

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

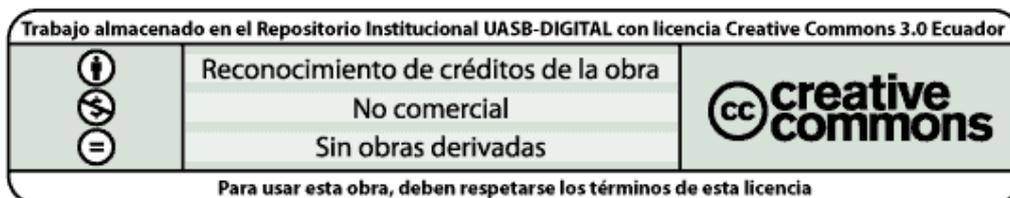
Programa de Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

**El gasto público en relación a las funciones fiscales y
parafiscales del régimen tributario interno**

Carlos Eduardo Viscarra Luzuriaga

Quito, 2015



AUTORIZACIÓN

Yo, Carlos Eduardo Viscarra Luzuriaga, autor de la tesis titulada **EL GASTO PÚBLICO EN RELACIÓN A LAS FUNCIONES FISCALES Y PARAFISCALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO** mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de magíster 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 de 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 responsabilidad frente a 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.

Fecha.

Firma.

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

TEMA:

"EL GASTO PÚBLICO EN RELACIÓN A LAS FUNCIONES FISCALES Y
PARAFISCALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO"

AUTOR: CARLOS EDUARDO VISCARRA LUZURIAGA

TUTOR: EDDY DE LA GUERRA ZÚÑIGA

QUITO, 2015

RESUMEN

El Plan Nacional del Buen Vivir es uno de los instrumentos más relevantes en el desenvolvimiento político, legal, económico y social del Ecuador, en el cual se basan las políticas fiscales aplicables para la recaudación tributaria, que permitirá sufragar el gasto público necesario para el cumplimiento de los objetivos planteados en este plan.

Partiendo de esta premisa, en este trabajo se analizan y critican los principios fundamentales del PNBV y los efectos fiscales que produce su aplicación, enfocando dicho análisis desde la perspectiva del gasto público, confrontándolo con el desarrollo fáctico que ha tenido el Ecuador en este tiempo, teniendo en cuenta el aumento en la recaudación que ha perseguido el gobierno para cumplir con el gasto público propuesto.

Es de esta manera que en principio se estudia al gasto público como tal, estableciendo conceptos y definiciones que trazan su dinámica en las finanzas públicas y consecuentemente su incidencia en el presupuesto estatal para el cumplimiento de los objetivos propuestos por el Estado en el PNBV. Finalmente se analiza el objetivo 8 del PNBV que es el que pretende consolidar el sistema económico, social y solidario del país, haciendo hincapié en tres de sus lineamientos, los cuales considero fundamentales para el entendimiento de la política fiscal empleada en el Ecuador que son: a) Invertir los recursos públicos para generar crecimiento económico sostenido y transformaciones estructurales; b) Fortalecer el manejo de las finanzas públicas; y, c) Fortalecer la progresividad y la eficiencia del sistema tributario.

Al finalizar este trabajo se concluye si el modelo esbozado en el plan es sustentable y acorde a la realidad nacional del Ecuador.

AGRADECIMIENTO

Agradezco a las autoridades de la Universidad Andina Simón Bolívar, no solamente por permitirme ser parte de una institución tan prestigiosa como lo es esta universidad, sino por ser uno de los principales y más importantes centros educativos del País, en donde la academia puede brillar en todo su esplendor.

De manera muy especial agradezco a la Doctora Eddy De La Guerra, tutora de esta investigación, por su ayuda constante y acertada en cada una de las inquietudes nacidas para el cumplimiento de esta tesis de grado.

Agradezco a mis padres Fernando y Germania, por su apoyo incondicional y por ser modelo de seres humanos a seguir, a mi hermano por siempre estar conmigo; a los tres, su amor, constancia y comprensión han sido fundamentales para el logro de todas mis metas.

A todos aquellos que de una u otra manera me han apoyado para el cumplimiento de esta meta, gracias!.

Carlos Viscarra L.

DEDICATORIA

A todos aquellos que buscan superarse en la vida.

A mi familia y amigos.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN.....	9
Capítulo primero.....	12
Marco Teórico.....	12
I. Notas introductorias.....	12
1. Ecuador Estado constitucional de derechos y justicia.....	12
2. Gasto público.....	20
2.1. La relación jurídica del gasto público.....	22
2.2. Composición y distribución del gasto público.....	27
3. Presupuesto.....	29
3.1. Naturaleza y ciclo del presupuesto.....	30
3.1.1. Programación presupuestaria.....	31
3.1.2. Formulación presupuestaria.....	33
3.1.3. Aprobación presupuestaria.....	34
3.1.4. Ejecución presupuestaria.....	36
3.1.5. Seguimiento y evaluación de la ejecución presupuestaria.....	37
3.1.6. Clausura y liquidación presupuestaria.....	37
4. Régimen tributario en el Ecuador.....	38
4.1. Los tributos y la financiación del Estado.....	39
4.1.1. Fin de los tributos.....	41
4.1.2. Clasificación de los tributos.....	42
4.1.2.1. Tributos directos e indirectos.....	42
4.1.2.2. Tributos directos.....	44
4.1.2.3. Tributos indirectos.....	45
4.1.2.4. Parafiscalidad.....	45
4.1.2.5. Preasignaciones del gasto público.....	47
4.1.3. Vínculo jurídico impositivo.....	48
Capítulo segundo.....	51
El Plan Nacional del Buen Vivir en Ecuador.....	51
I. Notas introductorias.....	51
1. Naturaleza jurídica del Plan Nacional del Buen Vivir.....	52
2. Importancia del Plan Nacional del Buen Vivir.....	55
3. Principios fundamentales del Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017.....	60
a) Sociedad radicalmente justa.....	63
b) Sociedad con trabajo liberador y tiempo creativo.....	65
c) Sociedad igualitaria y equitativa.....	65
d) Sociedad de plenas capacidades, emancipación y autonomía.....	65
e) Sociedad solidaria.....	66
f) Sociedad corresponsable y propositiva.....	69
g) Sociedad en armonía con la naturaleza.....	69
h) Primacía de los bienes superiores.....	70
i) Sociedad de excelencia.....	70
j) Sociedad pluralista, participativa y autodeterminada.....	71
k) Soberanía e integración de los pueblos.....	72
l) Estado democrático, plurinacional y laico.....	72
m) Fortalecimiento de la sociedad.....	73
4. Relación del gasto público con el Plan Nacional del Buen Vivir.....	75

5. Descripción del objetivo 8 del Plan Nacional del Buen Vivir.....	78
5.1. Objetivo 8.- Consolidar el sistema económico, social y solidario de forma sostenible.....	78
6. Principales lineamientos perseguidos por el PNBV para el cumplimiento de objetivos fiscales y evolución de la normativa ecuatoriana para su cumplimiento.....	81
6.1. Invertir los recursos públicos para generar crecimiento económico sostenido y transformación estructurales.....	81
6.2. Fortalecer el manejo sostenible de las finanzas públicas.....	86
6.3. Fortalecer la progresividad y la eficiencia del sistema tributario.....	92
Capítulo Tercero.....	102
El Régimen Tributario Ecuatoriano en el Marco del Plan Nacional del Buen Vivir.....	102
I. Nota introductoria.....	102
1. Relación jurídico tributaria.....	103
2. Presión fiscal.....	108
3. Reformas y carga fiscal de los contribuyentes.....	111
a) Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador.....	112
b) Reformas a la ley orgánica de régimen tributario interno y a la ley de equidad tributaria.....	113
c) Nuevas reformas a la ley de equidad tributaria.....	115
d) Ley de empresas públicas.....	115
e) Reformas a la ley orgánica de régimen tributario interno y a la ley de equidad tributaria.....	116
f) Ley de hidrocarburos.....	116
g) Código orgánico de la producción, comercio e inversiones.....	116
h) Ley de fomento ambiental y optimización de los ingresos del Estado.....	117
i) Ley orgánica de economía popular y solidaria y su reglamento.....	117
j) Ley orgánica de redistribución de los ingresos para el gasto social.....	117
k) Ley orgánica de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal.....	118
CONCLUSIONES.....	121
RECOMENDACIONES.....	124
BIBLIOGRAFÍA.....	126

INTRODUCCIÓN

En la Constitución vigente aprobada el año 2008 y publicada en el Registro Oficial No. 499 de 20 de octubre del mismo año se realizaron varios cambios trascendentales que afectaron directamente en la concepción que los ecuatorianos teníamos sobre el Estado, pues si se realiza un análisis sobre el concepto propuesto en la Constitución acerca de que el Ecuador es un Estado Constitucional de Derechos y Justicia, surgen nuevos esquemas o paradigmas teóricos como por ejemplo: el replanteamiento de derechos fundamentales amparados en el fortalecimiento de un sistema garantista a través de la Constitución.

Con esta Constitución el Ecuador está experimentando un cambio evolutivo en la acepción del derecho planteando un esquema constitucional fuerte, en el cual ésta a más de ser la norma jerárquica superior incluso a los tratados internacionales, se constituye como el eje transversal para la defensa y garantía de los derechos fundamentales, garantizando directamente su respeto.

La Constitución establece el buen vivir como garantía constitucional, por medio de la cual, el actuar del Estado se desarrollará con miras a cumplir y hacer cumplir esta garantía; el buen vivir parte del principio de solidaridad, en donde se toma como prioridad el interés general sobre el particular.

En la Constitución el buen vivir es uno de los ejes principales del Estado constitucional de derechos y justicia tal como se lo ha constituido al Ecuador, el cual comprende cambios integrales en temas de salud, educación, medioambiente, entre otros, poniendo como premisas para alcanzar este objetivo la planificación del desarrollo nacional, la erradicación de la pobreza, el promover el desarrollo sustentable

y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza. En este sentido, es indispensable, sin que sea objeto del presente análisis, el alcance que tiene el buen vivir, ya que al centrarse en la realidad nacional del Ecuador, se deben establecer las facilidades que esta realidad ofrece, y es aquí donde surgen preguntas tales como: ¿Cómo consigue el Ecuador sufragar el gasto público para cumplir con los objetivos previstos en el Plan Nacional del Buen Vivir?, ¿Es correcto el rumbo que está tomando el gobierno para el desarrollo social y económico, apaleando las prácticas consumistas capitalistas y tomando como norte un socialismo que no tiene bases doctrinarias más que las planteadas por el gobierno de turno?, ¿Es viable la implementación del Plan Nacional del Buen Vivir, basándonos en la realidad socioeconómica del País? y, ¿el Ecuador está en la capacidad de cumplir con lo perseguido por este plan del buen vivir?.

Es de esta manera que la presente tesis en su marco teórico analiza al gasto público y su incidencia en las finanzas públicas, conceptualizando el régimen tributario del Ecuador; una vez establecida la forma en la que el Estado se financia por medio de la recaudación de tributos y proyecta el gasto en función del presupuesto realizado, se procede a analizar en el segundo capítulo al Plan Nacional del Buen Vivir, entendiendo su importancia consagrada en la Constitución, así como los principios que rigen a dicho plan.

Una vez que se tiene un entendimiento claro del gasto público y de qué es el Plan Nacional del Buen Vivir, se estudia la relación que existe entre los dos y de esta manera me adentro al análisis del objetivo 8 de este último, el cual consolida al sistema económico, social y solidario del país, centrando el estudio en la explicación de los tres principales lineamientos de este objetivo.

Para finalizar, en el tercer capítulo de esta tesis se analizan las reformas al régimen tributario del Ecuador y su adaptación a las políticas establecidas en el Plan Nacional del Buen Vivir y lo que ha significado para el contribuyente el esfuerzo que está haciendo el Estado al perseguir el buen vivir por medio de una breve descripción de las numerosas reformas fiscales planteadas por el gobierno, haciendo entender cuál es la relación jurídico tributaria desde la óptica del gasto y público, comprendiendo el por qué la carga y presión fiscal ejercida sobre los contribuyentes es excesiva dentro de lo buscado por el Estado que es implementar la progresividad en el régimen ecuatoriano para lograr la redistribución de la riqueza.

CAPÍTULO PRIMERO

MARCO TEÓRICO

I. Notas introductorias

El presente capítulo tiene por objeto exponer de forma clara y concisa el cambio que ha tenido el Ecuador en su concepción de Estado, al constituirse como un Estado constitucional de derechos y justicia tal como lo prescribe el artículo 1 de la Constitución de la República del Ecuador.

Posterior al análisis del nuevo marco constitucional del Ecuador, se propone establecer claramente los conceptos que se utilizarán en el desarrollo de este trabajo haciendo un recorrido por el gasto público, su composición y distribución hasta llegar a conceptualizar el régimen tributario en el Ecuador, todo esto con miras a tener un mayor entendimiento de sus finanzas públicas.

Inmersos en los conceptos a desarrollarse veremos principios constitucionales aplicables al régimen tributario ecuatoriano y su incidencia en el desarrollo económico del país, adentrando posteriormente el análisis en el incremento en la carga y presión fiscal que sufre el contribuyente por parte de la Administración Central, con el fin de recaudar lo suficiente para cumplir con sus metas y objetivos presupuestarios, sociales y económicos.

1. Ecuador Estado constitucional de derechos y justicia

Para entender este punto es importante señalar lo que establece la Constitución del Ecuador en su artículo 1 que dice: "Art. 1.- El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario,

intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada."¹

La finalidad de todo Estado, es la de satisfacer las necesidades de los ciudadanos con iguales oportunidades, con el objetivo de que éstos se desenvuelvan de tal modo que alcancen el buen vivir, modelo en donde se respeten las libertades y derechos de los individuos por medio de la distinción de poderes estatales que actúen en sujeción a normas o disposiciones conocidas y en el cual la participación ciudadana sea vital para el normal desenvolvimiento del Estado.

El reconocimiento de los derechos fundamentales de las personas a nivel constitucional ha sido marcado de manera progresiva en el transcurso de los cambios constitucionales en el Ecuador; evolución dentro de la cual se han otorgado a los ciudadanos un cúmulo de garantías con base en conceptos sociales, plurinacionales, redistribuidores de la riqueza; de acuerdo a Ávila, este constitucionalismo es llamado como: "postmoderno, que rescata el constitucionalismo oculto, practicado por otras nacionalidades, en particular las indígenas, es plurinacional y correspondería a un modelo distribuidor, reconocedor y demo-diverso, que camina hacia un modelo económico post-capitalista."²

En el Ecuador se dio un cambio trascendental en el reconocimiento y aplicación de los derechos fundamentales en la Constitución de 1979, dentro de la cual se estableció como fin primordial del Estado el "asegurar la vigencia de los derechos fundamentales del hombre y promover el progreso económico, social y cultural de sus

¹ Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. I, "Elementos Constitutivos del Estado", cap. primero, "Principios Fundamentales", art. 1 ([Quito]: Asamblea Nacional, Comisión Legislativa y de Fiscalización).

² Ramiro Ávila Santamaría, *Evolución de los derechos fundamentales en el constitucionalismo ecuatoriano*, <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3015/1/%C3%81vila,%20R-CON-008-Evoluci%C3%B3n.pdf>, 4.

habitantes"³; sin embargo, fue en la Constitución de 1998 en donde se reconocieron los derechos de las mujeres, de los indígenas, de los discapacitados entre otros, determinando al Ecuador como un "estado social de derecho, soberano, unitario, independiente, democrático, pluricultural y multiétnico."⁴

Finalmente en el 2008 el Ecuador afronta un nuevo cambio constitucional que mantiene la tendencia de ampliar progresivamente los derechos fundamentales de los ciudadanos, reconociendo en la parte social la autodeterminación de los pueblos y la protección a la diversidad cultural; estipula el principio de ciudadanía universal con el objetivo de fortalecer la soberanía nacional, reconociendo la plurinacionalidad con su interculturalidad y establece la democracia participativa, manejando un principio igualitarista en busca de buen vivir; por otro lado, el punto de vista económico pretende la equidad dentro de un régimen de desarrollo basado en la igualdad, no discriminación, entre otras cosas, sin embargo, más allá de eso se establecen garantías contra actos públicos que puedan afectar los intereses de particulares o colectivos, constituyéndose el Estado como garante de derechos, pudiendo a su vez las entidades ejercer control absoluto sobre los particulares y éstos a su vez teniendo la posibilidad de cautelar sus derechos a través de figuras como la acción de protección.

En el neoconstitucionalismo la inserción de los derechos fundamentales en la Constitución se estableció como uno de los puntales más importantes en dicha corriente doctrinaria, ya que de acuerdo a Alexy: "la teoría de los derechos fundamentales de la Ley Fundamental es una teoría en la que se abordan los problemas que se plantean en todos los derechos fundamentales de un determinado tipo, por ejemplo, en todos los

³ *Constitución de la República del Ecuador* [1979], tít. Preliminar, art. 2 ([Quito], Decreto Supremo 000, Registro Oficial 800, 27 de marzo de 1979).

⁴ *Constitución de la República del Ecuador* [1998], tít. I, "De los Principios Fundamentales" art.1, ([Quito]: Asamblea Nacional Constituyente, Registro Oficial 278, 18 de marzo de 1998).

derechos de libertad, de igualdad o de prestación"⁵; en este sentido y con el fin de dar mayor claridad a este postulado, el autor establece que la protección de los derechos fundamentales de cada individuo, se basa en una fundamentación teórica que vincule de manera tripartita al *derecho positivo* y su capacidad de análisis respecto a los conceptos fundamentales, alcance y fundamento como tal, adicionalmente al derecho positivo, se sumará la *dimensión empírica*, en donde más allá del derecho positivo, se encuentra la interpretación del mismo, lo cual debe ir de la mano con la práctica de justicia, con el fin de demostrar su eficacia en la aplicación y la tercera dimensión es la *normativa*, la cual se constituye como el producto de la unión entre el derecho positivo y la dimensión empírica, la misma que pretende tener como resultado la mejor decisión para cada caso en concreto.⁶

En este orden de ideas podemos comprender que la interpretación de la norma lleva plasmado consigo un gran toque subjetivo por parte de la autoridad judicial y que pese a este margen de discrecionalidad, ésta es la manera más adecuada que conocemos para proteger a cada individuo que forma parte de un colectivo en contra de arbitrariedades o abusos que puedan provenir de los poderes del Estado ante los derechos fundamentales, mismos que se deben entender como objeto de desarrollo progresivo y que por ello ningún Estado puede garantizar su cumplimiento definitivo.

Esta inclusión de derechos fundamentales en la Constitución puede significar un gran avance en el derecho de cualquier país, puesto que su inserción obliga al Estado a estar en una constante evolución del derecho, sin embargo esto hace del neoconstitucionalismo una teoría en construcción y constante tensión, la cual promueve

⁵ Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, segunda edición, (Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2014), 18.

⁶ *Ibíd.*, 11-8.

cambios en la concepción tradicional y formal del derecho y por lo cual debe ser manejada muy minuciosamente.

La evolución del derecho planteada podría ser factible para cualquier sociedad, teniendo en cuenta que el neoconstitucionalismo tiene como bandera de lucha el reconocimiento jerárquico y la fuerza normativa de la Constitución en el ordenamiento jurídico de un país, razón por la cual es de vital importancia el evaluar periódica y objetivamente el progreso del derecho como tal en países como el nuestro, que hemos decidido ingresar en esta tendencia, puesto que la primacía de los principios constitucionales otorga un carácter abierto, con un gran rango de subjetividad para su aplicación, cuyo único limitante es la moral con que la norma es interpretada; es así, que los cambios más significativos que propone el neoconstitucionalismo nacen como respuesta a problemas específicos, que de acuerdo a Ramiro Ávila, entre los más importantes tenemos:

1. Los fundamentales a la violación de derechos.
2. Rigidez de la Constitución a la arbitrariedad de los parlamentarios.
3. Constitución como norma jurídica directamente aplicable sin que requiera desarrollo legislativo para su eficacia al requisito de ley para reglamentarla [...].
4. Los jueces de la Constitución a la inexistencia de una autoridad que sancione la inobservancia de las normas constitucionales.⁷

En base a esta concepción la importancia que tiene para los ciudadanos el amparo de derechos y garantías que se pretende alcanzar por medio de la protección de los derechos fundamentales es mayúscula, ya que se ha establecido como premisa constitucional el reconocimiento de los derechos, convirtiéndolos así en un fin para el Estado, todo esto ha hecho que esta teoría alcance gran acogida y por lo tanto busque

⁷ Ramiro Ávila Santamaría, *El Neoconstitucionalismo Transformador – El Estado de Derecho en la Constitución del 2008*, (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2011), 54.

trascender fronteras con el propósito de que en diferentes lugares se siga la tendencia de transformar el Estado de derecho en Estado constitucional de derechos y justicia.

En este orden de ideas entendemos que el Ecuador tuvo un enorme cambio, ya que se concibe a la Constitución en su sentido formal y material, es decir, que se entiende al Ecuador como un Estado constitucional que efectivamente cuenta con una Constitución, pero que también, trasciende este sentido formal y toma a la norma suprema como producto de la legitimidad democrática, que busca garantizar y proteger los derechos y garantías ciudadanas, distinguiendo claramente instituciones y poderes estatales, con el fin de limitar su poder de gobernanza y así evitar la arbitrariedad o abusos de éstos por medio de la parte orgánica de la Constitución que se pretende funcional a la realización de los derechos, haciendo hincapié en el respeto a los derechos y garantías de las personas, a lo cual conocemos como la parte material de la Constitución.

Al decir de Ponce Villacís, la Constitución “aunque tiene un contenido declarativo de forma general también tiene un contenido orgánico cuando establece las bases estructurales de la organización de los Estados.”⁸; bajo esta premisa entendemos que la Constitución posee un segmento declarativo de principios, derechos y garantías, así como el desarrollo estructural del Estado.

En el entendimiento de que los derechos son cualidades propias de los seres humanos, los mismos que serán reconocidos y englobados en el marco jurídico, es decir el derecho objetivo, debemos hacer hincapié en que el neoconstitucionalismo se basa en un concepto interpretativo de principios generales ponderando siempre los derechos fundamentales de las personas, lo cual nos da a los ciudadanos una idea de un nuevo

⁸ Juan Esteban Ponce Villacís, *El Neoconstitucionalismo en el Ecuador*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2010), 9.

tipo de Estado. Al sustentarse el neoconstitucionalismo en la ponderación de principios generales y protección a los derechos fundamentales, se produce una gran franja de subjetividad en la aplicación de dichos principios y derechos, cuyos conceptos o acepciones pueden distorsionarse si es que éste llegara a salir de los límites constitucionalmente admitidos, entrapando al accionar del Estado en un concepto iusfilosófico que establece que “hay derechos aunque no haya normas acerca de ellos”⁹.

La libertad de acción planteada en el texto constitucional, establece una imperante necesidad de señalar garantías constitucionales que permitan el correcto desenvolvimiento social y una debida aplicación de los principios constitucionales en base a conceptos jurídico-morales, nacidos de criterios constructivos que permitan alcanzar un buen vivir para las personas. Ramiro Ávila señala dos garantías fundamentales para lograr lo que señala este párrafo y dice que: “El parlamento, al igual que todo poder público y privado, está sometido a la Constitución”¹⁰ y afirmando que para garantizar los derechos de las personas, dentro del sometimiento de los individuos al accionar estatal, éste debe circunscribirse en: “dos dispositivos el uno tiene que ver con las dificultades para reformar la Constitución, mediante procedimientos ordinarios [...]; el otro con la determinación de una autoridad judicial cuando se violen preceptos constitucionales”¹¹, en base a lo planteado es necesario indicar que también existen controles constitucionales creados para evitar violaciones concretas a los derechos protegidos por la Constitución y que pertenecen al colectivo de individuos, de ahí la importancia actual de las Cortes Constitucionales.

⁹ Enrique Pozo, *Estado Constitucional de Derechos y Obligaciones*, Apuntes Jurídicos http://www.apuntesjuridicos.com.ec/download/noticias/1348_DOC_884_DOC_dr.Pozo.pdf.

¹⁰ Ramiro Ávila Santamaría, *El Neoconstitucionalismo Transformador – El Estado de Derecho en la Constitución del 2008*, 54.

¹¹ *Ibíd.*, 54.

Siguiendo este orden de ideas, el neoconstitucionalismo pretende hacer del sistema nacional un conjunto de poderes, instituciones, normas y actos, que si bien en conjunto tienen libertad en la confluencia de su accionar para la gobernanza, dicha libertad está enmarcada en un conjunto de derechos garantizados a los ciudadanos, los cuales direccionan el accionar estatal por conceptos colectivos de igualdad, equidad y progresividad entre otros, y todos estos englobados en un concepto subjetivo mayoritario y jurídico a la vez de justicia, es así como se lo está concibiendo en el artículo 340 de la Constitución del Ecuador¹².

Para viabilizar este sistema jurídico de difícil comprensión, es indispensable contar con una participación ciudadana activa e institucionalizada, que permita intervenir a la ciudadanía en el accionar estatal con el fin de hacer respetar los principios constitucionales, así como también los derechos fundamentales de las personas. Todo el accionar político, democrático y participativo, basado en principios de igualdad y equidad en el cual el Ecuador ha entrado, debe perseguir como consecuencia un régimen socio - económico llamado buen vivir.

Esta nueva corriente en el Ecuador, ha hecho que se promueva un sistema abierto, mismo que implica un cambio radical en la concepción de Estado tal como lo conocíamos en nuestra realidad, implementando un nuevo factor social en el país, el cual promueve una ola de accionar participativo de la sociedad basada en principios

¹² Constitución de la República del Ecuador. “Art. 340.- El sistema nacional de inclusión y equidad social es el conjunto articulado y coordinado de sistemas, instituciones, políticas, normas, programas y servicios que aseguran el ejercicio, garantía y exigibilidad de los derechos reconocidos en la Constitución y el cumplimiento de los objetivos del régimen de desarrollo.

El sistema se articulará al Plan Nacional de Desarrollo y al sistema nacional descentralizado de planificación participativa; se guiará por los principios de universalidad, igualdad, equidad, progresividad, interculturalidad, solidaridad y no discriminación; y funcionará bajo los criterios de calidad, eficiencia, eficacia, transparencia, responsabilidad y participación.

El sistema se compone de los ámbitos de la educación, salud, seguridad social, gestión de riesgos, cultura física y deporte, hábitat y vivienda, cultura, comunicación e información, disfrute del tiempo libre, ciencia y tecnología, población, seguridad humana y transporte”.

morales y jurídicos, los cuales se institucionalizan para concretar el cumplimiento de su participación en el desenvolvimiento político, social y jurídico en el Ecuador, con el fin de alcanzar una efectiva y eficaz autogestión social.

Es de esta manera, que dejamos atrás la idea de que el Estado es un ente rector de unidad e igualdad nacional, basada en criterios legales de ciudadanía no diferenciada, haciendo del Ecuador un Estado regido por conceptos jurídico-políticos de pluralismo, multiculturalidad y regionalidad, en concordancia con lo establecido en el artículo 244 de la Constitución de la República del Ecuador¹³, en el cual se establece el ejemplo más claro de los conceptos establecidos.

2. Gasto público

El gasto público es el conjunto de egresos monetarios que realiza el gobierno central, utilizados como medios indispensables para suplir las necesidades públicas, sean éstas de bienes o servicios, mismos que se realizan en concordancia con lo perseguido por el gobierno en sus políticas sociales, teniendo como sustento lo establecido en la ley, lo cual da soporte para que el gasto público generado, amparado en estas dos condicionales tenga legitimidad.

Héctor Villegas da un concepto simple pero muy concreto de lo que es el gasto público y dice que: "son gastos públicos las erogaciones dinerarias que realiza el

¹³ Constitución de la República del Ecuador. "Art 244.- Dos o más provincias con continuidad territorial, superficie regional mayor a veinte mil kilómetros cuadrados y un número de habitantes que en conjunto sea superior al cinco por ciento de la población nacional, formarán regiones autónomas de acuerdo con la ley. Se procurará el equilibrio interregional, la afinidad histórica y cultural, la complementariedad ecológica y el manejo integrado de cuencas. La ley creará incentivos económicos y de otra índole, para que las provincias se integren en regiones".

Estado, en virtud de la ley, para cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas"¹⁴.

Por otro lado Dino Jarach dice que: "Los gastos públicos constituyen las erogaciones que efectúa el Estado para adquirir bienes instrumentales o intermedios y factores para producir bienes y servicios públicos."¹⁵

De acuerdo a los conceptos planteados de lo que es gasto público, podemos fácilmente diferenciar dos de las características principales del mismo que ante la simple lectura se hacen evidentes y es que el gasto público se genera obligatoriamente desde el Estado y, es indispensable que con éste exista la satisfacción de una necesidad pública, coincidentemente con lo considerado por Troya Jaramillo quien establece que: "los gastos públicos son inmateriales que no tienen compensaciones rentables y cuyo objeto es el interés general"¹⁶.

En este sentido, es importante identificar que el gasto público es un instrumento de gran impacto socio-económico que tiene el Estado respecto de los ciudadanos. En la concepción actual de Estado, éste se convierte en administrador de la riqueza, dinamizando la economía de tal manera que existan nuevas oportunidades de inversión, haciendo que el destino del gasto permita la subsistencia y desarrollo del mismo; consecuentemente Riofrío establece que:

Financiera y administrativamente, la noción de 'gasto público' se apoya en un concepto básico, viejo como la humanidad 'satisfacción de una necesidad colectiva o pública'; y en otro bastante moderno: 'Consumo monetario'. De estas dos nociones, la

¹⁴ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Novena edición (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2005), 39.

¹⁵ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Tercera Edición, (Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, 1996), 171.

¹⁶ José Troya Jaramillo, *El Derecho del gasto Público-Especial Referencia a los Derechos Económicos, Sociales y Políticos*, (Bogotá: Editorial Temis S.A., 2014), 9.

primera y la segunda se han generalizado sustituyendo a los antiguos procedimientos de financiación y cubrimiento de los servicios públicos.¹⁷

Este concepto nos conlleva a pensar que efectivamente el gasto público ha tomado gran relevancia en las finanzas actuales, ya que no únicamente se constituye como una erogación sino como una verdadera transferencia de riqueza que dinamizaría la economía.

Al decir de Giuliani Fonrouge:

Con la misión del Estado moderno, la función del gasto público, de neutra que era en las finanzas clásicas ha pasado a ser activa en las modernas, esto es con finalidad extrafiscal. El intervencionismo social que deriva en intervención económica, se orienta hacia fines políticos [...], sociales [...] o económicos [...] y asigna al gasto público no solamente la finalidad niveladora de riquezas [...] sino con propósitos de regulación económica o de estímulo de las actividades privadas [...]¹⁸.

2.1. La relación jurídica del gasto público

Como se señaló anteriormente, el gasto público tiene como fin el solventar las necesidades públicas sean éstas de bienes o servicios. El solventar estas necesidades presupone la existencia de un Estado, y es precisamente éste el que debe direccionar su gestión al cumplimiento de las mismas, a través de sus máximos representantes, instituciones y funcionarios quienes tienen la obligación de lograr la asignación de partidas presupuestarias para determinada acción, con el fin de cumplir en un futuro el egreso a esta asignación, concordando con lo establecido por Riofrío que dice: "en la teoría del Estado moderno de Derecho, [...] los gastos fiscales deben ejecutarse para la satisfacción de una necesidad pública."¹⁹

¹⁷ Eduardo Riofrío, *Tratado de Finanzas Públicas*, Tomo I, (Quito: Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1968), 247.

¹⁸ Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 6ta. Edición (Buenos Aires: Editorial Depalma, 1997), 230.

¹⁹ Eduardo Riofrío, *Tratado de Finanzas Públicas*, 247.

El rol administrativo que tiene el Estado para el manejo de sus erogaciones con miras a encaminarlas a fines comunes, es el punto en el que se contrastan los poderes, directrices y estrategias políticas con la parte pragmática financiera para el cumplimiento de los objetivos planteados en el momento político por el que éste atraviesa, y es aquí también donde se hace indispensable el análisis respecto al nacimiento de la relación jurídica entre el Estado y sus administrados en cuanto al gasto público que ha de desarrollarse, entendiendo a los administrados como los beneficiarios de las obras o servicios públicos.

El gasto público es un componente del presupuesto, que se ejecuta a través de actos y procedimientos administrativos de compleja ejecución que toman a las necesidades sociales como un fin y utiliza todos los medios de recaudación disponibles por el Estado para proyectar el gasto que efectivamente se realizará en cada período de acuerdo a los objetivos de la Administración Pública. González Sánchez glosado a su vez por Troya Jaramillo establece que: "la relación del gasto se referiría a la ordenación del gasto y su hecho generador debería situarse en el plano del propósito de la Administración, que haría viable la contracción del mismo [*sic*], mientras que la obligación del gasto tendría su hecho generador en la propia contracción del gasto y comprendería la liquidación y ordenación del pago."²⁰.

Desmenuzando el concepto señalado por González Sánchez, el autor propone que la relación jurídica del gasto nace al momento en que la autoridad competente ordena la inserción de un gasto en su presupuesto y que dicho acto como consecuencia lógica es propio de su accionar administrativo, mientras que su obligación nace al

²⁰ Manuel González Sánchez, *La relación jurídica del gasto público, en Presupuesto y gasto público*, núm. 1, (Madrid: Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales), página 151, citado por Troya Jaramillo, *El Derecho del gasto Público-Especial Referencia a los Derechos Económicos, Sociales y Políticos*, (Bogotá: Editorial Temis S.A., 2014), 59-60.

momento en que efectivamente se hace el pago presupuestado para ese gasto programado.

Es importante recalcar que varios doctrinarios como Ferreiro Lapatza²¹, Sainz de Bujanda²², entre otros, establecen que el Derecho de gasto público es una ramificación del derecho presupuestario, lo cual no es descabellado pensar ya que su relación es bastante íntima y el derecho presupuestario como tal es uno de los ejes principales del accionar público, sin embargo, para efectos de esta disertación tomaremos en cuenta ciertas consideraciones en virtud de las cuales entenderemos al gasto como una corriente de derecho independiente o a la par del Derecho presupuestario.

Troya Jaramillo caracteriza al derecho del gasto público como "un ramo jurídico instrumental"²³, sin embargo, para entender más a profundidad la relación jurídica del gasto público, es importante establecer que éste va más allá de ser solamente un ramo jurídico instrumental (como lo conceptualiza el autor) que determina el accionar de un ente público. Asimilando esta concepción de gasto público, se entendería que los beneficiarios tendrían únicamente un interés legítimo pero carecerían de un derecho subjetivo que los ampare.

En este sentido, no existe en la legislación ecuatoriana un detalle específico de la relación jurídica con respecto al gasto público, sin embargo éste toma en cuenta ciertos factores como la equidad y la eficiencia, que como dice Troya Jaramillo "se encuentran al servicio de la vocación financiadora del servicio público y en último

²¹ José Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, 22va. edición, (Barcelona: Editorial Marcial Pons, 2000), 152.

²² Fernando Sainz De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, (Madrid: Universidad Complutense, 1979), 4.

²³ José Troya Jaramillo, *El Derecho del gasto Público-Especial Referencia a los Derechos Económicos, Sociales y Políticos*, 190.

término del bien común"²⁴. Desde la óptica planteada resulta imperativo el asumir la explicación de ciertos aspectos de los cuales se ocupará el gasto público.

En principio debemos entender que el gasto público tiene como fin el solventar necesidades colectivas, pero surge inmediatamente la pregunta de quién es el encargado de determinar y establecer dichas necesidades, mismas que serán afrontadas por el gasto como tal para cumplir con los fines del Estado, una vez que sean identificadas cada institución pública en el marco de sus competencias se encargará de la inserción de la aprobación de dicho gasto para cumplir con sus obligaciones como institución ante las necesidades establecidas, lo cual significa que el gasto público demanda un accionar por parte de la Administración Pública, el mismo que debe ser afín tanto con capacidad económica del orden tributario, así como también debe mantener ilación entre los recursos disponibles y el gasto a proponerse, pues de no ser así se podrían estar vulnerando los derechos fundamentales de los administrados, más allá de la evidente mediocridad al momento de suplir las necesidades públicas.

En virtud de lo expuesto se hace importante el analizar el origen de las necesidades públicas. De acuerdo a lo que establece Villegas: "la necesidad pública es el presupuesto de legitimidad del gasto público"²⁵; en este sentido resulta interesante destacar ciertas consideraciones que podrían volcar nuestra comprensión a la relación jurídica del gasto público, como son:

En el artículo 11 numeral 9 de la Constitución del Ecuador se establece:

Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: [...]
9. El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.
El Estado, sus delegatarios, concesionarios y toda persona que actúe en ejercicio de una potestad pública, estarán obligados a reparar las violaciones a los derechos de los

²⁴ *Ibíd.*, 192.

²⁵ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 43.

particulares por la falta o deficiencia en la prestación de los servicios públicos, o por las acciones u omisiones de sus funcionarias y funcionarios, y empleadas y empleados públicos en el desempeño de sus cargos.

El Estado ejercerá de forma inmediata el derecho de repetición en contra de las personas responsables del daño producido, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, penales y administrativas.

El Estado será responsable por detención arbitraria, error judicial, retardo injustificado o inadecuada administración de justicia, violación del derecho a la tutela judicial efectiva, y por las violaciones de los principios y reglas del debido proceso.

Cuando una sentencia condenatoria sea reformada o revocada, el Estado reparará a la persona que haya sufrido pena como resultado de tal sentencia y, declarada la responsabilidad por tales actos de servidoras o servidores públicos, administrativos o judiciales, se repetirá en contra de ellos.

De acuerdo a la Constitución del Ecuador en el artículo citado, la planificación toma una posición importante en el accionar del Estado, en virtud de la cual se establecen los lineamientos a seguir en el desarrollo de un periodo gubernamental, en el cual las autoridades se verán forzadas a perseguir el cabal cumplimiento de dichos lineamientos respetando los principios de eficiencia y equidad; es así que el artículo 66 numeral 2 y 23 de la Constitución establece:

Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: [...]

2. El derecho a una vida digna, que asegure la salud, alimentación y nutrición, agua potable, vivienda, saneamiento ambiental, educación, trabajo, empleo, descanso y ocio, cultura física, vestido, seguridad social y otros servicios sociales necesarios. [...]

23. El derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas. No se podrá dirigir peticiones a nombre del pueblo.

En nuestro caso específico, dicho lineamiento es conocido como Plan Nacional del Buen Vivir, y es aquí donde se puede identificar el cómo dar justicia y normar a la afectación de derechos subjetivos enmarcados en el derecho objetivo, lo que a su vez marcaría un punto de inicio de la relación jurídica del gasto público en donde los administrados pueden exigir el cumplimiento de cierto accionar por parte de la Administración Pública y ésta a subyugar su accionar en virtud de sus lineamientos autoimpuestos y garantizados en la norma suprema.

2.2. Composición y distribución del gasto público

Coincidiendo con lo explicado anteriormente en cuanto al rol que tiene el Estado como administrador, Faya Viesca establece: "El Estado tiene en los gastos públicos un instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines"²⁶; el cumplimiento de los fines que plantea el autor, ratifica la posición del Estado como administrador de los ingresos que recaude para el desarrollo sostenible de la institucionalidad que lo conforma, así como también, tiene la responsabilidad de solventar las necesidades del colectivo que forma parte del mismo, este papel de administrador que tiene el Estado, ha sido aceptado por los individuos desde que se aceptó la concepción propia de Estado.

De acuerdo a lo establecido en el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas en el Ecuador los ingresos fiscales se clasifican en permanentes y no-permanentes, tal como lo establece el artículo 78 que dice:

Art. 78.- Clasificación de Ingresos.- Los ingresos fiscales se clasifican en ingresos permanentes y no permanentes, y podrán clasificarse en otras categorías con fines de análisis, organización presupuestaria y estadística.

Ingresos permanentes: Son los ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos públicos reciben de manera continua, periódica y previsible. La generación de ingresos permanentes no ocasiona la disminución de la riqueza nacional. Por ello, los ingresos permanentes no pueden provenir de la enajenación, degradación o venta de activos públicos de ningún tipo o del endeudamiento público.

Ingresos no-permanentes: Son los ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, reciben de manera temporal, por una situación específica, excepcional o extraordinaria. La generación de ingresos no-permanentes puede ocasionar disminución de la riqueza nacional. Por ello, los ingresos no permanentes pueden provenir, entre otros, de la venta de activos públicos o del endeudamiento público.²⁷

²⁶ Jacinto Faya Viesca, *Finanzas Públicas*, (México: Editorial Porrúa, 1996), 37.

²⁷ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, Registro Oficial Suplemento 306, 22 de octubre de 2010.

Es indispensable entender que el Estado debe estructurar su presupuesto basado en dos conceptos básicos que son: a) El interés colectivo, para saber el destino de su presupuesto al suplir las necesidades públicas; y, b) Las fuentes de ingresos para mantener el equilibrio institucional y normal funcionamiento de la organización política llamada Estado; en base a este postulado, coincido con el pensamiento de que "el Estado no es un consumidor sino un redistribuidor de riqueza"²⁸, tal como lo explica Villegas; es así que, es necesario comprender que la calidad del gasto se contrapone a la cantidad del mismo, con el único objetivo de dinamizar coherentemente las erogaciones de capital realizadas por el Estado, en virtud de lo cual, el capital invertido por éste se mantiene circulando en la economía y no se constituye como un mero gasto del mismo, es decir, parafraseando a Faya Viesca, los gastos públicos son una simple transferencia de riqueza, a través de la cual su posesión es cambiada de tenedor, más no es un gasto que perdura como tal en la economía estatal, siempre y cuando éste sea bien canalizado por medio de políticas financieras adecuadas que permitan la recirculación del dinero promoviendo a su vez el incremento del mismo²⁹.

En el Ecuador, todos los ingresos que tiene el Estado son utilizados para suplir la demanda que éste tiene, a través de sus diferentes funciones. El Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas establece en su artículo 79 la clasificación de egresos y dice lo siguiente:

Art. 79.- Clasificación de egresos.- Los egresos fiscales se clasifican en egresos permanentes y no permanentes, y éstos podrán clasificarse en otras categorías con fines de análisis, organización presupuestaria y estadística.

Egresos permanentes: Son los egresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, efectúan con carácter operativo que requieren repetición permanente y permiten la provisión continua de bienes y servicios públicos a la sociedad. Los egresos permanentes no generan directamente acumulación de capital o activos públicos.

²⁸ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 41.

²⁹ Ver Jacinto Faya Viesca, *Finanzas Públicas*, 38-9.

Egresos no-permanentes: Son los egresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, efectúan con carácter temporal, por una situación específica, excepcional o extraordinaria que no requiere repetición permanente. Los egresos no-permanentes pueden generar directamente acumulación de capital bruto o activos públicos o disminución de pasivos. Por ello, los egresos no permanentes incluyen los gastos de mantenimiento realizados exclusivamente para reponer el desgaste del capital.³⁰

En este sentido, se entiende que los egresos permanentes, son aquellos gastos necesarios para que el desarrollo de las actividades operacionales del Estado sea posible. Por otro lado, los egresos no-permanentes, son aquellos que por su naturaleza son eventuales, es decir que no persistirán en el transcurso del tiempo, lo cual podría implicar que el Estado incremente el patrimonio público realizando inversiones de gran escala en bienes de producción, infraestructura o industria.

3. Presupuesto

Es importante señalar que el gasto público está directamente relacionado con el derecho presupuestario, Sainz de Bujanda al respecto sostiene que: "La ordenación jurídica del gasto público gira en torno a una institución fundamental del Derecho público: el Presupuesto del Estado."³¹, bajo esta premisa, es indispensable hablar del presupuesto como tal; Villegas lo define como "un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y los gastos estatales, y se autorizan estos últimos para un período futuro determinado, que generalmente es de un año"³², es así, que podemos identificar la limitación del presupuesto a la periodicidad de un año, por lo cual pese a ser un instrumento económico importante debe ser complementado con otros factores que permitan una dinámica más amplia en el accionar público.

³⁰ *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas COPLAFIP*, Registro Oficial Suplemento 306, 22 de octubre de 2010.

³¹ Fernando Sainz De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, 8.

³² Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 125.

3.1. Naturaleza y ciclo del presupuesto

Respecto al derecho presupuestario Sainz de Bujanda dice que:

[...] es el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de los entes públicos, entendiéndose por tales el acto legislativo mediante el cual se autoriza el montante máximo que esos entes pueden realizar durante un período de tiempo determinado en las atenciones que detalladamente se especifican y se prevén los ingresos necesarios para cubrirlos.³³

Consecuentemente, el autor expresa que: "El Presupuesto se presenta, pues, como una institución jurídica que tiene carácter normativo: constituye la expresión jurídica del plan financiero del Estado para período de tiempo determinado."³⁴. Para poder tener un presupuesto definitivo se debe tener en cuenta su proceso de formación, dejando entendido que ésta tiene diferentes fases, todas igual de importantes, ya que se manejan de manera cíclica y ordenada, con el fin de que este ciclo sea consecuente con las necesidades, requerimientos y posibilidades del ente gubernamental.

De acuerdo a lo que establece Juan Álvarez, "Las cuatro fases por las que, necesariamente, debe pasar la vida de cualquier presupuesto son las siguientes: elaboración, discusión y aprobación, ejecución y control"³⁵; concordantemente, Sainz de Bujanda dice que:

El contenido del Derecho presupuestario puede resumirse en las siguientes órdenes de cuestiones:

1. Aspecto jurídico-político. Conjunto de normas dirigidas a regular las relaciones entre los poderes del Estado en orden al ciclo presupuestario. Corresponde al Derecho presupuestario la regulación de la distribución de competencias en materia de preparación, aprobación, ejecución y control del programa de ingresos y gastos del Estado.

2.- Aspecto jurídico-financiero. Efectos que el Presupuesto, en cuanto ley, tiene respecto a los ingresos y a los gastos públicos, respecto a los derechos subjetivos de los particulares y a las leyes preexistentes.³⁶

³³ Fernando Sainz De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9.

³⁴ *Ibíd.*, 9.

³⁵ Fernando Álvarez, *Economía Pública Una Introducción*, (Madrid: Editorial Ariel, 2007), 110.

³⁶ Fernando Sainz De Bujanda, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9.

El Ecuador, de acuerdo al Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, en su Art. 96, ha establecido su propio ciclo el cual cuenta con las siguientes etapas presupuestarias: programación, formulación, aprobación, ejecución, evaluación y seguimiento, clausura y liquidación³⁷.

Como podemos ver, la clasificación realizada por el COPLAFIP difiere de aquella aceptada por la doctrina puesto que añade un nuevo paso que es la liquidación, la cual de acuerdo al ciclo establecido en el Ecuador, va posterior a la evaluación y seguimiento es decir, después de la etapa de control que establece la doctrina como última.

Es de entender que la clasificación pueda variar de acuerdo a las necesidades y realidades de tal o cual estado y/o gobierno, es así como ejemplificando se señala en la clasificación ecuatoriana, que si bien es cierto que maneja todas las fases que establece la doctrina señala una fase más como la liquidación y la pone en un orden que parecería carecer de sentido y pondría en tela de duda la eficacia del ciclo establecido.

En pro del desarrollo de este trabajo, nos acogeremos a la clasificación legal vigente en el Ecuador, con el fin de entrar en materia específica direccionada al caso ecuatoriano que es el que nos atañe y que de acuerdo al Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas COPLAFIP es:

3.1.1. Programación presupuestaria

Esta es la primera etapa del modelo presupuestario ecuatoriano, la cual tiene como objetivo el priorizar actividades, proyectos y programas a tomarse en cuenta para incluir en el presupuesto de cada institución, con el fin de identificar las metas a

³⁷Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas COPLAFIP, Registro Oficial Suplemento 306, 22 de octubre 2010.

alcanzarse y así establecer cronogramas de cumplimiento y determinar costos, entre otras cosas.

El objetivo propuesto en esta fase (COPLAFIP artículo 97)³⁸, es que las instituciones que la cumplan, puedan establecer compromisos financieros plurianuales; bajo esta premisa es que las instituciones gubernamentales deben programar su actuar futuro con apego a los lineamientos establecidos en el Plan Nacional del Buen Vivir, todo esto con el fin de garantizar previsibilidad al gasto y, es así, que este Plan se convierte en el margen presupuestario y político del actuar de un Gobierno.

Si bien la programación presupuestaria del accionar gubernamental debe ser cuatrianual, se debe establecer una proforma presupuestaria anual³⁹ y mantener una línea de orden en los objetivos planteados haciendo que cada presupuesto cumpla con metas específicas para operatividad y cumplimiento de obligaciones que paulatinamente se reflejen en los objetivos planteados a largo plazo.

³⁸ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas COPLAFIP.- SECCION I.- Programación Presupuestaria.- Art. 97.- Contenido y finalidad.- Fase del ciclo presupuestario en la que, en base de los objetivos determinados por la planificación y las disponibilidades presupuestarias coherentes con el escenario fiscal esperado, se definen los programas, proyectos y actividades a incorporar en el presupuesto, con la identificación de las metas, los recursos necesarios, los impactos o resultados esperados de su entrega a la sociedad; y los plazos para su ejecución.

El ente rector de las finanzas públicas establecerá, sobre la base de la programación cuatrianual, los límites máximos de recursos a certificar y comprometer para las entidades y organismos que conforman el Presupuesto General del Estado. Si los programas y proyectos superan el plazo de cuatro años, el ente rector establecerá los límites máximos, previo a la inclusión del Proyecto en el Programa de Inversiones, para lo cual, coordinará con la entidad rectora de la planificación nacional en el ámbito de la programación plurianual de la inversión pública.

Las entidades que conforman el Presupuesto General del Estado, en base a estos límites, podrán otorgar certificación y establecer compromisos financieros plurianuales. Para las entidades por fuera del Presupuesto General del Estado, los límites plurianuales se establecerán con base en los supuestos de transferencias, asignaciones y otros que se establezcan en el Presupuesto General del Estado y en la reglamentación de este Código.

Las entidades sujetas al presente Código efectuarán la programación de sus presupuestos en concordancia con lo previsto en el Plan Nacional de Desarrollo, las directrices presupuestarias y la planificación institucional.

³⁹ Constitución de la República del Ecuador.- Art. 294.- La Función Ejecutiva elaborará cada año la proforma presupuestaria anual y la programación presupuestaria cuatrianual. La Asamblea Nacional controlará que la proforma anual y la programación cuatrianual se adecuen a la Constitución, a la ley y al Plan Nacional de Desarrollo y, en consecuencia, las aprobará u observará.

En esta fase es donde toma real importancia la expectativa fiscal de un Gobierno, ya que, todas las propuestas presupuestarias formuladas por las diferentes instituciones deben ir acorde y ser coherentes a la recaudación fiscal esperada, tal como lo establece el artículo citado anteriormente.

3.1.2. Formulación presupuestaria

Esta fase (COPLAFIP Art. 98)⁴⁰ se refiere ya a la elaboración material del proyecto de proforma presupuestaria, dentro de la cual se prevén todos los recursos que obtendrán la entidades que realizan el Presupuesto General del Estado, así como, la asignación que destinarán al gasto con el fin de dar cumplimiento a su gestión institucional. Esta proforma presupuestaria deberá contar con las normas técnicas, directrices, clasificadores y catálogos necesario emitidos por el ente rector.

Anteriormente se estableció la importancia del apego de las instituciones en su actuar con el Plan Nacional del Buen Vivir al momento de la realización de la programación presupuestaria, pero es en esta fase donde ya al tomar cuerpo dicha propuesta, se debe evidenciar este apego, el cual debe mantenerse de forma resaltada en la fase de ejecución pues será uno de los indicadores sociales que permita a la ciudadanía, así como al gobierno de turno, medir su accionar y la aceptación social que ha tenido su desempeño en el desarrollo de las políticas planteadas. La sujeción de las diferentes instituciones al PNBV está señalado en la Constitución como una obligatoriedad, dentro de su artículo 293 que dice: "Art. 293.- La **formulación y la ejecución** del Presupuesto General del Estado se sujetarán al Plan Nacional de

⁴⁰ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas COPLAFIP.- SECCION II.- Formulación Presupuestaria.- Art. 98.- Contenido y finalidad.- Es la fase del ciclo presupuestario 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, con el objeto de facilitar su exposición, posibilitar su fácil manejo, su comprensión y permitir la agregación y consolidación.

Desarrollo [...]”, es así, que a partir de esta disposición constitucional, el Plan Nacional del Buen Vivir se constituye con el instrumento rector de las políticas gubernamentales.

3.1.3. Aprobación presupuestaria

De acuerdo a lo estipulado en el numeral 12 del artículo 120⁴¹ de la Constitución, es atribución de la Asamblea Nacional el aprobar el Presupuesto General del Estado y deberá hacerlo en un solo debate, el cual debe realizarse dentro de los 30 días posteriores al envío por parte del Ejecutivo⁴².

Como se ha dicho anteriormente, el Presupuesto General del Estado debe estar apegado a lo establecido en el Plan Nacional del Buen Vivir, entendiendo a éste como “la máxima directriz política y administrativa para el diseño y aplicación de la política pública y todos los instrumentos”⁴³ tal como lo establece el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (COPLAFIP), la institución encargada de la elaboración del Plan será la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo⁴⁴, el cual

⁴¹ Constitución de la República del Ecuador.- Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: [...] 12. Aprobar el Presupuesto General del Estado, en el que constará el límite del endeudamiento público, y vigilar su ejecución.

⁴² Constitución de la República del Ecuador.- Art. 147.- Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República de la República, además de los que determine la Ley: [...] 8. Enviar la proforma del Presupuesto General del Estado a la Asamblea Nacional, para su aprobación.

⁴³ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.- Art. 34.- Plan Nacional de Desarrollo.- El Plan Nacional de Desarrollo es la máxima directriz política y administrativa para el diseño y aplicación de la política pública y todos los instrumentos, dentro del ámbito definido en este código. Su observancia es obligatoria para el sector público e indicativa para los demás sectores. El Plan Nacional de Desarrollo articula la acción pública de corto y mediano plazo con una visión de largo plazo, en el marco del Régimen de Desarrollo y del Régimen del Buen Vivir previstos en la Constitución de la República. Se sujetan al Plan Nacional de Desarrollo las acciones, programas y proyectos públicos, el endeudamiento público, la cooperación internacional, la programación, formulación, aprobación y ejecución del Presupuesto General del Estado y los presupuestos de la banca pública, las empresas públicas de nivel nacional y la seguridad social. Los presupuestos de los gobiernos autónomos descentralizados y sus empresas públicas se sujetarán a sus propios planes, en el marco del Plan Nacional de Desarrollo y sin menoscabo de sus competencias y autonomías. El Plan Nacional de Desarrollo articula el ejercicio de las competencias de cada nivel de gobierno.

⁴⁴ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.- Art. 37.- Formulación del Plan.- El Plan Nacional de Desarrollo será formulado, por la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, para un período de cuatro años, en coherencia y correspondencia con el programa de gobierno de la Presidenta o Presidente electo y considerará los objetivos generales de los planes de las otras funciones del Estado y de

una vez realizado, será aprobado por el Presidente de la República y puesto en conocimiento de la Asamblea Nacional; únicamente el Presidente será quien pueda poner en conocimiento correctivos o modificaciones, los cuales serán conocidos y aprobados en diez días.

De acuerdo a lo que sostiene Corcuera Torres⁴⁵ la aprobación de los presupuestos por el órgano parlamentario tiene tres propósitos principales:

- a) Primeramente se promueve el control del presupuesto por parte de los representantes de los ciudadanos, el objeto de esto es que los asambleístas -en el caso ecuatoriano- sepan de manera clara el presupuesto a ser utilizado pues en definitiva serán los ciudadanos sobre quienes recaerá la financiación de esos gastos.
- b) Por otro lado, la aprobación del presupuesto por parte de la Asamblea faculta al ejecutivo a proceder con el gasto público.
- c) Involucra de manera directa a la Asamblea Nacional en la política de gobierno y la compromete con ésta.

Los tres puntos que se detallan justifican el proceso de aprobación del presupuesto por el órgano legislativo, pues da un nivel de involucramiento inmediato de los representantes directos de los ciudadanos en el accionar económico que les afecta directamente, sin embargo, en el Ecuador las condiciones establecidas para la aprobación del Presupuesto General del Estado, son una suerte de mero trámite, pues se

los planes de desarrollo de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, en el ámbito de sus competencias. Durante el proceso de formulación del Plan se deberá garantizar instancias de participación

⁴⁵ Ver: Amable Corcuera Torres, *El ciclo presupuestario: elaboración, aprobación y ejecución*. Disponible en [https://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Actividad_financiera_y_gastos_publicos/Actividad_financiera_y_gastos_publicos_\(Modulo_4\).pdf](https://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Actividad_financiera_y_gastos_publicos/Actividad_financiera_y_gastos_publicos_(Modulo_4).pdf). Consulta: 07 de octubre de 2015.

trata de dar legitimidad democrática a un presupuesto realizado apegado a un plan que es desarrollado por el Ejecutivo, quien es el único que tiene la facultad para modificarlo.

En este orden de ideas, la actuación de la Asamblea Nacional respecto a la aprobación del presupuesto, se ha visto minimizada, puesto que ésta no tiene incidencia en el desarrollo del Plan Nacional del Buen Vivir, no tiene la potestad para modificarlo de alguna manera, ni hacer sugerencias al respecto, en este sentido, se entendería que al momento de aprobar el presupuesto, no le queda más remedio que hacerlo, pues su rango de acción no le da para más, pues su programación se justifica con el PNBV.

3.1.4. Ejecución presupuestaria

Se refiere a la utilización del talento humano, recursos materiales y financieros para la implementación y aprovechamiento de la proforma presupuestaria aprobada por la Asamblea Nacional para la obtención de bienes, obras y servicios en cantidad, calidad y oportunidad⁴⁶, es decir que en esta fase ya se entienden las diferentes actividades que debe realizar la Administración con el fin de concretar el gasto previsto en el presupuesto.

Al respecto del procedimiento que debe seguir la Administración para la ejecución del gasto Fernando Álvarez⁴⁷ nos da una buena perspectiva apegada al gasto público y dice que existen cuatro fases dentro de este procedimiento: a) Autorización o compromiso, b) Disposición o liquidación, c) Ordenamiento, y d) Pago. Es así que la autorización se refiere al compromiso de un gasto sin el reconocimiento de la deuda por parte de la Administración; la disposición o liquidación, en esta fase ya se reconoce

⁴⁶ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas.- Art. 113.- Contenido y finalidad.- Fase del ciclo presupuestario que comprende el conjunto de acciones destinadas a la utilización óptima del talento humano, y los recursos materiales y financieros asignados en el presupuesto con el propósito de obtener los bienes, servicios y obras en la cantidad, calidad y oportunidad previstos en el mismo.

⁴⁷ Ver Fernando Álvarez, *Economía Pública Una Introducción*, 111.

firmemente la obligación contraída por la Administración a terceros, fijando su cuantía exacta; el ordenamiento por otro lado, consiste en la disposición que da la Autoridad Pública para que se realice un pago en su nombre; y, el pago es ya la transferencia monetaria realizada al acreedor.

En este punto es necesario hacer hincapié en lo que ya se señaló anteriormente pero que considero pertinente remarcar y es el hecho de que en esta fase es indispensable mantener el apego del aprovechamiento del presupuesto al cumplimiento del Plan Nacional del Buen Vivir, puesto que es aquí cuando se sentirán los progresos y el cumplimiento del gobierno de sus políticas plurianuales, las cuales forjan el curso de un Estado.

3.1.5. Seguimiento y evaluación de la ejecución presupuestaria

Aquí es donde se evaluarán en datos físicos y financieros ciertos las políticas utilizadas, así como los efectos que éstas produjeron en el Estado y su desempeño con miras a mejorarlas en un futuro, corregir y hacer los cambios pertinentes⁴⁸.

Es indispensable tener en cuenta que esta etapa no debe ser secuencial, ya que, la fase de evaluación se constituye en una premisa constante para el gobierno que se encuentra implementando políticas.

3.1.6. Clausura y liquidación presupuestaria

Como ya se dijo anteriormente, los presupuestos de operatividad y accionar institucionales al ser anuales, serán clausurados al 31 de diciembre de cada año, fecha

⁴⁸ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas COPLAFIP.- SECCION V.- Seguimiento y Evaluación de la Ejecución Presupuestaria.- Art. 119.- Contenido y finalidad.- Fase del ciclo presupuestario que comprende la medición de los resultados físicos y financieros obtenidos y los efectos producidos, el análisis de las variaciones observadas, con la determinación de sus causas y la recomendación de medidas correctivas.

después de la cual no se podrán realizar compromisos, cambios o erogaciones respecto al presupuesto clausurado, es decir que la clausura como tal es el cierre del presupuesto.

Por otro lado, la liquidación del presupuesto se refiere a la realización del informe económico de los resultados de la ejecución del Presupuesto General del Estado⁴⁹, que de acuerdo a lo establecido en el artículo 122 del COPLAFIP se realizará mediante acuerdo del ente rector de las finanzas públicas, hasta el 31 de marzo del año siguiente.

Hasta este punto ha quedado descrito el ciclo que posee el presupuesto y evidenciado el rol del Estado como administrador de dicho presupuesto, sin embargo, es imperante para el desarrollo de este trabajo el entender de dónde vienen los recursos y cómo están compuestos.

4. Régimen tributario en el Ecuador

En el transcurso de la historia, el Ecuador no se ha caracterizado por tener un desarrollo normativo tributario organizado, puesto que los constantes cambios en busca del desarrollo, han hecho que el país se encuentre en un torbellino de variaciones tributarias, las cuales han sido más palpables en los últimos años.

Dichos cambios se configuran como transiciones de compleja adaptación no solo para los contribuyentes, que son a quienes sus deberes formales se les incrementa así como el margen de error al cual se encuentran sometidos en virtud de estos cambios, sino también para la Administración pública, la misma que debe irse adaptando su aparataje y accionar a estos cambios, con el fin de poder seguir cumpliendo con sus funciones de control y recaudación.

⁴⁹ Ver “6. Clausura y Liquidación”. Disponible en <<http://www.finanzas.gob.ec/6-clausura-y-liquidacion/>>. Consulta: 02 de febrero de 2015.

De acuerdo a lo establecido por Troya Jaramillo: "El concepto de sistema tributario comporta el de un todo armónico y congeniado y no una simple agregación de tributos, muchas veces contrapuestos e inconvenientes"⁵⁰; por otro lado, Villegas remitiéndose a lo sostenido por Schmolders quien dice: "que la totalidad de los impuestos vigentes en un país, no es siempre, a la vez, un conjunto o sistema razonable y eficaz"⁵¹ establece que "cuando se van adicionando tributos o medidas tributarias [...] en forma inorgánica, con efectos que se repelen o neutralizan entre sí y con el solo propósito de lograr urgentemente más fondos, se está en presencia de un régimen tributario y no de un sistema tributario"⁵².

Con el propósito de desarrollar este trabajo investigativo, no es necesario detenerse a analizar a profundidad la retórica conceptual de si en el Ecuador vivimos un sistema o un régimen, pues la legislación nacional acepta explícitamente que el nuestro es un régimen.

4.1. Los tributos y la financiación del Estado

Héctor Villegas, citando a Sainz de Bujanda dice: "que se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados"⁵³.

⁵⁰ José Troya Jaramillo, *La Evolución del sistema tributario del país partir de 1830*, Segunda Parte, (Bogotá: Editorial Temis S.A., 2014), 233.

⁵¹ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 692.

⁵² Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas COPLAFIP, Registro Oficial Suplemento 306, 22 de octubre 2010.

⁵³ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 152.

Por su parte Faya Viesca establece que los tributos "constituyen prestaciones obligatorias que el Estado exige en virtud de su potestad de imperio, dentro de los más estrictos cánones de la juridicidad, y que tiene como finalidades supremas la atención de los gastos públicos y el pleno cumplimiento de los fines políticos, económicos y sociales del Estado"⁵⁴.

Giuliani Fonrouge citando a Tesoro Giorgio dice que el tributo es "concebido genéricamente como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público"⁵⁵.

En base a los conceptos planteados, podemos identificar coincidencias generales que nos permiten entender a los tributos como prestaciones de dinero exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio gracias a su potestad tributaria a través de la ley, las mismas que sirven para satisfacer el gasto que demandan las necesidades públicas y de esta manera cumplir con los fines propios de dichos tributos, pero es importante también dejar en claro que dicha recaudación debe seguir el principio de suficiencia recaudatoria, es decir, que los tributos deben estar direccionados a sufragar los recursos indispensables para el gasto público.

Como hemos podido identificar con anterioridad, el régimen tributario constituye uno de los pilares fundamentales en el desenvolvimiento del gobierno en un Estado, puesto que la concepción de los tributos como el eje medular de las finanzas públicas, serán los que determinen la forma de financiación que tendrá dicho Estado, lo cual repercutirá directamente en la carga impositiva de los contribuyentes.

⁵⁴ Jacinto Faya Viesca, *Finanzas Públicas*, 83.

⁵⁵ Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 311.

Es importante indicar que los lineamientos gubernamentales que se establezcan en el sistema de financiación y posterior gasto estatal son de trascendental importancia, razón por la cual, sus cambios pueden significar caos no solo a nivel financiero sino también político, ya que, al tener el contribuyente la percepción directa de las medidas tributarias empleadas, estos mismos contribuyentes serán quienes resistan o cumplan con dichas cargas. Es por esto que el régimen impositivo debe establecerse bajo los principios básicos de justicia, equidad y proporcionalidad, que se resumen en principios de beneficio y capacidad contributiva, lo que significa un gran reto para los legisladores y gobernantes de turno.

4.1.1. Fin de los tributos

De acuerdo a lo expuesto, se puede entender de forma clara que, los tributos tienen una finalidad recaudatoria dentro de las finanzas públicas, cuyo objetivo es financiar al Estado para su normal funcionamiento; en este sentido, es importante tener presente la necesidad pública que el Estado tiene la obligación de satisfacer, en virtud de la correcta administración de sus políticas financieras.

A decir de Villegas: "Ninguna actuación del Estado sería posible sin obtener los fondos necesarios para solventar su actividad general en procura de satisfacer las necesidades públicas"⁵⁶.

A más de las finalidades fiscales desarrolladas en este punto, existen también tributos con finalidades extrafiscales, aquellos que son creados no con fines netamente recaudatorios, sino también dirigidos a fines distintos, que usualmente tienen que ver con metas sociales como el cuidado medioambiental, la agresión al consumo masivo de

⁵⁶ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 15.

ciertos productos que sean nocivos para la sociedad, entre otros; usualmente este tipo de tributos compaginan con políticas estatales en pro del colectivo social.

En el Ecuador el Art. 6 del Código Tributario establece:

Art. 6.- Fines de los tributos.- Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.⁵⁷

Como se puede evidenciar en la norma citada, el fin de los tributos en el Ecuador es bastante amplio, abarcando no solamente objetivos recaudatorios, sino también, productivos y de progreso social, los cuales en conjunto deberán ser encaminados a una mejor distribución de la renta en pro de un desarrollo general.

4.1.2. Clasificación de los tributos

Es importante señalar que tomaremos en cuenta para fines de este trabajo la clasificación más clásica que existe de los impuestos, la cual los divide en directos e indirectos:

4.1.2.1. Tributos directos e indirectos

Plazas Vega establece que existen tres criterios científicos que diferencian a los tributos directos de los indirectos, en virtud de los cuales realizaremos sus definiciones respectivas, estos criterios son: la incidencia, la consideración estática o dinámica de la riqueza y la exteriorización de la capacidad contributiva que sirve de referencia al impuesto.

⁵⁷ Código Tributario del Ecuador, Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005.

Por criterio de incidencia el autor se refiere a los efectos jurídicos y económicos de percusión e incidencia de los impuestos. De acuerdo a este criterio "el impuesto es directo cuando coinciden el sujeto de la percusión y el sujeto de la incidencia"⁵⁸, es decir que todo lo que respecta a la obligación tributaria recae sobre una misma persona, mientras que, por otro lado, con respecto a los impuestos indirectos, se puede llegar a tener una distinción dentro de una misma transacción, estableciendo por una parte al contribuyente y por otra al deudor de la obligación tributaria, de ser este el caso, el contribuyente sería la persona que adquiere una cosa, mientras que el deudor de la obligación tributaria es el responsable ante la autoridad tributaria, en este caso el vendedor de la cosa.

"Un impuesto directo es el que se exige de las mismas persona que se pretende o se desea que lo paguen. Impuestos indirectos son aquellos que se exigen a una persona con las esperanza y la intención de que esta se indemnizará a expensas de otra; por ejemplo, los impuestos de consumo y los derechos de aduana"⁵⁹, respecto a esta distinción entendemos que una de las grandes premisas que Plaza Vega establece para la diferenciación entre impuesto directos e indirectos es la traslación al destinatario económico en función de la naturaleza propia del impuesto como tal.

Por otro lado, respecto al criterio de la situación estática o dinámica de existencia o de empleo de la riqueza afectada por el impuesto, el autor establece que un tributo es directo cuando éste afecta a la riqueza que existe de manera permanente, liquidándose el tributo en situaciones de estabilidad que permiten afectar de forma mediata a la riqueza y capacidad contributiva; mientras que aquellos que nacen del uso

⁵⁸ Mauricio Plazas Vega, *La clasificación de los impuestos directos e indirectos y el derecho tributario comunitario, en Curso de Derecho Tributario Internacional*, (Bogotá: Temis, 2003), 420.

⁵⁹ *Ibíd.*, 421.

ocasional de la riqueza y afectan a ésta y a la capacidad contributiva de forma mediata son indirectos.

En cuanto al criterio de exteriorización de la capacidad contributiva, se establece que: "los impuestos son directos cuando gravan en forma inmediata las manifestaciones de capacidad contributiva afectando al patrimonio, de manera que se dirigen a la aptitud de cada contribuyente para participar en la financiación del gasto público"⁶⁰ mientras que los impuestos indirectos son aquellos que "si bien recaen finalmente sobre el ingreso en alguna de sus destinaciones, como puede ser el gasto, no lo hacen en forma inmediata sino por medio de cierto actos o hechos que se consideran indiciarios de acontecimiento económico imponible."⁶¹ Si tomamos en cuenta este criterio, podemos identificar que aquellos tributos que afectan directamente al patrimonio son considerados como directos, mientras que aquellos que gravan al consumo como tal son indirectos.

4.1.2.2. Tributos directos

Coincidentemente con lo sostenido en el apartado anterior Villegas establece al respecto que: "impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse. Es decir, se exigen de las mismas personas que se pretende que los paguen"⁶², por su lado Jarach señala a este tipo de impuestos como: "aquellos que se recaudan periódicamente de contribuyentes registrados como tales"⁶³.

En base a lo citado en el párrafo anterior, entendemos que los tributos directos son aquellos que atañen la obligación a un contribuyente específico, del cual se puede

⁶⁰ *Ibíd.*, 425.

⁶¹ *Ibíd.*, 426.

⁶² Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 161.

⁶³ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 258.

identificar su patrimonio y determinar una obligación tributaria estable, la cual se pretende periódica en el transcurso del tiempo, como por ejemplo el Impuesto a la Renta.

4.1.2.3. Tributos indirectos

Para Héctor Villegas los impuestos indirectos son aquellos "que se cobran a una persona dando por sentado o suponiendo como algo probable que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra", a este respecto Jarach indica que estos impuestos son "aquellos que se recaudan accidentalmente de personas no registradas"⁶⁴.

En resumidas palabras entendemos que los tributos indirectos son aquellos que, pueden trasladarse de una persona a otra, haciendo que la primera persona sea no identificada como contribuyente, pues se establece como un tributo que grava al consumo diario de ésta, tomando como ejemplo el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

4.1.2.4. Parafiscalidad

De acuerdo a Mehl, citado a su vez por Héctor Villegas indica que: "El provecho del impuesto [...] se distribuye sobre la colectividad en su conjunto. En cambio, en materia parafiscal la utilidad es para un grupo delimitado profesional o social"⁶⁵, partiendo de esta premisa, es importante indicar que las cargas parafiscales no son creadas por medio de la forma común utilizada para el resto de tributos, sin embargo, su nacimiento se merece al poder de imperio del Estado, por otro lado, su destino no es el propio que el de los tributos, pues favorecen a sectores sociales o profesionales específicos, razón por la cual no ingresan al Presupuesto General del Estado.

⁶⁴ *Ibíd.*, 258.

⁶⁵ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 203.

Como concepto concreto de las contribuciones parafiscales Villegas puntualiza que: "Son las exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo, razón por la cual su producido no ingresa en la tesorería estatal o rentas generales, sino en los entes recaudadores o administradores de los fondos obtenidos"⁶⁶, en virtud de este criterio es importante destacar que las autoridades fiscales estatales -en Ecuador Servicio de Rentas Internas SRI y Servicio Nacional de Aduanas SENA- no ejerce la facultad recaudadora de este tipo de contribuciones y es aquí donde su destino se diferencia al de los tributos clásicos.

Las exacciones parafiscales están dirigidas a cierto grupo o sector, dicho direccionamiento a su vez se debería traducir en un beneficio propio del grupo o sector al cual está dirigido, puesto que la autoridad pública que administre o recaude este tipo de ingresos, por lo general, será aquella que regule o administre a tal o cual sector al que se le exige dicha contraprestación, la cual a su vez deberá cumplir con principio de legalidad, lo cual lo hace de cumplimiento obligatorio para aquel sector al cual se dirija.

En la legislación del Ecuador no se ha conceptualizado expresamente en disposición alguna a las exacciones parafiscales, así como tampoco se ha establecido qué tipos de tributos conforman este grupo parafiscal, sin embargo es importante indicar que existen algunos de ellos que encajan en el concepto doctrinario de ingresos parafiscales como:

- Aporte patronal y personal al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social IESS.⁶⁷
- Aporte a la sociedad de lucha contra el cáncer del Ecuador (SOLCA).⁶⁸
- Aporte al Instituto Ecuatoriano de Crédito Educativo y Becas (IECE).⁶⁹

⁶⁶ *Ibíd.*, 54.

⁶⁷ Ley de Seguridad Social, publicada en el Registro Oficial Suplemento 465, 30 de noviembre de 2001.

⁶⁸ Decreto legislativo 0, publicado en el Registro Oficial 362, 12 de noviembre de 1953.

- Aporte al Servicio Ecuatoriano de Capacitación Profesional (SECAP).⁷⁰
- Impuesto a las importaciones dirigido al Fondo de Desarrollo para la Infancia (FONDINFA).⁷¹
- Aporte al Seguro Social Campesino en pólizas de seguro⁷²

Todos los aportes detallados anteriormente, están dirigidos a sectores o instituciones específicas, razón por la cual deben ser considerados como exacciones parafiscales de acuerdo a lo establecido en la doctrina.

4.1.2.5. Preasignaciones del gasto público

Las preasignaciones se pueden catalogar como los gastos fijos que tiene un gobierno en virtud de lo que dispone la Constitución o ley, sin pasar por el sistema ordinario de transferencia previa certificación presupuestaria, para sectores específicos como el de la salud, educación, entre otros. Troya Jaramillo establece respecto de las preasignaciones del gasto público que "el plano del discernimiento es el estrictamente jurídico, no el político, y se refiere al marco jurídico del país"⁷³.

En el Ecuador su Constitución establece en el Art. 298 lo siguiente:

Art. 298.- Se establecen preasignaciones presupuestarias destinadas a los gobiernos autónomos descentralizados, al sector salud, al sector educación, a la educación superior; y a la investigación, ciencia, tecnología e innovación en los términos previstos en la ley. Las transferencias correspondientes a preasignaciones serán predecibles y automáticas. Se prohíbe crear otras preasignaciones presupuestarias.

⁶⁹ Decreto Supremo No. 601, publicado en el Registro Oficial 212, 28 de abril de 1971.

⁷⁰ Ley de Creación y Funcionamiento del Servicio Ecuatoriano de Capacitación Profesional SECAP, Decreto Supremo No. 2928, publicado en el Registro Oficial 694, 19 de octubre de 1978.

⁷¹ Ley de Creación de Fondos para el Desarrollo de la Infancia, Decreto Ejecutivo No. 2478, publicado en el Registro Oficial Suplemento 621, 27 de enero de 1995.

⁷² Resolución de la Superintendencia de Bancos No. 144, publicada en el Registro Oficial 30, 28 de febrero de 2007.

⁷³ José Troya Jaramillo, *El Derecho del gasto Público-Especial Referencia a los Derechos Económicos, Sociales y Políticos*, 96.

De acuerdo a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en su obra publicada Panorama de las Administraciones Públicas América Latina y el Caribe 2014: Innovación en la Gestión Financiera Pública⁷⁴ "Las preasignaciones presupuestarias reservan un porcentaje de los fondos del gobierno, [...] para sectores específicos como salud, educación o defensa, y están establecidas en la Constitución o legislación primaria o secundaria. Su objetivo consiste en comprometer con antelación un porcentaje de los gastos del gobierno para sectores específicos".

Esta figura debe ser manejada con cautela por los gobiernos, puesto que podría limitar la libertad de acción presupuestaria en la consecución de objetivos gubernamentales, lo cual de acuerdo a la OCDE "puede conducir a una falta de iniciativas nuevas y estratégicas, y a la perpetuación de programas que ya no son necesarios o que no constituyen un uso eficiente de los recursos."⁷⁵

Una ventaja que ofrecen las preasignaciones es el hecho de que diferentes sectores sociales se ven respaldados por un monto específico del cual son designados y estos grupos así como los entes públicos que los regulan tienen la capacidad de poder programar su accionar a largo plazo aunque de forma un tanto limitada.

4.1.3. Vínculo jurídico impositivo

Como se ha dejado por sentado anteriormente, la existencia de los tributos es necesaria para que pueda haber gasto público, pues éste es su fin primordial, en este sentido Patiño Ledesma establece que el tributo se constituye "en el medio

⁷⁴ Panorama de las Administraciones Públicas América Latina y el Caribe 2014: Innovación en la Gestión Financiera Pública; <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/panorama-de-las-administraciones-publicas/preasignaciones-presupuestarias_9789264211636-28-es#page3>

⁷⁵ *Ibíd.*, 37.

indispensable que vincula la actividad de las autoridades del Estado y las necesidades económicas para realizarlas."⁷⁶

En este concepto debemos entender que de por medio está el contribuyente (sujeto pasivo) a quién se le impone el pago de estas prestaciones patrimoniales en función de la verificación de hecho generador, cuyo pago se impone coactivamente por la ley; bajo esta premisa, es importante tener en cuenta, que el sujeto pasivo es conminado por el sujeto activo (Estado) en su comportamiento, a fin de que exista un determinado orden en las cargas fiscales que sufren los contribuyentes, así como la administración del destino que dichos pagos deberán tener, sean éstos fiscales o extrafiscales, a esto es a lo que se conoce como poder tributario, que de acuerdo a Villegas: "Es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia."⁷⁷.

En virtud de lo establecido, debemos hacer referencia a los principios tributarios, mismos que son necesarios dentro de todo Estado para limitar cualquier tipo de abuso que pueda sufrir un contribuyente respecto de su accionar, tal como lo establece Jarach respecto a los principios de imposición y los identifica como: "aquellos postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración"⁷⁸.

Valdés Costa, cuando habla de la relación jurídica dice que al momento en que se crea el tributo, nace la relación jurídica entre el sujeto pasivo y el sujeto activo, constituyéndose así el vínculo jurídico entre el Estado y el contribuyente, el cual, por

⁷⁶ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, (Loja: Universidad Técnica Particular de Loja, 2004), 21.

⁷⁷ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 252.

⁷⁸ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 297.

medio de este vínculo, es poseedor de obligaciones respecto al sujeto acreedor, en este caso el Estado⁷⁹; el autor al hablar acerca de la relación jurídica, pone como fundamento el hecho de que el Estado y el contribuyente son sujetos de derechos y obligaciones, esos derechos y obligaciones están basados en la norma, independientemente de cuál sea ésta.

En virtud de todo lo establecido a lo largo del capítulo, sin perjuicio de las conclusiones finales que se realicen en esta tesis, se puede concluir que la transformación que ha sufrido el Ecuador al convertirse en un Estado social de derechos y justicia, ha sido determinante en su accionar y ha permitido tener un panorama más claro de su desenvolvimiento económico desde el punto de vista del gasto público, entendiendo además la función que tienen los tributos como ingresos principales para la financiación del Estado.

⁷⁹ Ver Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, (Buenos Aires: Editorial Depalma-Temis-Marcial Pons, 1996), 299.

CAPÍTULO SEGUNDO

EL PLAN NACIONAL DEL BUEN VIVIR EN EL ECUADOR

I. Notas introductorias

El objetivo de este capítulo es explicar en qué consiste el Plan Nacional del Buen Vivir, cuál es el objeto de haberlo implementado en el Ecuador y analizar el por qué es importante en el actual desenvolvimiento del Estado Ecuatoriano. Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 280 de la Constitución del Ecuador que establece:

Art. 280.- El Plan Nacional de Desarrollo es el instrumento al que se sujetarán las políticas, programas y proyectos públicos; la programación y ejecución del presupuesto del Estado; y la inversión y la asignación de los recursos públicos; y coordinar las competencias exclusivas entre el Estado central y los gobiernos autónomos descentralizados. Su observancia será de carácter obligatorio para el sector público e indicativo para los demás sectores.⁸⁰

Cuando se conformó el primer Plan Nacional que rigió para el período 2007-2010 fue denominado como Plan Nacional de Desarrollo, posteriormente, fue aprobado el Plan Nacional que rigió para el período 2009-2013, el cual fue nombrado como Plan Nacional del Buen Vivir, denominación que se mantiene hasta la actualidad, y que para efectos de la aplicación de la normativa constitucional son lo mismo. Este es el programa gubernamental de mayor incidencia en el accionar político y social de nuestro país, puesto que delimita todas las directrices, objetivos, principios y lineamientos en los cuales va a desarrollarse el porvenir del país.

Más allá de esto y con el propósito que tiene este trabajo académico, se realizará un análisis del apego del régimen tributario al cumplimiento específico del

⁸⁰ Constitución de la República del Ecuador [2008], tit. VI, “Régimen de Desarrollo”, cap. segundo, “Planificación participativa para el desarrollo”, Art. 280.

Objetivo 8 del Plan Nacional del Buen Vivir, pues este objetivo es el que regirá para el desenvolvimiento económico del Ecuador, debido a que éste, delimita el campo de acción dentro del cual deberán moverse los recursos públicos, así como también, la forma en que el Estado pretende dinamizar su economía.

1. Naturaleza jurídica del Plan Nacional del Buen Vivir

El definir la naturaleza jurídica del Plan Nacional del Buen Vivir es algo de compleja realización, puesto que el PNBV es un instrumento jurídico transversal en el accionar político, institucional, social y económico del país.

El buen vivir o *sumak kawsay* nace de un concepto macro propio de las formas de vida enmarcadas en la cosmovisión indígena, el cual se contrapone a la idea de desarrollo que persigue el Estado, con el fin de que ambos conceptos logren un equilibrio que sirva como cimiento de una estructura socio-económica sólida en la cual pueda desarrollarse el país.

En este sentido el Plan Nacional del Buen Vivir, busca armonizar la satisfacción de necesidades sociales con el desarrollo económico y social, así como también su relación con la naturaleza, estableciendo prácticas ecologistas que respeten los derechos de la naturaleza establecidos en nuestra Constitución, lo cual en el Ecuador por el hecho de ser novedoso, se percibe como un modelo en construcción y consecuentemente en constante evolución.

Partiendo de esta premisa, el Plan Nacional del Buen Vivir se encuentra en la esfera del deber ser de las normas sociales de convivencia indígena, en donde la costumbre se avista como una de las principales fuentes de dicho instrumento, que

posteriormente deberá aplicarse en la convivencia social del Ecuador formando parte del derecho positivo.

Esta inclusión en el derecho positivo, bajo ningún concepto puede ser impuesta, sino que debe ser construida en base amplísimos índices de participación social, con el fin de que la planeación propuesta en el PNBV sea el resultado de un consenso el cual debe ser plasmado en ese instrumento.

La planeación establecida en el PNBV está directamente relacionada con el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas COPLAFIP⁸¹, el cual de acuerdo a su artículo 1 establece que:

Art. 1.- Objeto.- El presente código tiene por objeto organizar, normar y vincular el Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa con el Sistema Nacional de Finanzas Públicas, y regular su funcionamiento en los diferentes niveles del sector público, en el marco del régimen de desarrollo, del régimen del buen vivir, de las garantías y los derechos constitucionales.

Las disposiciones del presente código regulan el ejercicio de las competencias de planificación y el ejercicio de la política pública en todos los niveles de gobierno, el Plan Nacional de Desarrollo, los planes de desarrollo y de ordenamiento territorial de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, la programación presupuestaria cuatrianual del Sector Público, el Presupuesto General del Estado, los demás presupuestos de las entidades públicas; y, todos los recursos públicos y demás instrumentos aplicables a la Planificación y las Finanzas Públicas.⁸²

En este orden de ideas entendemos que si bien la Constitución establece que el Plan Nacional del Buen Vivir es básico para el accionar del Estado, el COPLAFIP es la norma que instrumentaliza al Plan Nacional del Bien Vivir y facilita su aplicación en la praxis; en este sentido, surge la preocupación del rol que tendría la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, puesto que su existencia supondría una suerte de ente jerárquicamente superior al resto de instituciones, ya que si bien la responsabilidad de la planificación nacional es del gobierno central, esta secretaría es la que establece las

⁸¹ Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas COPLAFIP, Registro Oficial Suplemento 306, 22 de octubre de 2010.

⁸² *Ibíd*, Art. 1.

propuestas de planificación, determina y coordina la planificación nacional con los diferentes entes involucrados para que sea aprobada por el Consejo Nacional de Planificación, dentro de lo cual se da la guía para realizar el gasto público y así concreta el desarrollo promovido por dicha institución en el País, ejerciendo posteriormente funciones de evaluación y control.

Siendo consecuentes con la preocupación planteada, nace la interrogante de: ¿Qué tipo de norma es el Plan Nacional del Buen Vivir?.

Como se dijo al inicio de este acápite, el PNBV es un instrumento jurídico transversal en el accionar político, institucional, social y económico del país, esto quiere decir que su cumplimiento debe ser de carácter obligatorio, tal como la Constitución y el mismo plan lo señalan, sin embargo no es clara la posición que éste debe ocupar con respecto a las otras normas.

Pretendiendo aclarar este punto, voy a hacer referencia a la sentencia C-524-03 de la Corte Constitucional de la República de Colombia, la cual en referencia a la Ley Orgánica del Plan de Desarrollo de ese país dice que:

Ese concepto de planeación se encuentra íntimamente ligado a la expedición de la Ley Orgánica, la cual, según lo ha sostenido la Corte, no solamente tiene el carácter de orgánica sino que ha sido considerada como 'supra-orgánica', a la cual están condicionadas otras normas orgánicas como la de presupuesto y de ordenamiento territorial.⁸³

En virtud de lo planteado en la sentencia citada y tratando por medio del derecho comparado esclarecer la naturaleza del PNBV en nuestro país, es importante analizar si el COPLAFIP es una norma "supra-orgánica" o es el Plan Nacional del Buen Vivir la norma "supra-orgánica" a la cual deberán apegarse el Código Orgánico de

⁸³ Colombia. Sala Plena de la Corte Constitucional. [Sentencia C-524/03, Demanda de Inconstitucionalidad propuesta por José Gregorio Hernández Galindo Magistrado], 01 de julio de 2003.

Planificación y Finanzas Públicas y toda la normativa del país en pro de conseguir el buen vivir propuesto por el Plan Nacional; ó por otro lado, se podría entender que el PNBV no es un norma (orgánica o supra-orgánica), sino únicamente un instrumento que establezca las políticas a las cuales deberá ceñirse el gobierno de turno, dejando la rectoría de su desarrollo al COPLAFIP.

Sin querer adentrarnos mayormente en esta discusión que requeriría un profundo análisis, dejamos el tema abierto de tal manera que sea objeto de estudios posteriores, sin dejar de recalcar que el PNBV es el instrumento que regirá el accionar estatal en el Ecuador.

2. Importancia del Plan Nacional del Buen Vivir

Como se ha dicho reiteradamente, el Plan Nacional del Buen Vivir es el instrumento preponderante dentro del accionar político, ya que es tanto en una herramienta de planificación como un fin a alcanzar, puesto que establece las políticas y lineamientos de acción gubernamental, así como metas a lograr por parte de los poderes públicos respecto al país y sus ciudadanos.

Al respecto Faya Viesca señala: "todo plan es un modelo de acción dirigido al futuro, que trata de prever los cambios y variaciones, y que pretende alcanzar de la forma más racional, eficaz y posible, una serie de fines de acuerdo a un estricto marco de prioridades"⁸⁴; sin embargo, es necesario adentrarse significativamente en el entendimiento del PNBV con el fin de esclarecer si éste es efectivamente un agente primordial de desarrollo que promueva la evolución y fortalecimiento de un Estado, o

⁸⁴ Jacinto Faya Viesca, *Finanzas Públicas*, 350.

como establece Navas, es un modelo que retoma postulados anteriores simulando un desarrollismo que en el pasado no pudo consolidarse⁸⁵.

En el Ecuador el PNBV nace como resultado del proceso constituyente que configuró el régimen de desarrollo y dispuso que se cree el instrumento denominado Plan de Desarrollo. En este sentido, en la Asamblea Constituyente se procuró acoger todas las exigencias nacidas del clamor popular, dando oídos a los diferentes actores sociales, haciendo de la Constitución una norma suprema que acoja los derechos y garantías nacidos de un consenso social, con el cual todos o la gran mayoría de los ecuatorianos puedan sentirse identificados.

El reconocimiento constitucional de los individuos como sujetos de derechos y garantías enmarcados en la Constitución, reivindicó la posición del Estado y permitió la legitimación de su intervención como ente activo en la regulación de diferentes aspectos socio-económicos, de esta manera en la Constitución del Ecuador se establece: "Art. 1.- El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada [...] ⁸⁶". Es así como el Ecuador se consolida como un Estado de derechos y justicia, social, es decir, que otorga derechos a quienes formamos parte de éste, y que en virtud de estos derechos gozamos de garantías que el Estado debe cumplir:

Art. 3.- Son deberes primordiales del Estado: [...] 1. Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales, en particular la educación, la salud, la alimentación, la seguridad social y el agua para sus habitantes. [...] 5. Planificar el

⁸⁵ Ver Marco Navas, *Buen vivir, desarrollo y participación en la Constitución ecuatoriana. Encuentros y desencuentros con el paradigma del Estado social*, documento de discusión, (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2014), 435.

⁸⁶ Constitución de la República del Ecuador [2008], tit. I, "Elementos Constitutivos del Estado", cap. primero, "Principios fundamentales", Art. 1.

desarrollo nacional, erradicar la pobreza, promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, para acceder al buen vivir.⁸⁷

Basados en lo que establece la Constitución, existen algunos puntos que han servido de motivación para sustentar la forma en la que se ha configurado el PNBV 2013-2017 en el Ecuador que son, por un lado la inequidad socio-económica tanto nacional como internacional, por otro lado, la disociación entre el crecimiento económico y la mejora de la calidad de vida, lo cual vinculado a la inequidad en la distribución de la riqueza ha favorecido a las personas con posiciones económicas privilegiadas y, por último la falta de sustentabilidad que se ha mantenido en el crecimiento económico; de esta manera, el objetivo primordial es concebir al PNBV como el instrumento para generar una sociedad que cumpla con los principios de justicia y equidad, dentro de un concepto de crecimiento económico que permita mejorar la calidad de vida de manera sustentable.

En este sentido, es importante indicar que como consecuencia lógica, la Constitución ecuatoriana demuestra un interés marcado respecto a lo social, entendiendo que el buen vivir en el Ecuador se plantea como una reconstrucción social de principios y ejes rectores enfocados al cambio de la sociedad contemporánea.

De acuerdo a Marco Navas: “Con el riesgo que toda generalización tiene, podríamos observar una tendencia presente en las Constituciones que consagran el Estado social en el sentido de que las definiciones, fines del Estados y derechos fijados en ellas se orientan en general unos niveles mínimos de bienestar social [...]”⁸⁸, el

⁸⁷ Constitución de la República del Ecuador [2008], tit. I, “Elementos Constitutivos del Estado”, cap. primero, “Principios fundamentales”, Art. 3.

⁸⁸ Marco Navas, *Buen vivir, desarrollo y participación en la Constitución ecuatoriana. Encuentros y desencuentros con el paradigma del Estado social*, documento de discusión, 425.

Ecuador no es la excepción pues se define constitucionalmente como un Estado social y como tal persigue el bienestar de la sociedad.

De acuerdo con el autor, el garantizar los niveles mínimos de bienestar social “expresaban un paradigma de justicia económica, cristalizado en la idea de una igualdad no solo formal sino real o material en lugar del paradigma liberal de neutralidad [...]”⁸⁹ lo cual significa una gran ampliación de las instituciones gubernamentales, así como la publicación de innumerable normativa para la regulación económica.

El cambio que exige la Constitución a través del PNBV es bastante significativo pues merece un replanteamiento de la estructura institucional, así como una reforma socio-económica. "El Socialismo del Buen Vivir surge como una alternativa que, además de promover la mejora en la calidad de vida, respeta la diversidad cultural, la capacidad de soporte de los ecosistemas y los derechos de las generaciones futuras al bienestar"⁹⁰, por medio de este apartado debemos entender que lo que pretende el Plan Nacional del Buen Vivir es acabar con ciertas prácticas capitalistas catalogadas como acumulativas, a través de las cuales se intensifica la producción y por consecuencia el consumismo incrementa exponencialmente, haciendo que esta acumulación de capital genere grandes brechas de pobreza y desigualdad.

En este sentido, el PNBV procura alcanzar la equidad -entendida como la igualdad de los ciudadanos en las diferentes formas de subsistencia y participación en la vida política, ligada a libertades y potencialidades colectivas e individuales- a través de una nueva forma de distribución de la riqueza, la cual debe estar ligada a la mejora en la calidad de vida, que a su vez significa ofrecer oportunidades iguales a todos, es decir alcanzar el *buen vivir*.

⁸⁹ *Ibíd.*, 426.

⁹⁰ Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017, (Quito: Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, 2013), 23.

En base al ideal de establecer políticas públicas fuertes y coherentes, nace el PNBV en el Ecuador que en su texto dice que: "El Buen Vivir se planifica, no se improvisa. El Buen Vivir es la forma de vida que permite la felicidad y la permanencia de la diversidad cultural y ambiental; es armonía, igualdad, equidad y solidaridad. No es buscar la opulencia ni el crecimiento infinito."⁹¹; por tal motivo, es fácil identificar que el Plan Nacional del Buen Vivir pretende establecer las bases de planificación que irán moldeando el accionar gubernamental y a través de éste la normativa del país, lo que significa cambios sustanciales en el marco jurídico, social y económico del Ecuador.

Faya Viesca dice que: "la planificación no es una nueva 'forma' de actividad del Estado que venga a sumarse a las clásicas conocidas [...], sino que la planificación y la programación constituyen un modo de ser del Estado en su unidad que afecta profundísimamente a toda su vida, a su estructura y procedimientos, a su organización, a su personal, a sus técnicas de acción"⁹². Esta definición coincide con el momento por el cual está atravesando el Ecuador, pues el gobierno ecuatoriano ha entrado en un cambio bastante notorio, no solo en su estructura institucional, sino también en su forma de aplicar políticas públicas con objetivos socio-económicos muy claros que definen el accionar del país procurando el desarrollo sustentable.

En este orden de ideas, cuando hablamos del PNBV, se entiende su importancia al englobar un conglomerado de conceptos fundamentales, dentro de los cuales el aparataje estatal tiene que desenvolverse, por lo cual su envergadura en el desarrollo de la Administración es máxima, constituyéndose el Plan Nacional del Buen Vivir como un instrumento indispensable para el desarrollo del Estado.

⁹¹ *Ibíd.*, 14.

⁹² Jacinto Faya Viesca, *Finanzas Públicas*, 346.

3. Principios fundamentales del Plan Nacional del Buen Vivir 2013 - 2017

Como se ha detallado, el buen vivir es el objetivo central de la política pública, el cual plantea un nuevo esquema de sociedad basada en la solidaridad, corresponsabilidad y reciprocidad por medio del fortalecimiento de la cohesión social, haciendo de la sociedad un ente activo y participativo en el cambio planteado por este PNBV.

El modelo de desarrollo propuesto por el PNBV se determina como responsable con la naturaleza y equitativo en la diversidad, logrando con esto un nuevo cambio en el concepto de economía, mismo que debe ir de la mano con la mejora en la calidad de vida, tomando como base la expansión de derechos y garantías; de esta manera el PNBV tomó relevante importancia, tanto así que en el año 2008 cuando se realizó la Constitución se posicionó como la columna vertebral en la formulación de dicha norma jurídica, otorgando así una vía para alcanzar el *socialismo del buen vivir*.

Con el fin de dar un asidero firme en su accionar futuro a este tipo de desarrollo, la Constitución estableció amplias garantías de diferente índole como normativas, jurisdiccionales, institucionales y de política pública, haciendo que estas garantías se orienten a materializar el nuevo *Estado de derechos*⁹³.

La Constitución del Ecuador establece que: "Art.1.- [...] La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución"⁹⁴; por su parte el PNBV dice: "El fin del Socialismo del Buen Vivir es

⁹³ Ver Marco Navas, *Buen vivir, desarrollo y participación en la Constitución ecuatoriana. Encuentros y desencuentros con el paradigma del Estado social*, 438.

⁹⁴ *Constitución de la República del Ecuador* [2008], tit. I, "Elementos Constitutivos del Estado", cap. primero, "Principios fundamentales", Art. 1.

defender y fortalecer la sociedad, el trabajo y la vida en todas sus formas”⁹⁵, lo que significa que se pretende luchar por justicia social e igualdad principalmente, a través de ejes fundamentales que son:

- a) Acceso igualitario a bienes, oportunidades y condiciones que garanticen una vida digna.
- b) Universalización de derechos y oportunidades para alcanzar la plenitud, por medio de la concepción de un Estado plurinacional y popular que proteja los intereses de las mayorías.
- c) Afianzar a la vida como el bien supremo, dejando de lado el patrón de acumulación capitalista mantenido en el Ecuador, afirmando la supremacía del trabajo.
- d) Participación popular permanente en la vida pública del país.
- e) Lograr el bien común y la felicidad individual, aprovechando los talentos y capacidades personales y colectivas.⁹⁶

El fortalecimiento social en el Ecuador se constituye como uno de los ejes primordiales de acción en el desenvolvimiento político y social actuales del país. En términos sencillos, lo que busca este punto que denominaré como componente de participación activa y directa de la sociedad e involucramiento en la actividad política del país coincidiendo con lo establecido por Navas⁹⁷, es un fortalecimiento de la democracia por medio de diferentes formas de acción política, con una suerte de autogobierno de responsabilidad compartida con nuestros representantes

⁹⁵ Plan nacional del buen vivir 2013-2017, 24.

⁹⁶ Ver *ibíd.*, 24.

⁹⁷ Marco Navas, *Buen vivir, desarrollo y participación en la Constitución ecuatoriana. Encuentros y desencuentros con el paradigma del Estado social*, 440.

gubernamentales. "Este reconocimiento de derechos además, se refleja en un nuevo esquema de descentralización y autonomía previsto en el texto constitucional, estableciendo varios mecanismos, niveles de operatividad e incluso formas de autogobierno"⁹⁸.

En este sentido es importante recalcar que tanto la Constitución como el PNBV plantean un novísimo esquema político e institucional a aplicarse en el Ecuador, fortaleciendo el involucramiento de los actores sociales activos en la defensa de los derechos, haciendo que estos derechos estén en una dinámica directa con los procesos políticos.

Los principios que son catalogados como tal en el PNBV son:

- a) Sociedad radicalmente justa
- b) Sociedad con trabajo liberador y tiempo creativo
- c) Sociedad igualitaria y equitativa
- d) Sociedad de plenas capacidades, emancipación y autonomía
- e) Sociedad solidaria
- f) Sociedad corresponsable y propositiva
- g) Sociedad en armonía con la naturaleza
- h) Primacía de los bienes superiores
- i) Sociedad de excelencia
- j) Sociedad pluralista, participativa y autodeterminada
- k) Soberanía e integración de los pueblos
- l) Estado democrático, plurinacional y laico
- m) Fortalecimiento de la sociedad

⁹⁸ *Ibíd.*, 442.

Luego de investigar cada uno de estos principios, procederé a explicar cada uno de ellos, apegando el análisis a lo pretendido por el PNBV.

a) *Sociedad radicalmente justa.*- Este principio tiene varias orientaciones enfocadas a cumplir con el mismo. La concepción de justicia social y económica - entendida como aquella en la que los derechos humanos son respetados y se busca el reparto equitativo de los bienes otorgando igualdad a todas las clases sociales- es el concepto que establece los cimientos para que todas las personas puedan tener acceso a la misma cantidad de oportunidades materiales, sociales y culturales, gozando de salud, educación y trabajo para la realización de seres humanos que se reconocen como iguales entre sí, por otro lado esta sociedad debe poseer justicia democrática participativa, lo que implica que todos los que pertenecen a la sociedad podrán tener un rol activo en las decisiones políticas que afecten al bien común, este tipo de accionar debe ir ligado a la responsabilidad social y ambiental que pretende velar por el bienestar de las generaciones futuras y el país que les estamos heredando, sin dejar de lado la premisa de que el Ecuador mantenga su soberanía, autodeterminación y autonomía deberá relacionarse e integrarse con otros países manteniendo parámetros de igualdad y complementariedad, procurando el buen vivir mundial.

Al respecto es interesante traer a colación lo que señala Trujillo, quien dice que el Derecho y el Estado son cosas diferentes y establece que: “Si el Estado es una organización de las personas asentadas en un determinado espacio, sujetas a la autoridad estatal, procede fijar los órdenes de la vida, en que las personas están sujetas a la autoridad y a la forma en que la autoridad las somete a su imperio”⁹⁹ y junto a este criterio, indicar que la Constitución del Ecuador dice, como se ha puntualizado

⁹⁹ Julio César Trujillo, *Teoría del Estado en el Ecuador*, (Quito: Corporación Editora Nacional, 1994), 442.

reiteradamente en el transcurso de la presente investigación, que el Ecuador es un Estado social de derechos y justicia, ya que para poder alcanzar una **sociedad justa** deben realizarse una cantidad de cambios de diversa índole como legal, fiscal, judicial, económica y social, de tal manera que los derechos y garantías que han existido con anterioridad a las nuevas políticas estatales se verían atropelladas y menoscabadas en todos los sentidos; razón por la cual, vale reflexionar en que si el objetivo de alcanzar una sociedad radicalmente justa, justifica la conculcación de estos derechos que han existido con anterioridad a las reformas establecidas por entes o autoridades que se creen con la facultad para remover de raíz los atisbos de orden en los diferentes aspectos de nuestro país, aventurando al mismo a un modelo que es de difícil aplicación y que al poco tiempo de su puesta en marcha vemos que sin ser nefasto, por razones de orden económico no es sustentable debido a la violación de derechos y garantías, así como la complejidad propia que supone dicho acontecer.

Partiendo desde el hecho de que el Ecuador es un Estado constitucional, Ramiro Ávila Santamaría dice que: “En el estado constitucional, la constitución determina el contenido de la ley el acceso y el ejercicio de la autoridad y la estructura del poder. La constitución es material, orgánica y procedimental”¹⁰⁰, en este sentido se entiende que la Constitución se percibe como la norma suprema que direcciona el accionar del Estado, porque en ella se establecen derechos puntuales de los que gozan los ciudadanos y garantías que debe hacer cumplir el Estado, a través de los órganos que la misma norma suprema instituye y por último, establece los procedimientos a seguir para lograr participación activa y el ámbito político y judicial del país.

¹⁰⁰ Ramiro Ávila Santamaría, *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, Del Estado legal de derecho al Estado Constitucional de derechos y justicia*, (Montevideo: Año XV, 2009), 778.

b) *Sociedad con trabajo liberador y tiempo creativo.*- Lo que pretende este principio es que la ciudadanía pueda asegurar su sustento y autonomía, por medio de la repartición igualitaria de la carga de trabajo hacia los asalariados, trabajadores autónomos, domésticos y comunitarios, transformando las relaciones sociales existentes y aboliendo la división sexual del trabajo, con lo cual se pretende el desarrollo de facultades humanas, beneficiando a otras dimensiones de la existencia social como la participación democrática, el ocio creador, el cuidado de las personas y la naturaleza, así como la participación en actividades comunitarias.

Este principio supone una suerte de impulso al sector privado, pretendiendo el involucramiento del individuo en el avance productivo del país, el cual debe estar acorde al desarrollo social de igualdad e inclusión, buscando el interés y desarrollo colectivo por medio de diversas formas de interacción social, estableciendo normas claras y justas de trabajo, con horarios y jornadas apropiadas que permitan recreación, ocio y descanso a los trabajadores.

c) *Sociedad igualitaria y equitativa.*- Considerando que "la igualdad es la condición para el mutuo reconocimiento de todos y todas"¹⁰¹, se pretende la redistribución de los recursos, con la idea de que en la reestructura social planteada se buscará reducir las brechas sociales y económicas, eliminando privilegios, jerarquías y formas de subordinación.

d) *Sociedad de plenas capacidades, emancipación y autonomía.*- Con la expansión de capacidades de la ciudadanía como tal y la reafirmación de las identidades de las personas como libres de desarrollo, se pretende la emancipación de la sociedad que vive digna y plenamente que ejerce un rol político activo en la sociedad, para lo

¹⁰¹ Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017, 25.

cual el Estado deberá actuar como garante de derechos y facilitador de procesos de cohesión social, distribución de conocimientos y redistribución de poderes.

Rodrigo Rivera establece que: "es indudable que la práctica cultural constitucional [...] ha posibilitado profundizar la democracia y el ejercicio comprensivo de los derechos fundamentales, lo que ha implicado una extensión de los mismos a las nuevas actividades y formas que han surgido en el proceso de complejización social"¹⁰², en este sentido, se procura una nueva forma organizativa y participativa del individuo con una concepción social que procure la defensa de los derechos que atañen al individuo como tal y a la sociedad, "revolucionando" la convivencia en el país dentro del marco de interés colectivo.

e) *Sociedad solidaria*.- Con el fin de potenciar la cooperación, solidaridad y fraternidad es indispensable que los ciudadanos reconozcan las necesidades y los intereses de los otros, que acepten la justicia y la ley, que respeten las instituciones, que se legitime el principio de la redistribución de la riqueza y que se promueva la igualdad social; es decir, que cada individuo concientice que se desenvuelve en un conjunto social y actúe como tal, dejando de lado los intereses personales que los individualizan y separan del conglomerado, siendo coherente con la filosofía socialista. Este principio es uno de los más significativos en el giro económico del país, pues atañe principalmente a este sector; concordando con lo que establece el artículo 283 de la Constitución del Ecuador que dice:

Art. 283.- 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.

¹⁰² Rodrigo Rivera, *Los derechos e intereses colectivos como derechos fundamentales*, (Bogotá: Editorial ABC, 2007), 2.

El sistema económico se integrará por las formas de organización económica pública, privada, mixta, popular y solidaria, y las demás que la Constitución determine. La economía popular y solidaria se regulará de acuerdo con la ley e incluirá a los sectores cooperativistas, asociativos y comunitarios.¹⁰³

Tal como se ha explicado a lo largo de este trabajo, el PNBV pretende generar una nueva dinámica económico-social, en la cual los individuos se perciban dentro de un conglomerado social y que el beneficio que persigan sea tanto el propio como el de ese conglomerado al que pertenecen, coincidiendo con lo que establece la Constitución al plantear un sistema económico, social y solidario, sin embargo más allá de esto, se pretende establecer una política pública que cale en el consciente colectivo respecto a las necesidades e intereses propios y ajenos, así como la aceptación de la ley y la justicia, dentro de un marco institucional impuesto por el gobierno de turno, promoviendo la redistribución de la riqueza y la igualdad social.

Llama la atención la importancia que tiene el hecho de que el Ecuador se haya establecido como un Estado social de derechos, puesto que esto hace que los ciudadanos se sientan investidos de derechos subjetivos que el Estado como tal debe proteger, en este sentido la intervención constante y activa del Estado en el desenvolvimiento del individuo es máxima, otorgando al aparato estatal el poder regulatorio y de justicia, así como la potestad de dirigir el rumbo que el País debe tomar.

Troya Jaramillo afirma que: "El Estado social de derecho asume su intervención en la economía"¹⁰⁴, en este sentido parecería ser que la tendencia de una economía social es el motor de una igualdad social.

¹⁰³ Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. VI, "Régimen de Desarrollo", cap. cuarto, "Soberanía Económica", Art. 283.

¹⁰⁴ José Troya Jaramillo, *El Derecho del gasto Público-Especial Referencia a los Derechos Económicos, Sociales y Políticos*, 41.

Por otro lado, al decir de Rafael Chaves: "esta creciente atención científica, social y política hacia la economía social encuentra su explicación en el enorme potencial de este sector social para detectar y satisfacer necesidades y aspiraciones colectivas así como para resolver problemas sustantivos de las economías, en fin, para el *progreso con cohesión social*"¹⁰⁵, entonces, debemos entender que lo que persigue el PNBV respecto al aceptación a la ley y a la justicia es coherente con el modelo estatal planteado y que la redistribución de la riqueza promovida es aceptable sustentada en el interés colectivo ó, se deben rever ciertos conceptos que no son aplicables a realidades como la nuestra.

Troya Jaramillo dice al respecto: "El estado social de derecho y la economía social de mercado deriva en el Estado de bienestar, que ha de contar con ingentes recursos"¹⁰⁶; en el caso ecuatoriano se ha tratado de establecer un cambio radical en las políticas públicas socio-económicas (dentro de un Estado social de derechos y justicia, que como se dijo anteriormente protege derechos subjetivos) a través de comparables irreales de modelos "exitosos" de países del primer mundo, dejando de lado nuestra realidad y tratando de inmiscuir al País en un modelo por demás inviable desde esta óptica, ya que el PNBV establece que: "el Ecuador ha sido líder y protagonista en impulsar la integración regional. Principalmente figura la Nueva Arquitectura Financiera Regional, el trabajo impulsado por UNASUR y CELAC"¹⁰⁷, es decir, se plantea un desarrollo económico regional que se encuentra incipiente y se lo contrapone con procesos de integración por demás desarrollados como los de América del Norte y

¹⁰⁵ Rafael Chaves, *La Economía Social en las Políticas públicas en España*, (Valencia: Instituto universitario de Economía Social y Cooperativa - IUDESCOOP, Universidad de Valencia, 2007), 4.

¹⁰⁶ José Troya Jaramillo, *El Derecho del gasto Público-Especial Referencia a los Derechos Económicos, Sociales y Políticos*, 46.

¹⁰⁷ Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017, 250.

Europa, dejando de lado la realidad interna sin lograr cumplir a cabalidad ninguno de los procesos.

f) *Sociedad corresponsable y propositiva.*- Este principio pretende el involucramiento directo y propositivo de la sociedad con el fin de dar soluciones a problemas que la lesionen y de esta manera la puedan frenar y erradicar.

Tal como lo establece Gudynas: "[...] la caracterización del Buen Vivir, asumido siempre como idea en construcción, exige repasar la conformación de los procesos que hicieron posible su emergencia"¹⁰⁸; este principio se ha formado en virtud de la necesidad que requiere una nueva concepción social del PNBV, en donde se necesita que exista un involucramiento directo y real de las personas, sin embargo, es de entender que el PNBV es una directriz de cambio constante, la cual a medida que surja la necesidad deberá dar los lineamientos de adaptación para poder cumplir con lo pretendido en sus objetivos.

g) *Sociedad en armonía con la naturaleza.*- En función de la premisa del cuidado medioambiental y la responsabilidad que adquirimos con las futuras generaciones, se ha promovido el reconocimiento de los derechos de la naturaleza y la garantía de un ambiente sano y sostenible, razón por la cual el funcionamiento de la economía debe minimizar los impactos ambientales y sociales de las actividades productivas e industriales. De esta manera se deberá generar la planificación adecuada minimizando la afectación a la naturaleza y controlando las actividades extractivistas, extensivas e intensivas, aplicando tecnologías y prácticas que permitan la integridad de los ecosistemas.

¹⁰⁸ Eduardo Gudynas, *El buen vivir o la disolución de la idea de progreso*, (México: Foro Consultivo Científico y Tecnológico, 2011), 2.

h) *Primacía de los bienes superiores.*- Considerando a los bienes superiores como fundamentales para tener una vida plena, se señala que el acceso a éstos es un derecho y no un privilegio, por lo cual el Estado es quien debe proveerlos y no ser privatizados u objeto de actividades mercantiles.

El Presidente del Ecuador ha puntualizado que acorde a la realidad nacional, la SENPLADES ha realizado una nueva clasificación de bienes, entendiendo: "bajo la idea de bienes superiores, como aquellos que suponen la garantía de un derecho; bienes estratégicos, como los esenciales para nuestro esquema de desarrollo; y bienes de mercado"¹⁰⁹; en este sentido, como bienes superiores encontramos a la educación y salud, es así que en el PNBV se establece que: "[...] 2. *Acceso universal a bienes superiores.* El acceso universal a salud, educación, trabajo digno, vivienda, hábitat, es una meta básica para la profundización de otras dimensiones del bienestar y la mejora en la calidad de vida."¹¹⁰, la garantía del Estado al acceso de este tipo de bienes se señala en la Constitución del Ecuador.

i) *Sociedad de excelencia.*- Se plantea a la excelencia como un objetivo a ser alcanzado en el accionar de cada uno de los individuos y que debe ser catalogado como un factor de identidad, autovaloración y de ejercicio de la responsabilidad en los diferentes ámbitos de desarrollo del individuo; es decir, que la excelencia -entendida como el desarrollo de una persona en varios aspectos dentro de estándares muy altos de calidad- se plantea como la carta de presentación que utilizamos en el papel que representamos en la sociedad, tanto a nivel intelectual como a nivel colectivo.

¹⁰⁹ Enlace ciudadano (Olmedo, 30 de marzo de 2013). Disponible en <<http://www.planificacion.gob.ec/la-transformacion-del-estado-es-un-eje-fundamental-del-gobierno-ecuatoriano/>>. Consulta: 15 de julio de 2015.

¹¹⁰ Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017, 29.

j) *Sociedad pluralista, participativa y autodeterminada.*- Este principio direcciona el accionar del Estado a la creación de múltiples espacios de participación social para que la sociedad tenga una presencia activa en el diálogo público con el Estado, para que por medio de movimientos sociales fuertes, la sociedad gane capacidad de influencia y control en las decisiones políticas. Todo esto como resultado de la igualdad propuesta.

De acuerdo a Borja la Constitución es: “el conjunto sistemático de normas jurídicas fundamentales que rigen la organización y funcionamiento del Estado y que señala los derechos y garantías de sus miembros”¹¹¹, sin embargo, a este concepto, con la Constitución del 2008 en el Ecuador se deben agregar ciertas condiciones jurídicas que puedan englobar jurídicamente las garantías de pluralista, participativa y autodeterminada que tendrá la sociedad. Desde el hecho de que el Ecuador es un Estado de **derechos**, tal como dice Ávila Santamaría:

[...] los sistemas jurídicos y las fuentes se diversifican: 1) la autoridad que ejerce competencia constitucional crea normas con carácter de ley (precedentes nacionales); 2) las instancias internacionales dictan sentencias que también son generales y obligatorias (precedentes internacionales); 3) el ejecutivo emite políticas públicas que tienen fuerza de ley por ser actos administrativos con carácter general y obligatorio; 4) las comunidades indígenas tienen normas, procedimientos y soluciones a conflictos con carácter de sentencia y, finalmente, 5) la moral tiene relevancia en la comprensión de textos jurídicos.¹¹²

De acuerdo a lo citado, entendemos que como sociedad se logró dar un alcance, más que a los ciudadanos a los diferentes órganos del Estado para poder generar políticas vinculantes que regulen el accionar del país en diferentes sectores, haciendo que el derecho practicado en el Ecuador sea, por así decirlo, único en su

¹¹¹ Rodrigo Borja, citado por el Dr. Patricio Secaira Durango, *Curso Breve de Derecho Administrativo*, (Quito: Editorial Universitaria, 2004), 65.

¹¹² Ramiro Ávila Santamaría, *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, Del Estado legal de derecho al Estado Constitucional de derechos y justicia*, (Montevideo: Año XV, 2009), 786.

accionar, dando posturas contrapuestas por tratar de dejar atrás un sistema formal manejado en diferentes partes del mundo. Nuevamente nos enfrentamos a un modelo de complejo desempeño y aplicación, encontrándonos con lo que Ávila describe como “*pluralidad jurídica*”¹¹³.

k) *Soberanía e integración de los pueblos*.- Este principio pretende que lo que se anhela crear en la sociedad ecuatoriana se traslade a niveles internacionales, con el fin de generar relaciones pacíficas entre los pueblos y el bienestar general de la humanidad, procurando la integración de los pueblos latinoamericanos del sur a la dinámica mundial impulsando procesos integracionistas desde el criterio de ciudadanía universal propuesta en nuestra Constitución.

l) *Estado democrático, plurinacional y laico*.- "El reconocimiento de la diferencia en la igualdad abre el espacio para la garantía de oportunidades igualitarias"¹¹⁴, este principio pretende el reconocimiento político de la diversidad étnica, religiosa y sexual. Partiendo de la premisa de la concepción disgregada que tenemos como ecuatorianos, este principio se establece como primordial para alcanzar la igualdad en todas las formas. A través de este principio se procura el diálogo de saberes y conocimientos ancestrales, entendiendo sin embargo que el Ecuador es un Estado laico, lo cual es indispensable para alcanzar la libertad de conciencia y el pluralismo, dejando atrás la práctica colonialista apegada a la iglesia. Es así, que el ideal es que se proteja la libertad de conciencia y permitir a la ciudadanía tomar decisiones libres y responsables sobre sexualidad, vida y orientación sexual sin ningún tipo de discriminación.

¹¹³ *Ibíd.*, 786.

¹¹⁴ Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017, 27.

Considero un acierto el establecer el laicismo y el plurinacionalismo en la Constitución del Ecuador, partiendo de una óptica consuetudinaria con una perspectiva general inclusiva, que dé cabida dentro de una sociedad a las personas con diversidad étnica, religiosa y sexual, lo que evidentemente significaría un adelanto en el desarrollo social del Ecuador, sin embargo, la legalización pormenorizada de inclusión en cada aspecto de desenvolvimiento social dentro de la Constitución, dificulta la dinámica social de tal manera que existan tratamientos diversos para sectores específicos dentro de un mismo orden normativo como por ejemplo la justicia indígena, la cual ha sido replanteada en su totalidad por la norma, sin tomar en cuenta que "el propósito es de dar atención y cabida a la particularidad étnica, no a repensar la totalidad"¹¹⁵, en este sentido, es importante comprender que el asimilar el concepto de sociedad plurinacional es un proceso constante para cada uno de los que formamos parte de ella, y que la normativa debe cumplir con el dar cabida a esta concepción, pero no imponer una dinámica de inclusión pormenorizada porque se perdería el objetivo incluyente y el derecho positivo tendería a individualizarse para cada sector que tenga una necesidad muy puntual.

m) *Fortalecimiento de la sociedad.*- Este principio enfatiza en la construcción de una sociedad que profundice la calidad de la democracia y genere espacios de acción social en el marco de la igualdad social y material. En este acápite se realiza el significado de sociedad y se lo posesiona como el eje rector del desenvolvimiento de las instituciones sociales; se pretende que la sociedad potencialice sus libertades y capacidades reflexivas, críticas y cooperativas de cada individuo, pueblo y colectivo,

¹¹⁵ Catherine Walsh, *Interculturalidad, Reformas Constitucionales y Pluralismo Jurídico*, (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, Programa Andino de Derechos Humanos, 2002), 4.

haciendo que la sociedad participe en la asignación y distribución de los recursos tangibles e intangibles del país.

El fortalecimiento del sistema social planteado en el PNBV, supone el cumplimiento cabal de sus principios concordantemente con lo que establece la Constitución. En el transcurso del estudio de los principios que rigen al PNBV, se destaca la intervención del Estado en el accionar social y económico del país, procurando una igualdad social, pero no podemos dejar de lado el pensamiento crítico de lo que significa este fortalecimiento del sistema social dentro de los parámetros establecidos en un Estado social de derechos, así como tampoco podemos dejar de ser críticos en lo que conlleva el socialismo planteado, que desde mi punto de vista coarta la libertad de acción de los individuos, con miras a desarrollar los intereses de un conglomerado que limitan el campo de acción de una persona, amparados en un asistencialismo por parte del Estado dentro de un modelo que no es sostenible.

Los principios que rigen en general al PNBV propenden a ser coherentes entre sí, buscando hacer de la sociedad algo diferente de lo que como ecuatorianos conocemos, persiguiendo ideales de unión, participación, correspondencia, entre otros, sin embargo, se percibe como un tanto utópica, ya que el fundamentar el accionar de un Estado en la afectación a la parte subjetiva de la sociedad es un reto bastante grande; por otro lado, es importante identificar un aspecto bastante puntual y preciso en el desarrollo del presente trabajo y es que el buen vivir trata de ligar el desarrollo socio-económico con prácticas extractivistas pero protegiendo el medio ambiente, tomando a las personas como parte del mismo, queriendo aplicar una cosmovisión ancestral a una realidad competitiva de mercado y consolidación participativa social, dentro de la cual no se definen ciertamente conceptos claros de pobreza y riqueza en pos de alcanzar una

"igualdad" social, teniendo además, como directriz al mismo PNBV que tiene una forma de cambio constante y por lo tanto de difícil aplicación.

Coincidiendo con lo que establece Gudynas: "no se defiende una visión de un estado de subdesarrollo a ser superado, y tampoco la de una meta de 'desarrollo' a ser alcanzado, forzando la destrucción de las relaciones sociales y la armonía con la naturaleza"¹¹⁶, en este sentido, es bastante difícil identificar en el PNBV un lineamiento que abarque todo lo que el plan persigue, convirtiéndolo como se dijo anteriormente en una utopía de compleja comprensión e inalcanzable realización.

4. Relación del gasto público con el Plan Nacional del Buen Vivir

El fin primordial del PNBV es el de establecer un modelo económico-social que permita la redistribución de la riqueza, justificando este proceder con el objetivo de alcanzar la igualdad social en el Ecuador. Este pensamiento nace como medida para intentar solucionar el estancamiento y crisis en la cual se ha visto inmerso el país.

Ricciardi establece que "el objetivo de equidad se puede intentar conseguir tanto a través de la política de ingresos como de gastos públicos, o mediante la combinación de ambas [...]"¹¹⁷. De acuerdo con el PNBV:

La inversión pública es una variable clave para lograr el crecimiento económico, por cuatro razones de carácter coyuntural y estructural. En primer lugar, [...] aumenta la demanda agregada de la economía e [...] impulsa el crecimiento en el corto plazo. En segundo lugar, [...] aumenta la dotación de capital de una economía, con lo cual se amplía la frontera de posibilidades de producción y se logra mayor incremento económico. En tercer lugar, la inversión pública constituye bienes públicos que incrementan la productividad sistémica de la economía, genera inversión complementaria y, por tanto, aumenta el crecimiento. Además, la inversión pública

¹¹⁶ Eduardo Gudynas, *El buen vivir o la disolución de la idea de progreso*, (México: Foro Consultivo Científico y Tecnológico, 2011), 2.

¹¹⁷ Ricciardi, M.A. *El rol del estado y el dilema entre eficiencia y equidad*, en *Contribuciones a las Ciencias Sociales*, abril 2008 <www.eumed.net/rev/cccs/0712/mar.htm>.

busca garantizar derechos mediante la generación y fortalecimiento de capacidades humanas, cuyo corolario es la mejora del talento humano.¹¹⁸

De acuerdo a lo establecido por la Agencia Pública de Noticias del Ecuador y Suramérica ANDES¹¹⁹, el Presidente de la República ha enfocado sus esfuerzos en cambiar la forma en la distribución de los recursos dentro de cuatro líneas de acción que son: "1) Que los más ricos paguen más impuestos; 2) que esos ingresos generen igualdad de oportunidades; 3) que los mercados sean gobernados en función de objetivos sociales, en los que el ser humano está sobre el capital; y, 4) que haya una adecuada acumulación del acervo social público y privado"¹²⁰, controlando de manera estricta los sectores económico, político y social, buscando como se ha dicho anteriormente, el mejorar la calidad de vida y no el incremento de la riqueza.

Para el gobierno ecuatoriano, el alcanzar el buen vivir ha significado centrar sus esfuerzos en ayudar a los más pobres por medio del desarrollo de obras, impulsando la producción, empleo y procurando mejores ingresos, incrementando la recaudación tributaria e intentando mantener un incremento recaudatorio por medio de reformas legislativas que para este fin han sido eficaces.

Los diferentes niveles de gobierno de un país deberán entender a profundidad la problemática nacional, con el fin de saber manejar el destino de gasto público de forma adecuada si lo que se pretende es impulsar el crecimiento económico general, ejecutándolo de tal manera que permita suplir las necesidades públicas y, de esta manera, pretender alcanzar una justa distribución de la riqueza, considerando tal vez al

¹¹⁸ Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017, 414.

¹¹⁹ ANDES. "La redistribución de la riqueza del Ecuador se solventa cuatro puntos", 2015 <<http://www.andes.info.ec/es/quinquenio-de-la-revoluci%C3%B3n-ciudadana-econom%C3%ADa-reportajes/5284.html>>.

¹²⁰ Marco Navas, *Buen vivir, desarrollo y participación en la Constitución ecuatoriana. Encuentros y desencuentros con el paradigma del Estado social*, 92.

gasto público como parte de la política fiscal, dentro del cual se delinearán los objetivos a seguir en temas de desarrollo o crecimiento económico.

En este sentido, las directrices establecidas por el PNBV son una importante herramienta para direccionar el destino del gasto público, sin embargo, es importante tener en cuenta que es vital el establecer también un correcto y justo manejo de políticas fiscales, puesto que usualmente los tributos afectan a sectores específicos, lo cual se contrapone a la distribución equitativa de la riqueza perseguida por el gobierno. El manejo de los tributos es importante porque éstos son el principal modo de financiamiento que tiene el Estado; en este punto, es indispensable indicar que pese al aumento desmedido en la carga y presión fiscal a los contribuyentes, el Ecuador no tiene el nivel recaudatorio necesario para solventar el elevado gasto que está efectuando para conseguir lo perseguido en el PNBV, lo cual lo convierte en inviable.

Como ya se ha dicho anteriormente, el Plan Nacional del Buen Vivir es la herramienta clave para el desarrollo armónico administrativo de un gobierno en las actuales tendencias, Faya Viesca dice al respecto: “Sólo con un plan es posible ordenar las grandes tareas administrativas, armonizar los distintos proyectos de inversión, optimizar el gasto, y canalizar la totalidad de las acciones públicas para el logro de las grandes prioridades nacionales.”¹²¹; en este sentido, entendemos que el manejo presupuestario no es suficiente como rector de la economía, sino que el gasto público toma la importancia suficiente dentro del dinamismo económico que refleje la ideología de gobierno, es así que el presupuesto como tal define los gastos anuales a efectuarse en cada cartera de estado, pero el gasto público marca la línea a seguir de las autoridades, con el fin de alcanzar un objetivo de crecimiento económico en común, centrando su

¹²¹ Jacinto Faya Viesca, *Finanzas Públicas*, 351.

atención en las metas y objetivos, dentro de un rango de acción esquematizado por el PNBV realizado en función de los objetivos de gobierno.

5. Descripción del objetivo 8 del Plan Nacional del Buen Vivir

El Plan Nacional del Buen Vivir está compuesto por 12 objetivos. Este trabajo se centrará en analizar el objetivo número 8 que es el que rige el desenvolvimiento económico del Ecuador, ya que establece el rango de acción y el alcance que tendrán los recursos públicos; pretendiendo otorgar una idea clara de lo que quiere alcanzar el gobierno con la economía del país dentro de principios de equidad y justicia social.

5.1. Objetivo 8.- Consolidar el sistema económico, social y solidario de forma sostenible

Como diagnóstico previo a establecer las estrategias, este objetivo señala:

El sistema económico mundial requiere renovar su concepción priorizando a la igualdad en las relaciones de poder -tanto entre países como al interior de ellos-, la (re)distribución y al ser humano, sobre el crecimiento económico y el capital (Senplades, 2009). Esta nueva concepción permitirá la concreción de aspectos como la inclusión económica y social de millones de personas, la transformación del modo de producción de los países del Sur, el fortalecimiento de las finanzas públicas, la regulación del sistema económico y la justicia e igualdad en las condiciones laborales.¹²²

Para llegar a tener un sistema económico social y solidario que perdure en el tiempo, de acuerdo con el Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017 se pretende mantener el privilegio del ser humano sobre el capital, con el fin de cambiar conductas individualistas, que acaben con las conductas capitalistas de acumulación.

¹²² Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017, 248.

La Constitución del Ecuador establece en su artículo 3 que: “Son deberes primordiales del Estado: [...] 5. Planificar el desarrollo nacional, erradicar la pobreza. Promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, para acceder al buen vivir. [...]”¹²³, todo esto por medio de un sistema económico que sea social y solidario de acuerdo a lo establecido en el artículo 283 del mismo instrumento jurídico anteriormente citado.

En este sentido, se puede evidenciar que lo que se pretende es un cambio significativo en la concepción de Estado y en sus prácticas socio-económicas, dando un papel protagónico al Estado, pues el sistema económico planteado “además de establecer una serie de principios y pautas de interacción social, busca alternativas de acumulación, redistribución y regulación, y nuevas formas de coordinación democrática de la sociedad”¹²⁴; todo esto procurando que este sistema no tenga especial relevancia por sí mismo, sino que se vea sometido a servir a los seres humanos y la naturaleza.

Para cumplir con estos objetivos el Estado tiene como instrumento las erogaciones a través del gasto público, para lo cual, el Estado debe captar suficientes recursos para cumplir con lo presupuestado, de acuerdo con lo establecido en el PNBV “El Estado debe orientar los recursos públicos y privados de forma sostenible para generar crecimiento económico y logros en empleo, reducción de pobreza, equidad e inclusión económica.”¹²⁵, con esto se evidencia el incremento en la participación directa que tiene el Estado en el nuevo planteamiento del sistema económico del país.

¹²³ Constitución de la República del Ecuador [2008], tit. I, “Elementos Constitutivos del Estado”, cap. primero, “Principios Fundamentales”, Art. 3.

¹²⁴ Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017, 248.

¹²⁵ *Ibíd.*, 248

Enmarcados en una constante crisis del sistema capitalista y con el propósito de priorizar al ser humano sobre el capital, se proponen los siguientes mecanismos para alcanzar el buen vivir:

- Regulación adecuada del Estado para delimitar, orientar y potenciar los espacios públicos.
- La ampliación de espacios cooperativos a nivel regional, a través de la integración regional y particularmente la Nueva Arquitectura Financiera, para restablecer equilibrios de poder globales, desarrollar cadenas productivas y fomentar la soberanía de los pueblos.
- Cambio del espectro productivo nacional a través de la transformación de la matriz productiva en que confluyan nuevas políticas para el estímulo de la producción local, la diversificación de la economía e inserción inteligente a la economía mundial.
- El sometimiento de los capitales a las necesidades populares mediante la implementación “de un conjunto de políticas, con enfoque territorial, que modifiquen los esquemas de acumulación, distribución y redistribución”.
- La inversión adecuada de los recursos públicos hacia la potenciación de capacidades, los sectores estratégicos y la promulgación de las economías populares como eje central del proceso de descentralización y reordenamiento.¹²⁶

Los mecanismos detallados, proyectan en conjunto una idea de Estado asistencialista que promueve la igualdad social, a través de una visión humanista del desarrollo económico y social de un país, buscando la manera de juntar un modelo que, desde mi punto de vista, hasta la fecha se ha percibido como fragmentado, pero que sin embargo, ha significado cambios de gran envergadura política, legal, económica y social.

El PNBV se muestra como un instrumento que impulsa el cambio interno del país y procura imponerse como algo representativo en la región, la cual pretende alcanzar procesos integracionistas potencialmente importantes, sin embargo, se postula como demasiado ambicioso, pues pretende manejar varios frentes principalmente económicos y sociales pero a nivel tanto nacional como internacional, lo cual es difícil desarrollar de forma paralela.

¹²⁶ Ver Plan Nacional del Buen Vivir 2013-2017, 248.

6.- Principales lineamientos perseguidos por el PNBV para cumplimiento de objetivos fiscales y evolución de la normativa ecuatoriana para su cumplimiento

El PNBV establece diez lineamientos puntuales que movilizan el rumbo del país. Con el fin de dar cumplimiento a lo pretendido en la presente tesis se analizarán los principales lineamientos que promueve el PNBV.

6.1. Invertir los recursos públicos para generar crecimiento económico sostenido y transformaciones estructurales

Para poder cumplir con este lineamiento, se han establecido estrategias que se entiende viabilizarán el objetivo propuesto, las cuales se explican a continuación:

- Priorizar la asignación de recursos públicos bajo criterios de satisfacción de necesidades, generación de capacidades y oportunidades, y acumulación de capital en sectores productivos generadores de valor.

Esta estrategia es de muy compleja realización, puesto que la priorización de asignación de recursos bajo parámetros establecidos supone una carga bastante alta para el gobierno central, ya que se deben tomar en cuenta las diferentes necesidades sociales; el problema viene al momento de dilucidar ¿cuál de éstas es la que se debe solventar primero?; es decir, ¿cuál es la más importante?; en este sentido, se entiende que la priorización de algo supone un sistema en donde se alinean actores, procesos e interrelaciones, el cual debe ser muy bien pensado si lo que se pretende es además generar capacidades y oportunidades, más allá de acumular el capital en sectores productivos.

- Fortalecer el rol de la planificación de la inversión pública con enfoque integral, para la toma de decisiones y la planificación plurianual.

La planificación a partir de un enfoque integral es lo más deseado al momento de realizar la planificación de las inversiones públicas, sin embargo, es de difícil realización, partiendo de la premisa de que, para que éste sea integral, debe haber el involucramiento de todos los sectores del Estado, para los cuales las necesidades nacidas de su competencia serán su prioridad y querrán cumplirlas.

En este punto el PNBV se convierte en el lineamiento indispensable a seguir, puesto que determina las estrategias gubernamentales a cumplir y da prioridad a ciertos sectores sobre otros; sin embargo, queda la inquietud de que si estos sectores que no son de prioridad máxima, son relegados y se les asigna un puesto reducido o nulo en la planificación, ¿el enfoque de ésta sigue siendo integral o no?; más aún si se realiza una planificación plurianual, la cual se enfoca a conseguir objetivos macros, que hacen que la inversión se desglose adecuadamente, pero apegada a cumplirlos.

- Incluir criterios de equidad territorial en la inversión pública para articular las políticas nacionales con el desarrollo local.

Esta estrategia resulta interesante en su idea, puesto que a la simple lectura se entiende que la equidad territorial será el pilar de desarrollo en las políticas nacionales. En el Ecuador existe el Código Orgánico de Organización Territorial COOTAD¹²⁷, dentro del cual se establece una organización territorial nueva para el Ecuador desde el año 2010, en donde se divide territorialmente al Estado en regiones, provincias,

¹²⁷ Código Orgánico de Organización Territorial y Descentralización COOTAD, publicado en el Registro Oficial Suplemento 303, 9 de octubre de 2010.

cantones y parroquias rurales¹²⁸, así como también en regímenes especiales de gobierno, en el proceso de ejecución de esta norma, se ha realizado una oleada importante de cambios que quieren favorecer a la implementación de controles del uso de los recursos públicos, sin embargo, los cambios suscitados al respecto hace muy complejo el cumplimiento de funciones y competencias, puesto que se superponen o mezclan entre los diferentes gobiernos provinciales, autónomos municipales descentralizados, cantonales, etc. Todo esto hace que el desarrollo local sea muy difícil, lo cual por consecuencia lógica dificulta en gran medida que las políticas nacionales cumplan con el criterio de equidad territorial.

- Articular la inversión del Estado Central con las empresas públicas, las entidades del sistema de seguridad social, las universidades y escuelas politécnicas, la banca pública y otros niveles de gobierno, en el marco de la planificación nacional.

Cumpliendo con este lineamiento el Estado se convierte en un actor activo y competidor en el mercado comercial, realizando su participación por medio de las empresas públicas, compitiendo en diferentes sectores económicos, con el fin de limitar el dominio de agentes monopólicos y velando porque los consumidores tengan acceso regular y continuo a bienes y servicios necesarios para suplir necesidades humanas, sean éstas materiales, morales o intelectuales. En este punto es importante recalcar que la administración de las diferentes instituciones que maneja el Estado para cumplir con lo establecido anteriormente, supone la inversión que no responde a un interés personal definido, en este sentido las personas a cargo de dichas instituciones se convierten en

¹²⁸ Código Orgánico de Organización Territorial y Descentralización COOTAD.- Art. 10.- Niveles de organización territorial.- El Estado ecuatoriano se organiza territorialmente en regiones, provincias, cantones y parroquias rurales.

En el marco de esta organización territorial, por razones de conservación ambiental, étnico culturales o de población, podrán constituirse regímenes especiales de gobierno: distritos metropolitanos, circunscripciones territoriales de pueblos y nacionalidades indígenas, afroecuatorianas y montubias y el consejo de gobierno de la provincia de Galápagos.

una suerte de meros administradores, los cuales al no ver afectado sus intereses de manera directa pueden caer en un manejo irresponsable con elevados costos que pueden afectar a la Administración Pública como tal, todo esto pese a estar apegados a cumplir con el PNBV.

- Impulsar la nueva institucionalidad del sector financiero público, orientado a promover la transformación de la matriz productiva, la inclusión financiera democrática para la igualdad, la soberanía alimentaria, el desarrollo territorial y la vivienda de interés social.

El Estado con el fin de cumplir con este objetivo establece los lineamientos de política pública para el desarrollo de la producción, la aplicación de política tributaria diferenciada y de política comercial, dentro del rol que cumple en materia económica, dirigiendo al país por la ruta de desarrollo marcada en el PNBV, cumpliendo los objetivos deseados, promoviendo, impulsando y garantizando dicho desarrollo, con apego a lo que determina el PNBV.

Al respecto Gaspar Ariño sostiene que:

En este tipo de actividad el Estado pretende conformar y racionalizar de modo conjunto y sistemático tanto la acción del Estado como de la iniciativa privada con la finalidad de atender en cada sector a las necesidades previsibles a plazo medio. El plan es el instrumento sistemático de conformación social que integra de algún modo las modalidades anteriores.¹²⁹

- Promover la diversidad de enfoques teóricos sobre la economía en el sistema educativo.

Esta estrategia pretende adaptar el modelo económico planteado por el gobierno en el PNBV en el consciente colectivo, haciendo que se abra la perspectiva y

¹²⁹ Gaspar Ariño Ortiz, *Principios de Derecho Público Económico*, (Bogotá: Editorial de la Universidad Externado de Colombia, 2003), 330.

concepción del modelo económico que ha tenido el Ecuador, a uno que aboliera las prácticas consumistas y aceptara aquellas que se adapten a la forma de gestión y planteamiento económico actual del Estado.

En términos generales, este lineamiento pretende establecer estrategias para alcanzar una planificación, propuesta y ejecución organizadas de los presupuestos que tengan una programación integral y que sean analizados desde la óptica del gasto público con el fin de otorgar estabilidad a las finanzas públicas con objetivos específicos y rutas de cumplimiento rigurosas.

El desempeño de las administraciones tanto central como de los diferentes niveles de gobierno es primordial en el cometido de este lineamiento, puesto que el alcance que persigue es de gran dimensión, ya que considera realizar el gasto público en función de suplir necesidades públicas a nivel nacional, velando por solventar los derechos superiores establecidos en el PNBV, dentro de principio de equidad territorial, para lo cual todo el aparataje gubernamental debe trabajar de manera coordinada.

Ramón Fernández establece que: "la estabilidad económica es una situación deseable porque en un período de estabilidad la incertidumbre a la que se enfrentan los agentes económicos es mucho menor"¹³⁰, precisamente, el otorgar sostenibilidad económica a un país es resguardar el crecimiento económico que éste puede tener, sin embargo, es evidente que en el Ecuador no existe tal estabilidad, debido a las constantes reformas que ha aprobado el gobierno, esto hace de este lineamiento inalcanzable en su parte medular, porque la inestabilidad generada por la inseguridad jurídica produce un riesgo demasiado grande para los agentes económicos, más aún cuando empresas públicas entran a competir en el mercado teniendo una clara ventaja en su accionar.

¹³⁰ Tomás Ramón Fernández, *Estabilidad y sostenibilidad en las finanzas públicas. De dónde venimos y a dónde vamos*, (Granada: Revista CEMCI, 2012), 2.

Todo esto unido a los problemas que se suscitan en cada una de las estrategias, afectan de sobremanera la seguridad jurídica de la que se habla y hace que se plantee la interrogante de si es un buen lineamiento a seguir o no.

Al decir de Villegas la seguridad jurídica tiene tres aspectos fundamentales "la confiabilidad, la certeza y la interdicción de la arbitrariedad"¹³¹. La confiabilidad permite que los contribuyentes se sientan seguros con los principios de legalidad y no retroactividad de la ley; la certeza, la cual se refiere a que los contribuyentes sientan una legislación de fondo estable y coherente y que ésta sea lo suficientemente apta para hacer valer sus derechos, y; la no arbitrariedad en la interpretación de la ley, su ejecución y su judicialidad, el entorno normativo del Ecuador se ha mostrado variante, descoordinado y poco objetivo, todo esto afecta de sobremanera el cambio que pretende hacer este lineamiento en la matriz productiva, puesto que el proceso de una nueva institucionalidad del sistema financiero ahuyenta a los inversionistas y genera inestabilidad al sector económico.

6.2. Fortalecer el manejo sostenible de las finanzas públicas

Este lineamiento persigue:

- Garantizar la transparencia en la contratación pública y maximizar la eficiencia del gasto público.

La transparencia en la contratación pública es un principio cuya importancia nace en el Ecuador con la publicación de la Ley de Contratación en el 2008¹³² que dice: "Art.- 3 [...] en el caso de adquisición de bienes se propenderá a realizar procesos internacionales de selección competitivos para tales adquisiciones, de conformidad con

¹³¹ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 284.

¹³² Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública, publicada en el Registro Oficial Suplemento 395, 04 de agosto de 2008.

los pliegos que determine el SERCOP, y aplicando los principios de calidad, vigencia tecnológica, oportunidad, concurrencia, transparencia y publicidad.". Esta estrategia nace como un medio para proteger la integridad del accionar de la Administración Pública; por otro lado, la eficiencia en el gasto público con respecto a la contratación pública, se materializa en la gestión económica de los recursos del Estado, al modernizar los procesos y al garantizar los procesos de control de gestión del gasto público en sus contrataciones. Adicionalmente hay que señalar que, por otro lado, la eficiencia del gasto público es un aspecto esencial de la política fiscal teniendo en cuenta el nivel del gasto, considerando los efectos que este gasto tiene sobre las condiciones de vida de la población.

- Manejar el endeudamiento público en condiciones favorables para el país y de forma sostenible en el largo plazo.

El manejo del endeudamiento público dependerá en mucho de la situación política que atraviese un país, así como de las necesidades surgidas de planteamientos políticos, lo cual hace que esta estrategia se plantee como subjetiva, respondiendo a las necesidades de turno, sin establecer políticas de gasto reales que perduren en el tiempo.

- Optimizar y focalizar los beneficios e incentivos fiscales para el desarrollo social y productivo.

Analizar los efectos de los incentivos fiscales sobre el desarrollo social y productivo del país requiere de un desarrollo largo y detallado, sin embargo, por efectos de esta tesis se procurará ser lo más conciso posible. Es importante identificar la verdadera naturaleza del incentivo y el objetivo que éste persigue, es decir, si éste realmente busca un beneficio o es para suplir falencias que de otras formas pueden afectar al sector productivo y por ende al social.

En este sentido, es importante entender que no se puede desvincular lo productivo de lo social, puesto que los incentivos que se apliquen a un sector incidirán directamente en el otro, por ejemplo, si se establecen incentivos al sector productivo, la inversión nacional o extranjera aumentará, lo cual permitirá que se generen nuevas fuentes de empleo y por ende el desarrollo social también se verá impulsado y tendrá crecimiento y bienestar.

Es por esto que resulta imperioso manejar cuidadosamente la política fiscal, con el fin de poder mantener un equilibrio que sea beneficioso para el desarrollo integral de un país, analizando a profundidad los objetivos que se quieren alcanzar y la vía por la cual se quiere llegar a ellos, armonizando el efecto que tendrá en el sector productivo y social y sin dejar de lado la afectación para bien o para mal que tendrá el Estado.

- Desarrollar planes de contingencia que permitan enfrentar escenarios de crisis y la contracción de los ingresos fiscales.

Esta estrategia pretende prever el accionar a futuro del Estado, analizando y tomando en cuenta los recursos programados de los que dispondrá para su desenvolvimiento; esto permitirá establecer posibles escenarios de ingresos a obtener por medio de políticas fiscales, las cuales variarían de acuerdo a diversos factores o decisiones gubernamentales respecto de su economía, con el fin de contemplar planes de reacción frente a potenciales disminuciones de recursos programados para el presupuesto, tal como lo que ha sucedido en el Ecuador con la baja del precio del petróleo, de acuerdo al diario El Comercio: "El Gobierno empezó el 2015 con tres

medidas para afrontar la caída del petróleo: un recorte presupuestarios, salvaguardias y una mayor restricción a la importación de vehículos y partes para su ensamblaje."¹³³.

En este punto lo que sería importante analizar es si estos planes de contingencia se realizan previendo adecuadamente el costo que significan para el sector productivo y, si las medidas aplicables son las apropiadas para afrontar una crisis de este nivel procurando generar el menor impacto posible en la economía del país, lo cual nos conlleva a concluir que el desarrollo concienzudo de esta estrategia de forma preventiva es de gran importancia al momento de su implementación.

- Establecer mecanismos para fortalecer la ejecución de competencias de los GAD, buscando incrementar su capacidad de gestión fiscal.

El COOTAD vigente en el Ecuador desde el año 2010, en concordancia con lo establecido por la Constitución dice que: "los gobiernos autónomos descentralizados generarán sus propios recursos financieros y, como parte del Estado, participarán de sus rentas, de conformidad con los principios de subsidiaridad, solidaridad y equidad territorial"¹³⁴, por otro lado en el mismo cuerpo legal se señala que:

[...] las finanzas públicas en todos los niveles de gobierno, se conducirán de forma sostenible, responsable y transparente a fin de alcanzar el buen vivir de la población, procurando la estabilidad económica. Los gobiernos autónomos descentralizados observarán reglas fiscales sobre el manejo de los recursos públicos, de endeudamiento y de la cooperación, de acuerdo con la ley que regule las finanzas públicas e incorporarán procedimientos eficaces que garanticen la rendición de cuentas ante la ciudadanía sobre el uso y manejo de los recursos financieros.¹³⁵

¹³³ Diario El Comercio. "Recortes y restricciones por la caída del petróleo". <<http://www.elcomercio.com/actualidad/petroleo-recortes-presupuesto-salvaguardias-importaciones.html>>.

¹³⁴ Código Orgánico de Organización Territorial y Descentralización COOTAD, publicado en el Registro Oficial Suplemento 303, 9 de octubre de 2010.

¹³⁵ *Ibíd.*, Art. 164.

Considero que la autonomía que se les otorga a los GAD's es beneficiosa puesto que permite un desempeño propio en la generación y administración de recursos, así como en la recepción directa de los recursos que les corresponden de su participación en el Presupuesto General del Estado, lo cual vuelve más eficiente la participación de los GAD's con respecto a sus administrados y al desarrollo del lugar al que se pertenecen que es de su competencia absoluta.

- Optimizar la gestión financiera de las empresas públicas.

Las empresas públicas en el cumplimiento de sus objetivos, marcados en virtud de las necesidades que dieron lugar a la creación de tal o cual institución, deben orientar su gestión atendiendo principios de oportunidad, eficiencia, eficacia y economía, todo esto en aras de garantizar la oferta de bienes y servicios públicos de calidad y en la cantidad que exige la demanda por parte de los ciudadanos.

- Optimizar la gestión de los pasivos contingentes de carácter fiscal.

Esta estrategia pretende que el Estado pueda prever a futuro la estabilidad de las finanzas públicas, teniendo en cuenta posibles presiones fiscales que se puedan dar, basándose en factores de riesgo producto de programas estatales que generen un costo no programado, es decir programas extrapresupuestarios.

Esta estrategia es bastante importante debido a que permite que el Estado busque tener un superávit en sus ingresos que le sirva de respaldo y le otorgue un rango de acción en caso de no haber previsto determinada situación, sin embargo, sería importante analizar si la magnitud del presupuesto que maneje un país indistintamente permite establecer la optimización planteada en esta estrategia o simplemente es una demagogia del deber hacer que pretende el Estado.

Este lineamiento se centra en mejorar constantemente el manejo presupuestario en el desarrollo de las actividades gubernamentales, procurando hacer que el ciclo presupuestario funcione de manera eficiente, puesto que pretende programarlo con el fin de que sea sostenible a largo plazo, optimizando su uso y previniendo posibles problemas que puedan surgir en su ejecución; por otro lado, persigue su fortalecimiento por medio de optimizaciones de gestión fiscal y financiera.

El cumplimiento presupuestario y su previsión, suponen un reto de gran envergadura para el Estado, puesto que el anhelo de optimización en los aspectos financieros y fiscales ha provocado que su norma regulatoria sufra una avalancha de cambios, a los cuales tanto los contribuyentes como el mismo Estado deben acoplarse, dejando muchas veces vacíos legales o cargas tributarias desmedidas contra los contribuyentes.

Desde el año 2007 el actual régimen ha planteado alrededor de 12 reformas aprobadas en 8 años de gestión¹³⁶, es una cifra alarmante que como fin principal ha querido elevar la recaudación tributaria en el país, para poder cumplir con los objetivos presupuestarios trazados; según publicación de la revista Líderes¹³⁷ de acuerdo a la cifras de la Comisión Económica para América Latina (CEPAL) la carga tributaria en el Ecuador en el año 2010 era de 19,7%, cuando en el 2007 era de 14,4%, convirtiéndola en la cuarta más alta de la región.

En base a lo establecido, se entiende que el objetivo del Estado en lograr incrementar la recaudación tributaria ha sido exitoso, sin embargo, el costo que esto significa para el sector productivo es bastante alto, debido a la dificultad del

¹³⁶ Diario Expreso, miércoles 10 de junio de 2015, <http://expreso.ec/expreso/plantillas/nota_print.aspx?idArt=8066323&tipo=2>.

¹³⁷ Revista Líderes. “Las 10 reformas tributarias tienen sus impactos”. <<http://www.revistalideres.ec/lideres/10-reformas-tributarias-impactos.html>>.

contribuyente en mantener correctamente su cultura tributaria, por la complejidad que esto representa, así como la carga que tienen por parte de la autoridad tributaria.

6.3. Fortalecer la progresividad y la eficiencia del sistema tributario

- Incrementar la progresividad en la estructura tributaria y la participación de los impuestos directos en el total de recaudación.

En términos sencillos el principio de progresividad se refiere a la relación que existe entre los ingresos del contribuyente y su contribución, haciendo la relación de a mayor ingreso mayor contribución, esta es la estrategia que plantea el PNBV para incrementar sus metas de recaudación, haciendo que la presión fiscal a su vez se vea acrecentada. Más allá de incrementar la progresividad en la estructura del régimen tributario, se pretende priorizar su participación de los impuestos directos en el total de la recaudación, lo cual bien podría significar un incremento impositivo para los contribuyentes, los cuales no se sabe si tienen la capacidad de soportarlo.

- Consolidar la cultura tributaria y la cultura fiscal inclusivas, en el marco de una administración tributaria de excelencia.

El desconocimiento de los deberes y obligaciones tributarias que tienen los contribuyentes al momento de realizar cualquier actividad económica dificulta la actividad de la Administración Tributaria. Es de reconocer el mérito que ha tenido el desarrollo de esta administración en el último tiempo, sin embargo, no se deberían generar cargas tributarias excesivas a los contribuyentes, que dificulten aún más el cumplimiento de éstos en sus obligaciones y deberes formales.

- Aplicar y fortalecer mecanismos de control y penalización al contrabando y a la evasión tributaria en todas sus formas, con prioridad en las personas naturales y jurídicas generadoras de grandes ingresos y utilidades.

Esta estrategia pretende mantener saludable a las finanzas públicas, ya que la evasión -entendida como el impago voluntario de tributos establecidos por ley mediante engaño o abuso de confianza- atenta directamente con ella, puesto que al momento en que un contribuyente evade el pago de impuestos hace que este monto no ingrese a las arcas del Estado generando una afectación patrimonial directa al tesoro nacional, haciendo que la facultad recaudadora ejercida por la Administración Tributaria tienda a ser más enérgica y exhaustiva.

Por otro lado, en esta estrategia también se puede apreciar la aplicación del principio de progresividad que pretende tener la Administración Tributaria en el régimen tributario del Ecuador, ya que se prioriza el control sobre los contribuyentes que generan importantes ingresos y utilidades.

En el Ecuador se ha tipificado el delito de defraudación tributaria¹³⁸, delito dentro del cual el bien jurídico protegido resultaría ser el correcto funcionamiento

¹³⁸ Código Orgánico Integral Penal COIP, publicado en el Registro Oficial Suplemento 180, 26 de octubre de 2015.- Art. 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando: 1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias. 2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias. 3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado. 4. Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria. 5. Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados. 6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley. 7. Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados. 8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos. 9. Lleve doble

económico del Estado en su calidad de sujeto activo y como tal administrador de los ingresos fiscales, respecto del accionar doloso de los contribuyentes (sujeto pasivo).

En el artículo citado podemos distinguir que el legislador ha aplicado la figura general de defraudación tributaria, cuya característica principal es la presencia de fraude

contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica. 10. Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias. 11. Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador. 12. Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real. 13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. 14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. 15. Omite ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos. 16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho. 17. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal. 18. Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo. 19. Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas. Las penas aplicables al delito de defraudación son: En los casos de los numerales del 1 al 11, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años. En los casos de los numerales del 12 al 14, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años. Cuando el monto de los comprobantes de venta supere los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos. En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos defraudados superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos. En el caso de los numerales 18 y 19, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos retenidos o percibidos que no hayan sido declarados o pagados, así como en los casos de impuestos que hayan sido devueltos dolosamente, superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de siete a diez años. Constituye defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena prevista para cada caso, la cometida con la participación de uno o más funcionarios o servidores de la administración tributaria y acarreará, además, la destitución del cargo de dichos funcionarios o servidores. En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, de conformidad con lo dispuesto en este Código, serán sancionadas con pena de extinción de la persona jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general. Las personas que ejercen control sobre la persona jurídica o que presten sus servicios como empleadas, trabajadoras o profesionales, serán responsables como autoras si han participado en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica, aunque no hayan actuado con mandato alguno. En los casos en los que la o el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, la o el funcionario encargado de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto activo, además de la pena privativa de libertad por la defraudación, sin perjuicio de que se configure un delito más grave, será sancionado con la destitución y quedará inhabilitado para ocupar cargos públicos por seis meses. Cada caso será investigado, juzgado y sancionado sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como del pago de los impuestos debidos.

en contra de la Administración Tributaria, en donde el contribuyente falta a la verdad con el fin de evadir una obligación tributaria que atenta contra el bien jurídico protegido y establece situaciones específicas de acción u omisión por parte de éste para que se configure el delito como tal.

Considero que un gran aporte que ha realizado la tipificación de este delito dentro del Código Orgánico Integral Penal (COIP), es la aplicación de penas tanto privativas de libertad como de carácter pecuniario a todos los contribuyentes sean éstos personas naturales o jurídicas.

En virtud del artículo citado podemos ver cómo el Ecuador le ha dado la importancia buscada en el PNBV a la evasión y se ha cumplido con la penalización de este delito, protegiendo los intereses del Estado y velando por cuidar y preservar la relación jurídica tributaria.

- Optimizar la cobertura y la aplicación de incentivos tributarios como instrumentos de apoyo efectivo a la política productiva.

Esta estrategia hace referencia a la importancia que tiene la política productiva de un país para su desarrollo, en este sentido, es notorio que la recaudación de impuestos va de la mano con la necesidad de inversión privada, puesto que es ésta la que se postula como uno de las principales fuentes de tributos.

Actualmente es notoria la baja de inversión extranjera que tiene el país, pues hasta octubre del 2015 se redujo en 15%, tal como lo señala el diario El Universo¹³⁹, conforme lo indica el informe emitido por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), por lo cual es imperioso el hacer atractivo al Ecuador para que la

¹³⁹ Diario El Universo. "Inversión extranjera directa se reduce 15% en Ecuador según CEPAL". <<http://www.eluniverso.com/noticias/2015/10/15/nota/5184404/inversion-extranjera-directa-se-reduce-15-ecuador-segun-cepal>>

inversión extranjera retorne, en este sentido la aplicación de esta estrategia podría significar mucho para lograr este cometido, sin embargo su desarrollo ha sido un tanto incipiente, pese a que en los últimos días se ha visto interés en su impulso con proyectos de ley como la Ley de Alianzas Público Privadas que se encuentra en debate, los foros de inversiones a los sectores estratégicos y la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal¹⁴⁰ entre los principales.

Los primeros avances que se vieron en este aspecto se dieron con la publicación del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones COPCI¹⁴¹ en el 2010 en donde se establece que: "Art. 5.- Rol del Estado.- El Estado fomentará el desarrollo productivo y la transformación de la matriz productiva, mediante la determinación de políticas y la definición e implementación de instrumentos e incentivos, que permitan dejar atrás el patrón de especialización dependiente de productos primarios de bajo valor agregado."¹⁴². Dentro de esta normativa se han puntualizado algunos incentivos, muchos de ellos sin embargo, no han sido puestos en práctica debido a la falta de instrumentalización y desconocimiento práctico de los contribuyentes.

- Fortalecer la eficiencia del sistema tributario en el territorio nacional, mejorando la capacidad normativa y de gestión en los distintos niveles de gobierno.

La eficacia de un régimen tributario se evidencia de dos maneras que en conjunto forman un todo que son: por un lado el diseño los impuestos establecidos en la ley y por otro la recaudación de éstos por parte de la Administración Tributaria. En este orden de ideas, la forma en que se establecen los tributos en la ley, toma en cuenta todas

¹⁴⁰ Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Registro Oficial Suplemento 405, 29 de diciembre de 2014.

¹⁴¹ Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones COPCI, publicado en el Registro Oficial Suplemento 351, 29 de diciembre de 2010.

¹⁴² *Ibíd.*, Art. 5.

las afectaciones o impactos que éstos generarían a nivel social, económico y recaudatorio y, por otro lado la eficiencia en la recaudación por parte de la Administración Tributaria se mide en la cantidad de tributos que se lograron recaudar de los contribuyentes.

- Consolidar los esfuerzos regionales para la integración de la fiscalidad internacional.

Respecto a la creación de tratados fiscales multilaterales Alejandro García Heredia dice que:

[...] la gran ventaja de un convenio multilateral es la uniformidad de regulaciones frente a una densa red de acuerdos bilaterales, por lo que con un tratado multilateral existirían mayores posibilidades de eliminar la doble imposición internacional y la evasión fiscal. [...] Por el contrario, el gran inconveniente de la técnica multilateral es la complejidad que entraña la preparación y negociación de un convenio de estas características, puesto que lograr el consenso entre varios Estados en materias tan celosas como las tributarias es, como ha demostrado la práctica, extremadamente difícil y laborioso¹⁴³

Tomando en cuenta lo sostenido por el autor, debemos entender que esta estrategia aspira a mucho más allá de lo que el Ecuador puede pretender, debido a que el régimen tributario que tiene el Ecuador está teniendo reformas constantes, es decir, que no existe un marco regulatorio estable que permita al país tener políticas claras como para plantearlas al momento de buscar una integración de región. En este sentido, el Ecuador no podría cumplir con la rigidez y apego estricto que supondría un convenio multilateral tributario.

Estas consideraciones hacen de esta estrategia una utopía, más aún cuando los procesos integracionistas en Latinoamérica y a nivel mundial han evolucionado a pasos

¹⁴³ Alejandro García Heredia, *Fiscalidad Internacional de los Cánones: Derechos de Autor, Propiedad industrial y Know-How*, (España: Lex Nova, 2007), 62.

agigantados y el Ecuador se ha detenido mucho en este sentido en comparación con los países de la región.

Este lineamiento persigue tres propósitos claros, la aplicación del principio progresividad tributaria establecido en la Constitución del Ecuador, con fines de incremento recaudatorio, con medidas restrictivas fuertes en contra de la evasión, promoviendo un régimen tributario eficiente en base a la mejora normativa y apoyado en la generación de cultura tributaria de los contribuyentes, sin dejar de lado los procesos integracionistas de fiscalidad internacional.

Como ha quedado establecido, la norma tributaria en el Ecuador ha sido muy cambiante en el corto plazo, habiendo hasta el momento 12 reformas aprobadas, las cuales están vigentes en el Ecuador que son:

- Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador¹⁴⁴.
- Ley orgánica reformativa e interpretativa a la ley de régimen tributario interno, al código tributario, a la ley reformativa para la equidad tributaria del Ecuador y a la ley de régimen del sector eléctrico¹⁴⁵.
- Nuevas reformas a la ley de equidad tributaria¹⁴⁶.
- Ley orgánica de empresas públicas¹⁴⁷.
- Reformas a la ley orgánica de régimen tributario interno y a la ley de equidad tributaria¹⁴⁸.

¹⁴⁴ Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial Suplemento 242, 29 de diciembre de 2007.

¹⁴⁵ Ley orgánica reformativa e interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, publicada en el Registro Oficial Suplemento 392, 30 de julio de 2008.

¹⁴⁶ Reforma Decreto Legislativo 0, publicada en el Registro Oficial Suplemento 497, 30 de diciembre de 2008.

¹⁴⁷ Ley de empresas públicas, publicada en el Registro Oficial Suplemento 48, 16 de octubre de 2009.

¹⁴⁸ Ley reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, publicada en el Registro Oficial Suplemento 94, 23 de diciembre de 2009.

- Ley reformativa a la Ley de Hidrocarburos y a la Ley de Régimen Tributario Interno¹⁴⁹.
- Código orgánico de la producción, comercio e inversiones¹⁵⁰.
- Ley de fomento ambiental y optimización de los ingresos del Estado¹⁵¹.
- Reglamento general de la ley orgánica de economía popular y solidaria y del sector financiero popular y solidario¹⁵².
- Ley orgánica de redistribución de los ingresos para el gasto social¹⁵³.
- Ley orgánica de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal¹⁵⁴.
- Adopción de medidas de salvaguardias arancelarias definitiva en el marco de la OMC¹⁵⁵.

La constante ola de reformas tributarias sufridas en el Ecuador hacen que el régimen tributario sea complejo y confuso para los contribuyentes, además de difícil de control por parte de la Autoridad Tributaria, lo cual genera inestabilidad debido a su imprevisibilidad, lo cual puede afectar de sobremanera las distintas actividades productivas del país; es importante indicar que si bien es cierto que no todas las reformas han significado incremento en los impuestos, si han sido relevantes en el planteamiento de dichos impuestos para los sectores productivos.

¹⁴⁹ Ley reformativa a la Ley de Hidrocarburos y a la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial Suplemento 244, 27 de julio de 2010.

¹⁵⁰ Código orgánico de la producción, comercio e inversiones, publicada en el Registro Oficial Suplemento 351, 29 de diciembre de 2010.

¹⁵¹ Ley de fomento ambiental y optimización de los ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial Suplemento 583, 24 de noviembre de 2011.

¹⁵² Reglamento general de la Ley Orgánica de la Economía Popular y Solidaria y del Sector Financiero Popular y Solidario, publicada en el Registro Oficial Suplemento 648, 27 de febrero de 2012.

¹⁵³ Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, publicada en el Registro Oficial Suplemento 847, 10 de diciembre de 2012.

¹⁵⁴ Ley Orgánica de Incentivos a la producción y prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Registro Oficial Suplemento 405, 29 de diciembre de 2014.

¹⁵⁵ Resolución del Comité de Comercio Exterior 22, publicada en el Registro Oficial 518, 09 de junio de 2015.

Respecto a la progresividad Montañó establece: "Este principio refleja una característica del sistema impositivo y no solo de determinado tributo [...] según la progresividad, a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, incrementa la contribución"¹⁵⁶. El principio de progresividad junto con los de capacidad contributiva e igualdad, generan el entorno perfecto de desarrollo de la redistribución de la riqueza y justicia social, al decir de Tarsitano el principio de capacidad contributiva es:

Una "aptitud" del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible.¹⁵⁷

Por otro lado Uckmar establece que:

[...] la igualdad en la imposición se obtiene si el impuesto no determina igual sacrificio en términos de utilidad global restada, sino sacrificios proporcionales respecto a la utilidad total del contribuyente. Según el comportamiento de la curva de utilidad, el principio de sacrificio proporcional puede conducir a un impuesto progresivo.¹⁵⁸

Considerando los concepto expuestos, entendemos que el principio de capacidad contributiva es aquel que permite determinar el hecho de que un contribuyente tenga la aptitud como lo llama Tarsitano para ser en si un contribuyente, es decir, que dicha persona genere riqueza de tal forma que pueda ser sujeto de imposición, otro de los objetivos de poder determinar este hecho, es el establecer límites de exigibilidad a la autoridad tributaria, por otro lado el principio de igualdad debe perseguir el trato igual a personas que estén en situaciones de similares características,

¹⁵⁶ Aimée Figueroa Neri, *Tópicos fiscales contemporáneos*, (Guadalajara: Editorial CUCEA, 2004), 237.

¹⁵⁷ Alberto Tarsitano, *El Principio de Capacidad contributiva: un enfoque dogmático*, *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, (Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2005), 307.

¹⁵⁸ Víctor Uckmar, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, (Bogotá: Editorial Temis, 2002), 70.

siendo éste un concepto jurídico indeterminado, pues constituye uno de carácter general para los administrados.

Concatenando estos principios, al de progresividad, coincidimos con lo establecido por Montaña, la progresividad es una característica del sistema impositivo que se promueve en este lineamiento como una exigencia y a la par un objetivo a lograr por la Constitución y el PNBV, en cuanto a la recaudación de impuestos para lograr la redistribución de la riqueza.

En virtud de lo expuesto, es imperante recalcar la dificultad del contribuyente en cumplir a cabalidad con sus obligaciones tributarias, debido al incesante cambio normativo que se siente como preocupante a nivel nacional, debido a que se refleja un descoordinado actuar por parte del Estado con un marcado sentimiento de desesperación por poder cumplir con lo establecido en el plan de gobierno, tratando de equilibrar las finanzas públicas y *aumentar significativamente los ingresos fiscales*.

CAPÍTULO TERCERO

EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO EN EL MARCO DEL PLAN NACIONAL DEL BUEN VIVIR

I. Nota introductoria

Como se ha establecido a lo largo de este trabajo, la principal fuente de financiamiento que tiene el Estado para soportar el gasto público es la recaudación fiscal enmarcada en el manejo de política fiscal del Estado, junto con la distribución del gasto público y las políticas de ahorro son las principales formas de incidencia que tiene el Estado en la economía nacional.

El Estado por medio de su potestad de imperio es el encargado de la creación, modificación o supresión de tributos, los mismos que, una vez establecidos en una norma con rango de ley, crean obligaciones para los contribuyentes, constituyéndose entre estos una relación jurídica impositiva; al respecto en el Código Orgánico Tributario se señala:

Art. 3.- Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.
Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.
El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.¹⁵⁹

Con el fin de dar claridad complementaria a lo establecido, es importante definir al contribuyente; Valdés Costa lo conceptualiza como: "la persona que, desde el punto de vista jurídico, debe contribuir con su patrimonio a los gastos del Estado"¹⁶⁰, es

¹⁵⁹ Código Tributario, Codificación 9, Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005.

¹⁶⁰ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 315.

decir que el contribuyente es sobre quien recae el cumplimiento de obligaciones al momento de configurarse un hecho imponible de tributos, a este contribuyente se lo conoce como sujeto pasivo.

Una vez que se ha dejado en claro el concepto de sujeto pasivo, lo que pretende este capítulo es analizar cómo se configura su relación con el sujeto activo (Estado) y partiendo de este análisis, establecer cómo el Estado por medio de su potestad de imperio utiliza la política fiscal para alcanzar los objetivos de proporcionalidad propuestos en el PNBV y las afectaciones que como consecuencia soportan los contribuyentes.

1. Relación jurídico tributaria

Valdés Costa, cuando habla de la relación jurídica, indica que: "es el *complejo de efectos jurídicos* que emergen de determinada situación de hecho prevista por el derecho"¹⁶¹, podemos entender que el concepto de relación jurídica como tal es bastante amplio, pues no establece la naturaleza jurídica de una situación o hecho determinado, sin embargo, es apropiada su utilización ya que: "manifiesta más directamente el carácter vinculante de las obligaciones personales"¹⁶² y así lo consideraré para el desarrollo de este punto.

Por su parte Gianinni, cuando habla de la relación jurídica tributaria establece que: "de ella derivan, por una parte poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones positivas y negativa, así como derechos de personas sometidas a sus potestad, y por otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del

¹⁶¹ *Ibíd.*, 299.

¹⁶² *Ibíd.*, 300.

contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto en cada caso"¹⁶³ (traducido por el autor de esta tesis), esta es una de las descripciones conceptuales más acertadas en cuanto a una relación jurídica, ya que se puede entender que ésta varía de acuerdo a los diferentes deberes, derechos, prohibiciones y obligaciones de los contribuyentes, pero a la vez se constituye como el punto coordinador de dichos contribuyentes con la Administración Tributaria, en este sentido el requisito para que se de esta premisa es que exista la obligación tributaria y por ende el nacimiento del vínculo jurídico.

En este orden de ideas, desde el momento en que nace un tributo, nace la relación jurídica entre el sujeto pasivo y el sujeto activo, constituyéndose así el vínculo jurídico entre el contribuyente y el Estado.

El artículo 15 del Código Orgánico Tributario del Ecuador establece: “Art. 15.- Concepto. Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios aplicables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”¹⁶⁴, este artículo indica expresamente cómo nace la relación jurídica en materia tributaria en el Ecuador.

En este sentido entendemos que tanto el Estado como los contribuyentes son sujetos de derechos y obligaciones, los cuales están basados en la norma independientemente de cuál sea ésta, lo cual genera una relación jurídica tributaria como un amplio marco jurídico dentro del cual está la obligación tributaria como la

¹⁶³ Archile Donato Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, traducción al español de traducción propia “La Relación Jurídica del Impuesto”, (Milano: Editorial Giuffrè, 1968), 78.

¹⁶⁴ Código Tributario, Codificación 9, Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005.

relación específica de los contribuyentes con el Estado en virtud de la existencia de un hecho generador que genere una obligación como tal al contribuyente.

Bajo esta premisa resulta importante conceptualizar al Estado como sujeto activo de la obligación tributaria, de acuerdo a González Sánchez los sujetos activos son: "los acreedores de la obligación tributaria, son los entes públicos, sobre todos los de carácter territorial [...] y también entes de administración institucional"¹⁶⁵, es decir, que el Estado en su calidad de sujeto activo es el encargado de recaudar los tributos provenientes de las obligaciones de los contribuyentes, al momento de producirse el hecho imponible que da nacimiento al vínculo jurídico entre sujeto activo (Estado) y sujeto pasivo (contribuyente).

Dentro de esta relación jurídica tributaria es importante entender que la Administración Tributaria en su calidad de sujeto activo cuenta con herramientas que le ayudan en su propósito, al respecto Toscano Soria establece:

Para alcanzar los fines asignados por los tributos, la doctrina y el derecho tributario establecen atribuciones y facultades de las autoridades públicas encargadas de la administración de los tributos, siendo ellas: facultad de aplicación de la ley (reglamentaria), facultad determinadora de la obligación tributaria, facultad recaudadora, facultad resolutoria y facultad sancionadora¹⁶⁶

Estas facultades otorgadas a la Autoridad Tributaria tienen el mayor de los sentidos en existir, puesto que otorgan a esta autoridad las facilidades para cumplir con su propósito respecto de los contribuyentes, en la norma ecuatoriana se establece de la siguiente manera: "Art. 67.- Facultades de la administración tributaria.- Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos;

¹⁶⁵ Andrea Amatucci, dir. 2001. *Tratado de Derecho Tributario*, (Bogotá: Editorial Temis, 2001), 136.

¹⁶⁶ Luis Toscano Soria, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, (Quito: Pudelco Editores, 2006), 15.

la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos."¹⁶⁷, siendo totalmente coherente con lo establecido con la doctrina.

Es importante indicar que la Administración Tributaria dentro de sus facultades, cuenta con la facultad sancionadora, establecida en el artículo 70 del Código Orgánico Tributario que dice: “Art. 70.- Facultad sancionadora.- En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la Ley.”¹⁶⁸, esta facultad sancionadora tiene enorme relevancia al momento de hacer cumplir las obligaciones que los contribuyentes tienen para con la Administración Tributaria, cuyo accionar deberá estar ceñido al principio de legalidad que de acuerdo a García Novoa "la legalidad del tributo es lo que legitima la precepción coactiva del mismo [...] la legalidad del tributo es una concreción del principio de legalidad de la actividad financiera de los entes públicos y enlaza directamente con el principio de tipicidad"¹⁶⁹, este concepto tiene relación y es muy acertado con lo que establece González que dice: “En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que sólo puedan ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley[...]"¹⁷⁰.

Pretendiendo ser coherente con lo establecido por González, es importante entender que el cambio normativo constante en el Ecuador indicado anteriormente en este trabajo, genera un nivel de desconfianza y malestar general en los contribuyentes, puesto que la complejidad que representan el cumplimiento de sus obligaciones y la

¹⁶⁷ Código Tributario, Codificación 9, Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005.

¹⁶⁸ *Ibíd.*, Art. 70.

¹⁶⁹ César García Novoa, *La Ley como instrumento de coacción. La legalidad y la tipicidad tributaria, en el concepto de tributo*, (Lima: Tax Editor, 2009), 209.

¹⁷⁰ Eusebio González, *Principios tributarios constitucionales, El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978*, (México: Universidad de Salamanca, 1989), 400.

exigencia de sus derechos puede llevarlos a tener ciertos niveles de incumplimiento tributario, de tal manera que sea realmente difícil mantener una eficiente relación jurídica entre el sujeto pasivo y activo, no solamente por el incumplimiento que se daría de los contribuyentes, sino también por la incapacidad que podría llegar a tener la Administración Tributaria en su control y exigibilidad, lo que desvirtuaría en su totalidad la relación aquí planteada, así como también los objetivos perseguidos por la Administración Tributaria, generando de esta manera facilidades a los contribuyentes incumplidos.

Esta es una de las perspectivas de la relación jurídico tributaria, respecto del contribuyente con el Estado, pero se debe también identificar el cómo estos ingresos que son recaudados por la Administración serán devueltos a los contribuyentes por medio del gasto, mismo que debe ser analizado pormenorizadamente con el fin de gastar correctamente.

Se ha establecido con anterioridad que el gasto público debe estar enfocado a solventar necesidades públicas, sin embargo dichas necesidades no podrán ser analizadas individualmente sino que responderán exigencias colectivas en el marco de las políticas gubernamentales aplicables. Es importante establecer que en el Ecuador, no existe la figura constitucionalizada del gasto público como tal, sino que éste se configura en la programación del Presupuesto General del Estado tomando en cuenta las necesidades sociales apegadas al PNBV, tal como manda el artículo 293 de la Constitución¹⁷¹.

¹⁷¹ Constitución de la República del Ecuador.- Art. 293.- La formulación y la ejecución del Presupuesto General del Estado se sujetarán al Plan Nacional de Desarrollo. Los presupuestos de los gobiernos autónomos descentralizados y los de otras entidades públicas se ajustarán a los planes regionales, provinciales, cantonales y parroquiales, respectivamente, en el marco del Plan Nacional de Desarrollo, sin menoscabo de sus competencias y su autonomía.

En la Normativa del Sistema de Administración Financiera del Sector Público¹⁷², el numeral 2.1.4. establece que: "Los presupuestos contendrán la totalidad de los ingresos y gastos[...]"¹⁷³, en la misma normativa se estipula que la programación de los ingresos y transferencias del Tesoro Nacional para gastos corrientes y de inversión corresponderá a la Subsecretaría de Presupuestos¹⁷⁴, en este sentido, se puede entender que una vez que los ingresos recaudados ingresan a las arcas del Tesoro Nacional, su destino será programado en virtud de lo que establezcan las instituciones gubernamentales al momento de realizar sus presupuestos, de tal manera que la necesidad pública que el gobierno supla necesariamente tendrá que ser de carácter colectivo, estableciendo de esta manera la relación jurídica de Estado - contribuyentes.

2. Presión fiscal

El entender la importancia que tiene la recaudación fiscal en el accionar del Estado, es clave en el desarrollo de esta tesis, puesto que sin la recaudación fiscal, el Estado estaría limitado totalmente en su desenvolvimiento al no poder obtener los ingresos necesarios para cumplir con sus objetivos, tal como he señalado anteriormente.

Jarach establece que:

En su significado más simple, el concepto de presión tributaria surge de la analogía con el mundo físico. Del mismo modo que en física se habla de presión, significándose la relación entre fuerza o, particularizando, peso y superficie sobre la cual la fuerza, o el peso, se ejercita y carga, así en finanzas, partiendo de la concepción de que el tributo o el complejo de tributos constituye un peso que gravita sobre las

Los gobiernos autónomos descentralizados se someterán a reglas fiscales y de endeudamiento interno, análogas a las del Presupuesto General del Estado, de acuerdo con la ley.

¹⁷² Normativa del Sistema de Administración Financiera del Sector Público, publicada en el Registro Oficial Suplemento 259, 24 de enero de 2008.

¹⁷³ *Ibíd.*, 6.

¹⁷⁴ Ver Normativa del Sistema de Administración Financiera del Sector Público, publicada en el Registro Oficial Suplemento 259, 24 de enero de 2008, 15.

varias economías individuales o sobre su conjunto, se habla de presión tributaria (P) para indicar la relación entre la suma de tributos (T) y la riqueza nacional (R) [...] ¹⁷⁵

El análisis de la presión financiera que realiza Jarach es muy apropiado, aunque se percibe muy científico, razón por la cual, no involucra patrones de conducta de contribuyentes, así como tampoco una medición en cuanto a su percepción tributaria, sin embargo permite "indicar a los estudiosos o a los políticos cuál es la situación financiera de un país o la de confrontar las situaciones de países diversos." ¹⁷⁶, este análisis es bastante amplio, puesto que abarca a las finanzas públicas en su totalidad, pero este concepto puede ser analizado desde la perspectiva fiscal que nos atañe, es decir, que la presión fiscal como tal, sea analizada como los niveles de recaudación de impuestos directos e indirectos por parte de la autoridad tributaria para relacionarlos con la actividad económica anual del país.

Siendo un poco más específicos en cuanto a la presión fiscal como tal, Villegas establece que: "la presión tributaria es la relación existente entre la exacción fiscal soportada por una persona física, un grupo de personas o una colectividad territorial, y la renta de que dispone esta persona, grupo o colectividad." ¹⁷⁷, en este sentido la presión fiscal puede ser utilizada por los gobiernos para lograr una suficiencia recaudatoria adecuada, la misma que será utilizada de acuerdo a las necesidades que deba suplir el Estado.

La presión tributaria se entiende como "la relación entre la suma total de los tributos (impuestos, tasas, contribuciones) y el rédito nacional" ¹⁷⁸, es importante aclarar, que los conceptos establecidos son de difícil aplicación práctica, ya que existen

¹⁷⁵ Dino Jarach, *Concepto de presión tributaria y de presión financiera*, (Córdoba: Revista de Economía y Estadística, Primera Época, Vol. 3, No. 2, Segundo Trimestre), 16.

¹⁷⁶ *Ibíd.*, 17.

¹⁷⁷ Héctor Villegas, *Manual de Finanzas Públicas*, (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2000), 311.

¹⁷⁸ Dino Jarach, *Concepto de presión tributaria y de presión financiera*, 22.

variables no establecidas pero incidentes al momento de analizar la presión fiscal como los patrones de conducta señalados anteriormente.

Por su parte Adolfo Atchabahian establece una precisión muy puntual respecto a la presión tributaria y la presión financiera que se debe tomar en cuenta y es que: "la distinción entre presión tributaria -que sólo se refiere a los recursos tributarios-, y presión financiera, que agrega a tales recursos los de cualquier otro origen obtenidos por el Estado"¹⁷⁹, en este sentido Eddy De La Guerra señala que: "la *presión tributaria* sistematiza y tabula los ingresos de los recursos tributarios, separándolos de otros ingresos de la misma fuente privada pero de naturaleza distinta a la tributaria [...]"¹⁸⁰, por otro lado, la autora sostiene que: "hablar de *presión tributaria* equivale a hablar en última instancia de un cálculo que permite cuantificar los resultados de la aplicación de una determinada política financiera, consecuentemente es necesario que el cálculo sea preciso y que incluya todas las variables tanto en la fórmula como en las premisas de la política financiera del Estado"¹⁸¹; es importante entender que si bien se requieren de mayores datos para el cálculo adecuado de la presión fiscal tanto para contribuyentes específicos como sectores de la producción, la permanente reforma fiscal existente en el Ecuador abarca a tantos sectores productivos, así como a todos los contribuyentes singularizados, por lo cual es indispensable comprender que la presión fiscal no debe ser menospreciada y requiere un mayor y profundo estudio en su análisis general que permita planificar de forma real las finanzas públicas con el fin de obtener una óptima suficiencia recaudatoria.

¹⁷⁹ Adolfo Atchabahian, *Concepto y determinación de la presión tributaria*, En *Impuestos, Doctrinas Fundamentales*, (Buenos Aires: FEDYE Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2002), 148.

¹⁸⁰ Eddy De La Guerra, *El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas*, (Quito: Corporación de estudios y publicaciones CEP, 2013), 109.

¹⁸¹ *Ibíd.*, 112

A este respecto resulta importante señalar las cifras que trae a colación el Doctor Montaña respecto a la presión y recaudación tributaria con respecto a las reformas tributarias:

Las reformas tributarias han permitido incrementar de manera muy importante las recaudaciones a nivel nacional, en 2007 esta llegó a 5.362 millones de dólares, mientras que en 2012 a 11.267 millones de dólares; esto implica también un crecimiento importante en el nivel de la presión fiscal, lo que pone al Ecuador entre el grupo de países con mayor presión fiscal de América Latina, así en 2007 la presión era de 11,8% y, en 2012 llegó a 15,3% (Recaudación período Fiscal 2014). Entre los años 2000 y 2006, el Servicio de Rentas Internas recaudó 21.995 millones de dólares y en el período de 2007 a 2013 la recaudación sumó 60.661 millones de dólares, lo que significó un crecimiento del orden del 173% (Recaudación Tributaria 2013). Lo deseable ante tan evidente éxito recaudatorio es que las rentas obtenidas sean correctamente empleadas mediante un sano y transparente gasto público.¹⁸²

En base a las cifras presentadas por Montaña, nos damos cuenta que tanto la presión fiscal como la recaudación ha incrementado de manera significativa, lo cual hace que el régimen tributario esté acorde con los objetivos perseguido en el Plan Nacional del Buen Vivir, estableciendo un régimen progresivo que permita direccionar al sistema financiero hacia la redistribución de la riqueza anhelada por el gobierno.

3. Reformas y carga fiscal de los contribuyentes

La necesidad de tener una adecuada suficiencia recaudatoria para cubrir las erogaciones del Estado por medio del gasto público, ha significado un sacrificio enorme para la estabilidad jurídica del país, así como un atentado al aparato productivo, debido a las innumerables cambios que los contribuyentes tienen en su accionar tributario, coincidiendo con lo establecido por César Montaña que dice: "Los frecuentes ajustes al régimen tributario no aportan para construir seguridad jurídica, pueden encarecer las

¹⁸² Fernando Balseca Franco y César Montufar, *Ecuador desafíos para el presente y el futuro*, primera edición, (Quito: Editorial Universidad Andina Simón Bolívar y Ediciones La Tierra, 2015), 217.

actividades privadas y, ocasionar mayor esfuerzo de la administración pública tributaria"¹⁸³.

A continuación se pretende determinar de forma general las principales reformas que han habido en el régimen tributario y consecuentemente cuál ha sido el camino a seguir por el Estado

a) Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador.- Esta reforma realizada en el 2007, incrementó el techo del impuesto a la renta del 25% al 35%, por medio de una tabla progresiva¹⁸⁴ que va desde el 5% a este 35%, instaurando diversas formas de distribución de la carga tributaria como tal, al establecer la deducibilidad de gastos personales para personas naturales¹⁸⁵, exonerando además el pago de impuestos para la 13ra y 14ta remuneración¹⁸⁶.

Por otro lado, en la reforma establecida en el tercer suplemento del Registro Oficial 242 publicado el 29 de diciembre de 2007 se establecieron impuestos a los

¹⁸³ *Ibíd.*, 215.

¹⁸⁴ Ley de Régimen Tributario Interno.- Art. 36.- Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas:

a) Para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales y de las sucesiones indivisas, se aplicarán a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla de ingresos:

IMPUESTO A LA RENTA 2015

Fracción Exceso Impuesto % Impuesto

Básica hasta Fracción Fracción. Básica Excedente

Entre 0 y 10.800 paga 0 y el excedente 0%; entre 10,800 y 13,770 paga 0 y el excedente 5%; entre 13,770 y 17,210 paga 149 y el excedente 10%; entre 17,210 y 20,670 paga 493 y el excedente 12%; entre 20,670 y 41,330 paga 908 y el excedente 15%; entre 41,330 y 61,980 paga 4,007 y el excedente 20%; entre 61,980 y 82,660 paga 8,137 y el excedente 25%; entre 82,660 y 110,190 paga 13,307 y el excedente 30%
Entre 110,190 y en adelante paga 21,566 y el excedente 35%

¹⁸⁵ Ley de Régimen Tributario Interno.- Art. 10.- Deducciones.- En general, con el propósito de determinar la base imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. En particular se aplicarán las siguientes deducciones: [...] 16.- Las personas naturales podrán deducir, hasta en el 50% del total de sus ingresos gravados sin que supere un valor equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales, sus gastos personales sin IVA e ICE, así como los de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad, que no perciban ingresos gravados y que dependan del contribuyente.

¹⁸⁶ Ley de Régimen Tributario Interno.- Art. 9.- Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: [...] Las Décima Tercera y Décima Cuarta Remuneraciones.

cigarrillos, alcohol, vehículos, videojuegos, juegos de azar¹⁸⁷, así como, el impuesto a la salida de divisas¹⁸⁸ y el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano RISE¹⁸⁹ y se eliminó el ICE a los servicios de telecomunicación.

Promoviendo la reducción de la evasión tributaria, se estableció un nuevo mecanismo para el cálculo del anticipo del impuesto a la renta para sociedades y se fortalecieron las facultades de la Administración, en especial la facultad sancionadora¹⁹⁰, tipificando conductas delictivas de los contribuyentes, adicionalmente se eliminaron los escudos fiscales y se reguló de fuerte manera la consideración de partes relacionadas y por ende el régimen de precios de transferencia.

b) Reformas a la ley orgánica de régimen tributario interno y a la Ley de Equidad Tributaria.- Por su lado en esta reforma publicada en el Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de Julio de 2008, se reduce el porcentaje para que una persona

¹⁸⁷ Ley de Régimen Tributario Interno.- Art. 82.- Están gravados con el impuesto a los consumos especiales los siguientes bienes y servicios:

GRUPO I TARIFA. AD VALOREM

Productos del tabaco y sucedáneos del tabaco (abarcan los productos preparados totalmente o en parte utilizando como materia prima hojas de tabaco y destinados a ser fumados, chupados, inhalados, mascados o utilizados como rapé). 150% [...].

Videojuegos 35%.

GRUPO II TARIFA. AD VALOREM

1. Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga [...]. 2. Vehículos motorizados híbridos o eléctricos de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga [...]

GRUPO III TARIFA. AD VALOREM

Servicios de televisión pagada 15%. Servicios de casinos, salas de juego (bingo - mecánicos) y otros juegos de azar 35%.

¹⁸⁸ Art. 155.- Creación del Impuesto a la Salida de Divisas.- Créase el impuesto a la Salida de Divisas (ISD) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero.

¹⁸⁹ Art. 97.1.- Establécese el Régimen Simplificado (RS) que comprende las declaraciones de los Impuestos a la Rente y al Valor agregado, para los contribuyentes que se encuentren en las condiciones previstas en este título y opten por éste voluntariamente.

¹⁹⁰ Ver Tercer Suplemento de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador que reforma el Art. 344 del Código Tributario.- Casos de defraudación.

sea considerada como discapacitada¹⁹¹. Se modifica nuevamente el anticipo del impuesto a la renta¹⁹².

Se extiende el listado de deducibilidad de gastos personales, estableciendo la deducibilidad en la educación superior y el gasto de cualquier persona que dependa del contribuyente. Se crean exoneraciones en intereses pagados al exterior por instituciones financieras, así como también el ICE e IVA de vehículo híbridos¹⁹³, el ICE para el alcohol utilizado como materia prima¹⁹⁴ y, por otro lado se incrementa el rango de ICE para vehículos.

¹⁹¹ Art. 36.- Tarifa del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas: [...] d) Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias y legados, con excepción de los hijos del causante que sean menores de edad o con discapacidad de al menos el 30% según la calificación que realiza el CONADIS; así como los beneficiarios de donaciones, pagarán el impuesto, de conformidad con el reglamento, aplicando a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla:

¹⁹² Reforma a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.- Art. 41.- Pago del impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas: [...].
2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas: [...].

¹⁹³ Art. 55.- Transferencias e importaciones con tarifa cero.- Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes: [...] 15.1.- Los rendimientos por depósitos a plazo fijo pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales; así como los rendimientos financieros obtenidos por personas naturales por las inversiones en valores en renta fija, que se negocien a través de las bolsas de valores del país o del Registro Especial Bursátil.

De igual forma, los beneficios o rendimientos obtenidos por personas naturales, distribuidos por fideicomisos mercantiles de inversión, fondos de inversión y fondos complementarios, siempre que la inversión sea en depósitos a plazo fijo o en valores de renta fija, negociados en bolsa de valores legalmente constituidas en el país o en el Registro Especial Bursátil.

Los depósitos a plazo fijo y las inversiones en renta fija detallados en el inciso anterior, deberán ser emitidos a un plazo de un año o más, y deberán permanecer en posesión del tendedor que se beneficia de la exoneración más de 360 días de manera continua.

Esta exoneración no será aplicable en el caso en el que el perceptor del ingreso sea deudor directa o indirectamente de las instituciones en que mantenga el depósito o inversión, o de cualquiera de sus vinculadas, ni cuando los depositantes, los constituyentes o beneficiarios sean personas naturales residentes o ubicadas en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición.

14.- Vehículos híbridos o eléctricos, cuya base imponible sea de hasta USD 35.000. En caso de que exceda este valor, gravarán IVA con tarifa doce por ciento (12%).

¹⁹⁴ Art. 77.- Exenciones.- Estarán exentos del impuesto a los consumos especiales: el alcohol que se destine a la producción farmacéutica; el alcohol que se destine a la producción de perfumes y aguas de tocador; el alcohol, los mostos, jarabes, esencias o concentrados que se destinen a la producción de bebidas alcohólicas; el alcohol, los residuos y subproductos resultantes del proceso industrial o artesanal de la rectificación o destilación del aguardiente o del alcohol, desnaturalizados no aptos para el consumo humano, que como insumos o materia prima, se destinen a la producción; los productos destinados a la exportación; y, los vehículos ortopédicos y no ortopédicos, importados o adquiridos localmente y

c) Nuevas reformas a la ley de equidad tributaria.- En las reformas de Diciembre de 2008, se modifica la tarifa del impuesto a la salida de divisas. Se dan beneficios en reducción de impuesto a la renta por reinversión de utilidades¹⁹⁵, así como también, nuevamente se modifica el anticipo de impuesto a la renta, estableciendo exoneraciones, siempre y cuando se cumplan ciertas condiciones.

Se modifican una vez más las reglas para las instituciones financieras respecto al régimen de retenciones de impuestos de intereses de préstamos del exterior¹⁹⁶.

d) Ley de empresas públicas.- Esta reforma en términos generales, establece exenciones a los ingresos de instituciones públicas y exoneraciones al pago para salida

destinados al traslado y uso de personas con discapacidad, conforme a las disposiciones constantes en la Ley de Discapacidades y la Constitución.

¹⁹⁵ Art. 37.- Las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país podrán obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido en activos productivos, siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos, activos para riego, material vegetativo, plántulas y todo insumo vegetal para producción agrícola, forestal, ganadera y de floricultura, que se utilicen para su actividad productiva, así como para la adquisición de bienes relacionados con investigación y tecnología que mejoren productividad, generen diversificación productiva e incremento de empleo, para lo cual deberán efectuar el correspondiente aumento de capital y cumplir con los requisitos que se establecerán en el Reglamento a la presente Ley.

¹⁹⁶ NOVENA.- Desde la vigencia de esta ley, hasta el 31 de diciembre del año 2009, se someterán a la retención en la fuente del 5%, los pagos efectuados por concepto de intereses por créditos externos y líneas de crédito, establecidos en el artículo 10, numeral 2, de la Ley de Régimen Tributario Interno, otorgados a favor de sociedades nacionales y establecimientos permanentes de sociedades extranjeras siempre que el otorgante no se encuentre domiciliado en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición y que las tasas de interés no excedan de las máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador a la fecha de registro de crédito o su novación. Sobre el exceso de dicha tasa se deberá realizar la retención del 25% de los intereses totales que correspondan a tal exceso, para que el pago sea deducible.

En el período indicado en el inciso anterior, no se efectuará retención en la fuente alguna por los pagos efectuados por las instituciones financieras nacionales, por concepto de intereses por créditos externos y líneas de crédito, registrados en el Banco Central del Ecuador, establecidos en el artículo 13, número 2, de la Ley de Régimen Tributario Interno, a instituciones financieras del exterior legalmente establecidas como tales y que no se encuentren domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador a la fecha de registro de crédito o su novación. Sobre el exceso de dicha tasa se deberá realizar la retención de los intereses totales que correspondan a tal exceso, para que el pago sea deducible.

de divisas, impuesto a la propiedad de vehículos y reformas al tratamiento de IVA para empresas públicas.¹⁹⁷

e) Reformas a la ley orgánica de régimen tributario interno y a la ley de equidad tributaria.- En esta reforma se incrementa el impuesto a la salida de divisas y nuevamente se modifica el anticipo de pago del impuesto a la renta, estableciéndolo como mínimo y definitivo.

f) Ley de hidrocarburos.- En Julio 2010 se publica la ley reformativa a la Ley de Hidrocarburos, en donde se prohíbe la deducibilidad de costos financieros para compañías petroleras, así como los costos de transporte¹⁹⁸. Adicionalmente se derogó la tarifa del 44,4% para la renta petrolera y se somete a las compañías petroleras al régimen general de tributación empresarial.¹⁹⁹

g) Código orgánico de la producción, comercio e inversiones.- Ésta es una de las reformas más significativas a nivel general, publicada en Diciembre de 2010.

En esta reforma se reduce la tarifa del Impuesto a la Renta del 25% al 22%, por otro lado, se establecen incentivos a la producción, haciendo que el pago del anticipo del impuesto a la renta para nuevas inversiones se pague a partir del quinto año de producción efectiva y se amplía el tratamiento de la retención del impuesto a la renta

¹⁹⁷ Ver disposición general décima y disposiciones finales segunda y tercera.

¹⁹⁸ Art. 90.- [...] No serán deducibles del impuesto a la renta de la contratista, los costos de financiamiento ni los costos de transporte por oleoducto principal bajo cualquier figura que no corresponda a los barriles efectivamente transportados.

¹⁹⁹ Art. 28.- Elimínese los artículo 91, 92, 93, 94 y 95 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

por el pago de ingresos gravados pagados al exterior, los cuales ya han sido citados en el presente trabajo anteriormente²⁰⁰.

Por otro lado se aclaran y modifican varios temas respecto a las exenciones y deducciones a nivel general, promoviendo incentivos que beneficien al sector productivo.

h) Ley de fomento ambiental y optimización de los ingresos del Estado.- En noviembre de 2011 se publica esta ley que se entiende como amigable con el medio ambiente, creando un impuesto ambiental a la contaminación vehicular y botellas plásticas no retornables. Adicionalmente en el artículo 12 se modifican el IVA e ICE para vehículos híbridos, ICE para cigarrillos y bebidas alcohólicas.

Adicionalmente, se vuelve a modificar el impuesto a la salida de divisas, estableciendo una tarifa del 5%, lo cual se considera excesivo²⁰¹.

i) Ley orgánica de economía popular y solidaria y su reglamento.- En febrero de 2012 se publica esta ley, que tiene un gran propósito que es el de establecer los lineamientos que regirán para el involucramiento de las instituciones del sector público que formarán parte del sector financiero popular y solidario, señalando sus respectivas formas de regulación y control.

j) Ley orgánica de redistribución de los ingresos para el gasto social.- Esta ley pretende la obtención suficiente de recursos por medio de tributos destinados al financiamiento del Bono de Desarrollo Humano. Esa ley se percibe como una de las

²⁰⁰ Ver página 92.

²⁰¹ Art. 19.- En el artículo 162 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, sustitúyase "2%" por "5%".

principales para la redistribución de la riqueza pues su objetivo es sacar a la gente de la pobreza extrema.

k) Ley Orgánica de Incentivos a la producción y Prevención del Fraude Fiscal.- En esta ley se incorpora la figura del sustituto²⁰² como responsable de las obligaciones tributarias de terceros.

En temas de impuesto a la renta, se amplía el concepto de residencia fiscal en Ecuador, en base al criterio de dónde se desarrolla en núcleo principal de actividades, adicionalmente se establecieron normas más rigurosas en cuanto a la permanencia en el país para no perder la residencia ecuatoriana y se amplía la facultad recaudatoria de la Administración para aquellos que dejen de ser residentes en el Ecuador, obligándolos hasta 4 años después de dejar de ser residentes.

Se amplía también lo que se refiere a ingresos de fuente ecuatoriana. Por otro lado, se modifican las exenciones establecidas en el Art. 9 de la LORTI, excluyendo la percepción de utilidades y dividendos percibidos por una sociedad ecuatoriana de otra sociedad ecuatoriana, en caso de que el beneficiario afectivo sea una persona natural residente en el Ecuador, se elimina la exención de ingresos obtenidos por enajenación ocasional de acciones o participaciones, se exoneran los ingresos de fideicomisos mercantiles que cumplan con ciertas condiciones, adicionalmente, se quita la exención a los rendimientos a plazo fijo de sociedades. Se introducen exenciones tributarias para los manejos de transferencias económicas y rendimientos que tengan las entidades públicas; se exoneran del pago del impuesto a la renta por 10 años a inversiones nuevas

²⁰² Capítulo I - Reformas al Código Tributario.- Art. 1.- En el artículo 29 practíquese las siguientes reformas: [...] 3. Agréguese a continuación del numeral 2, un numeral con el siguiente texto: "3. Los sustitutos del contribuyente, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias.

en ciertos sectores económicos catalogados como industrias básicas. Más allá de esto, se establecen nuevas disposiciones respecto a los gastos deducibles. Tal como lo indica la Constitución del Ecuador, el régimen tributario se rige por el principio de progresividad entre otros, priorizando este tipo de impuestos.

Con las reformas tributarias establecidas anteriormente, nos damos cuenta que el desarrollo de los impuestos directos y progresivos es mucho mayor, ya que han tenido constantes reformas que favorecen a la recaudación de la Administración Tributaria, tal como expresa Montaña que dice: "Con las diferentes reformas tributarias implementadas en el país desde diciembre de 2007, el régimen tributario al día de hoy responde en alta medida al mandato constitucional contenido en el artículo 300, en el sentido de que se preferirán los impuestos directos y progresivos, antes que los indirectos y regresivos [...]"²⁰³ tendiendo a que el régimen en el que se encuentra el Ecuador pretenda ser lo más equitativo posible y con la menor cantidad de evasión posible.

Como podemos determinar en las breves explicaciones a las reformas tributarias realizadas por la Asamblea Nacional, el interés mayor que ésta tiene es plantear dichas reformas en base a principios de progresividad, procurando cumplir con lo que establece este principio que es que las personas con mayor capacidad contributiva deban pagar más al fisco.

El establecer un régimen progresivo concuerda con los lineamientos del PNBV; en este régimen se han priorizado los impuestos directos y por medio de esto la redistribución de la riqueza; es importante señalar que ha existido un excesivo

²⁰³ Fernando Balseca Franco y César Montufar, *Ecuador desafíos para el presente y el futuro*, 215.

incremento de la carga fiscal, en cuanto al manejo de exenciones y deducciones por las modificaciones constantes referentes a la recaudación indirecta. Griziotti establece que:

[...] por obra de los gastos públicos y también de los recursos públicos, se cumple una *redistribución de la riqueza* entre los ciudadanos [...] con la mayor recaudación de los tributos sobre los más pudientes, aun cuando ellos efectúan, en comparación con los menos pudientes, el mismo consumo de servicios públicos, se modifican los bienes -que posee cada individuo- a expensas de los más pudientes y en provecho de los que lo son menos.²⁰⁴

Lo establecido por Griziotti refleja con claridad lo que el Gobierno del Ecuador pretende hacer utilizando como herramienta principal al Plan Nacional del Buen Vivir, amparados en la Constitución de la República y generando una ola de cambios legales que de forma desarticulada pretenden modular un régimen tributario viable, que desarrolle una nueva forma de desenvolvimiento socio económico, pero dejando de lado todas las consecuencias negativas que esto trae, en la desestabilización del aparato productivo, el esfuerzo y exceso de carga y presión tributaria sobre los contribuyentes, haciendo que el Ecuador se fundamente en principios humanos dejando atrás el desarrollo económico que debe ir de la mano con el primero.

²⁰⁴ Benvenuto Griziotti, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, (Buenos Aires: Depalma Editor, 1959), 85.

CONCLUSIONES

Conclusión general

El desarrollo de un plan de acción nacional, se percibe como una buena iniciativa para cualquier Estado, sin embargo su análisis, desarrollo e implementación requiere de profundos análisis y estudios con respecto a la realidad nacional del país sobre el cual se quiere hacer dicho plan. En este sentido aquellos encargados de su realización, deberán agrupar de manera coherente todas las políticas sociales, legales y económicas con la ideología del gobierno de turno, con el fin de velar por el bienestar común manteniendo un esquema claro a seguir con objetivos identificados, los cuales deben ser reales y alcanzables.

1. El cambio que tuvo el Ecuador de ser un Estado social de derecho a ser un Estado constitucional social de derechos y justicia, hizo que el país ingrese en una fase neoconstitucional en pleno, lo cual implicó cambios generalizados en su estructura y forma de administración de justicia.
2. El PNBV establece una premisa a tener en consideración y es el hecho de poner al ser humano sobre el capital y las políticas de desarrollo establecidas son realizadas con tinte humano, lo cual dificulta en gran forma el desarrollo económico, puesto que dar mayor importancia a una de las dos que contraponen a lo perseguido por el Plan.
3. El PNBV es el principal marco de acción del país, el cual, de la forma en la que ha sido planteado, se constituye como un medio que el Estado debe utilizar para alcanzar el fin de una sociedad que se maneje bajo los principios de equidad y

solidaridad, alcanzando justicia social a todos los niveles, fin a que a la vez se encuentra planteado en el mismo instrumento.

4. El modelo planteado en el PNBV es utópico, puesto que mucho de los principios establecidos en primera instancia no pueden ser medibles como la felicidad, concepto que es subjetivo y propio de cada individuo, en segundo lugar, los países utilizados como comparables, en base a los cuales se planteó el PNBV para el Ecuador son irreales, puesto que no se equiparán en desarrollo ni económico ni social.
5. El régimen tributario ecuatoriano se percibe como desestructurado, puesto que la lógica de buscar el estado de bienestar para los ciudadanos, ha impulsado actuaciones abruptas por parte de los legisladores y la autoridad tributaria, en el fin de obtener mayor recaudación tributaria para los fines perseguidos por el Estado.
6. La visión de desarrollo mantenida únicamente desde la perspectiva del gasto público como se ha planteado en el Ecuador, no es sostenible, debido a que, en virtud de poder cumplir con el gasto público se realizan reformas constantes y desarticuladas para incrementar los índices recaudatorios.
7. La necesidad de incrementar de manera importante la recaudación fiscal, considerándola como el principal ingreso del Estado hace pensar en, cómo se está manejando el gasto público, ya que al parecer los ingresos no son suficientes para solventarlo, lo cual genera inestabilidad y malestar para el sector productivo.
8. El gasto público se encuentra supeditado a la capacidad contributiva de los contribuyentes, es decir de la riqueza que éstos tienen y que en un momento

puede ser gravada, tributos que deben ser pagados al Estado pero que lastimosamente en el Ecuador son excesivos.

- 9.** El Ecuador ha tratado de lograr la recuperación del crecimiento económico a través del gasto público, sin embargo éste se ha visto atropellado por malos análisis previsivos de situaciones que han ocurrido, así como el mal manejo de medidas contingentes ante afectaciones de ingresos para el presupuesto.
- 10.** Las medidas emergentes aplicadas como respuestas a inminentes crisis, han solucionado de manera superficial los problemas económicos que atañen actualmente al país y han profundizado problemas respecto del sector productivo, haciendo que la economía se vea afectada de forma generalizada.
- 11.** Al ser el Ecuador uno de los países con mayor carga tributaria en la Región se postula como poco atractivo para inversionistas extranjeros, y muy complicado de llevar para inversionistas nacionales.

RECOMENDACIONES

1. El Gobierno debería realizar un análisis profundo respecto de las políticas adoptadas, estableciendo normas que sean jurídicamente viables y coherentes entre ellas, con el fin de poder hacer de las leyes ecuatorianas un sistema que sea eficiente y eficaz.
2. Con el fin de plantear un Plan Nacional acorde con nuestra realidad, en primer lugar se deben rever nuestra situación interna, social y económica, posteriormente analizar nuestra posición a nivel regional y utilizar comparables que no disten tanto de nuestra realidad.
3. Se debe rever el manejo de las finanzas públicas desde la perspectiva del gasto público y comenzar a impulsar al sector productivo con el fin de comenzar a dinamizar de gran manera a la economía e incrementar los índices económicos.
4. Se debe analizar la política fiscal manejada por el gobierno de turno, con el fin de establecer un panorama más amigable con los inversionistas, así como, garantizar seguridad jurídica que permita a los inversionistas estar seguros de que sus inversiones no sufrirán tanto atropellos por el constante cambio normativo.
5. Se debe plantear un plan nacional en el cual se deje un poco de lado el paternalismo social excesivo y que se enfoque un poco más en el desarrollo económico, sin descuidar el lado social pero si otorgando verdaderas oportunidades de autodesarrollo personal no manutención sin desarrollo.
6. Hacer un profundo análisis de todo el régimen tributario en el Ecuador, con el fin de aplicar nuevas forma de manejo económico, que permita incrementar los

mercados y no apalea el consumismo como se pretende, para caer en un socialismo que por demás se ha comprobado que no está funcionando.

7. Analizar a profundidad el manejo del gasto público que se está llevando a cabo en el Ecuador y plantearlo y pos de buscar incentivar el aparato productivo y no afectarlo más, porque en algún punto éste no va a resistir tanta carga y presión por parte del Estado.
8. Realizar auténticos análisis técnicos para la implementación de cambios normativos, con el fin de establecer regulaciones eficaces para los contribuyentes y dejar de pensar únicamente en las necesidades políticas de época del gobierno de turno.
9. El análisis del gasto público debe ser pormenorizado, con el fin de poder hacer que los tributos recaudados por el Estado sean devueltos a los contribuyentes supliendo las necesidades sociales que requieran los diferentes sectores, considerados por productividades, localización, entre otros; con ellos se podría dar un intercambio de riqueza que beneficie a todos y no únicamente el cumplimiento de metas gubernamentales que responden más a una exigencia política que a una colectiva.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

- Alexy, Robert. "Teoría de los Derechos Fundamentales". 2da. ed. Madrid: Ed. Centro de estudios políticos y constitucionales, 2014.
- Álvarez Fernando. "Economía pública" *Una introducción*. 1ra. ed. España: Ed. Ariel, 2007.
- Aimée Figueroa Neri. "Tópicos fiscales contemporáneos". 1ra. ed. Ed. CUCEA, 2004.
- Amatucci, Andrea. "Tratado de derecho tributario". 1ra. ed. Bogotá: Ed. Temis, 2001.
- Ariño, Gaspar. "Principios de derecho público económico". 1ra. ed. Bogotá: Ed. Universidad Externado de Colombia, 2003.
- Atchabahian, Adolfo. "Concepto y determinación de la presión tributaria, en impuestos, doctrinas fundamentales". Buenos Aires: Ed. Fondo Editorial de Derecho y Economía FEYDE, 2002.
- Ávila Santamaría, Ramiro. "El Neoconstitucionalismo Transformador - El Estado de Derecho en la Constitución del 2008". 1ra. ed. Quito: Ed. Universidad Andina Simón Bolívar, 2011.
- ". "Anuario de Derecho constitucional latinoamericano, del Estado legal de derecho al Estado Constitucional de derechos y justicia". 1ra. ed. Montevideo: Ed. Año XV, 2009.
- Balseca Franco, Fernando y César Montufar. "Ecuador desafíos para el presente y el futuro". 1ra. ed. Quito: Ed. Universidad Andina Simón Bolívar y Ediciones La Tierra, 2015.
- Chaves, Rafael. "La economía social en las políticas públicas en España". 1ra. ed. Valencia: Ed. Instituto Unoversitarios de Economía Social y Cooperativa - IUDESCOOP, Universidad de Valencia, 2007.
- De La Guerra, Eddy. "El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas". 1ra. ed. Quito: Corporación de estudios y publicaciones CEP, 2013.
- Faya Viesca, Jacinto. "Finanzas Públicas". 1ra. ed. México: Ed. Porrúa, 1996.
- Ferreiro Lapatza, José. "Curso de derecho financiero español". 22va. ed. Barcelona: Ed. Marcial Pons, 2000.

- García Heredia, Alejandro. "Fiscalidad Internacional de los Cánones: Derechos de Autor, Propiedad Industrial y Know-How". 1ra. ed. España: Lex Nova, 2007.
- García Novoa, César. "La Ley como instrumento de coacción. La legalidad y la tipicidad tributaria, en el concepto de tributo". 1ra. ed. Lima: Ed. Tax Editor, 2009.
- Giannini, Achile. "Il repporto giuridico d'imposta". 1ra. ed. Milano: Ed. Giuffrè, 1968.
- Giuliani Fonrouge, Carlos. "Derecho Financiero". 6ta. ed. Buenos Aires: Ed. Depalma, 1997.
- González, Eusebio. "Principios tributarios constitucionales, el principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978". 1ra ed. México: Ed. Universidad de Salamanca, 1989.
- Griziotti, Benvenuto. "Principios de ciencia de las finanzas". Buenos Aires: Ed. Depalma, 1959.
- Gudynas, Eduardo. "El buen vivir o la disolución de la idea de progreso. 1ra. ed. México: Ed. Foro consultivo científico y tecnológico, 2011.
- Jarach, Dino. "Finanzas públicas y derecho tributario". 3ra. ed. Buenos Aires: Ed. Abeledo-Perrot, 1996.
- . "Concepto de presión tributaria y de presión financiera" Primera época. Vol. 3. No. 2, segundo trimestre. Córdoba: Revista de Economía y Estadística.
- Navas, Marco. "Buen vivir, desarrollo y participación en la Constitución ecuatoriana" *Encuentros y desencuentros con el paradigma del Estado social*. Documento en discusión. Quito: Ed. Universidad Andina Simón Bolívar, 2014.
- Patiño Ledesma, Rodrigo. "Sistema tributario ecuatoriano". 1ra. ed. Loja: Ed. Universidad Técnica Partcular de Loja, 2004.
- Plazas Vega, Mauricio. "La clasificación de los impuestos directos e indirectos y el derecho tributario comunitario". 1ra. ed. Bogotá: Ed. Temis S.A., 2003.
- Ponce, Juan. "El Neoconstitucionalismo en el Ecuador". 1ra. ed. Quito: Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones, 2010.
- Pozo, Enrique. "Estado Constitucional de Derechos y Obligaciones". Apunte jurídicos. http://www.apuntesjuridicos.com.ec/download/noticias/1348_DOC_884_DOC_dr.Pozo.pdf

- Ramón Fernández, Tomás. "Estabilidad y sostenibilidad en las finanzas públicas" - *De dónde venimos y a dónde vamos*. 1ra. ed. Granada: Revista CEMCI, 2012.
- Riofrío, Eduardo. "Tratado de finanzas públicas". Tomo I. 1ra. ed. Quito: Ed. Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1968.
- Rivera, Rodrigo. "Los derechos e intereses colectivos como derechos fundamentales". 1ra. ed. Bogotá: Ed. ABC, 2007.
- Sainz de Bujanda, Fernando. "Lecciones de derecho financiero". 1ra. ed. Madrid: Ed. Universidad Complutense, 1979.
- Secaira, Patricio. "Curso Breve de derecho administrativo". 1ra. ed. Quito: Ed. Editorial Universitaria, 2004.
- Tarsitano, Alberto. "El principio de capacidad contributiva: un enfoque dogmático, estudios de derecho tributario constitucional e internacional. 1ra. ed. Buenos Aires: Ed. Ábaco, 2005.
- Toscano Soria, Luis. "Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria" 1ra. ed. Quito: Ed. Pudelco editores, 2006.
- Troya Jaramillo, José Vicente. "El Derecho del gasto público - Especial referencia a los derechos económicos, sociales y políticos". 1ra. ed. Bogotá: Ed. Temis S.A., 2014.
- ". "La evolución del sistema tributario del país a partir de 1830" 2da. parte. 1ra. ed. Bogotá: Ed. Temis S.A., 2014.
- Trujillo, Julio César. "Teoría del Estado en el Ecuador". 1ra. ed. Quito: Ed. Corporación Editora Nacional, 1994.
- Uckmar, Víctor. "Principios comunes del derecho constitucional tributario". Bogotá: Ed. Temis, 2002.
- Valdés Costa, Ramón. "Curso de derecho tributario". 1ra. ed. Buenos Aires: Ed. Depalma-Temis- Marcial Pons, 1996.
- Villegas, Héctor. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario". 9na. ed. Buenos Aires: Ed. Astrea, 2005.
- Walsh, Catherine. "Interculturalidad, reformas constitucionales y pluralismo jurídico". *Programa andino de derechos humanos*. Quito: Ed. Universidad Andina Simón Bolívar, 2002.

PAPERS

José Vicente Troya Jaramillo, “*El Derecho del gasto Público-Especial Referencia a los Derechos Económicos, Sociales y Políticos*”.

PÁGINAS WEB

ANDES. "La redistribución de la riqueza del Ecuador se solventa cuatro puntos". <<http://www.andes.info.ec/es/quinquenio-de-la-revoluci%C3%B3n-ciudadana-econom%C3%ADa-reportajes/5284.html>>. Consulta: 10 de junio de 2015.

Ávila Santamaría, Ramiro. “Evolución de los derechos fundamentales en el constitucionalismo ecuatoriano”. <<http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3015/1/%C3%81vila,%20R-CON-008-Evoluci%C3%B3n.pdf>>. Consulta: 02 de febrero de 2014.

Corcuera Torres, Amable. "El ciclo presupuestario: elaboración, aprobación y ejecución". <[https://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Actividad_financiera_y_gastos_publicos/Actividad_financiera_y_gastos_publicos_\(Modulo_4\).pdf](https://www.exabyteinformatica.com/uoc/Administracio_i_direccio_dempreses/Actividad_financiera_y_gastos_publicos/Actividad_financiera_y_gastos_publicos_(Modulo_4).pdf)>. Consulta: 07 de octubre de 2015.

Diario El Comercio. "Recortes y restricciones por la caída del petróleo". <<http://www.elcomercio.com/actualidad/petroleo-recortes-presupuesto-salvaguardias-importaciones.html>>. Consulta: 27 de noviembre de 2015.

Diario El Universo. “Inversión extranjera directa se reduce 15% en Ecuador, según, Cepal”. <<http://www.eluniverso.com/noticias/2015/10/15/nota/5184404/inversion-extranjera-directa-se-reduce-15-ecuador-segun-cepal>>. Consulta: 26 de febrero de 2016.

Diario Expreso. "El Gobierno acumula 13 reformas tributarias". <http://expreso.ec/expreso/plantillas/nota_print.aspx?idArt=8066323&tipo=2>. Consulta: 15 de junio de 2015.

Enlace ciudadano (Olmedo, 30 de marzo de 2013), <<http://www.planificacion.gob.ec/la-transformacion-del-estado-es-un-eje-fundamental-del-gobierno-ecuadoriano/>>. Consulta: 15 de julio de 2015.

Ministerio de Finanzas. “6. Clausura y Liquidación”. <<http://www.finanzas.gob.ec/6-clausura-y-liquidacion/>>. Consulta: 02 de febrero de 2015.

Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). "Panorama de las Administraciones Públicas América Latina y el Caribe 2014: Innovación en la Gestión Financiera Pública". <<http://www.keepeek.com/Digital-Asset->

[Management/oecd/governance/panorama-de-las-administraciones-publicas/preasignaciones-presupuestarias_9789264211636-28-es#page3](http://www.oecd.org/governance/panorama-de-las-administraciones-publicas/preasignaciones-presupuestarias_9789264211636-28-es#page3).

Consulta: 10 de enero de 2015.

Pozo, Enrique. "Estado Constitucional de Derechos y Obligaciones" Apuntes Jurídicos http://www.apuntesjuridicos.com.ec/download/noticias/1348_DOC_884_DOC_dr.Pozo.pdf Consulta: 15 de septiembre de 2014.

Ricciardi, M.A. "El rol del estado y el dilema entre eficiencia y equidad". www.eumed.net/rev/cccss/0712/mar.htm. Consulta: 10 de septiembre de 2014.

Revista Líderes. "Las 10 reformas tributarias tienen sus impactos". <http://www.revistalideres.ec/lideres/10-reformas-tributarias-impactos.html>. Consulta: 15 de julio de 2015.

SENTENCIAS

Colombia. Sala Plena de la Corte Constitucional. [Sentencia C-524/03, Demanda de Inconstitucionalidad propuesta por José Gregorio Hernández Galindo Magistrado], 01 de julio de 2003.

NORMATIVA

Constitución de la República del Ecuador [1979]. [Quito]: Consejo Supremo de Gobierno, s.f.

Constitución de la República del Ecuador [1998]. [Quito]: Edit. Gonzalo Arias Barriga, s.f.

Constitución de la República del Ecuador [2008]. [Quito]: Asamblea Nacional, Comisión Legislativa y de Fiscalización, s.f.

Ecuador. Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, COPLAFIP. Registro Oficial, Suplemento No. 306, 22 de octubre de 2010.

Ecuador. Código Orgánico Tributario del Ecuador. Registro Oficial, Suplemento No. 38, 14 de junio de 2005.

Ecuador. Ley de Seguridad Social. Registro Oficial, Suplemento No. 465, 30 de noviembre de 2001.

Ecuador. Congreso Nacional, "Decreto Legislativo 0". Registro Oficial No. 362, 12 de noviembre de 1953.

Ecuador. Congreso Nacional, "Decreto Supremo No. 601". Registro Oficial No. 212, 28 de abril de 1971.

Ecuador. Ley de Creación y Funcionamiento del Servicio Ecuatoriano de Capacitación Profesional, SECAP. Registro Oficial No. 694, 19 de octubre de 1978,

Ecuador. Ley de Creación de Fondos para el Desarrollo de la Infancia. Registro Oficial, Suplemento No. 621, 27 de enero de 1995.

Ecuador. Superintendencia de Bancos y Seguros, SBS. “Resolución No. SBS-2007-144”. Registro Oficial No. 30, 28 de febrero de 2007.

Ecuador. Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, SENPLADES. “Plan nacional del buen vivir 2013-2017”. Registro Oficial Suplemento No. 78, 11 de septiembre de 2013.

Ecuador. Código Orgánico de Organización Territorial y Descentralización, COOTAD. Registro Oficial, Suplemento No. 303, 09 de octubre de 2010.

Ecuador. Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública. Registro Oficial, Suplemento No. 395, 04 de agosto de 2008.

Ecuador. Código Orgánico Integral Penal, COIP. Registro Oficial, Suplemento No. 180, 26 de octubre de 2015.

Ecuador. Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Registro Oficial, Suplemento No. 405, 29 de diciembre de 2014.

Ecuador. Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI. Registro Oficial, Suplemento No. 351, 29 de diciembre de 2010.

Ecuador. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Registro Oficial, Suplemento No. 242, 29 de diciembre de 2007.

Ecuador. Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen de Sector Eléctrico. Registro Oficial, Suplemento No. 392, 30 de julio de 2008.

Ecuador. Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Registro Oficial, Suplemento No. 497, 30 de diciembre de 2008.

Ecuador. Ley de Empresas Públicas. Registro Oficial, Suplemento No. 48, 16 de octubre de 2009.

Ecuador. Ley reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. Registro Oficial, Suplemento No. 94, 23 de diciembre de 2009.

- Ecuador. Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y a la Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial, Suplemento No. 244, 27 de julio de 2010.
- Ecuador. Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Registro Oficial, Suplemento No. 583, 24 de noviembre de 2011.
- Ecuador. Reglamento General de la Ley Orgánica de la Economía Popular y Solidaria y del Sector Financiero Popular y Solidario. Registro Oficial, Suplemento No. 648, 27 de febrero de 2012.
- Ecuador. Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social. Registro Oficial, Suplemento 847, 10 de diciembre de 2012.
- Ecuador. Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Registro Oficial, Suplemento 405, 29 de diciembre de 2014.
- Ecuador. Ministerio de Comercio Exterior. “Resolución MCE-CCOMEX-2015-0377-O”. Registro Oficial 518, 09 de junio de 2015.
- Ecuador. Ministerio de Finanzas. “Normativa del Sistema de Administración Financiera del Sector Público”. Registro Oficial, Suplemento No. 259, 24 de enero de 2008.
- Ecuador. Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial, Suplemento No. 463, 17 de noviembre de 2004.