasivo, en este proceso se observa la situación de la balanza de pagos²⁹² tanto para prever el nivel de endeudamiento del Estado “se considera que si el país asume un excesivo nivel de endeudamiento, su capacidad de pago se ha de ver limitada por el crecimiento del servicio de la deuda”²⁹³, los niveles y porcentajes de recaudación tributaria y, los posibles efectos que producirá la ejecución de gastos e inversiones cubiertas con los ingresos del empréstito.

El legislador interviene directamente en algunas condiciones respecto del empréstito como el monto, acuerdo de ventajas con los prestamistas, precio de emisión de títulos²⁹⁴; la autorización legislativa es absolutamente indispensables a la hora de validar y legalizar el empréstito, no puede prescindirse de la misma además de ser un

²⁹⁰ Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 325.

²⁹¹ *Ibidem*, 327.

²⁹² En opinión de Villegas la balanza de pagos «debe servir de instrumento de medición para establecer adecuadamente que límites puede alcanzar el volumen de la deuda pública» esto aplicado para empréstitos externos. *Ibidem*.

²⁹³ Low Murtra y Gómez Ricardo, *Política Fiscal*, 310.

²⁹⁴ Se debe recordar que las condiciones respecto al empréstito que se contrae se encuentran en la Ley, Matus Benavente sobre el tema mantiene que «cada vez que el Estado hace uso de su crédito público, en la misma ley en que se lo autoriza para endeudarse, se fijan generalmente las condiciones básicas de la deuda que habrá de contraerse», lo que se considera “el plan de la deuda o empréstito” y que comprende: monto, interés, cuantía y plazos de amortización. Matus Benavente, *Finanzas públicas*, 273.

mecanismo para democratizar la discusión de la conveniencia de una operación que afectará a la población a corto, mediano o largo plazo según se acuerde el rescate de la deuda²⁹⁵.

Para determinar cuál es el rol de los ingresos tributarios en la fase de empréstito público considero importante iniciar con el enfoque jurídico de esta situación. Como primer punto encontramos el principio de legalidad en materia de deuda pública por empréstito público y el principio de legalidad en materia tributaria, la pregunta que resulta de esta similitud con respecto a la legalidad es ¿por qué el legislativo tiene competencia para decidir sobre la deuda y sobre los ingresos tributarios? para dar respuesta hay que analizar dos cosas, primero la autorización presupuestaria recae justamente en el mismo órgano legislativo, por lo que en el presupuesto se contienen los ingresos del empréstito y a la vez los gastos que estos generan por el pago de intereses y amortización -gasto inmediato y gasto mediato- los mismos que en la mayoría de los casos son cubiertos con ingresos tributarios, y segundo la particular dualidad del empréstito que siendo un ingreso también representa un gasto²⁹⁶, es en esta dualidad en donde se verifica su relación con los ingresos tributarios²⁹⁷.

El empréstito como ingreso genera un gasto, cuando ingresan en el presupuesto los ingresos del empréstito, se determina asimismo que ingresos se asignaran al pago de la deuda pública -el pago de intereses y la amortización de la deuda-, en esta fase el Estado se convierte formalmente en el sujeto pasivo de una obligación; a diferencia de otros recursos como los patrimoniales y los tributarios en donde el Estado ocupa una posición activa²⁹⁸.

Para concluir, la capacidad de endeudamiento está determinada por la capacidad contributiva nacional, la creación de tributos no puede ir en contra del principio de capacidad contributiva, no es recomendable extralimitar la recaudación tributaria del Estado porque se estaría afectando el principio de equilibrio presupuestario al contraerse obligaciones más allá de los ingresos tributarios con los que cuenta realmente el Estado.

²⁹⁵ Ver Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 405.

²⁹⁶ Sobre esta dualidad a la que hago mención Hugh Dalton sostiene que, «las entradas provenientes de los empréstitos públicos forman parte de los ingresos públicos, mientras que el pago de los intereses y el reembolso del principal de las deudas públicas integran los gastos públicos». Hugh Dalton, *Principios de finanzas públicas*, 2da. Edición, (Buenos Aires: Depalma, 1953), 6.

²⁹⁷ Ver Insignares Gómez, “Los ingresos crediticios”, 354.

²⁹⁸ Sainz de Bujanda, *Sistema de derecho financiero*, 310.

Ecuador cerró el 2015 teniendo deuda externa de 20.206 millones de dólares, ha firmado contratos bilaterales de empréstito con 18 países entre los que destacan República de China con 5.466,4 millones de dólares, Reino Unido con 968,3 millones de dólares, a diferencia del 2007 en donde el monto más alto fue la deuda contraída con España por un valor de 387.1 millones de dólares y segundo el de Italia con 329.4 millones, con la R.P de China apenas fue de 7.1. Como podemos ver en los últimos años el uso de crédito público ha sido de mucha importancia para el gobierno nacional, esto en vista de los monumentales proyectos estatales y de la importancia en la económica nacional de la inversión pública, destacando su relación de crédito con R.P. de China. (Ver Anexo 13)

3.3. Rol de los ingresos públicos en la fase de deuda pública

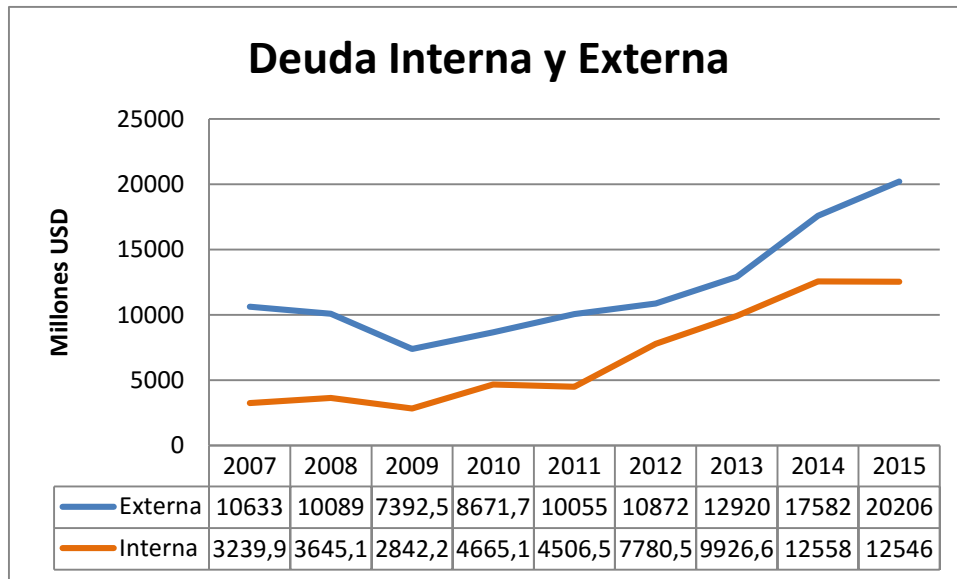
Los ingresos tributarios se relacionan de forma diferente con el crédito, si este se ha contratado con un acreedor nacional o extranjero, el acreedor nacional será a la vez contribuyente para el pago de dicho empréstito, por lo que económicamente la deuda interna no afecta la economía del país pues los capitales devueltos no abandonan el país, al contrario del desembolso realizado a un acreedor extranjero.

La deuda pública propiamente dicha puede ser externa e interna dependiendo de si el acreedor es extranjero o nacional, resultando que los efectos varían entre una y otra; puede ser consolidada o flotante la primera será de largo plazo y la segunda de corto plazo²⁹⁹.

En Ecuador tanto la deuda interna como externa ha ido en aumento desde el año 2007 al 2015, siendo que en el 2007 la deuda interna fue de 3.239,9 millones de dólares, mientras que para el 2015 se ubicó en 20.206 millones de dólares, el uso de los bonos del Estado ha sido uno de los instrumentos de mayor uso por el gobierno ecuatoriano, ha sido empleado justamente como una de las formas de pago para algunas de sus obligaciones (Gráfico4).

²⁹⁹ La deuda flotante se considera que responde casi siempre a una parte de la deuda interna aunque no puede negarse que es posible que se dé por deuda externa. Vale considerar como señala Matus Benavente que la deuda consolidada puede tener dos variaciones que son: la deuda consolidada redimible o reembolsables y la deuda irredimible. La deuda consolidada redimible: «en la cual el Estado contrae compromiso de devolver por parcialidades, o al término de un período, el capital que recibió en préstamo»; La deuda consolidada irredimible: «el Estado que recibe el capital no se obliga a devolverlo, sino únicamente a cancelar los intereses estipulados en la deuda». Matus Benavente, *Finanzas públicas*, 273.

Gráfico 4



Datos tomados del Ministerio de Finanzas y BCE.

Cuadro de mi autoría.

Villegas señala acertadamente que “la deuda pública generada por el uso del crédito público y materializada jurídicamente en el empréstito tiene decisiva influencia sobre diversos aspectos de una economía”³⁰⁰, tanto por el ingreso de capitales a la economía nacional como por su amortización y pago de intereses, al aumentar la inversión aumenta el empleo, los ingresos y el consumo, afectando favorablemente la oferta y la demanda revitalizando la economía, pero que ocurre cuando esa inversión es en su mayoría pública y se disminuye dicha inversión, claramente aumentara el desempleo de forma gradual, disminuirá el ingreso, se afectara el consumo y se ralentizará la economía, de ahí que sea importante incentivar la inversión privada.

En la fase de deuda pública propiamente dicha, encontramos el cumplimiento de las obligaciones contraídas por el Estado: el pago íntegro y oportuno de los intereses, las amortizaciones o abonos que el Estado se comprometió a realizar por concepto de deuda.

Las teorías clásicas consideraban justificado el uso del crédito público solamente cuando los recursos tributarios no fuesen suficientes para satisfacer los gastos del Estado, las finanzas modernas al contrario creen que emplear el crédito público se

³⁰⁰ Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 331.

requiere para estimular la economía, considerando aspectos como el límite de la deuda relacionado con el PIB, y el efecto del peso de la deuda en la renta nacional y contribuyentes³⁰¹, en Ecuador encontramos a mi criterio una justificación combinada tanto desde la perspectiva clásica puesto que los recursos tributarios no permiten cubrir los gastos que representan el cumplimiento de los objetivos de la planificación nacional y por otro lado desde la perspectiva moderna siendo el Estado uno de los pilares e incentivador de la economía ve en el crédito público una herramienta para cumplir con sus funciones económicas, ahora bien que esto sea lo óptimo para nuestro país es otro asunto a analizar puesto que no todo gasto es bueno, hay que saber gastar.

Dalton concluye que la carga directa y real de la deuda externa varía de acuerdo a la proporción en que los miembros de la sociedad deben contribuir a su pago, si son los ricos quienes contribuyan a su pago la carga directa real será reducida en relación a la carga que se evidenciaría si quienes contribuyen al pago son los pobres³⁰².

Los recursos del crédito externo han sido empleados en algunas ocasiones con la finalidad de estimular y estabilizar la economía, Low Murtra y Gómez Ricardo consideran que el hacerlo resulta en demasía costoso, sosteniendo que un excesivo nivel de deuda, limita la capacidad de pago del Estado³⁰³, por lo que se recomienda que previo a asumir un empréstito es necesario que se observe la balanza de pagos e índices de recaudación tributaria como un indicativo del nivel de endeudamiento.

El peso de la deuda pública dependerá fundamentalmente de la cuantía de la renta nacional³⁰⁴ que es un reflejo de la expansión económica de un Estado, mayor renta nacional debería significar mayores ingresos tributarios y por ende una disminución del peso de la deuda.

De los tributos, el impuesto es el que ingresa en el presupuesto y por ende se emplea para la amortización y pago de intereses, si antes de contraer una deuda pública existe una saturación impositiva al momento de amortizar la deuda se deberá exigir impuestos más pesados, colocando en peligro el crecimiento de la producción industrial y comercio, Ahumada propone que los impuestos deben recaer en el capital y la renta, no en los consumos por considerar que estos últimos son impuestos regresivos; para él

³⁰¹ Ver en Matus Benavente, *Finanzas públicas*, 297.

³⁰² Ver Dalton, *Principios de finanzas públicas*, 279.

³⁰³ Ver LowMurtra y Jorge Gómez Ricardo, *Política Fiscal*, 301.

³⁰⁴ Ver Matus Benavente, *Finanzas públicas*, 290.

la amortización³⁰⁵ debe prolongarse en un mayor número de años para reducir el peso de la deuda³⁰⁶; “la amortización sólo puede funcionar bien cuando existe un excedente de recursos sobre los gastos presupuestados, ya que amortizar con nuevos empréstitos no tiene sentido”³⁰⁷, considero que no se debe contraer deudas para satisfacer otras deudas, la realidad de la liquidez del Estado se evidencia en los ingresos que percibe por impuestos y estos a su vez dependerán de la capacidad contributiva nacional.

Para el año 2007 en Ecuador se contaba con cuatro impuestos nacionales que eran: el impuesto al valor agregado, impuesto a la renta global, ICE impuesto a los consumos especiales e impuesto a los vehículos motorizados, mientras que para el 2015 se han incrementado seis impuestos más que son: Impuesto a la salida de divisas, impuesto ambiental a la contaminación vehicular, impuesto a los activos en el exterior, RISE, impuesto a las regalías, patentes, y utilidades de conservación minera, impuesto a las tierras rurales, de estos últimos el ISD es el que mayor recaudación representa con un 1'093.977 millones de dólares de enero a diciembre de 2015 que se une a impuestos fuertes como la renta y el IVA, con lo que la recaudación tributaria es mucho mayor, como también lo ha sido la deuda pública contraída por el Estado(Ver Anexo 14).

En conclusión los ingresos tributarios se relacionan con la fase de deuda pública por cuanto el límite de endeudamiento debe considerar la recaudación tributaria, la capacidad contributiva de la población, no pueden asumirse deudas más allá de lo que los ingresos tributarios le permiten responder por sus obligaciones al Estado, logrando identificarse y cumplirse el principio de equilibrio presupuestario, este principio es una figura jurídica que evita el riesgo de caer en déficit. Un punto interesante que no debe pasarse por alto es el principio de legalidad visible en la creación de tributos así como en la aprobación del endeudamiento que son responsabilidad y facultades del poder legislativo.

³⁰⁵ La amortización puede ser contractual o facultativa, es contractual cuando la devolución anual de una suma de dinero por capital e interés; la amortización contractual puede ser por series o acumulativa, mientras que la anualidad de la amortización puede ser fija o variable, es fija cuando en el presupuesto se establece una suma para hacer frente al rescate de la deuda elegidos por sorteo, y es variable cuando «se divide el empréstito total en un número de series de un valor nominal determinado a cuyo rescate se prevé un fondo por una suma establecida. Semestralmente se opera el sorteo del número de obligaciones previstas y son reembolsadas según los cálculos de amortización fijados». Es facultativa «cuando el Estado no se ha obligado al reembolso, sin renunciar a la amortización según le convenga». Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 986-987.

³⁰⁶ Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 984.

³⁰⁷ *Ibidem*. 991.

3.4.Relación con el gasto público

Si bien se ha señalado que los gastos públicos son erogaciones destinadas a cubrir la producción de bienes y servicios públicos o adquirir los bienes directamente, no se puede negar que además pueden ser utilizados por el Estado para intervenir en la economía y lograr fines extrafiscales.

Como sabemos los ingresos para cubrir los gastos públicos pueden provenir de tributos, empresas públicas, bienes patrimoniales, empréstitos³⁰⁸ etc., por la poca rentabilidad y éxito de las empresas públicas son los tributos, el crédito y los recursos petroleros las fuentes que le generan al Estado ecuatoriano mayores ingresos; el destino del gasto es determinante en la economía, manifiesta Ahumada que se espera que los ingresos provenientes de empréstitos cubran los gastos de inversión productiva puesto que estas inversiones están concebidas para ayudar al aumento de la renta nacional, al desarrollo económico del país, mientras que los ingresos provenientes de impuestos deben estar dirigidos a solventar la producción de bienes y servicios cuya utilidad del gasto está dada en el beneficio recibido por la población, representa una utilidad social y eventualmente económica a largo plazo³⁰⁹. Los recursos transferidos de la población al Estado luego regresan a la colectividad transformados en bienes y servicios públicos, los ingresos conseguidos por medio de empréstitos y que son destinados a gastos de inversión en actividades productivas tiene como fin lograr el crecimiento de la renta nacional y de la capacidad contributiva que se traducirá en mayores ingresos tributarios.

Uno de los aspectos de la relación ingresos tributarios y gasto público es la redistribución de la riqueza que se evidencia en los servicios públicos en favor de los menos acomodados, que debe ir de la mano de una recaudación tributaria que recaiga sobre los que presenten una mayor capacidad contributiva³¹⁰.

Los gastos y los recursos significan un flujo constante de dinero para el beneficio colectivo, Luis Alfonso Martínez Giner explica la relación jurídica del gasto de la siguiente forma:

Relación jurídica que se establecería entre el Estado o ente público y la generalidad de los ciudadanos, a semejanza de la relación jurídico-tributaria...concepción que parte del

³⁰⁸ Ver Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 162.

³⁰⁹ *Ibíd*em, 163.

³¹⁰ Ahumada, *Tratado de finanzas públicas*, 58.

deber que tendría el Estado de perseguir los fines públicos y de destinar a los mismos cuanto a recaudado coactivamente³¹¹.

Claramente señala que el Estado deberá gastar en los fines públicos lo que recaude de forma coactiva, esto quiere decir que para justificar la recaudación de los ingresos tributarios estos deberán destinarse a los gastos públicos. Esta relación jurídica del gasto le atribuye al Estado el deber de gastar en la medida de lo que sus ingresos tributarios le permitan, cuidando de no entrar en un escenario deficitario. Martínez Giner explica la configuración jurídica del gasto público diciendo:

Desde una primera perspectiva el gasto público puede ser analizado como un conjunto de institutos jurídicos precisamente en su manifestación de necesidades públicas. El segundo de los niveles del gasto público parte de la función financiera del gasto público, que Bayona De Perogordo entiende como el conjunto de potestades atribuidas al ente público en materia de gasto cuyo ejercicio le es necesario por mandato de ley... el tercer nivel...se presenta como flujo monetario que representa un salida de fondos de las cajas públicas³¹².

Todo análisis jurídico del gasto deberá abarcar los niveles que interviene en la *configuración jurídica del gasto*, para comprender la elección de las necesidades públicas que se pretende satisfacer, atendiendo al principio de justicia en materia de gasto público, luego están las relaciones jurídicas del gasto público que conforman las obligaciones públicas, cuya dirección está fijada por los planes de inversión y la normativa que les regula los efectos o fines que se persigue con la realización del gasto y por último el cumplimiento de las obligaciones contraídas por el Estado, la salida de fondos, erogaciones para el pago de obligaciones del Estado.

Los estudiosos del constitucionalismo reconocen que las constituciones tiene en parte normativa financiera por lo que no es de sorprender que exista normas constitucionales sobre el gasto público, asimismo se reconocen principios del gasto como: el de justicia, legalidad, reserva de Ley, razonabilidad, planificación, progresividad, eficiencia y eficacia³¹³. La justicia del gasto público es requerido en el primer nivel del gasto público y se refiere a la asignación equitativa de los recursos públicos atendiendo el interés general de la sociedad, esta asignación es posterior a la

³¹¹ Luis Alfonso Martínez Giner, “Crisis económica y gasto público: una reflexión jurídica”, en Estudios en Honor a Andrea Amatucci, *Del Derecho de la Hacienda pública al Derecho tributario*, (Bogotá-Napoli: Temis- Jovene Editore, 2011), 366.

³¹² *Ibidem*, 368.

³¹³ Ver Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 329.

elección razonable y cuidadosa de las necesidades públicas, se cuente o no con suficientes recursos.

El principio de legalidad se refiere a que el legislativo autorizará mediante ley qué gastos se autoriza realizar al ejecutivo, además se relaciona con el principio de reserva de ley del gasto público, que se traduce en que no puede haber un gasto sin que medie un título o autorización. En Ecuador la competencia para la presentación de proyectos de Ley que aumenten el gasto público recae en el ejecutivo³¹⁴, y es la Asamblea Nacional quien tiene competencia para su aprobación por medio del presupuesto³¹⁵.

Martínez Lago y García de la Mora consideran que la aprobación del gasto es un acto interno que vincula al Estado con la sociedad, puesto que este asume un compromiso que vincula a la administración con terceros, este proceso del gasto continúa con el reconocimiento o cumplimiento de la obligación conocida como “ordenación del gasto”³¹⁶ y finaliza con el pago –órdenes de pago y pago material-. Como se puede observar el gasto no es solo un acto único sino que es todo un proceso que la ley regula, puede que existan disposiciones jurídicas que incluso dificulten el manejo adecuado de los gastos, en mi opinión cuando se le permite al ejecutivo mediante decreto modificar o aprobar gastos no presupuestados.

La razonabilidad del gasto viene supeditada a la elección de que necesidades se pretenderá satisfacer y con qué recursos se cuenta para evitar endeudamiento que ponga en riesgo la estabilidad y sostenibilidad financiera, los gastos deben ser progresivos en mi opinión por su vinculación a la progresividad de los sistemas tributarios, la que no se justificaría si no aumentan los gastos que se pretende satisfacer.

El gasto público se relaciona con la disponibilidad de fondos públicos lo cuales dependen en gran medida de los ingresos tributarios, la aprobación de gastos no puede darse sin la previsión de ingresos al momento de elaborar el presupuesto. Esta relación entre gasto público e ingresos tributarios se ve influenciada por el principio de equilibrio presupuestario, cuya premisa es que un presupuesto deseable debe ser aquel en el que los ingresos ordinarios -tributos- son suficientes para financiar el gasto ordinario.

³¹⁴ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], art. 135.

³¹⁵ *Ibíd.*, art. 295.

³¹⁶ Martínez Lago y García de la Mora, *Lecciones de Derecho financiero y Tributario*, 339.

Como ya se dijo en el capítulo anterior la planificación al igual que el presupuesto es un instrumento de la actividad financiera, por lo que se relaciona con la eficacia y eficiencia del gasto, un gasto planificado permite hacer los cambios graduales que permitan conseguir que los efectos de los gastos sean eficientes y eficaces en relación con los que se esperaba. Considero que el principio de equilibrio presupuestario va dirigido específicamente al presupuesto mientras que la estabilidad presupuestaria está relacionada con la planificación nacional.

a) El principio del multiplicador

Desarrollado por Khan divulgado y perfeccionado por Keynes, el gasto visto como reactivador de la economía, para Villegas este mal llamado “principio” solamente es una teorización que no tiene sustento científico, si bien es cierto que en algunos funciona porque existe una demanda adicional de bienes de consumo por lo que lo más acertado es aumentar la producción de bienes de consumo -interviene el Estado movilizandorecursos en favor de la productividad con obras y servicios, inyecta capital a la economía-³¹⁷, pero este efecto no es eterno llega un punto en el que se extingue, y en otros casos no funciona puesto que en lugar de propiciar el consumo se da un aumento del ahorro.

Como bien se ha dicho el gasto como un factor de la reactivación económica se materializa cuando se observa que se multiplica el monto de un agregado neto de inversión -gastos- dando como resultado un incremento de la renta nacional y de la ocupación, este principio ha sido empleado por los Estados en momentos de depresión y de incremento en la demanda de bienes de consumo, se espera que el incremento neto de la inversión tenga un efecto superior al monto de la misma³¹⁸, pero más importante que la inversión es que exista una propensión marginal a consumir, porque de esta dependerá el éxito y duración del efecto multiplicador, el incremento de la renta nacional no es instantáneo sino gradual.

De forma muy específica Groves señala que el efecto multiplicador depende de: 1) cuantía del desembolso inicial; 2) la propensión de quienes reciben ingresos para

³¹⁷ Ver Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 150.

³¹⁸ Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 202.

gastar los nuevos; y 3) la proporción de los trabajadores que se vayan turnando en el proceso³¹⁹.

Para pronosticar el efecto multiplicador debe considerarse que exista un aumento en la demanda de bienes de consumo, que se esté en un momento de recesión en el que se requiera aumentar la ocupación y la renta nacional, que se prevea el tiempo en que ha de producirse este posible aumento y determinar el monto de la inversión que se requiere para acudir a los recursos que efectivamente le permitan al Estado obtener ingresos que sufraguen esos gastos de inversión³²⁰.

Con el efecto multiplicador del gasto puede darse un aumento en la recaudación tributaria, pues es un mecanismo que emplea el Estado para impulsar la económica beneficiando al sector privado y que al mismo tiempo signifique un aumento en sus índices de recaudación tributaria, de ahí que se considere que la relación de ingresos y gastos es un flujo constante de capitales.

Para ejemplificar el principio multiplicador, a continuación veremos como la inversión genera un efecto multiplicador sobre el ingreso por que se produce una variación de la demanda agregada, este aumento del ingreso conlleva al aumento del consumo. Tenemos un ejemplo de economía de dos sectores y vamos a ver como se da el efecto multiplicador de la inversión:

- Consumo autónomo (a)=200
- Propensión marginal al consumo (b)=0.75
- Inversión (I)= 50
- En este ejemplo el Yd ingreso disponible es igual al ingreso

Fórmula

- Consumo: $C=200+0.75Y_d$
- Ahorro: $A= -200+0.25Y_d$
- $I=50$

Ingreso de equilibrio:

Ingreso: $Y=C+I$

$$Y= (200+0.75Y_d)+50$$

³¹⁹ Groves, *Finanzas Públicas*, 634.

³²⁰ Jarach, *Finanzas públicas y Derecho tributario*, 204.

$$0.75=200+5$$

$$0.25y=250$$

$$Y= 250/0.25$$

$$Y= 1000$$

Aplicando el principio acelerador en la inversión tenemos:

Consumo Autónomo (a) 200

Propensión marginal a consumir (b) 0.75

En este ejemplo el Yd ingreso disponible es igual al ingreso

Inversión (I) 100

$$C= 200+0.75Yd$$

$$A=200+0.25Yd$$

$$I=100$$

$$Y= (200+0.75 Yd)+100$$

$$Y=200+0.75Y+100$$

$$-0.75Y=200+100$$

$$0.25=300$$

$$Y=300/0.25$$

$$Y=1200$$

Como podemos ver la inversión pasó de 50 a 100, y con esto el ingreso paso de 1000 a 1200.

b) El principio de aceleración

El principio acelerador es un principio económico que consiste en que la variación del nivel de consumo está relacionada con el nivel de inversión.

Este principio va de la mano del principio multiplicador y señala que cuando se aumentan los gastos y se destinan a inversión en equipos, maquinarias y bienes de capital, se da una aceleración en el efecto multiplicador³²¹, esto si el consumo de un artículo se incrementa para invertirse en bienes instrumentales que provoquen una aceleración en la producción de bienes de consumo para satisfacer la demanda en un periodo más corto.

³²¹ Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 151.

El aumento de la demanda de un producto conlleva que el productor deba invertir en la maquinaria que ya tiene y además en la adquisición de nuevos equipos que le permitan satisfacer dicha demanda.

El principio acelerador está influenciado por la plena ocupación en las industrias de bienes de consumo o bienes de inversión, las expectativas de empresarios y consumidores, la existencia o no de ganancias y el ciclo económico.

Para comprender el principio acelerador es trascendental diferenciar los bienes de consumo y los bienes de capital o instrumentales, los primeros son aquellos bienes o servicios que satisfacen necesidades humanas y básicas, los segundos son aquellos que se utilizan para la producción de bienes de consumo u otros bienes de capital.

Un ejemplo que se observa en Ecuador es la construcción de carreteras que originó que el Estado contrate empresas privadas para la ejecución de la obra pública, lo que provoca un temporal pleno empleo; las empresas que realizan la obra a su vez requieren de bienes de consumo y bienes de capital, el aumento de la demanda de estos productos para ser satisfecha requiere que los fabricantes realicen una inversión en bienes de capital relacionada con el aumento de la demanda que les permitan satisfacerla, esto es lo que se conoce como principio acelerador; la ejecución de una obra pública genera ingresos para el empresario que ejecuta la obra y sus trabajadores, productores y sus trabajadores y además los ciudadanos que reciben un beneficio de la obra ejecutada, el Estado interviene nuevamente pero esta vez por medio de la administración tributaria central para recuperar parte de su inversión con impuestos directos a la renta e indirectos como el IVA, impuestos sobre importaciones etc.

3.4.1. Efecto en la sostenibilidad y equilibrio presupuestario

El presupuesto en Ecuador es un instrumento que encierra una naturaleza tripartita, porque engloba aspectos jurídicos, políticos y técnicos, es jurídico por la regulación que ejerce sobre el gasto, es técnico porque está estructurado de forma tal que hace uso de técnicas contables, presupuestales y es político porque colabora con la gestión política impulsada por el gobierno. En el presupuesto que contiene los gastos y se prevén los ingresos, se determina la financiación de actividades y políticas públicas, además de endeudamiento autorizado, en él convergen en una relación dinámica tanto los tributos, el proceso del gasto y la deuda pública; la sostenibilidad y equilibrio

presupuestario se vinculan con estos tres elementos de la actividad financiera del Estado.

La sostenibilidad financiera se verifica cuando la previsión de la actividad económica del Estado pronosticada en el presupuesto ha sido planteada considerando las estimaciones de los ingresos tributarios que a su vez permiten determinar la capacidad de endeudamiento del Estado consiguiendo ingresos de empréstito público que puedan ser reembolsados sin que se genere déficit presupuestario por constarse con los ingresos tributarios requeridos para satisfacer sus obligaciones en el tiempo.

Si al Estado le interesa la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera difícilmente se tendrá un presupuesto equilibrado, puesto que con el principio de estabilidad presupuestaria se concede libertades respecto al déficit que con el principio de equilibrio presupuestario no se permiten, la sostenibilidad por otro lado no se consigue cuando se aprueban gastos excesivos y un endeudamiento que supere las posibilidades financieras del Estado.

No existe un orden cronológico entre gastos e ingresos, primero por ser una tarea improductiva y agotadora de nunca acabar, y segundo porque la precisión de ingresos y aprobación de gastos son procesos homólogos que no pueden desvincularse.

En Ecuador la programación de la inversión pública y la planificación pública se materializan y toman carácter legal obligatorio con el presupuesto, estamos en un momento de recesión en el que resulta indispensable que los gastos sobre todo de inversión se prioricen considerando la capacidad real del Estado para asumir ciertos gastos, ya que recurrir al endeudamiento público puede resultar peligroso cuando no se identifica la capacidad real del Estado para cubrir estas obligaciones.

La deuda pública como se ha expuesto está estrechamente relacionada con los ingresos tributarios -específicamente con los impuestos-, los componentes de las finanzas públicas interactúan para la consecución de fines fiscales y extrafiscales que se ven reflejados en el presupuesto nacional del Estado, tanto la deuda pública, los ingresos tributarios y el gasto público, tienen efectos en la economía nacional, mercado interno, exportaciones, importaciones, consumo, desigualdad social, en conclusión inciden en la renta y desarrollo nacional; el crédito público requiere de un cuidadoso y responsable manejo puesto que puede poner en riesgo la estabilidad del Estado, debe

analizarse sus efectos hasta su reembolso total para evitar porcentajes peligrosos de déficit presupuestario³²².

La sostenibilidad financiera se logra con el cumplimiento paralelo y al mismo tiempo de otros principios que regulan la generación de ingresos, aprobación y ejecución de gastos, manejo y control del endeudamiento, existen muchas críticas sobre este principio pues se considera que no tiene un enfoque claro, en mi opinión permite tener de una forma global el panorama del sistema legal que regula la actividad financiera, cuando un Estado esté en déficit en periodos consecutivos es síntoma de que algo no está funcionando, cuando se observa descontento social porque el Estado no está mejorando la calidad de vida de sus habitantes y estos sienten un carga impositiva no justificada, es evidente que el marco legal está siendo insuficiente para regular las acciones del Estado que termina siendo ineficiente en el cumplimiento de sus funciones y obligaciones.

En todos los casos y sin excepción alguna, todo incremento de los presupuestos aprobados deberá contar con el respectivo financiamiento. Estos aumentos y rebajas de ingresos y gastos no podrán modificar el límite de endeudamiento aprobado por la Asamblea Nacional.³²³

La estabilidad presupuestaria en los diferentes niveles de Gobierno e instituciones con presupuesto exige un máximo de efectividad y eficiencia en el manejo del gasto público y control de deuda pública, los gastos pese a ser indispensables para la consecución de los fines públicos -satisfacer necesidades públicas- no pueden excederse, deben ser razonables y prudentes puesto que se corre el riesgo de saturar la capacidad contributiva de los ciudadanos³²⁴, el Estado debe ver en el presupuesto un

³²² Un ejemplo de cómo no se debe manejar la deuda pública es la situación de Grecia, que falseo su déficit señalando que era del 3,7% cuando en verdad era del 12,7%, lo que consiguió emitiendo divisas distintas al euro, aprovechando un vacío legal, el 8 de diciembre de 2009 la bolsa y los bonos se desplomaron por su elevada deuda. La crisis de 2008 y 2009 que afectó a la unión Europea demostró índices elevados de deuda pública de sus miembros que oscilaba entre 100% -España- y 175% -Grecia e Irlanda- del PIB, la medida que tomó la UE de intervenir con un el llamado Plan de Recuperación Económica Europea, que comprendía un programa keynesiano que representó el 5% del PIB de la Unión Europea, ocasionó un déficit público en todos sus miembros, aumentándose la deuda pública de algunos países como Irlanda y Grecia, se reducía el nivel de ingreso fiscal mientras que los gastos subían por el paro creciente en países. Véase en *Grecia: historia de una crisis*, <http://www.actibva.com/magazine/guias-practicas/grecia-historia-de-una-crisis>, 18 de febrero de 2015. Fuentes consultada ABC.es, Madrid, 21 de febrero de 2012, *Grecia, un país en permanente crisis desde 2009*, <http://www.abc.es/20120221/economia/abci-grecia-permanente-crisis-201202210434.html>

³²³ *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, art 118.

³²⁴ Jarach, *Finanzas públicas y relaciones con la economía*, 58.

mecanismo que por su naturaleza le permita velar por la sostenibilidad financiera, sin que las inversiones y la obtención de recursos no permanentes pongan en riesgo la estabilidad económica del país.

CONCLUSIONES

La investigación realizada sobre el rol de los ingresos tributarios en relación a las fases de la deuda pública, la planificación nacional y el presupuesto estatal frente a los principios de equilibrio, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera me permite llegar a las siguientes conclusiones:

- Al ser los recursos públicos los medios por los cuales el Estado puede proveerse de ingresos, el ordenamiento jurídico de Ecuador clasifica los gastos y los ingresos como ordinarios y extraordinarios en razón de la continuidad con que se presentan, además de que permite clarificar la premisa de que los gastos ordinarios deberán ser sufragados con ingresos que derivan de recursos ordinarios como los tributarios, mientras que los ingresos extraordinarios destinados a cubrir los gastos de inversión pública, tienen como una de sus fuentes al recurso de crédito público.
- La planificación nacional y el presupuesto nacional en Ecuador son dos instrumentos de la actividad financiera del Estado, la planificación comprende los programas, proyectos y actividades que conforman las políticas públicas mientras que el presupuesto contiene la previsión de recursos, la aprobación de gastos y el límite del endeudamiento. El presupuesto ecuatoriano no constituye una ley plena pero por el procedimiento de su aprobación constituye un documento jurídico que da fuerza legal a los lineamientos definidos en la planificación nacional a los cuales se sujeta.
- El Plan Nacional del Buen Vivir encierra un conjunto ordenado de directrices y objetivos pero la publicidad de los resultados es escasa, las páginas oficiales de gobierno no poseen datos sobre los avances sobre el cumplimiento de dichos objetivos, para el presente trabajo se empleó datos obtenidos de los documentos disponibles electrónicamente en las páginas de los Ministerios de Finanzas Públicas, de Política Económica y SRI que permitieron tener una aproximación de la situación y efectos de la planificación nacional, por medio de las cifras de deuda pública, crecimiento de la Renta nacional, PIB, recaudación tributaria, gasto público. La secretaría de planificación no ofrece información sobre el avance del cumplimiento de los objetivos, la información encontrada resulta dispersa y dificulta la transparencia de las acciones gubernamentales, ante esto el control de la ejecución

del presupuesto que se ajusta a la planificación nacional no es suficiente para tener un panorama claro y preciso de costos, resultados obtenidos y de los beneficios que representan para la colectividad.

- El equilibrio presupuestario es un principio que defiende un presupuesto sin déficit en donde gastos e ingresos se correspondan, mientras que la estabilidad permite que el presupuesto se ejecute con déficit ajustándose al ciclo económico, pero este déficit nunca podrá ser continuo sino que debe compensarse con los superávits de otros ejercicios presupuestarios. El equilibrio del presupuesto es un principio ajustado a la anualidad del presupuesto mientras que la estabilidad presupuestaria se extiende más allá de la anualidad lo que beneficia la planificación nacional cuatrianual. En Ecuador en la Constitución como en el Código de Planificación de la Finanzas Publicas no se hace mención expresamente del principio de equilibrio presupuestario pero las normas si señalan que todo incremento de gastos debe contar con el respectivo ingreso para su financiamiento, pero por otro lado en variadas ocasiones se hace mención a la estabilidad económica y esto unido a la programación cuatrianual nos muestra un escenario en el que se puede entender que se toma en consideración la estabilidad presupuestaria. En ambos principios es importante el control del endeudamiento, aunque en diferente grado, es por ello que el principio de estabilidad presupuestaria permite un grado de déficit no permanente que va de la mano del principio de sostenibilidad financiera.
- De los datos estadísticos recopilados de las fuentes oficiales se puede concluir que los gastos públicos hasta el 2014 se han mostrado poco cautos, los gastos de inversión se han cubierto con ingresos extraordinarios de empréstitos públicos y de la producción petrolera, pese a que no se hace constar y no es dicho por las autoridades competentes de forma directa, en Ecuador se ha cubierto el gasto corriente con ingresos extraordinarios de deuda, por otro lado el incremento de la renta nacional y producción nacional relacionado con el sector empresarial, industrial y agrícola del país no presenta un crecimiento similar, resultando que el Estado se ha convertido en el más importante motor de la economía nacional, el espejismo del pleno empleo se debió a las fuentes de empleo generadas con la ejecución de obra pública, más en tiempos actuales en los que ya no existen tan ingentes ingresos extraordinarios los datos de desempleo están en aumento, por lo

que en mi opinión no se ha observado, ni se ha aplicado con eficacia ni eficiencia el principio de sostenibilidad financiera puesto que el déficit supera los periodos de superávit.

- La situación financiera de Ecuador presenta un retracción en la obtención de crédito público debido a las calificaciones de riesgo país, es evidente que el flujo de dinero ha sufrido un estancamiento y hasta la fecha no se ha visto el retorno de los capitales invertidos, en los estados financieros no se demostrado tener un respaldo económico que el Estado pueda emplear para hacer frente al ciclo económico, y cómo podemos esperar al no haber inversión pública a la que estábamos acostumbrados podemos esperar una recesión importante, que afectara los índices de empleo, ingreso y por ende el consumo.
- En la actividad financiera del Estado los ingresos tributarios son sus componentes de mayor importancia, los encargados de la elasticidad del gasto y del endeudamiento, al ser decisivos tanto en la formulación del presupuesto como en la autorización del endeudamiento público. El ciclo de la deuda pública está conformado de tres fases: la del crédito, empréstito y de deuda pública propiamente dicha. El crédito público como facultad del Estado que le permite acudir a capitales nacionales o externos, se autoriza mediante ley y con observancia de algunos factores entre los cuales están los niveles de recaudación tributaria; la fase de empréstito es la que permite que el Estado obtenga de forma física los ingresos los cuales le significan una obligación la misma que se extiende en el tiempo y que comprende la amortización y pago de intereses de los capitales recibidos; la fase de deuda pública encierra que el Estado pase a ser sujeto pasivo de un obligación la misma que deberá ser cubierta con ingresos tributarios (ingresos permanentes) en el transcurso de uno o más periodos presupuestarios, en esta fase se evidencia que el crédito permite la obtención de ingresos que a la vez pasaran a ser gastos permanentes; en estas tres fases debe considerarse para su análisis en relación a los ingresos tributarios quien es el titular de los créditos es decir si el acreedor es un nacional o un extranjero, la deuda interna no afecta la renta nacional porque su pago se realiza dentro del mismo país, más la deuda externa debe ser reembolsada en el exterior lo que significa que los capitales abandonarán la economía nacional. Los ingresos tributarios y sus niveles de recaudación están estrechamente relacionados

con el crecimiento de la renta y producción nacional, lo que les convierte en del límite del endeudamiento y del nivel del gasto.

RECOMENDACIONES

En base a las conclusiones a las que he arribado y al contenido desarrollado en los capítulos del presente trabajo me permito recomendar:

- Que se establezcan mecanismos de información conjunta que evite la dispersión de datos financieros y económicos del país, en conjunto con los resultados de la planificación y recaudación nacional. Evitar la dispersión en la publicidad y transparencia de los documentos financieros desarrollados para el análisis y correlación de los análisis realizados entre los ingresos tributarios y nivel de endeudamiento público.
- Que se lleve a cabo un desarrollo teórico práctico de lo que significa en la realidad del Estado ecuatoriano la aplicación de los principios de equilibrio presupuestario, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en relación con la planificación nacional y programación plurianual, porque considero que esto permitirá que las decisiones respecto del gasto y deuda pública se den en un ambiente de claridad, control efectivo y eficiente.

BIBLIOGRAFÍA

Publicaciones

- Atchabain, Adolfo. “Los principios del sistema presupuestario y su aplicación”.177-205.En Estudios en honor a Andrea Amatucci, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho tributario*. Volumen III. Bogotá – Napoli: Temis – Joveneeditore, 2011.
- Ahumada, Guillermo. *Tratado de finanzas públicas*. 4ta. Edición. Tomo I y II. Buenos Aires: Plus Ultra, 1969.
- Benavente,Manuel Matus. *Finanzas públicas*.3ra. edición.Volúmen XXIV.Santiago de Chile: Editorial jurídica de Chile,1964.
- Benvenuto, Griziotti. *Principios de Ciencia de las finanzas*. Buenos Aires: Depalma,1959.
- Buchanan, James M. *Hacienda Pública*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero,1968.
- Brusca Alijarde, Isabel. “El control de la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera un nuevo reto para los órganos de control externo”. *Auditoría pública*. Revista de los órganos de auditoria de control externo, nro. 59. Madrid: abril, 2013.
- Casalta Nabais, José *El deber fundamental de pagar tributos*. Coimbra: Universidad de Coimbra, 1998. 527.
- Corcuera Torres, Amable “Los principios presupuestarios: especial referencia al ámbito local”.209-237. En Estudios en honor a Andrea Amatucci. *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho tributario*. Volumen III. Bogotá – Napoli:Temis – Jovene editore, 2011.
- Corti, Horacio G “Un aspecto financiero-presupuestario de la responsabilidad del Estado”. En *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario*, 1ra. Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011.
- Cosciani, Cesare. *Principios de Ciencia de la Hacienda*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1967.
- Cuevas, Homero. *Teorías jurídicas y económicas del Estado*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. 2002.

- Dalton, Hugh. *Principios de finanzas públicas*. 2da. Edición. Buenos Aires: Depalma, 1953.
- De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*. 27va. Edición. Buenos Aires: Porrúa, 2006.
- De la Guerra Zúñiga, Eddy. *El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas*. Quito: CEP, 2013.
- Falcón y Tella, Ramón. *Derecho Financiero y tributario*. 2da. Edición. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2013.
- Fasiani, Mauro. *Principios de Ciencia de la Hacienda*. Madrid: Aguilar, 1962.
- Ferreiro Lapatza, José Juan “Introducción”. En José Juan Ferreiro Lapatza, Francisco Clavijo Hernández, Juan Martín Queralt y otros. *Curso de Derecho tributario*, 18va. Edición. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002.
- Curso de Derecho financiero español*, 16a. Edición. Madrid: Marcial Pons, 1994.
- Curso de Derecho financiero español*. Volumen I - II- II. 22a. Edición. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- García Dorado, Francisco. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson, 2002.
- García Sánchez, Isabel María. “La nueva gestión pública: evolución y tendencias”, en Luis Espadas Moncalvillo, 37-64. *Presupuesto y gasto público 47-(2/2007)*. Madrid: Ministerio de economía y Hacienda, 2007.
- García, Mónica. *Herramientas de Gobierno Electrónico*, Primera Edición. Quito: IAEN Instituto de Altos Estudios Nacionales, 2011
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho financiero*, Volumen I y II. 3ra. Edición. Buenos Aires: Depalma, 1984.
- Griziotti, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Madrid: Reus, 1935.
- Principios de Ciencia de las Finanzas*. Buenos Aires: Depalma, 1959.
- Groves, Harold M, *Finanzas Públicas*, México Df: Trillas, 1965.
- Holmes, Stephen y Cass R. Sunstein. *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011.
- Insignares Gómez, Roberto. “Tributo: concepto y clases. 385-403. En Universidad Externado de Colombia. *Curso de Derecho fiscal*. Lima: Cordillera, 2007.

- “El poder fiscal: organización y estructura en el Estado colombiano”. 55-84. En Universidad Externado de Colombia. *Curso de Derecho fiscal*. Lima: Cordillera, 2007.
- “Los ingresos públicos”.319-334. En Universidad Externado de Colombia, *Curso de Derecho fiscal*. Lima: Cordillera, 2007.
- “Los ingresos crediticios”. 367-368. En Universidad Externado de Colombia. *Curso de Derecho fiscal*. Lima: Cordillera, 2007.
- Jarach, Dino. *Finanzas públicas. Esbozo de una teoría general*. Buenos Aires: Cangallo,1978.
- Finanzas públicas y Derecho tributario*. 3ra. Edición. Buenos aires: Abeledo-Perrot, 1999.
- Jaramillo, Esteban. *Tratado de ciencia de la hacienda pública*, 7ma. Edición. Bogotá: Temis, 1974.
- Lopez Diaz, Antonio. “Hacia una nueva disciplina presupuestarias de la admistración general”. 143-176.En Estudios en honor a Andrea Amatucci, *Del Derecho a la Hacienda pública al Derecho tributario, vol. II*. Bogotá- Napoli: Temis - Jovene Editore, 2011.
- Low Murtra y Jorge Gómez Ricardo, *Política Fiscal*,Universidad Esternado de Colombia,1986.
- Marín Elizalde, Muricio. “La teoría jurídica de los presupuestos. El presupuesto de la nación. Concepto y naturaleza”. 217-238. En Univesidad Externado de Colombia.*Curso de Derecho Fiscal*. Tomo I. Bogotá: Universida Externado de Colombia,2007.
- Martínez Giner, Luis Alfonso. “Crisis económica y gasto público: una reflexión jurídica”.361-388. En Estudios en Honor a Andrea Amatucci, *Del Derecho de la Hacienda pública al Derecho tributario*. Volumen III. Bogotá- Napolí: Temis-Jovene Editore, 2011.
- Martínez Lago, Miguel Ángel y Leonardo García de la Mora. *Lecciones de Derecho financiero y tributario*.3ra. Edición.Madrid: Iustel,2006.
- Martínez Lago, Miguel Ángel. *Ley de Presupuestos y Constitución*. Madrid, Trotta, 1998.

- Montaño Galarza, César. “La obligación de contribuir y los principios de a tributación en las constituciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina”. 207-237. En Aimé Figueróa Neri (coord.).*Tópicos Fiscales contemporáneos*. Guadalajara: CUCEA, 2004.
- Perez Royo, Fernando. *Derecho financiero y tributario*. 8va. Edición. Madrid: Civitas, 1988.
- Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública*. Tomo 1. Bogotá: Temis, 2006.
- Queralt, Juan Martín, Carmelo Lozano Serrano y otros. *Curso de Derecho financiero y tributario*. 16ta. Edición. Madrid: Tecnos. 2005.
- “La potestad tributaria”, en Andrea Amatucci (dir.).142-157. *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis, 2001.
- Sainz de Bujanda, Fernando. *Sistema de Derechos Financiero*. Volumen I y II. Madrid: Facultad de la Universidad Complutense, 1985.
- Tarcitano, Alberto. “El prinipio de capacidad contributiva un enfoque dogmático”. En Pasquale Pistone y Heleno Tavieria Tórres (coord.).*Estudios de Derecho tributario consitucional e internacional*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998.
- Villegas, Héctor. *Manual de Finanzas públicas*. Buenos Aires: Depalma, 2000.
- Zornoza Perez, Juan José y Gabriel Muños Martinez. “Concepto y contenido del Derecho fiscal”. En Universidad Externado de Colombia. 29-53. En Universidad Externado de Colombia. *Curso de Derecho fiscal*. Tomo I Lima: Cordillera, 2007.

Normativa.

- Constitución de la República del Ecuador* [2008]. Asamblea Nacional. Registro Oficial nro. 499, del 20 de octubre del 2008.
- Ecuador: *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas* [2010]. En Registro Oficial nro. 306, segundo suplemento. Quito, 22 octubre de 2010.
- Ecuador: *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, en Registro Oficial, suplemento N° 306. Quito 22 de Octubre del 2010.

Ecuador: *Ley Orgánica de Economía Popular Y Solidaria*, en Registro Oficial, suplemento nro. 444. Quito 10 de mayo de 2011, última modificación: 12-sep.-2014.

Publicaciones web.

Acosta, Alberto. Denise Gorfinkiel, Eduardo Gudynas (compilador) y Rocío Lapitz. *El otro riesgo país: indicadores y desarrollo en la economía*, publicado por La Insignia. Ecuador, mayo del 2005. Editado por Instituto Latinoamericano de Investigaciones Sociales (ILDIS), Editorial Abya-Yala. http://www.lainsignia.org/2005/mayo/dial_007.htm.

Banco Central del Ecuador, *Boletines de prensa*, <http://www.bce.fin.ec/index.php/boletines-de-prensa-archivo/item/782-en-2014-la-econom%C3%ADa-ecuatoriana-creci%C3%B3-en-38-es-decir-35-veces-m%C3%A1s-que-el-crecimiento-promedio-de-am%C3%A9rica-latina-que-alcanz%C3%B3-11>

Business School. Universidad de los Hemisferios, *Revista Digital Perspectiva*. “Riesgo País”. <http://investiga.ide.edu.ec/index.php/67-estadisticas/macroeconomia/372-riesgo-pais>.

CEPAL. *La Inversión Extranjera Directa en América Latina y el Caribe*, LC/G.241-P. Publicación de junio de 2015. http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/36805/S1420131_es.pdf?sequence=1.

Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, *Rendición de cuentas del Sector Público*, http://www.cpcscs.gob.ec/rendicion2014/index.php?id_sec=3.

Diario El Comercio, *El Estado paga al IESS con bonos*. 08 de Febrero de 2013. <http://www.elcomercio.com/opinion/editorial/paga-al-liess-bonos.html>.

CELSA.COM. Centro de Estudios Latinoamericanos, *El Estado paga gasto corriente con deuda*. 08 de febrero de 2013. <http://www.cesla.com/detalle-noticias-de-ecuador.php?fnoti=2013&Id=608>.

Herramientas de Gobierno Electrónico, 1ª Ed. Quito: IAEN,
 2011. http://editorial.iaen.edu.ec/wp-content/uploads/2014/07/2_SINFIP.pdf, 50.

Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, *Plan Nacional de Desarrollo* [2007-2010]. <http://www.planificacion.gob.ec/plan-nacional-de-desarrollo-2007-2010/>
 -----*Plan Nacional de Desarrollo* [2007-2010]. <http://www.planificacion.gob.ec/plan-nacional-de-desarrollo-2007-2010/>

----- *Plan Nacional para el Buen Vivir* [2009-2013].
<http://www.planificacion.gob.ec/plan-nacional-para-el-buen-vivir-2009-2013/>

-----*Plan Nacional del Buen Vivir* [2013-2017].
<http://www.buenvivir.gob.ec/descarga-objetivo>.

----- Informe de *rendición de cuentas 2013*, <http://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2014/04/INFORME-FINAL-ZONA-9-MATRIZ-29-04-141.pdf>

-----*Informe de rendición de cuentas 2014*, <http://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/01/Informe-rendici%C3%B3n-de-cuentas-Zona-5-.pdf>

Página del Observatorio de política fiscal, *Boletín de Transparencia Fiscal No. 109 septiembre 2015*, <http://www.observatoriofiscal.org/seccion-exclusiva/boletin-de-transparencia-fiscal/2723-2015-09-16-15-32-10.html>

Ministerio de Finanzas públicas. *Aspectos metodológicos para la proforma presupuestaria*, <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2012/08/C.-Anexo-1-Aspectos-Metodol%C3%B3gicos-para-la-Proforma-Presupuestaria.pdf>,

-----*Deuda Pública del sector público Ecuador*. http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/10/DEUDA-SECTOR-P%C3%A9BLICO-DEL-ECUADOR_septiembre2015_corregido.pdf

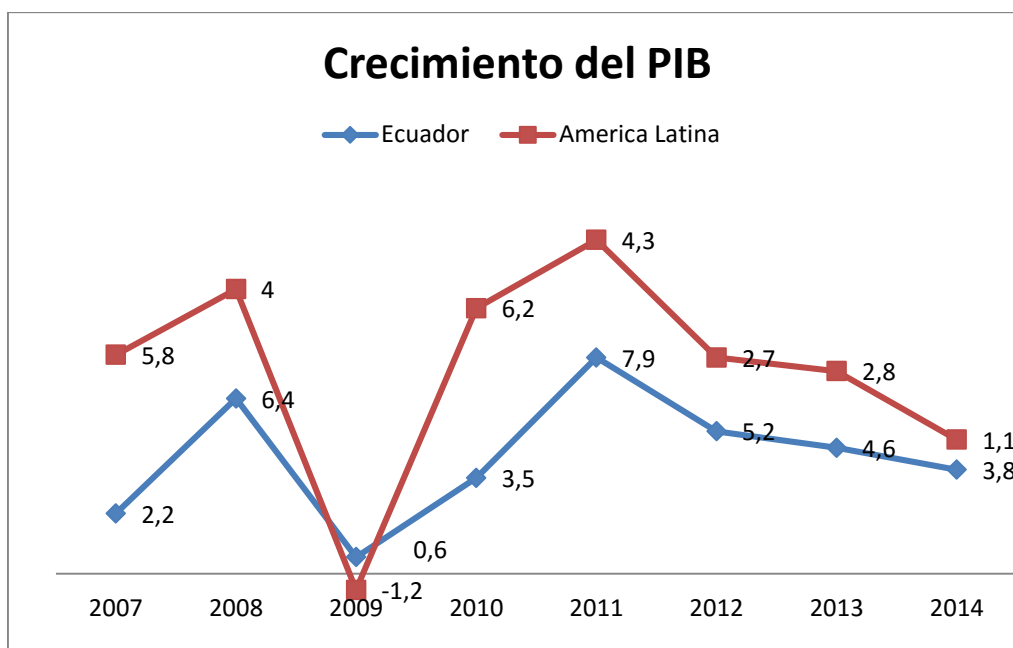
Ministerio de Coordinación de la Política Económica. *Informe de coyuntura macroeconómica* <http://www.politicaeconomica.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2012/10/Informe-de-Coyuntura-No.-9.pdf>

Cristóbal del Río. *El Presupuesto*,
<http://www.uas.mx/cursoswebct/presupuestos/lec9.htm>.

- Navas Quintero, Andrés. “La nueva gestión pública: una herramienta para el cambio”, 36-38. *Revista Perspectiva*, EDICIÓN 23/2010.
<http://www.revistaperspectiva.com/archivos/revista/No%2023/036-038%20PERS%20OK.pdf>, 37.
- Lanas Medina, Elisa. *Políticas públicas sobre economía solidaria Ecuador*. Universidad Andina Simón Bolívar, (2014) <http://hdl.handle.net/10644/3843>, 8.
- Pyhrr, Peter A. *Presupuesto Base Cero*, Primera Edición. México Limusa: 1977. http://www.ingenieria.unam.mx/~materiafcf/base_cero.html.
- Rodríguez, Jesús, Álvaro del Blanco, Armando de Angelis, Lucía Torrejón, Andrés Sanz. *Presupuesto por Programas con enfoque de Resultados en un marco de Planificación, El caso de Ecuador*. Serie Guías y manuales Área Finanzas Públicas. Colección Documento de Trabajo nº 8. Madrid: EURO SOCIAL, 2015. Digital: http://www.sia.eurosocial-ii.eu/files/docs/1422438560-DT_8_completo.pdf, 11.
- Grecia, un país en permanente crisis desde 2009*. ABC.es. Madrid, 21 de febrero de 2012. <http://www.abc.es/20120221/economia/abci-grecia-permanente-crisis-201202210434.html>

ANEXOS

Anexo 1.



Datos tomados de la base de información del BCE de fecha Quito, 27 de marzo de 2015³²⁵.
Cuadro de mi autoría.

Anexo 2.

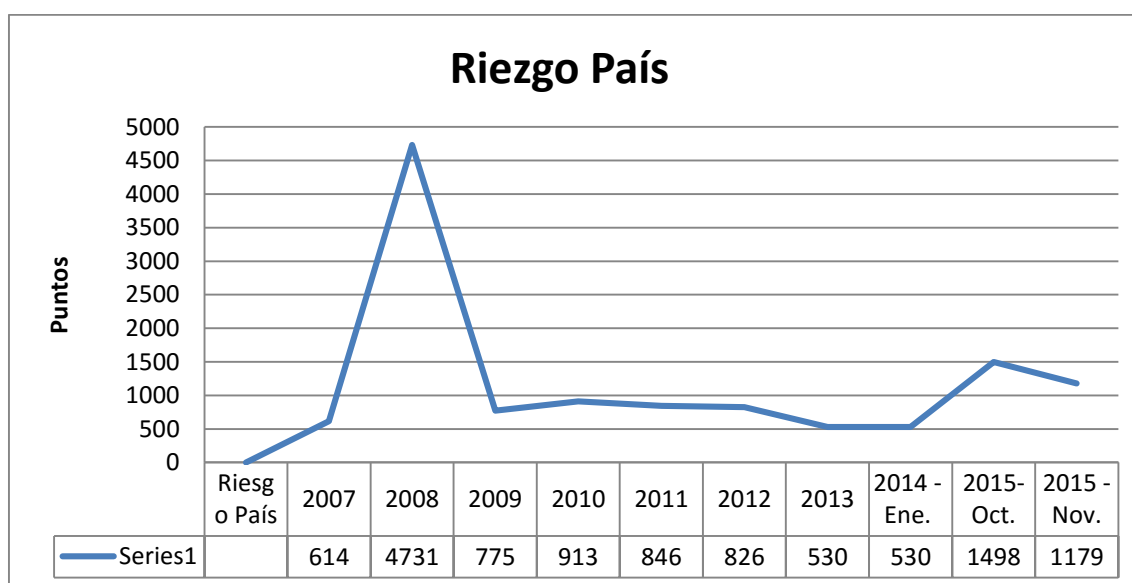
Inversión pública Millones						
2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
3,337,174	4,453,793	6,793,825	7,576,415	8,743,656	11,071,724	13,856,638
Inversión privada Millones						
2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
7,256,773	9,364,721	7,463,864	9,551,474	11,727,130	12,636,114	12,461,241

Datos tomados del Ministerio de Finanzas

³²⁵ Página oficial del Banco Central del Ecuador, *Boletines de prensa*, <http://www.bce.fin.ec/index.php/boletines-de-prensa-archivo/item/782-en-2014-la-econom%C3%ADa-ecuatoriana-creci%C3%B3-en-38-es-decir-35-veces-m%C3%A1s-que-el-crecimiento-promedio-de-am%C3%A9rica-latina-que-alcanz%C3%B3-11>.

Anexo 3.

Riesgo País	
2007	614
2008	4731
2009	775
2010	913
2011	846
2012	826
2013	530
2014 - Ene.	530
2015- Oct.	1498
2015 -Nov.	1179



*Datos tomados de Revista Digital Perspectiva / ambito.com -anexo 1.
Cuadro de mi autoría*

Riesgo país 2007 a 2015

Año	Mes	Puntos	Año	Mes	Puntos	Año	Mes	Puntos
2007	Enero	822	2008	Enero	649	2009	Enero	4140
2007	Febrero	717	2008	Febrero	640	2009	Febrero	3625
2007	Marzo	650	2008	Marzo	662	2009	Marzo	3534
2007	Abril	600	2008	Abril	574	2009	Abril	3417
2007	Mayo	620	2008	Mayo	541	2009	Mayo	3335
2007	Junio	711	2008	Junio	596	2009	Junio	2779
2007	Julio	711	2008	Julio	664	2009	Julio	1274
2007	Agosto	676	2008	Agosto	724	2009	Agosto	1120
2007	Septiembre	616	2008	Septiembre	1001	2009	Septiembre	1022
2007	Octubre	575	2008	Octubre	3150	2009	Octubre	851
2007	Noviembre	616	2008	Noviembre	3576	2009	Noviembre	822
2007	Diciembre	614	2008	Diciembre	4731	2009	Diciembre	775
Año	Mes	Puntos	Año	Mes	Puntos	Año	Mes	Puntos
2010	Enero	806	2011	Enero	841	2012	Enero	818
2010	Febrero	822	2011	Febrero	759	2012	Febrero	788
2010	Marzo	817	2011	Marzo	780	2012	Marzo	824
2010	Abril	823	2011	Abril	782	2012	Abril	837
2010	Mayo	952	2011	Mayo	799	2012	Mayo	948
2010	Junio	1013	2011	Junio	783	2012	Junio	892
2010	Julio	1037	2011	Julio	779	2012	Julio	852
2010	Agosto	1035	2011	Agosto	871	2012	Agosto	815
2010	Septiembre	1027	2011	Septiembre	881	2012	Septiembre	723
2010	Octubre	1011	2011	Octubre	864	2012	Octubre	824
2010	Noviembre	988	2011	Noviembre	852	2012	Noviembre	829
2010	Diciembre	913	2011	Diciembre	846	2012	Diciembre	826
Año	Mes	Puntos	Año	Mes	Puntos	Año	Mes	Puntos
2013	Enero	704	2014	Enero	592	2015	Octubre	1498
2013	Febrero	704				2015	Noviembre	1179
2013	Marzo	700						
2013	Abril	647						
2013	Mayo	626						
2013	Junio	665						
2013	Julio	644						
2013	Agosto	649						
2013	Septiembre	652						
2013	Octubre	502						
2013	Noviembre	523						
2013	Diciembre	530						

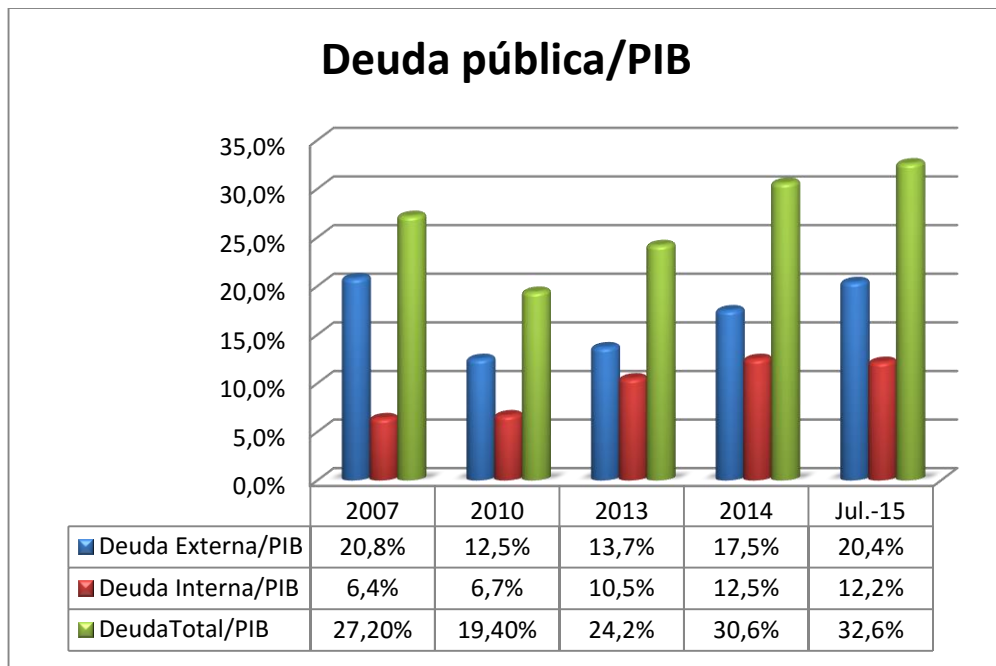
Anexo 4

Inflación								
<i>Meses</i>	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
enero	2,68	4,19	8,36	4,44	3,17	5,29	4,1	2,92
febrero	2,03	5,1	7,85	4,31	3,39	5,53	3,48	2,85
marzo	1,47	6,56	7,44	3,35	3,57	6,12	3,01	3,11
abril	1,39	8,18	6,52	3,21	3,88	5,42	3,03	3,23
mayo	1,56	9,29	5,41	3,24	4,23	4,85	3,01	3,41
junio	2,19	9,69	4,54	3,3	4,28	5	2,68	3,67
julio	2,58	9,87	3,85	3,4	4,44	5,09	2,39	4,11
agosto	2,44	10,02	3,33	3,82	4,84	4,88	2,27	4,15
septiembre	2,58	9,97	3,29	3,44	5,39	5,22	1,71	4,19
octubre	2,36	9,85	3,5	3,46	5,5	4,94	2,04	3,98
noviembre	2,7	9,13	4,02	3,39	5,53	4,77	2,3	3,76
diciembre	3,32	8,83	4,31	3,33	5,41	4,16	2,7	3,67

Inflación anual									
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
promedio	2,28	8,39	5,20	3,56	4,47	5,11	2,73	3,59	3,67
Mini	1,39	4,19	3,29	3,21	3,17	4,16	1,71	2,85	
Máx	3,32	10,02	8,36	4,44	5,53	6,12	4,1	4,19	

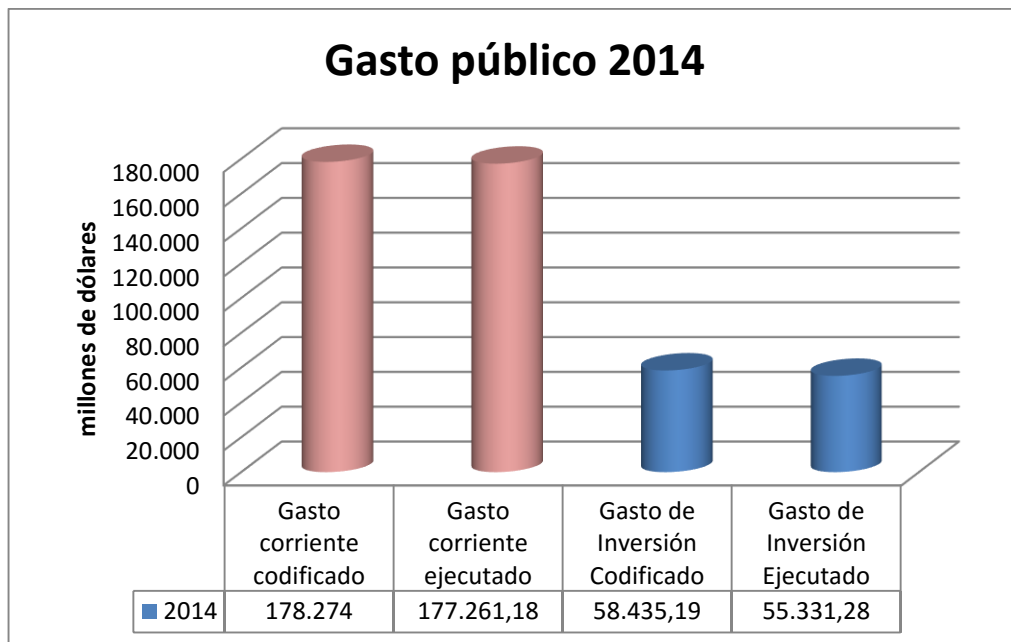
Información tomada de Banco Central del Ecuador.

Anexo 5



*Datos tomados de la base de información del Observatorio de la política fiscal³²⁶.
Cuadro de mi autoría.*

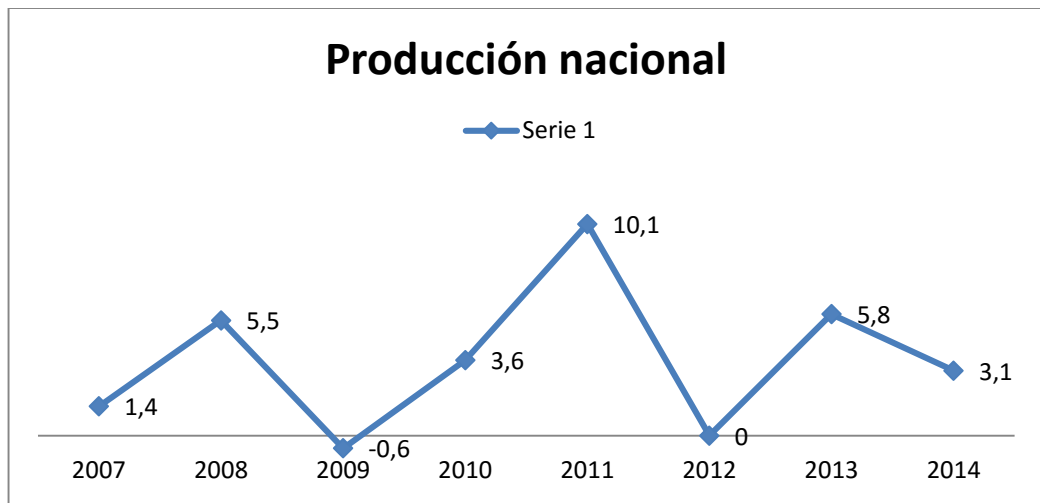
Anexo 6



*Datos tomados de los informes de rendición de cuentas de la SENPLADES³²⁷.
Cuadro de mi autoría.*

³²⁶ Página del Observatorio de política fiscal, Boletín de Transparencia Fiscal No. 109 septiembre 2015, <http://www.observatoriofiscal.org/seccion-exclusiva/boletin-de-transparencia-fiscal/2723-2015-09-16-15-32-10.html> (Consultado el 27 de octubre de 2015).

Anexo 7



*Datos tomados de la página del Ministerio de Finanzas.
Cuadro de mi autoría*

³²⁷ Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, *Informe de rendición de cuentas 2014*, <http://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/01/Informe-rendici%C3%B3n-de-cuentas-Zona-5-.pdf>.

Anexo 8

<i>Ministerios Coordinadores</i>	<i>Secretarías</i>
Ministerio Coordinador de Desarrollo	Secretaría Técnica para la erradicación de pobreza
Ministerio Coordinador de Sectores Estratégicos	Secretaría de Gestión de riesgos
Ministerio Coordinador de Seguridad	Secretaría Técnica del mar
Ministerio Coordinador de la Política Económica	Secretaría Nacional de Gestión inclusiva en discapacidades
Ministerio Coordinador de producción, empleo y competitividad	secretaría Nacional den Gestión de la Política
Ministerio Coordinador de Conocimiento y talento humano	Secretaría Técnica de Cooperación Internacional
Otros Ministerios	Secretaría técnica de drogas
Ministerio de Inclusión Económica y social	Secretaría del Agua
Ministerio de Desarrollo Urbano y Vivienda	Secretaría técnica de transparencia de Gestión
Ministerio de salud Pública	Secretaría Nacional del Migrante
Ministerio del Deporte	Secretaría nacional de planificación y desarrollo
Ministerio de Comercio Exterior	Secretaría Nacional para el eco desarrollo amazónico
Ministerio de Educación	Secretaría Nacional de Comunicación
Ministerio de Cultura y Patrimonio	Secretaría Nacional de Educación Superior
Ministerio de Electricidad y energía renovable	
Ministerio de Hidrocarburos	
Ministerio de Minería	
Ministerio de telecomunicaciones y sociedades de información	
Ministerio del ambiente	
Ministerio Industrias y Productividad	
Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuacultura y pesca	
Ministerio del Trabajo	

**Ministerio de Transporte y obras
públicas**
Ministerio de Turismo
Ministerio de Finanzas
Ministerio del Interior
Ministerio de Defensa
**Ministerio de Justicia, Derechos
Humanos y Cultos.**
**Ministerio de Relaciones Exteriores
y Movilidad Humana**

Anexo 10

Deuda pública consolidada Millones									
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Externa	10.632,7	10.088,9	7.392,5	8671,7	10.055,3	10.871,8	12.920,1	17.581,9	20.206
Interna	3.239,9	3.645,1	2.842,2	4.665,1	4.506,5	7.780,5	9.926,6	12.558,3	12.546
Total	13.872,6	13.734	10.234,7	13.336,8	14.561,8	18.652,3	22.846,7	30140,2	32.752
Coficiente Deuda pública/PIB	27,20%	22,24%	16,37%	19,40%	18,25%	21,32%	24,41%		a noviembre 28.80%

Datos obtenidos del Banco Central del Ecuador.

Anexo 11

Provincia	Aeropuerto	Inversión	Obras :
El Oro	“Regional Santa Rosa”	52’574.685,00 USD	Edificio terminal, bloque técnico, pista, plataforma, servicio contra incendio y vía de ingreso.
Napo	“Jumandy”	48’822.010,25 USD	Edificios terminal y técnico, pista, plataformas, vía perimetral, torre de control, hangar servicio contra incendios y vías de acceso.
Cotopaxi	“Cotopaxi”	32’835.752,13 USD	Edificio, terminal pasajeros, pista, plataforma, taxi way, bloque técnico y hangar bodegas para carga.
Esmeraldas	“Cnel. Carlos Concha T”	18’287.785,00 USD	Nuevo terminal de pasajeros, torre de control, bloque técnico, hangar servicio contra incendios, planta de combustibles, obras exteriores ampliación de pista y plataforma.
Santa Elena	“General Ulpiano Páez”	15’924.430,00 USD	Construcción del edificio terminal de pasajeros, torre de control, bloque técnico, hangar servicio contra incendios, protección franja de pista, plan de manejo ambiental, obras exteriores, parqueaderos, vías de ingreso, servicios básicos y señalética de ingreso al terminal
Loja	“Ciudad de Catamayo”	19’556.214,00 USD	Reforzamiento y corrección de pendiente de pista, remodelación edificio terminal (capacidad 296 pax), impacto ambiental, cerramiento pista Cumbaratza, cerramiento perimetral y hangar SCI
Aeropuerto de Nueva Loja	Nueva Loja, provincia de Sucumbíos	7,4 millones	6,4 millones en infraestructura - 1 millón en tecnología

Ministerio de Obras Públicas y <http://www.forosecuador.ec/forum/ecuador/directorio/172-listado-de-aeropuertos-de-ecuador>

Anexo 12

Hidroeléctricas	Fecha de inicio	Fecha de entrega	Monto presupuestado	Monto ejecutado hasta 31/12/2014
Coca Codo Sinclair	03/03/2010	28/01/2016	2.850.967.000	2.031.609.985
Delsitanisagua	02/02/2011	31/10/2016	334.843.250	165.113.507
Manduriacu	02/01/2012	30/12/2016	227.389.970	219.872.189
Mazar dugas	02/02/2012	28/02/2015	75.629.605	49.997.409
Minas San Francisco	01/11/2011	30/11/2016	630.185.370	245.663.054
Quijos	20/01/2012	31/03/2016	155.561.080	76.406.521
Sopladora	26/04/2011	31/05/2016	962.846.620	648.423.110
ToachiPilatón	31/05/2011	31/06/2016	608.000.000	352.640.000
Chontal				
Paute Carderillo				
Total			5.845.422.895	3.789.725.775

Anexo 13

Deuda Bilateral Millones			
PAÍS	2007	2014	2015
R. de Korea	7,2	41	41
R.P. China	7,1	5176,4	5.466,4
Dinamarca	16,7	4,9	3,3
Bélgica	17	8,5	7
Canadá	23,3	10,2	7,5
Alemania	60	26,2	26,9
Reino Unido	94,3	1136,1	968,3
USA	93	479,8	473,1
Francia	183,4	162,7	204,8
Israel	161,2	78,6	62,5
Brasil	238,6	325,9	312,6
Italia	329,4	127,9	102,1
Japón	283,3	90,8	72,4
España	387,1	250,9	292,6
Rusia		36,2	138,3
Austria		4,6	18,6
Luxemburgo			159,3
Argentina	11,9		
Colombia	0,6		
Total	1.914,1	7.960,7	8.356,7

Información del BCE.

Anexo 14

RECAUDACIÓN									
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Neto	5114110,492	619511,064	6693253,6	7864667,902	8721173,296	1090656,509	12513479,8	13313491,5	13693,064
Bruto	5344054,5	6409402,067	6890276,7	8073765,572		11216378,84	12638381,4	13522909,7	
Efectivo	5361867,207	5508523,889	6849788,5	8357203,224	9560993,79	11263894,16	12757722,2	13616,817,2	13950,016
Impuestos							2007	2015	
IVA							3'004.551,505	6'500. 436	
Impuesto a la Renta Global							1'740.848,92	4'833.112	
ICE							456.739,554	836.644	
Impuesto a los vehículos motorizados							74.356,038	223.067	
Impuesto a ambiental a la contaminación vehicular								113.201	
ISD Impuesto a la salida de Divisas								1'093.977	
Impuesto a los Activos en el Exterior								48.680	
RISE								20.016	
Regalías, patentes y utilidades de conservación minera								29.155	
Tierras rurales								8.967	
TOTAL							5'276.496,017	13'707.255	

Información tomada del SRI

Anexo 17

Inversión Extranjera Directa								
Actividad	2007	2008 /1	2009 /1	2010 /1	2011 /1	2012 /1	2013 /1	2014 /1
Agricultura, silvicultura, caza y pesca	25.479,82	20.492,25	52.317,19	10.681,07	459,20	17.845,48	20.761,66	38.912,61
Comercio	92.184,69	119.945,83	84.112,63	93.576,97	77.785,22	83.340,54	110.161,17	148.447,26
Construcción	19.632,31	49.352,23	-13.897,89	27.774,24	50.068,33	31.112,41	68.730,48	4.278,37
Electricidad, gas y agua	11.898,49	-6.763,50	3.008,00	-6.311,70	-10.824,91	46.447,49	29.201,26	-4.671,10
Explotación de minas y canteras	-102.795,42	244.114,62	5.802,47	178.001,49	379.201,90	224.945,00	252.886,20	685.578,24
Industria manufacturera	98.960,03	197.997,88	117.752,08	120.323,64	121.927,07	135.596,22	137.917,83	107.722,24
Transporte, almacenamiento y comunicaciones	-52.460,12	276.080,88	64.238,25	-349.577,70	-47.432,87	-13.433,33	-8.241,33	-246.980,58
Total general	92.899,80	901.220,19	313.332,73	74.468,02	571.183,95	525.853,80	611.417,27	733.287,03

Información del BCE.

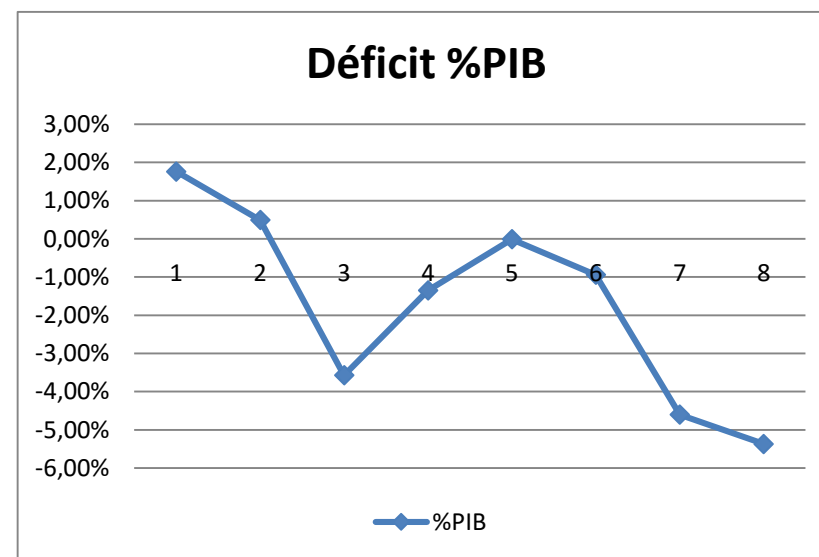
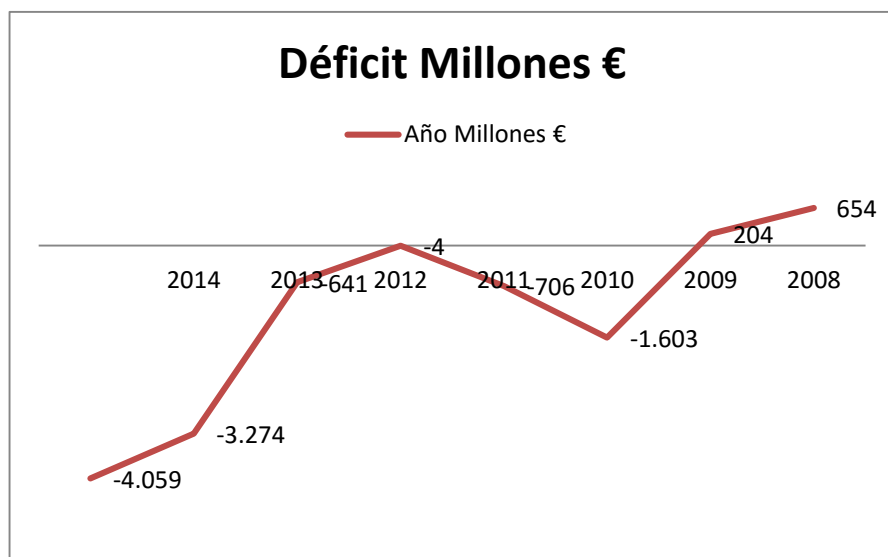
Anexo 18

Déficit

Años	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Millones	654	204	-1.603	-706	-4	-641	-3.274	-4.059
% PIB	1,76%	0,49%	-3,57%	-1,35%	-0,01%	-0,94%	-4,60%	-5,37%

Datos tomados de <http://www.datosmacro.com/deficit/ecuador>

Gráficos de mi autoría

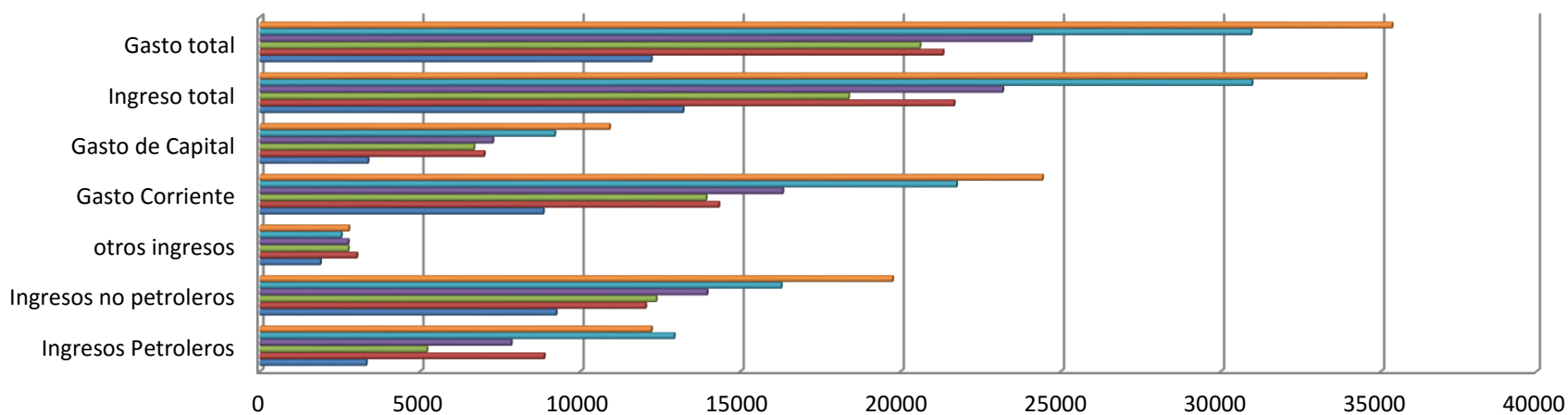


Anexo 19

Balanza de pagos								
Balanza de Pagos analítica	2007/I	2007/II	2007/III	2007/IV	2008/I	2008/II	2008/III	2008/IV
1 Cuenta corriente	-29,2	477,3	632,9	1281,5	1281,5	1341,3	98	-1526,5
2 Cuenta de capital y financiera								
Cuenta de capital	41,0	8,2	7,4	8,2	11,5	9,8	6,8	16,1
Cuenta financiera	-1,4	-432,1	-685,6	-604,3	-1350,2	-1317,8	-178,4	1428,6
Balanza de Pagos analítica	2009/I	2009/II	2009/III	2009/IV	2010/I	2010/II	2010/III	2010/IV
1 Cuenta corriente	790,6	39	538	123,3	149,6	-389,1	-933,1	-621,6
2 Cuenta de capital y financiera								
Cuenta de capital	4,6	192,5	6,1	58,1	9,1	11,4	8,4	13,3
Cuenta financiera	883,2	-1966,3	-453,3	-107,7	-91,3	300,5	978,6	684,2
Balanza de Pagos analítica	2011-I	2011-II	2011-III	2011-IV	2012-I	2012-II	2012-III	2012-IV
1 Cuenta corriente	460,9	-27,7	-167,9	-667,7	589,0	9,0	-316,5	-448,3
2 Cuenta de capital y financiera	926,3	-186,1	-181,8	-103,9	-185,4	497,4	1.301,8	-2.129,4
Cuenta de capital	30,6	22,1	17,3	12,3	31,3	21,3	14,1	54,8
Cuenta financiera	895,6	-208,2	-199,1	-116,2	-216,8	476,2	1.287,7	-2.184,2
Balanza de pagos analítica	2013-I	2013-II	2013-III	2013-IV	2014-I	2014-II	2014-III	2014-IV
1 Cuenta corriente	-103,3	-684,4	-64,7	-116,4	511,4	285,4	-68,2	-1.322,9
2 Cuenta de capital y financiera	2.116,7	27,9	521,6	293,5	-929,7	1.620,5	973,1	-1.295,3
Cuenta de capital	26,2	18,8	12,8	8,3	29,0	17,1	12,5	8,2
Cuenta financiera	2.090,5	9,1	508,8	285,2	-958,8	1.603,4	960,6	-1.303,4

Anexo 20.

Sector público no financiero



	Ingresos Petroleros	Ingresos no petroleros	otros ingresos	Gasto Corriente	Gasto de Capital	Ingreso total	Gasto total
2012	12220,7	19750,7	2772,8	24434,6	10915,8	34539,7	35350,4
2011	12934,6	16275,5	2539,7	21749,3	9205,2	30976,7	30954,5
2010	7844,4	13962,2	2754,8	16322,6	7271,2	23191,8	24093,7
2009	5211,5	12372,3	2758,2	13930,1	6680,4	18378	20610,5
2008	8875,3	12042,6	3026,2	14327,8	7000,3	21674,4	21328,1
2007	3318	9248,2	1887,4	8846,5	3372,1	13210,4	12218,5

Datos tomados del BCE.

Cuadro de mi autoría.

Anexo 21.

FORMACIÓN BRUTA DE CAPITAL FIJO POR INDUSTRIA

miles de dólares

Industria	2007	2008	2009	2010	2011	2012 p	2013 p
A - Agricultura, silvicultura y pesca	649.879	871.942	653.965	1.131.244	1.488.588	1.487.580	1.474.986
B - Explotación de minas y canteras	1.213.326	1.298.294	1.539.864	1.615.468	2.058.859	2.409.790	3.462.286
C - Industrias Manufactureras	1.172.575	2.031.119	1.331.060	1.912.947	2.916.706	2.304.378	2.723.585
D - Generación, captación y distribución de energía eléctrica	788.021	526.274	1.450.405	2.011.883	1.271.778	2.572.268	2.509.176
E - Captación, depuración y distribución de agua; y saneamiento							
033 - Suministro de electricidad y agua	788.021	526.274	1.450.405	2.011.883	1.271.778	2.572.268	2.509.176
F - Construcción	272.819	513.121	362.488	269.900	543.131	524.067	602.162
G - Comercio al por mayor y al por menor; reparación de los vehículos de motor y de las motocicletas	683.060	604.123	590.145	1.235.974	1.581.737	1.479.249	1.623.589
H - Transporte y almacenamiento	364.955	453.533	367.861	500.466	477.766	819.463	735.655

I - Alojamiento y servicios de comida	90.142	118.605	52.143	108.282	112.937	133.196	154.255
J - Comunicaciones e información	492.304	1.420.125	640.619	1.146.049	691.653	1.035.726	559.627
K - Actividades financieras y de seguros	435.023	303.605	214.059	325.977	201.726	302.530	335.634
L - Actividades inmobiliarias	1.436.518	1.531.643	1.404.604	1.379.459	1.769.618	2.342.367	2.486.485
M - Actividades profesionales, técnicas y administrativas	272.234	314.799	308.966	380.683	324.104	426.302	424.548
O - Administración pública, defensa; planes de seguridad social obligatoria	2.057.540	2.756.527	4.167.642	4.156.199	5.156.423	5.892.742	6.791.801
P - Enseñanza	239.199	449.264	488.409	463.968	456.230	924.922	1.173.517
Q - Servicios sociales y relacionados con la salud humana	297.825	373.099	379.590	363.927	1.025.544	612.393	780.826
R-S-U - Entretenimiento, recreación y otras actividades de servicios	128.527	252.441	305.869	125.463	393.986	440.865	474.747
TOTAL INDUSTRIA	10.593.947	13.818.514	14.257.689	17.127.889	20.470.786	23.707.838	26.312.879

Datos tomados del BCE.