

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

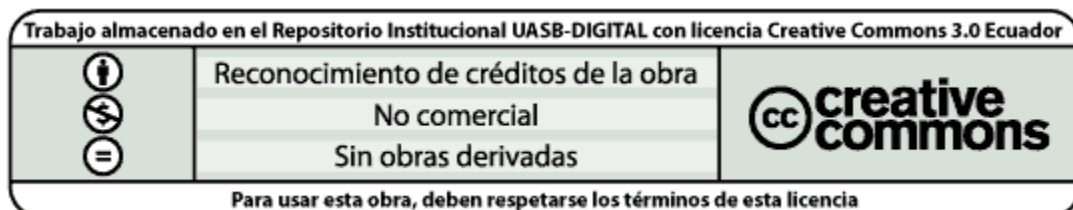
MAESTRÍA EN DERECHO

MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

EL PRINCIPIO DE INMUNIDAD FISCAL DEL ESTADO

Irina Echeverría

2013



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Irina Echeverría, autora de la tesis intitulada El Principio de Inmunidad Fiscal del Estado mediante el presente documento dejo constancia 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 Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda 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: 27 de marzo de 2014

Firma:

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO

MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

EL PRINCIPIO DE INMUNIDAD FISCAL DEL ESTADO

Irina Echeverría

TUTOR

Dr. Marco Albán

QUITO, 2013

RESUMEN

La investigación que en líneas posteriores se presenta, inicia con un estudio breve sobre la evolución de la definición del Estado, hacia el concepto actual definido en la Constitución de la República que otorga un respeto absoluto a los derechos y garantías constitucionales por parte de autoridades administrativas y judiciales con el objetivo de alcanzar la tan anhelada justicia.

Continúa explicando que el Estado, por su propia naturaleza, goza de poder tributario, esto es la capacidad para establecer tributos, pero también para establecer exenciones o no sujetar ciertos hechos a imposición, pues es la autoridad la que hace la ley. Es entonces cuando el Estado establece ciertos casos de no sujeción a su favor, lo que se ha denominado como el Principio de Inmunidad Fiscal del Estado, cuyo fundamento y justificación son analizados desde la óptica doctrinaria.

Finalmente se explica que la legislación ecuatoriana no ha contemplado el principio de inmunidad fiscal del Estado de manera expresa, sin embargo, se encuentran en el ordenamiento jurídico vigente, casos de exenciones y no sujeción que demuestran el reconocimiento y la vigencia de dicho principio.

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	4
TABLA DE CONTENIDO	5
INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO I	9
1. El Estado y el principio de inmunidad fiscal	9
1.1. Definición del Estado actual	9
1.2. Naturaleza del Estado	20
1.3. Fines del Estado	22
1.4. Concepto y características del poder tributario	23
2. El principio de inmunidad fiscal del Estado	31
2.1. Antecedentes del principio de inmunidad fiscal del Estado	31
2.2. Análisis crítico de los fundamentos del principio de inmunidad fiscal del Estado	47
3. Corrientes opuestas al principio de inmunidad fiscal del Estado	50
3.1. Análisis crítico de las corrientes que se oponen al principio de inmunidad fiscal del Estado	50
CAPÍTULO II	59
Tratamiento tributario del Estado en la legislación ecuatoriana y el principio de inmunidad fiscal del Estado	59
1. Análisis del tratamiento tributario del Estado en la legislación ecuatoriana frente al principio de inmunidad fiscal del Estado	59
CAPÍTULO III	75
Análisis del principio de inmunidad fiscal en las empresas públicas y mixtas	75
1. Naturaleza jurídica de las empresas públicas y mixtas	75

2. La justificación de la inmunidad fiscal para las empresas públicas y mixtas	84
3. Tratamiento tributario de las empresas públicas y mixtas	91
CONCLUSIONES	98
RECOMENDACIONES	101
BIBLIOGRAFIA	103

INTRODUCCIÓN

La Constitución de la República ha establecido varios deberes que debe cumplir el Estado en beneficio de sus administrados, lo que conduce a la necesidad de promover la generación de riqueza a través de tributos, en ejercicio pleno de su poder tributario. Sin embargo, este poder también le permite al Estado establecer casos de no sujeción a su favor que podrían ser cuestionados en cuanto a su justificación. Es aquí donde surge el principio de inmunidad fiscal del Estado, cuyo fundamento ha motivado interesantes análisis doctrinarios, pero que no ha sido expresamente considerado en la legislación ecuatoriana, por ello será preciso su identificación, analizar sus fundamentos y alcance, especialmente en empresas públicas y mixtas, como formas societarias adoptadas por el Estado para participar en la economía.

La investigación consta de tres capítulos que pretenden, de manera ordenada, desarrollar el tema en análisis; así, se partirá de la definición doctrinaria de Estado, las diferentes concepciones adoptadas por las constituciones ecuatorianas de 1978 y 1998, para profundizar en aquella contenida en la actualmente vigente, expedida en 2008, y que representa una conjunción de conceptos sin precedente, al sostener que Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia. Más adelante, se analizará la naturaleza y fines del Estado, para pasar al estudio de lo que implica el poder tributario inherente al mismo.

Se analizarán los antecedentes del principio de inmunidad fiscal cuyo origen se remonta al año 1819 con el pronunciamiento emitido por la Suprema Corte de los Estados Unidos de Norteamérica, a partir del cual se emitirían fallos adicionales y permitiría el desarrollo de varios estudios doctrinarios posteriores.

En el segundo capítulo, se analizará la legislación ecuatoriana a fin de identificar la existencia del principio de inmunidad fiscal del Estado, y ya que en ella se contemplan casos de exención y no sujeción, se procederá a efectuar una distinción entre los dos conceptos, para así establecer con claridad cuál de ellos sería aplicable al principio en análisis.

Finalmente, en el tercer capítulo, se analizará el principio de inmunidad fiscal en las empresas públicas y mixtas, para lo cual identificaremos la naturaleza jurídica de las mismas, que permitiría encontrar la justificación de la aplicación del principio, y así concluir este trabajo, con el tratamiento tributario que nuestra legislación les ha otorgado.

Esta investigación pretende ser simplemente una introducción en el tema y el punto de partida para estudios y análisis posteriores.

CAPÍTULO I

1. EL ESTADO Y EL PRINCIPIO DE INMUNIDAD FISCAL

1.1. Definición del Estado actual

El primero en utilizar el término Estado, en Europa, fue Maquiavelo que lo entendió como “[...] la persona o grupo de personas que ‘han tenido o tienen imperio sobre los hombres’, es decir a la clase gubernamental, o ya para designar a la comunidad política en general [...]”¹. En Ecuador el término fue utilizado por Eugenio de Santacruz y Espejo, cuya acepción más moderna hizo referencia a “[...] ‘toda la monarquía’, o comunidad española, comprendida la metrópoli y todas sus colonias, por oposición a la provincia de Quito”.²

Es así como el término Estado comenzó a utilizarse y ha sido definido desde diferentes puntos de vista: deontológico, sociológico y jurídico.

Las definiciones deontológicas buscan explicar lo que significa el Estado desde los fines que este debe alcanzar como es el bienestar general, es decir el fin se convierte

¹ Julio César Trujillo, *Teoría del Estado en el Ecuador*, Serie Estudios Jurídicos, vol 8, Quito, Corporación Editora Nacional, 1994, p. 32.

² *Ibíd.*, p. 32.

en un elemento legitimador de la existencia del Estado³.

Las definiciones de orden sociológico, consideran que el Estado es un grupo social donde se efectivizan relaciones de poder entre sus miembros, se constituye por lo tanto en un fenómeno cultural que ha sido creado por los hombres para recibir sus beneficios y establecer limitaciones al ejercicio de sus libertades.⁴

Desde el punto de vista jurídico, Hans Kelsen ha manifestado que:

[...] el Estado es, por naturaleza, un sistema de normas o la expresión para designar la unidad de tal sistema, y sabido esto, se ha llegado ya al conocimiento de que el Estado, como orden, no puede ser más que el orden jurídico o la expresión de su unidad. [...] Si el Estado es un sistema normativo, tiene que ser el orden jurídico positivo, pues es imposible admitir junto a éste [sic] la validez de otro orden cualquiera.⁵

Por su parte, Jellinek ha definido al Estado como “[...] la corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un determinado

³ Alberto Borea Odría, *Los Elementos del Estado Moderno*, Tratado de Derecho Constitucional, Tomo I, Lima, Editora Hochman International S.A., 1994, p. 72.

⁴ *Ibíd.*, p. 74.

⁵ Hans Kelsen, *Teoría General del Estado*, Colección Crítica del Derecho, Granada, Editorial Comares, S. L., 2002, p. 26–27.

territorio [...]”⁶ Finalmente, Borea define al Estado no como un conjunto de individuos desconectados sino una verdadera organización política con un fin, poseedora de soberanía sobre un territorio.

En nuestro país, el concepto del Estado también ha variado en virtud de las constantes reformas de orden constitucional que se han producido, así, en la Constitución de 1978 ya se contempló que “El Ecuador es un Estado soberano”, lo que implica en palabras de Jorge Zavala Egas citado por Marcel Andrés Jaramillo Paredes:

[...] el Estado es la organización suprema que no debe obediencia a ninguna otra y que no admite siquiera una concurrencia jerárquica a su mismo nivel de cualquier forma de asociación humana. No tiene pues el Estado Ecuatoriano relación de subordinación con ningún otro Estado y tampoco, internamente, existe ninguna otra organización que pueda ejercer poder sobre éste [sic] y no siquiera concurrencia paritaria en tal poder.⁷

Al adoptar el criterio de Estado soberano, entendemos que nuestro país asumió una posición de total independencia en relación con otros Estados, manifestando expresamente su oposición a someterse a ningún tipo de subordinación interna; sin

⁶ Georg Jellinek, *Teoría General del Estado*, segunda edición, Buenos Aires, Editorial Albatros, 1978, p. 135.

⁷ Marcel Andrés Jaramillo Paredes, *El Nuevo Modelo de Estado en el Ecuador: Del Estado de Derecho al Estado Constitucional de Derechos y Justicia*, Quito, Universidad San Francisco de Quito, 2011, p. 19.

embargo, el concepto de Estado soberano no implica que exista una obligada sumisión de las autoridades al imperio del Derecho.

Es así que para la codificación de la Constitución en 1998 se contempló que “El Ecuador es un Estado Social de Derecho[...]”. A fin de analizar dicho concepto, es necesario comprender que un Estado Social pretende proteger los derechos del individuo sobre todo en lo que se refiere a asuntos laborales, salud y seguridad social y como contraparte el individuo tiene la obligación de contribuir al pago de los aportes a la seguridad social, lo que implica un comportamiento solidario. Pero al manifestar que además se trata de un Estado de Derecho entonces se debe comprender que el Estado se sujeta a procedimientos regulados por la ley, es decir existe un marco jurídico que ampara, limita las actuaciones estatales y evita que estas sean discrecionales, con una combinación de respeto absoluto a los derechos individuales, por ello, Carlos Gaviria señala que el Estado Social de Derecho es “[...] una fase más avanzada en el proceso de liberación de la persona humana y cuando un Estado asume esa forma, asume una responsabilidad y es darle a la persona humana un tratamiento mucho más exigente pero acorde con su dignidad humana”.⁸

⁸ Carlos Gaviria, “El Estado Social de Derecho y la presión política por el cambio”, en Foro Revista de Derecho No. 7, Quito, UASB/Corporación Editora nacional, 2007, p. 14.

La anteriormente denominada Corte Suprema de Justicia concibió al Estado Social de Derecho como aquel en el que: “[...] impera la norma jurídica y legal preestablecida sobre cualquier proyección o interés personal, aunque este sea del propio Estado, en otras palabras, la primera que debe someterse y aplicar estrictamente la Ley y sus disposiciones, es la Administración Pública, no cabe la improvisación ni la subjetividad”.⁹

Como se puede observar, esta definición es más cercana a la de Estado de Derecho ya que se establece que la administración pública debe someterse al marco jurídico existente, pero no a la del Estado Social de Derecho que hemos explicado en líneas anteriores.

La Constitución del 2008 señala que “El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia”, concepto sin precedente que agrupa tres modelos de Estado en uno solo, por lo que para comprenderlo en su globalidad, es preciso analizarlos individualmente.

El hecho que exista una Constitución no es suficiente para considerar que se trata de un Estado Constitucional ya que ella forma parte del cuerpo normativo interno de un país y por ende está presente también en un Estado de Derecho, la diferencia radica en que, en este último, la Constitución que forma parte del ordenamiento jurídico, se

⁹ Corte Suprema de Justicia, recurso de casación No. 166-2004 de 21 de septiembre de 2007, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 388 de 24 de julio de 2008.

encuentra en una jerarquía superior al resto de normas; en cambio, en el Estado Constitucional, la Constitución ejerce una influencia directa en todo el ordenamiento jurídico convirtiéndose inclusive en una norma directamente aplicable, lo que lleva a la necesaria existencia de un órgano que verifique su cumplimiento.

La existencia de un Estado Constitucional implica que todos los actos públicos y privados se someten al ordenamiento jurídico imperante, es decir, una subordinación efectiva a la Constitución, misma que establece los principios y derechos que deberán ser observados y respetados, para lo cual se han contemplado acciones de orden constitucional, que pueden ser plenamente ejercidas con el objeto de evitar o reparar vulneraciones a los derechos.

La Corte Constitucional ha sostenido que el Estado Constitucional:

[...] implica un constitucionalismo rígido, a saber existen los siguientes cambios: a) un cambio de paradigma del derecho, se afirma que el principio de legalidad es una norma en la cual se reconoce el derecho positivo existente; b) subordinación de la legalidad a la Constitución, jerárquicamente superior a las leyes; y, c) evidencia la verificación del precedente. Ante todo cambian las condiciones de las leyes y de los fallos de la justicia ordinaria y electoral en este caso, la finalidad es generar una coherencia con el contenido de los principios constitucionales. El constitucionalismo,

impone también las obligaciones y prohibiciones de contenido, correlativos a los derechos de libertad y otros derechos sociales.¹⁰

Cuando en el artículo 1 de la Carta Magna, se habla de un Estado de Derechos algunos consideran que “[...] el asambleísta constituyente en Ecuador, ha caído en un ‘pleonasma jurídico’ al momento de definir al Estado como ‘Constitucional de Derechos’. Es decir, comete un error juntando dos términos que son redundantes, y que significan lo mismo [...]”¹¹; sin embargo, quienes defienden esta posición consideran que el Estado se encuentra sometido a los derechos, poniendo límite al poder, estos poseen mayor fuerza y se encuentran mejor desarrollados permitiendo de mejor manera su garantía y su realización.

La Corte Constitucional de Ecuador, afortunadamente ha logrado concebir esa moderna forma de entender los derechos, y en una de sus resoluciones, indica que “El Estado de derechos esquematiza una evolución histórica en relación al derecho [...], pues en sentido amplio implica que todos los poderes públicos y privados, están sometidos a los derechos y controles contenidos en la Constitución de la República.”¹²

¹⁰ Corte Constitucional, sentencia 001-09-SEP-CC de 31 de marzo de 2009, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 571 de 16 de abril de 2009, p. 26-27.

¹¹ Jaramillo Paredes, op. cit., p. 71.

¹² Corte Constitucional, sentencia 001-09-SEP-CC, op. cit., p. 27.

Para terminar de comprender el modelo adoptado en la Constitución debemos analizar lo que implica un Estado de Justicia, pues si bien es cierto es anhelo de todas las sociedades alcanzar la justicia, parecería que atribuirle al Estado como una característica propia, lleva a ubicar este concepto por encima del derecho ya que la justicia es justamente la meta que busca alcanzar todo ordenamiento jurídico. Incorporar el término justicia implica que el Estado ha asumido una enorme responsabilidad en cuanto aquella depende mucho del actuar social, por lo que de por medio debe existir un verdadero compromiso ciudadano para alcanzar su efectividad.

Carlos Escarrá, manifiesta:

Es este Estado de justicia, concebido como una construcción de lógica dialéctica, (materialista) el que mantiene el derecho abierto a la sociedad, de donde surge para regularla y al mismo tiempo para dejarse superar por ésta [sic], a diferencia del Estado de derecho, que generalmente se nos presenta como una construcción de lógica formal y positiva, que encierra el derecho en sí mismo, y tiende a mantenerlo ajeno a las vivencias y sentimientos sociales. En una visión retórica del asunto, la justicia ni es todo ni se basta a sí misma, requiere la conjunción de valores, principios y

mecanismos de naturaleza fundamental para que se traduzca en términos de convivencia humana digna y feliz.¹³

La Corte Constitucional se ha pronunciado respecto al Estado de Justicia manifestado:

Para la proyección de un *Estado de Justicia* [...]. Es deber de la justicia constitucional materializar esas asignaciones de cargas y ventajas sociales para que se distribuyan equitativamente entre ellas. Esto sugiere la combinación de estos valores bajo la idea de justicia, que consiste en una distribución de libertad e igualdad, libertad igualitaria; así como, la condición de exigible de los Derechos Económicos Sociales y Culturales, que no son considerados como programas políticos, sino como derechos judicialmente exigibles, en virtud de la denominada igualdad material de los derechos en la Constitución y la Ley.

[...]

El Estado de Justicia, [...], no significa otra cosa que el resultado del quehacer estatal,

¹³ Carlos Escarrá, "Modelo de Estado establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (implicaciones)", Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2701/30.pdf> (Consulta: 29 de junio de 2013).

al estar condicionado por la constitución y los derechos en ella reconocidos, no puede ser sino la organización social, política y justicia.¹⁴

La Corte Constitucional hace referencia a Carlos Santiago Nino mencionando:

Entre los discursos que emiten juicios de justicia, el de índole moral tiene una posición dominante en nuestra cultura. La justifica de acuerdo a reglas de juegos, sociales, religiosos y jurídicas, están supeditadas a las reglas en cuestión de que a su vez sean justas. Las únicas reglas o principios de los que no tiene sentido preguntarse si son justos son los de la moral ideal. Esto implica el concepto de justicia el cual debe analizarse en el contexto moral, de allí donde esta en su casa en donde interactúa con otros valores [...].¹⁵

Como se puede observar, la definición de Estado ha variado desde aquel considerado como un conjunto de personas que pretenden un fin en común, hacia conceptos más elaborados donde se otorga un respeto absoluto a la Constitución en la cual se han contemplado una serie de derechos individuales y colectivos que son directamente aplicables por cualquier autoridad pública, gozando todas las personas de

¹⁴Corte Constitucional, sentencia No. 0001-09-SCN-CC de 14 de mayo de 2009, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 602 de 1 de junio de 2009, p. 46-47.

¹⁵ *Ibíd.*, p. 45-46.

garantías que justamente permitirán afianzar su respeto, obligando al mismo tiempo, a que todas las actuaciones de sus súbditos alcancen los propósitos de justicia. Entonces, la labor estatal debe lograr una adecuación de las normas jurídicas a la Constitución y una actuación administrativa coherente a ella.

El concepto de Estado en la actualidad, particularmente en la Constitución ecuatoriana, ha reivindicado la existencia de derechos naturales que son inalienables y que deben ser plenamente reconocidos y garantizados por el Estado. La legalidad y la seguridad jurídica cobran enorme importancia en la actuación del poder público. Actualmente, algunas naciones, no se ven representadas en sus gobernantes, pues los miran guiados por intereses económicos, por ello ahora del Estado se exige lealtad, servicio, honestidad, aprovechamiento de recursos, respeto de los derechos. El Estado que los viola y transgrede alterando el orden establecido, es no democrático y constitucional, un Estado débil donde no priman los derechos comunitarios sino los individuales. De aquí la necesidad de reinventar al Estado, para enrumbarlo hacia uno que actúe con absoluta transparencia, creando los medios de participación ciudadana crítica, responsable, con conciencia política en la toma de decisiones y su ejecución.

Es así como, a través de la modificación del proceso de enseñanza-aprendizaje, los ciudadanos deben adquirir capacidades reflexivas y críticas orientadas a un ejercicio pleno de la democracia y con una visión hacia la meta de justicia.

1.2. Naturaleza del Estado

De las definiciones de Estado se han derivado los cuestionamientos sobre su naturaleza: ¿se podría considerar que es expresión de la naturaleza del hombre? ¿es resultado de una convención por la que se decide darle personalidad? ¿nace de un proceso cultural que ha sido aceptado socialmente porque resulta beneficioso?. Son estas las preguntas de Alberto Borea y a las que trata de dar respuesta agrupando en dos las concepciones acerca del Estado, aquellas que consideran que su naturaleza es resultado de la vida en sociedad de los seres humanos y otras que establecen que el ingenio del hombre y su libertad ha llevado al establecimiento del Estado.¹⁶

Como formación natural, se establece que la vida del hombre y su desenvolvimiento en la sociedad han hecho precisa la formación del Estado, pues se menciona que han sido las controversias entre clases, las que justifican su existencia, porque las mismas son irreconciliables. Sin embargo, se debe reconocer que una concepción fatalista, no conduce a explicar la evolución que ha sufrido y con la que se pretende dar respuesta a los conflictos y contradicciones sociales, pues han sido los miembros del propio Estado los que han buscado lograr la conciliación disminuyendo las diferencias.

¹⁶ Borea, op. cit., p. 78.

De otra parte están las concepciones que consideran al Estado como un fenómeno cultural, esto es como el resultado de un acuerdo libre de varias personas que deciden asociarse a ella. Sin embargo, Borea citando a Héctor González Uribe, señala “[...]’No son los individuos autónomos los que se unen por el consentimiento en una vinculación arbitraria, sino que el hombre encuentra la unidad en el orden social y político como una exigencia ética proyectada espontáneamente por su misma naturaleza racional”¹⁷. En este sentido, se considera que este acuerdo permite la creación de un Estado porque este les otorgará ciertos beneficios y les evitará perjuicios.

Así, resulta precisa la voluntad mayoritaria de los pueblos para conformar los Estados, el desacuerdo de uno no pondría en peligro la creación o continuidad de la organización. El acuerdo se renueva cada día bajo la expresión tácita del pueblo aun cuando existan discrepancias dentro del mismo y sea que estas se expresen de forma pacífica o violenta.

Si bien esta explicación de la naturaleza del Estado lleva a considerarlo como un fenómeno cultural, es evidente que tampoco puede dejarse de lado la formación natural, en cuanto es precisa la reunión de seres humanos, cuya tendencia es relacionarse y vincularse entre sí, por lo que la naturaleza del Estado sería mixta tanto natural como cultural, no olvidemos que la necesidad de los pueblos de formar un Estado es propio

¹⁷ *Ibíd.*, p. 92.

de la naturaleza humana, de la necesidad de asociarse, conglomerarse y pretender el establecimiento de reglas para alcanzar una buena convivencia.

1.3. Fines del Estado

Hugo Carrasco señala que son tres los fines del Estado: bien común, justicia y seguridad jurídica.¹⁸

a. **Bien común:** Ha sido definido por Le Fur Delos como “[...] el conjunto organizado de las condiciones sociales gracias a las cuales la persona humana puede cumplir su destino natural y espiritual. [...] el primero de los bienes, comunes a los hombres, es la existencia misma de la sociedad, la existencia de un orden en sus relaciones sociales”.¹⁹ Es decir, el bien común implica el bien de todos los miembros que conforman el Estado, lo que excluye la consideración de mayorías o minorías, puesto que todas las personas forman parte de esa comunidad. En este sentido, la persona, al obrar conforme a derecho, por consecuencia logrará el efecto de bienestar para el resto.

b. **Justicia:** El bien común exige la realización de la justicia. El derecho rige la conducta de los individuos, lo que lleva a un concepto superior al concebirse como un conjunto de normas que son creadas por los hombres estableciendo un mínimo de

¹⁸ Hugo Carrasco Iriarte, “Los fines del Estado”, en Ruperto Patiño Manfer y José Raúl Armida Reyes, *Temas Selectos de Derecho Administrativo*, México, Editorial Porrúa, 2011, p. 13.

¹⁹ *Ibid.*, p. 16.

respeto, consideración y justicia para con el resto, lo que afianza una buena convivencia. “El orden, la seguridad jurídica y el bien común son valores jurídicos que tienen como antecedente el de la justicia”.²⁰

c. **Seguridad Jurídica:** Las decisiones de los órganos judiciales deben respetarse; esto interesa a la sociedad, pues todos los miembros de la comunidad quieren saber que su persona, sus bienes y sus derechos serán respetados y asegurados.

En el Estado actual, se observa una necesidad absoluta de alcanzar el bien común, la justicia individual y colectiva, la libertad y la seguridad jurídica, como fines supremos del Estado alineados a las necesidades e intereses de la comunidad.

1.4. Concepto y características del poder tributario

El poder tributario, como concepto se ha sujetado a diferentes interpretaciones e inclusive terminologías, así: supremacía tributaria, potestad impositiva, potestad tributaria, poder fiscal, poder de imposición.

Tan variado ha sido el uso que inclusive se reportan casos de variación de la terminología por un mismo autor, así lo menciona Giuliani Fonrouge, haciendo referencia a las obras de Berliri “[...] en la primera edición de sus *Principi* habla de *potestad tributaria*, en tanto que a partir de la segunda efectúa un reexamen de la

²⁰ *Ibid.*, p. 25.

cuestión, y luego de señalar que existe sinonimia entre las expresiones *poder* y *potestad*, se decide en favor de otra distinta: *derecho de supremacía tributaria*.”²¹ Fonrouge tampoco encuentra diferencia entre poder tributario y potestad tributaria, sin embargo se inclina por usar poder tributario aduciendo que es la expresión utilizada por tradición.

Héctor Villegas tampoco diferencia la potestad tributaria del poder tributario; menciona: “La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial [...]”, lo que importa “[...] el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas”.²²

Giullini Fonrouge ha definido al poder tributario como:

[...] la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones), o sea, el poder de sancionar ‘normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario’. Es, en suma, la potestad de gravar.²³

²¹ Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, vol. I, sexta edición, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1997, p. 325.

²² Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tercera edición, Tomo I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1984, p. 178.

²³ Fonrouge, op. cit., p. 337.

Héctor Villegas considera que “La potestad tributaria –entonces- se transforma. La facultad estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados”,²⁴ lo que en palabras de Marco Crespo implica la:

[...] ‘facultad estatal de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos’, lo cual, traducido al campo jurídico, implica la posibilidad de dictar normas generadoras de contribuciones que las personas deben entregar coactivamente, para atender las necesidades públicas. Desde este punto de vista, si la potestad tributaria viene atribuida por ley, será posterior, lógica y cronológicamente, al poder tributario que se fundamenta en la soberanía. Queda claro, entonces, que la potestad tributaria se ejerce a través de los órganos legislativos y sobre la base de leyes formales que contendrán los elementos del tributo y de la obligación tributaria.²⁵

Giulliani Fonrouge señala que paralelo al poder tributario está la facultad de ejercitarlo. Es así como a nivel doctrinario ya se habla de la potestad tributaria en dos sentidos: aquella que se refiere al poder legislativo, lo que se ha denominado potestad

²⁴ Villegas, op. cit., p. 179.

²⁵ Marco A. Crespo A., “Lecciones de Hacienda Pública Municipal”, Biblioteca Virtual de Derecho, Economía y Ciencias Sociales, Universidad de Málaga, Caracas, 2010, p. 19 en <http://www.eumed.net/libros-gratis/2009b/563/Poder%20tributario%20y%20potestad%20tributaria.htm>. (Consulta: 29 de junio de 2013).

tributaria normativa, y otro referente al poder de aplicar las normas tributarias, que se ha denominado potestad de imposición.

Ahora bien, centrándonos en el término de poder tributario, algunos estudiosos señalan que el concepto de poder tributario tiene conexión con el de poder público, así Juan Carlos Mogrovejo señala: “El poder tributario es un atributo que dimana de la esencia del poder público del Estado, por el cual tiene la capacidad jurídica para imponer tributos a sus administrados”²⁶; por su parte, Jorge Artunduaga y otros señalan que el término:

[...] ‘poder público’ hace referencia al concepto del poder político (entendido este como la capacidad de un individuo o grupo de llevar a cabo su voluntad, incluso a pesar de la resistencia de otros) existente en una sociedad, pero ya no ejercido por varios individuos o grupos de manera disgregada y desigual, sino concentrado e institucionalizado en la figura del Estado, como un ente donde tal poder se distingue claramente del individuo o persona que lo ejerce.²⁷

Al hablar de poder público hablamos de un poder de imperio, una suprema

²⁶ Juan Carlos Mogrovejo, *El Poder Tributario Municipal en el Ecuador*, series Magister, vol. 97, Quito, Ediciones Abya Yala, 2010, p. 13.

²⁷ Jorge Julian Artunduaga Pineda, Carlos Andrés Bernal Casas y Johann Schomberger Tibocho, *La Titularidad del Poder Tributario en Colombia*, Bogotá, Pontificia Universidad Javeriana, 2005, p. 12.

potestad, que implica el establecimiento de reglas y la capacidad para hacerlas cumplir inclusive haciendo uso de la fuerza si fuere preciso, en cuyo caso se podría hablar de un poder de hecho, sin embargo, no se debe olvidar que si se parte de la existencia de un poder público fundamentado en la aceptación de la comunidad, el ejercicio de la fuerza no será preciso, por lo que se habla de un poder de derecho, la comunidad conoce que existe un vínculo con quien ejerce el poder y que existirá un beneficio recíproco.

En este sentido el poder no será ejercido por individuos disgregados sino por un grupo concentrado e institucionalizado que conformará el Estado donde el poder que este ejerce se encuentra claramente diferenciado de la persona que lo ejerce. Pero, el poder deberá ser limitado en beneficio de los gobernados a fin de evitar abusos, al efecto se deben establecer reglas que garanticen un ejercicio debido del mismo protegiendo los derechos de los individuos. De aquí surge la consideración que el poder radica en el pueblo y que es este el que le ha entregado a la autoridad, lo que lleva a que el poder sea ejercido en beneficio del pueblo, dando origen a la idea que la soberanía reside en el pueblo y las autoridades son solo agentes que hacen uso del mismo de forma temporal.

Es así que la doctrina germánica considera que el poder tributario tiene su base en la soberanía del Estado, así lo corrobora Giulliani Fonrouge que refiere a Sainz de Bujanda al hablar de la soberanía fiscal “[...]’como aspecto o manifestación de la

soberanía financiera, y esta, a su vez, constituye una parcela de la soberanía del Estado'[...]'”²⁸

La doctrina norteamericana, por su parte, considera que la actividad tributaria radica en dos poderes del Estado: el poder impositivo, es decir el poder soberano del Estado de exigir contribuciones a personas o aplicarlas sobre bienes y el poder de policía, que implica la facultad de los estados soberanos de efectuar el control dentro de su jurisdicción en pro del bienestar general, siendo estos dos poderes partes del concepto de Estado²⁹.

Héctor Villegas manifiesta que desde un punto de vista abstracto, la potestad tributaria implica supremacía y sujeción, pues existe un ente que se coloca en un plano superior y frente a él a un grupo de individuos en un plano inferior³⁰.

Si bien son muchos los autores que consideran que la soberanía es la base del poder tributario, otros lo rechazan, tal es el caso de Bielsa que considera que la soberanía pertenece a la nación misma y no se refleja en las actividades del Estado sino en la Constitución, es decir que dentro del territorio no considera que el Estado deba invocar la soberanía sino que es suficiente su poder de imperio para imponerse.³¹

De lo expuesto podemos concluir que el poder tributario es un atributo inherente

²⁸ Fonrouge, op. cit., p. 326.

²⁹ *Ibid.*, p. 327.

³⁰ Villegas, op. cit., p. 178.

³¹ Fonrouge, op. cit., p. 327.

al carácter soberano del Estado, así menciona Bravo Arteaga:

Como sujeto del poder tributario, el Estado representa una soberanía que mantiene bajo su sujeción a los particulares, no simplemente como una manifestación de fuerza política y jurídica, sino con la finalidad fundamental de realizar el bien común de los asociados. Por virtud de ese poder encaminado al bien común, el Estado puede y debe establecer los tributos necesarios para proveer los recursos destinados al cumplimiento de sus fines.³²

Pero este poder tributario no solo se limita a la creación de tributos, que de ninguna manera requiere el consentimiento del administrado, sino también a establecer exenciones, beneficios tributarios y tipificar sanciones, es decir, el Estado se coloca en una situación prevalente, lo que ha llevado a considerar a las relaciones de orden tributario como relaciones de poder.

En suma, el poder tributario es una forma de poder de orden político que se vincula a la soberanía, y se ejerce a través de la ley, es decir esta es propia del poder político y como tal legitima el poder, en virtud de que este se constituye en una manifestación clara de soberanía.

³² Juan Rafael Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, segunda edición, vol. I, Colección Textos Jurídicos, Bogotá, Ediciones Rosaristas, 1997, p. 212.

Pero como bien menciona Juan Carlos Mogrovejo,³³ si bien es cierto el poder tributario se ejerce por el poder de imperio del Estado, es preciso que esta capacidad que tiene el Estado se encuentre respaldada en un ordenamiento jurídico y específicamente en la Constitución, donde alcanza su reconocimiento.

En cuanto a las características del poder tributario, se consideran las siguientes:

a. **Abstracto:** Esta característica permite que la decisión del Estado efectivamente se cumpla y materialice en el sujeto, para lo cual se hace necesaria la actuación administrativa.

b. **Permanente:** La potestad tributaria es inherente al Estado y de ninguna manera se verá afectada por una posible inactividad del mismo. El concepto de potestad tributaria es uno solo, la actividad que ejecute la administración, en ejercicio de dicho poder, no puede ser motivo para considerar una limitación del ejercicio del mismo.

c. **Irrenunciable:** Al ser el poder tributario parte de la naturaleza misma del Estado no cabe su renuncia ya que ello implicaría negar la obligación que tiene de obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades de la sociedad en la que rige.

d. **Indelegable:** Se debe efectuar una diferenciación del poder tributario inherente al Estado del elemento propio del tributo que es el sujeto activo. No es posible delegar las atribuciones o poderes que le han sido conferidos al Estado, hacerlo implicaría

³³ Mogrovejo, op. cit., p. 15.

desprenderse de un derecho que le corresponde de manera absoluta.

Otros analistas, como Jorge Julian Artunduaga y otros refieren a Lucy Cruz Ordoñez y añaden como características las siguientes: a. Expreso: La titularidad del poder debe ser asignada por la Constitución; b. Territorial: El ejercicio de este poder se limita a un determinado ámbito territorial; y, c. Limitado: Existen límites en su ejercicio que deben observarse para evitar el vicio en que podría incurrir el acto.³⁴

2. EL PRINCIPIO DE INMUNIDAD FISCAL DEL ESTADO

2.1. Antecedentes del principio de inmunidad fiscal del Estado

Se ha manifestado que el origen de la tesis sobre la inmunidad fiscal del Estado data del año 1819 cuando la Suprema Corte de los Estados Unidos de Norteamérica, en la persona del magistrado John Marshall emitió su pronunciamiento dentro del caso *McCulloch vs Estado de Maryland*, mismo que se resume a continuación³⁵:

³⁴ Artunduaga, Bernal y Schomberger, op. cit., p. 24-25.

³⁵ Todo el resumen ha sido tomado de: Robert E. Cushman, "Práctica Constitucional" (trad. S. Ucha), p. 18 y ss. Editorial Bibliográfica Argentina, fuente citada por Dr. Juan Oscar Pons y N. Florencia Pons Belmonte, Banco de Jurisprudencia de ConstitucionWeb, Argentina, Editora Federal S.R.L., en <http://www.constitucionweb.com/2013/01/mcculloch-v-maryland-4-wheaton-u-s-316-4-1-ed-579-1819.html>, *McCulloch v. Maryland*. 4 Wheaton (U. S.) 316; 4 L. Ed. 579, (1819). (Consulta: 26 de junio de 2013) y de "McCulloch v. Maryland", en http://constitutionland.com/McCulloch_v.html (Consulta: 26 de junio de 2013).

En 1791 el Congreso estableció el primer banco de los Estados Unidos con sede en Filadelfia y con ocho oficinas que fueran creadas en 1792 en Nueva York, Baltimore , Boston y Charleston y entre 1800-1805 en Norfolk , Washington, Savannah y Nueva Orleans. Dicho banco se estableció luego de una ardua discusión sobre si el Congreso tenía o no la atribución de hacerlo, sin embargo su creación jamás fue cuestionada como inconstitucional y la institución existió hasta la expiración de su concesión en 1811. Las condiciones financieras después de la guerra de 1812, llevaron a la necesidad de restablecer el banco, por lo que en 1816 se instaura el segundo banco de los Estados Unidos, esto provocó el reclamo de varios sectores del país, ya que aquel, en gran parte, se encontraba bajo el control de los federalistas que fueron acusados de usarlo como instrumento político, pues, su capital comercial estaba en su mayoría en manos de capitalistas británicos y otros inversores extranjeros y fue acusado de ser responsable de un período de depresión económica que llevó a la ruina de millares de personas. El banco había iniciado sus operaciones bajo una dirección corrompida e ineficaz, y había estimulado un alto grado de inflación de los créditos, lo que causó grandes pérdidas a los inversores.

En el Estado de Maryland, la sucursal de Baltimore quebró, con una pérdida para los inversores de ese Estado, de una suma que ha sido estimada entre USD 1.700.000 y USD 3.000.000.

Si bien este desastre financiero fue, en su mayor parte, el resultado de la inflación y especulación, el pueblo consideró que el banco de los Estados Unidos fue la causa. Es así que se originó una demanda popular para que se instaurara un control legislativo sobre el banco, lo que trajo como consecuencia que ocho estados formularan leyes o reformas constitucionales para restringir las actividades del banco o imponerle grandes impuestos, siendo una de estas leyes aquella sancionada por la legislatura de Maryland.

La ley de Maryland prohibió a todos los bancos, no establecidos por el propio Estado, la emisión de billetes de banco, a menos que se hicieran sobre un papel estampado que se podía obtener por el pago de un impuesto elevado. Sin embargo, este requisito podía ser obviado por el pago al Estado de un impuesto anual adelantado de 15.000 dólares, estableciendo adicionalmente, una multa de 500 dólares por cada transgresión y 100 dólares por distribuir billetes sin estampar.

James William McCulloch, cajero de la sucursal de Baltimore, emitió billetes sin obedecer la ley estatal, por lo que se inició una acción en nombre del Estado de Maryland para el cobro de las multas.

El litigio recibió fallo emitido por el juez Marshall, bajo una serie de críticas, varios fueron los puntos tratados, pero únicamente nos limitaremos al que nos interesa:

Uno de los cuestionamientos que la Corte efectuó es si ¿puede el Estado de Maryland fijar un impuesto sobre esa sucursal sin violar la Constitución?. Al respecto se

manifestó que la facultad de imponer impuestos es sumamente importante, se encuentra en los estados, pero no es disminuida al otorgarla al gobierno de la Unión, por lo que pueden ser ejercidas de forma concurrente; sin embargo, la Constitución por su carácter supremo, posee la capacidad de excluir cualquier materia de acción de este poder, así, se prohíbe a los estados fijar derechos sobre las importaciones y exportaciones, excepto lo que pueda ser absolutamente necesario para ejercer sus leyes de inspección. En este sentido, es posible impedir el ejercicio de una facultad que sea incompatible con las leyes constitucionales de la Unión.

La demanda se fundamentó en un principio contenido en todo el texto de la Constitución que establece que esta y las leyes creadas de acuerdo a la misma son supremas; que ellas regulan la Constitución y las leyes de los respectivos estados, y no pueden ser reguladas por estas. De esto, se desprende: a. que un poder de crear involucra un poder de proteger; b. que el poder de destruir, si es ejercido por una mano diferente, es hostil e incompatible con esas facultades de crear y proteger; c. que donde existe esa incompatibilidad, la autoridad que es suprema debe controlar y no someterse a aquella sobre la cual es suprema.

La facultad del Congreso de crear, y de hacer funcionar el banco, fue analizada por la Corte, cuestión que no corresponde analizar por ser distinta a la que nos atañe.

Es evidente que el poder de gravar con impuestos el banco, puede ser ejercido

por los estados con el fin de destruirlo; pues, el poder de imposición se considera como un poder absoluto, que no reconoce otros límites que los expresamente estipulados en la Constitución, y como cualquier poder soberano, se confía al arbitrio de los que lo usan.

El argumento del Estado de Maryland no es que los estados puedan resistir una ley del Congreso, sino que ellos pueden ejercer sus facultades reconocidas y que la Constitución les deja ese derecho en la confianza de que no abusarán.

Ahora bien, no se puede decir que la fijación de impuestos siempre destruye, ello llevaría a un abuso que viola esa confianza esencial a todo gobierno. Cabe entonces preguntarse si el pueblo de un Estado confiaría al de otro la facultad de controlar las operaciones de su gobierno estatal, pues es lógico que no, por lo tanto, el pueblo solo podría confiar a la legislatura de la Unión la facultad de controlar las medidas que conciernen a todos, en la confianza de que no abusará.

En este sentido, la Corte analizó que si los estados pueden imponer contribuciones a un organismo utilizado por el gobierno federal en el ejercicio de sus facultades, pueden hacer lo mismo con cualquier otro organismo; pueden fijar impuestos al correo, a la moneda, a los derechos de patente, a los papeles de la aduana, a los procesos judiciales, a todos los instrumentos utilizados por el gobierno, hasta un extremo que aniquilaría todos los fines del gobierno, lo cual no fue la intención del pueblo, ya que ellos no quisieron que su gobierno dependiera de los estados.

También se ha insistido en que, como se reconoce que la facultad de fijar impuestos del gobierno federal y de los gobiernos estatales es coexistente, todo argumento que apoyara el derecho del gobierno general de fijar impuestos a los bancos establecidos por los estados, también apoyaría el derecho de los estados de fijar impuestos a los bancos creados por el gobierno general, sin embargo, no se puede considerar que los casos son iguales, pues el pueblo de los estados ha creado el gobierno general y le ha conferido la facultad de fijar impuestos. El pueblo de todos los estados, y los estados mismos, están representados en el Congreso, y ejercen esa facultad por medio de sus representantes, cuando ellos fijan impuestos sobre instituciones creadas por los estados, lo hacen sobre sus electores; y estos impuestos deben ser uniformes, pero cuando un Estado fija impuestos sobre las operaciones del gobierno de los Estados Unidos, actúa sobre instituciones creadas no por sus propios electores, sino por gente sobre la cual no tienen control. Actúa sobre medidas de un gobierno creado no sólo por él, sino también por otros, en beneficio de otros así como de él.

En este sentido, se podría cuestionar el derecho del Congreso de fijar impuestos sobre los bancos de los estados, y el derecho de los estados de fijar impuestos sobre el Banco de los Estados Unidos. La Corte ha considerado que el resultado es la convicción de que los estados no tienen poder, por medio de impuestos o de otra manera, para retardar, impedir, sobrecargar o controlar las operaciones de las leyes constitucionales

sancionadas por el Congreso, para el ejercicio de las facultades conferidas al gobierno general, esto es la consecuencia de la supremacía que ha otorgado la Constitución.

Por lo tanto, la Corte consideró que la ley aprobada por el Estado de Maryland, imponiendo un impuesto sobre el Banco de los Estados Unidos, es inconstitucional y nula, pues se trata de un impuesto sobre las operaciones del banco, y es, por consiguiente, un impuesto sobre la operación de un instrumento empleado por el gobierno de la Unión para ejercer sus facultades. Sostuvo que: “Los Estados no tienen potestad, mediante impuestos ni ninguna otra manera, para retrasar, dificultar, estorbar o controlar de cualquier otra forma el funcionamiento de las leyes constitucionales promulgadas por el Congreso para llevar a cabo los poderes conferidos al Gobierno nacional”.³⁶

Es así como la Corte consideró posteriormente, que un “[...]Estado no podía afectar con un impuesto general los bonos nacionales y los sueldos de funcionarios nacionales”.³⁷

La decisión en el caso *McCulloch vs Estado de Maryland*, dejó en claro que existen instrumentos empleados por el gobierno para el logro de sus fines, que no pueden afectarse por la imposición de tributos, siendo esta noción la que serviría de

³⁶ *Ibíd.*

³⁷ Rodolfo Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1991, p. 127.

base para el desarrollo de la teoría de la inmunidad fiscal del Estado que posteriormente se aplicaría en varios países.

Giulliani Fonrouge señala que en el caso *McCulloch vs Estado de Maryland*

[...] la Corte no estableció una prohibición general para los Estados; dijo, por el contrario, que ellos podían aplicar impuestos generales y no discriminatorios, pero que les estaban vedados los impuestos especiales y discriminatorios sobre los impuestos federales. Pero ocurrió que posteriormente los tribunales de justicia extendieron la prohibición a toda clase de impuestos, generales o especiales y recíprocamente vedaron la imposición por parte del gobierno federal a las *instrumentalities* estatales.³⁸

Es así como la inmunidad estatal respecto a la imposición federal se afirmó por primera vez en el caso “*Collector vs. Day*”, por el cual el sueldo percibido por un juez de Massachusetts se consideró exento de la ley federal de impuesto a los réditos, misma que fue sancionada en la guerra civil. Sin embargo, la doctrina de la inmunidad fiscal fue alterada en el año 1905 cuando en el caso “*South Carolina vs. United States*”, la Corte rechazó la inmunidad reclamada por el Estado de Carolina del Sur en relación al

³⁸ Fonrouge, op. cit., p. 352.

negocio de distribución de bebidas, indicando que la exención tributaria debía limitarse a las funciones que son estrictamente de carácter gubernamental.³⁹

En adelante, a partir de 1920 la jurisprudencia de la Corte se inclinó por mantener la inmunidad fiscal pero sobre todo en referencia a la imposición estadual más que a la federal.⁴⁰

Es así como se han desarrollado diversos análisis en torno al principio de inmunidad fiscal del Estado:

Casanova de Cabriza, sostiene que para Bielsa el Estado posee inmunidad por ser un poder público y como tal en él no se produce el hecho imponible como expresión de capacidad contributiva, en cuanto no constituye un organismo de orden económico.

El Estado tiene inmunidad en cuanto es poder público, pero ella no nace de una autolimitación discrecional y cómoda, establecida como obrando el Estado, 'de legibus solutus', sino a título de realizador de sus funciones y para subvenir a las cuales precisamente exige a los súbditos su aporte pecuniario en forma de contribución. Además, en el Estado no se produce el hecho imponible como acrecentamiento de riqueza o expresión de capacidad económica [...].⁴¹

³⁹ Spisso, op. cit., p. 127.

⁴⁰ *Ibíd.*, p. 127-128.

⁴¹ Casanova de Cabriza, "Beneficios tributarios-exenciones impositivas-inmunidad tributaria del Estado", Boletín AFIP N° 43, 01 de Febrero de 2001, en [http://biblioteca.afip.gob.ar/gateway.dll/Otras%20Publicaciones/Doctrinas/doc_c_000055_2001_02_01.xml?fn=document-frame.htm\\$f=templates\\$3.0](http://biblioteca.afip.gob.ar/gateway.dll/Otras%20Publicaciones/Doctrinas/doc_c_000055_2001_02_01.xml?fn=document-frame.htm$f=templates$3.0). (Consulta: 14 de abril de 2013).

El mismo autor referido considera que Dino Jarach, trata de desentrañar el fundamento de la inmunidad de las entidades públicas y sus dependencias cuestionando si se tratan de excepciones o de una verdadera doctrina fundamentada en la no atribuibilidad de los hechos imponibles en razón de la naturaleza de los mismos, considera que la fundamentación de la inmunidad fiscal en la soberanía es débil en virtud de “[...] si el hecho de ser sujeto pasivo de impuestos fuera incompatible con la cualidad de entidad soberana, la inmunidad fiscal debería corresponder al Estado por cualquiera de sus actividades”.⁴² De aquí que este tratadista considera que el fundamento de la inmunidad fiscal del Estado se encuentra:

[...] en la naturaleza sustancial del hecho imponible, en correspondencia con su causa jurídica; [...] el presupuesto de hecho de todo impuesto [...] consiste en una actividad o situación económica de la que resulta capacidad contributiva [...]. Pero estos conceptos básicos del hecho imponible no tendrían sentido si el hecho imponible se atribuyera al Estado [...] toda la riqueza del Estado ya sirve directamente a las finalidades públicas y sería sin sentido atribuirle una capacidad de contribución a las finalidades para las cuales toda su actividad y su existencia misma están destinadas’.⁴³

⁴² *Ibíd.*

⁴³ *Ibíd.*

En otras palabras:

La capacidad contributiva significa apreciación por parte del legislador de que el hecho económico se ha verificado para el sujeto le permite distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarlas a contribuir a los gastos públicos. Pero éstos [sic] conceptos básicos del hecho imponible no tendrían sentido si el hecho imponible se atribuyera al Estado o a las entidades públicas o a las dependencias de ellas. Las situaciones o las actividades económicas de las mismas nunca representan capacidad contributiva porque toda la riqueza del Estado ya sirve directamente a las finalidades públicas y sería sin sentido atribuirle una capacidad de contribución a las finalidades para las cuales toda su actividad y su existencia misma están destinadas.⁴⁴

Entonces, si el Estado no posee capacidad contributiva no puede convertirse en sujeto pasivo del impuesto. Sin embargo, en caso de tasas y contribuciones, rigen principios distintos en virtud del beneficio que recibe el sujeto pasivo, en cuyo caso no existe justificación para hablar de una exención, salvo que exista una ley que expresamente exima al Estado de la aplicación de un tributo, siendo “[...] excepciones y

⁴⁴ Dino Jarach, *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho tributario Sustantivo*, primera edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1943, p. 485.

no enunciaciones de un principio general”⁴⁵, lo que se recoge en el artículo 35 del Código Tributario ecuatoriano como veremos más adelante.

En este sentido, Jarach considera contradictoria la calidad de ente público y contribuyente en virtud que los recursos del Estado sirven para el cumplimiento de las finalidades públicas, por lo que no sería posible considerar que posee capacidad de contribuir a esas mismas finalidades para las cuales fue creado y está destinado.

Para Giuliani Fonrouge “[...] cuando la no incidencia (no sujeción) es calificada por disposición constitucional, recibe el nombre de inmunidad. En su esencia jurídica es lo mismo que la no incidencia pura y simple, pero tiene el aditamento de una norma constitucional que la consagra; [...]”⁴⁶. En referencia al caso argentino reporta que anteriormente el poder ejecutivo se atribuyó una inmunidad absoluta, tal es el caso del Acuerdo de Ministros No. 110.043 de 4 de febrero de 1942, aclarado por Decreto 14.635/44, en virtud del cual se dispuso que “ ‘[...] la Nación no es sujeto contribuyente de las provincias ni de los municipios’ ”, entre otros motivos por “ ‘una razón elemental de jerarquía, nacida de la naturaleza de los poderes y de las razones que competen a su gobierno’ ”, situación que derivó en que el gobierno nacional únicamente pague las contribuciones locales autorizadas por leyes nacionales y las tasas retributivas de

⁴⁵ María Eugenia Marasco, “El principio de la inmunidad fiscal del Estado y las salidas no documentales”, 25 de septiembre de 2012, en <http://www.ele-ve.com.ar/El-principio-de-la-inmunidad-fiscal-del-Estado-y-las-salidas-no-documentales.html>. (Consulta: 1 de junio de 2013).

⁴⁶ Fonrouge, op. cit., p. 351.

servicios, cuando los gobiernos locales en iguales condiciones y situación también paguen, salvo que hubiere una disposición de orden nacional en contrario.⁴⁷

Esta interpretación, sin embargo, fue modificada a partir del 1 de enero de 1951, por el artículo 19 de la Ley N° 13.922, según el cual el gobierno nacional habría de satisfacer tasas y contribuciones de mejoras, no impuestos.⁴⁸

Naveira de Casanova ⁴⁹, por su parte, mantiene la misma línea de Jarach en cuanto hace referencia a la capacidad contributiva, manifestando que si el impuesto por principio debe recaer sobre una riqueza remanente de los particulares una vez que se ha detraído aquello que les permite satisfacer sus necesidades básicas, resulta improcedente que se aplique al Estado, en tanto todo su patrimonio se encuentra comprometido al cometido constitucional.⁵⁰ Sin embargo, indica, que mientras el Estado mantuvo el ejercicio de varias actividades para conseguir sus fines el principio no generó dudas, pero, son las nuevas formas jurídicas adoptadas por el Estado al entrar con el sector privado las que pueden generar cuestionamiento, ya que en ocasiones se establece exención y en otras tributación.

⁴⁷ *Ibíd.*, p. 479.

⁴⁸ *Ibíd.*, p. 480.

⁴⁹ Gustavo Naveira de Casanova, "Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala", p. 955, en http://books.google.com.ec/books?id=gYrTx9dblHAC&pg=PA978&lpg=PA978&dq=gustavo+naveira+de+casanova+in+munidad+tributaria&source=bl&ots=cl9r4oz62_&sig=qs-711kT-SKG94N_EixJBsg3174&hl=es-419&sa=X&ei=stY4Ur7OEI2E8gSgqoHQAg&ved=0CEQQ6AEwBTgK#v=onepage&q=gustavo%20naveira%20de%20casanova%20in+munidad%20tributaria&f=false. (Consulta: 14 de abril de 2013).

⁵⁰ Marasco, *op. cit.*

Rodolfo Spisso⁵¹, por su parte, señala que el poder de imposición lleva el de eximir sin embargo este se encuentra limitado y condicionado a razones de orden económico y social. Por su parte, Hector Villegas refiriendo a Dino Jarach, manifiesta que:

[...] no es posible sin contradicción lógica, atribuir hechos imponibles a los entes estatales, y sólo se puede admitir excepcionalmente su imposición cuando resulte evidente la voluntad legislativa de equiparar completamente una empresa pública a las empresas privadas sometiéndolas al mismo régimen jurídico y económico.[...] no se advierte sentido en que el Estado detraiga bienes de su patrimonio para que éstos [sic] vuelvan a ingresar a dicho patrimonio por otro conducto [...].⁵²

Señala que se debe distinguir entre exención, inmunidad y no sujeción, manifestando que la inmunidad ocurre cuando la exención viene calificada por disposición constitucional que puede ser expresa o derivarse de la normativa. Refiere que en un régimen federal en que coexisten tanto el gobierno federal como el provincial, el poder tributario no puede afectar instrumentos, medios y operaciones de los que se vale el otro para ejercer los poderes que les corresponden, de modo que ninguna institución provincial puede ser gravada por la Nación y ninguna nacional por el local.

⁵¹ Spisso, op. cit., p. 125-126.

⁵² Villegas, op. cit., p. 215.

Manifiesta que si bien ese principio no consta en la Constitución de Argentina, es preciso viabilizar su coexistencia en un mismo territorio de dos órdenes de gobiernos bajo un ambiente armónico y de vigencia del principio de inmunidad,

[...] se deduce que el poder impositivo debe ceder cuando sea patente que su ejercicio, respecto de instrumentos o medios gubernamentales, imponga a éstos [sic] una carga o gravamen económico, suficientemente opresivo y concreto, que imposibilite, menoscabe o coarte, de manera sustancial, las actividades estatales de la Nación o de las provincias.⁵³

Naveira de Casanova informa que Scocca sostiene que la inmunidad fiscal del Estado se fundamenta en la soberanía, la cual no tiene límite ya que todos los sujetos están subordinados a él, lo que confirma el hecho de que el Estado no puede ser sujeto pasivo de la obligación tributaria ya que es soberano y no súbdito.⁵⁴

Berliri por su parte señala que la duda sobre la posibilidad que el Estado pueda ser considerado como sujeto pasivo deriva de la probabilidad que concurren en la misma persona las calidades de sujeto activo y pasivo, pues invoca a Scocca quien señala que el contenido del impuesto es una prestación pecuniaria activa que las personas deben pagar al ente impositor, razón por la cual deben existir dos sujetos

⁵³ Casanova de Cabriza, op. cit.

⁵⁴ Naveira de Casanova, op. cit., p. 949.

distintos y contrapuestos, sin lo cual no se concibe una relación jurídica. Sin embargo, Berliri considera que en el campo tributario se debe reconocer la existencia de relaciones interorgánicas que suple la posibilidad de la doble personalidad de acreedor y deudor.⁵⁵ Señala entonces que “[...] salvo que exista una expresa disposición legal en contrario para un determinado impuesto, debe considerarse que el Estado puede ser sujeto pasivo de los impuestos establecidos por él mismo”⁵⁶. Sin embargo, indica que en el caso de los municipios no podrían considerarse como sujetos pasivos de sí mismos.

Analizando si el Estado puede ser sujeto pasivo de los tributos locales, el autor menciona que se presentan dudas por el hecho de que el impuesto implica una relación de autoridad, donde “[...] existe un sujeto activo que ordena y coarta, y un sujeto pasivo que soporta y cumple. Aquél constituye siempre desarrollo del poder de *imperium* de un ente que se encuentra en posición de predominio frente a personas físicas o jurídicas subordinadas”,⁵⁷ es así como el *imperium* lo ejerce el Estado que establece el impuesto y no el municipio que lo recauda, en los casos que sea el propio Estado el que establece un tributo con una ley propia; en tanto que si el Estado autoriza al municipio el establecimiento de un impuesto, se deberá observar lo que dispone la ley, esta podría autorizar al municipio la emisión de una norma que implemente este impuesto. Sin embargo, cuando la ley que autoriza el establecimiento del impuesto excluya la

⁵⁵ Antonio Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, vol. I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, p. 283-284.

⁵⁶ *Ibíd.*, p. 285.

⁵⁷ *Ibíd.*, p. 285.

aplicabilidad del mismo a favor del Estado, es evidente que el municipio no podría a través de este poder delegado derogar la ley y por ende sujetar al Estado al tributo.⁵⁸

Finalmente, Naveira de Casanova menciona que para Vicente Arche el Estado no puede ser sujeto pasivo de la obligación tributaria por gozar de una personalidad jurídica única lo que impide el nacimiento de la obligación tributaria.⁵⁹

2.2. Análisis crítico de los fundamentos del principio de inmunidad fiscal del Estado

Como se desprende del análisis efectuado al principio de inmunidad fiscal, este tiene su fundamento originario en el principio de soberanía del Estado, concebido como el poder absoluto y perpetuo que le permite al Estado actuar de forma vinculante sobre la población y obtener de ella la obediencia sin necesidad de recurrir a la fuerza.

Justamente es en base a este poder soberano y en base al poder tributario que fue explicado en líneas anteriores, que el Estado goza de la facultad para imponer tributos pero también para establecer exenciones o simplemente no sujetar ciertos hechos a imposición, ya que es la autoridad la que hace la ley.⁶⁰ Son las nuevas funciones asumidas por el Estado, cada vez más complejas que le permiten cumplir con mayor eficiencia y eficacia los fines para los cuales ha sido creado, y por ello se ha visto en la

⁵⁸ *Ibíd.*, p. 286.

⁵⁹ Naveira de Casanova, *op. cit.*, p. 949.

⁶⁰ Fórmula clásica de Hobbes citada por Norberto Bobbio, *Estado, gobierno y sociedad. Por una teoría general de la política*, México, Fondo de Cultura Económica, 1985, p. 121.

necesidad de establecer ciertos casos de no sujeción, siendo precisamente esta la justificación que usó la Corte Suprema norteamericana al rechazar la imposición estadual respecto de un banco del gobierno federal.

Ahora bien, los análisis efectuados en torno a este principio nos llevan a recordar algunos principios tributarios, como son los de igualdad y de capacidad contributiva.

Con respecto al primero, parece muy claro que no existe una relación de igualdad de tratamiento entre el Estado y los particulares, lo que podría explicarse por el fundamento mismo del principio, esto es igualdad entre iguales. Adicionalmente se debe considerar que uno de los fines del Estado es el bien común el que prevalece sobre el interés individual, lo que por ende llevaría a suponer que la actuación estatal de no sujetar ciertos hechos a imposición es lo que permitiría el cumplimiento de dicho fin.

Con respecto a la capacidad contributiva, esta ha sido definida como “[...] la aptitud económica para soportar una determinada carga tributaria”,⁶¹ siendo esa demostración de riqueza la que permite e incluso justifica la aplicación de un tributo. Ahora bien, no se debe olvidar que este principio se relaciona con la hipótesis de incidencia, es decir no basta que un sujeto goce de capacidad económica sino que además su caso se ajuste al presupuesto normativo.

⁶¹ Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León, “El Sujeto de la Ley Tributaria”, en Daniel Yacolca Estares Academia Internacional de Derecho Tributario, *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, Perú, Editora y Librería Jurídica, 2010, p. 67.

Para el caso en análisis, bien puede ocurrir que el Estado se ajuste al presupuesto normativo, pero lo que ha sido motivo de análisis y que sirve de fundamento para justificar la inmunidad fiscal, es la capacidad para convertirse en deudor de una obligación tributaria. Al respecto se ha manifestado que:

[...] es muy difícil pensar que un órgano de gobierno pueda ser contribuyente y que resulte obligado al cumplimiento de una determinada prestación tributaria a favor de otra entidad estatal, toda vez que desde el punto de vista de las finanzas públicas se estaría distorsionando la figura del tributo, en el entendido que los impuestos, contribuciones y tasas son medios para que básicamente, el *sector privado* financie la actividad estatal.⁶²

De esto deriva que podemos considerar la existencia de otro fundamento del principio de inmunidad fiscal, y por ende la no sujeción del Estado a determinados hechos imposables, y es que el sector privado, en principio, es generador de riqueza económica y por ende el que, a través del pago de tributos, aportará para el sostenimiento del gasto público.

Pero adicionalmente se debe considerar que la titularidad de una renta no implica por sí misma la existencia de capacidad contributiva, pues recordemos que en principio

⁶² *Ibíd.*, p. 72.

es necesario que los individuos cubran sus necesidades vitales antes de pagar los tributos que le corresponden, en este sentido, si el Estado se convierte en sujeto pasivo y consideramos que los recursos obtenidos en su totalidad van dirigidos a cubrir sus necesidades, entonces simplemente no existen recursos remanentes que permitan cancelar los tributos. Más aún si consideramos que son justamente las recaudaciones las que alimentan el erario público, por lo que tomar recursos de esta fuente para devolverlos a la misma lleva a un absurdo, que por cierto, no podría ser comparable a un caso de confusión en virtud de que la obligación tributaria no se ha generado y por ende no puede extinguirse algo que nunca nació.

3. CORRIENTES OPUESTAS AL PRINCIPIO DE INMUNIDAD FISCAL DEL ESTADO

3.1. Análisis crítico de las corrientes que se oponen al principio de inmunidad fiscal del Estado

No se han precisado corrientes que de modo tajante y contundente se opongan al principio de inmunidad fiscal del Estado, lo que seguramente se debe a sus cimientos. Sin embargo, existen posiciones que dejan la puerta abierta hacia un cuestionamiento de su existencia o a una limitación en su aplicación que serán analizadas:

Giulliani Fonrouge señala que varios autores norteamericanos han criticado la doctrina señalando que es “ ‘[...] una torpe restricción a los poderes tributarios estaduales y locales, productora de discriminaciones faltas de equidad y una excusa para la evasión’ ” y que “ ‘la doctrina ha servido para perturbar el sistema impositivo’ y resulta ‘innecesaria para defender la soberanía’, resultando preferible que el asunto quede librado al Congreso para que pueda exceptuar únicamente aquellos casos en que ‘resulte manifiesto el propósito discriminatorio y entonces interfiera en el ejercicio de poderes legítimos’ “. ⁶³

Afirma que: “[...] en los países que no la consagran constitucionalmente -como en la Argentina- la doctrina no parece recomendable”. ⁶⁴ Este autor considera que la misma finalidad que llevó a la creación de esta doctrina puede obtenerse con otros medios que otorga la Constitución, pues sostiene que la existencia de poderes implícitos ayuda a la preservación de la acción estatal, sin que sea preciso acudir a una doctrina exógena y que en su país de origen ya no es invocada⁶⁵. Sin embargo, el autor admite que:

La preservación de nuestras instituciones federales, con el equilibrio de poderes, impone la conveniencia de restringir la eximición tributaria a situaciones en que, fuera de duda, la imposición podría constituir, ya por discriminación o por su intensidad,

⁶³ Fonrouge, op. cit., p. 353.

⁶⁴ *Ibíd.*, p. 351.

⁶⁵ *Ibíd.*, p. 354.

una traba para las funciones de gobierno; pero es inadmisibles en el caso de que sus efectos sean únicamente incidentales o hipotéticos o no alcancen a dificultar realmente la acción gubernativa.⁶⁶

Por su parte, Francisco Ruiz de Castilla ⁶⁷ señala que la inmunidad tributaria es una figura que se ubica en la etapa de creación de los tributos, en cuanto constituye un límite a la potestad tributaria, en este sentido se pretende “[...] reducir las posibilidades de maniobra del legislador, impidiendo que pueda disponer la aplicación de ciertos tributos en determinadas situaciones [...]”, considera que al ser consagrado en la Constitución entonces los órganos de gobierno que realizan funciones normativas deben respetar el mandato constitucional, por lo que no pueden establecer reglas contrarias. Sin embargo, sostiene que si bien la Constitución puede liberar de impuestos a determinadas entidades (las entidades educativas en la Constitución del Perú de 1993), en la práctica esto no se ha acompañado de una política de Estado para el sector educativo, es decir, se observa que la inmunidad tributaria es “[...] una medida aislada donde existe un sacrificio fiscal que carece de efectivos impactos sociales. De nada sirve que el Estado se prive de recaudar ciertos impuestos si continúan presentes una serie de factores estructurales y coyunturales que entranpan el despegue de la actividad

⁶⁶ *Ibíd.*, p. 480.

⁶⁷ Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León, “Liberación Tributaria”, en *Derecho & Sociedad* No. 27, en <http://blog.pucp.edu.pe/item/23859/liberacion-tributaria>. (Consulta: 14 de abril de 2013).

educativa en el país”.⁶⁸ El autor considera que únicamente con una política de Estado integral y permanente, la inmunidad tributaria “[...] podría tener justificación y se comenzarían a apreciar las ventajas de su instauración en el plano social.”⁶⁹

La Procuraduría Tributaria de Costa Rica⁷⁰ señala que es el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, es decir su poder para imponer tributos, el fundamento del principio de inmunidad fiscal, considera que este no podría ser deudor de tributos creados a su favor. En este sentido señala que la inmunidad fiscal “[...] debe entenderse en el [sic] tanto nos encontremos frente a un tributo creado a su favor, es decir, cuando el sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria es el mismo Estado, en cuyo caso la relación jurídica tributaria no llega a producirse, tal y como ya lo ha manifestado esta Procuraduría anteriormente al señalar que: ‘[...] en la relación jurídica tributaria el Estado no puede revestir el carácter de sujeto activo (Fisco) y de sujeto pasivo (deudor) al mismo tiempo, por cuanto la relación jurídico tributaria supone la existencia de dos sujetos diferenciados’ ”, lo que le lleva a considerar que el principio de inmunidad fiscal del Estado “ ‘[...] implica la no sujeción del Estado a los impuestos creados por él mismo –salvo en los casos que expresamente lo disponga el legislador- y no una exoneración propiamente dicha’[...].”

⁶⁸ *Ibíd.*

⁶⁹ *Ibíd.*

⁷⁰ Ileana Isabel Sánchez Navarro, Dictamen C-035-2000, de 25 de febrero de 2000, en http://www.pgr.go.cr/scij/busqueda/normativa/pronunciamiento/pro_ficha.asp?param6=1&nDictamen=8071. (Consulta: 28 de junio de 2013).

Así la Procuraduría indica que este principio no es absoluto ya que solo rige para los tributos de carácter estatal, sin que pueda aplicarse para tributos establecidos a favor de otros entes:

En la actualidad esta es la posición generalizada de la doctrina, así como de la jurisprudencia, tanto nacional como extranjera, en donde se ha pasado de una posición ortodoxa y rígida que propugnaba por una prohibición general para imponer cargas tributarias a una postura flexible, según la cual este principio sólo es aplicable a ciertos tributos. [...] el tratadista Giuliani Fonrouge, al referirse a la jurisprudencia de la Corte Suprema Argentina señala: 'Pasaron algunos años sin que se presentara la oportunidad de volver sobre el tema, más en 1960 el tribunal –como su similar de Estado Unidos- cambió la interpretación, abandonando la posición ortodoxa. En efecto, en 'Banco de Mendoza c. Dirección General Impositiva' expresó que la doctrina norteamericana no tiene carácter rígido y absoluto, señalando la evolución producida en aquel país para impedir que pudiera trascender la esfera que le asignan sus propios fundamentos y convertirse en una regla mecánica e inflexible. Sostuvo que frente a la potestad del gobierno nacional está el libre empleo de los medios y operaciones de que se valen las provincias para ejercer poderes que les corresponden, afirmando que la restricción de aquélla puede ser justa en situaciones extremas; pero tal restricción, no mediando cláusula constitucional o 'pacto especial', sólo procede cuando 'algún interés institucional concreto y perentorio la haga imprescindible', es decir 'cuando

sea patente que el empleo del poder impositivo nacional respecto del instrumento o medio gubernamental de una provincia imponga a esta una carga lo suficientemente opresiva como para imposibilitar o coartar de manera sustancial su actividad'.⁷¹

De igual manera la Procuraduría sostiene que Washington Lanziano al analizar el tema de los sujetos públicos estatales como sujetos pasivos de obligaciones tributarias, si bien indica que en principio el Estado no es sujeto pasivo tributario, llega a reconocer que este y en general las personas públicas pueden ser deudores tributarios. Reporta que los órganos judiciales se han pronunciado en ese sentido, tal es el caso de Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 0-12-94 del 25 de marzo de 1994:

El principio de inmunidad fiscal libera al Estado de la obligación de pagar tributos creados por él. El sujeto pasivo de la obligación tributaria debe ser el mismo Estado. Sería ilógico un Estado creando tributos para cobrarse a sí mismo. El ente mayor asume una doble consideración de sujeto activo y pasivo de la relación jurídico tributaria cuya consecuencia sería la extinción de la obligación tributaria por confusión. De ahí la razón [...] de establecer como causal de extinción de la obligación tributaria la confusión. Cuando el Estado pasa de ser sujeto activo a sujeto pasivo del tributo la obligación tributaria es inexistente pues no existe la relación intersubjetiva. Respecto del régimen municipal el principio de inmunidad fiscal del Estado es

⁷¹ *Ibíd.*

inoperante. Son los municipios, y no el Estado, el sujeto activo de la obligación tributaria. El Estado debe, por principio, pagar los tributos municipales. Para que opere la inmunidad fiscal –por confusión- la identidad subjetiva debe ser plena. Si el tributo es estatal es el mismo Estado el sujeto pasivo de la relación. Si el tributo es municipal es el municipio el sujeto pasivo de la relación. No podría operar la confusión si el sujeto pasivo⁷² activo del tributo es un ente menor – como lo son las municipalidades- y el pasivo es el Estado porque la identidad subjetiva no se configura... Por esta razón no puede sostenerse la identidad entre el Estado propiamente dicho y los entes menores, pues si bien ambos se rigen por las mismas normas en cuanto a las funciones de relación y acción, legalmente son distintas entre sí [...]. Los fines propios del Estado son genéricos y de programación uniforme, mientras los entes menores tienen fines más restringidos y particulares.⁷³

Los diferentes criterios emitidos dejan ver que la crítica al principio de inmunidad fiscal se enfoca desde distintos frentes que pasamos a resumir:

Se habla de la necesidad de identificar cuál es la finalidad que se pretende alcanzar al establecer determinada exención al Estado (más adelante analizaremos si se trata de casos de exención o no sujeción), al efecto se indica que es procedente, si la imposición obstaculiza las funciones del gobierno, en tanto que no sería aplicable si no

⁷² Se debería entender que el texto quiso hacer referencia no al sujeto pasivo, sino al sujeto activo.

⁷³ Sánchez Navarro, op. cit.

las dificultan. Así, la definición de la finalidad es muy importante al momento de establecer casos de no sujeción a favor del Estado, ya que ello llevaría a justificarla o injustificarla, lo que en cierto modo daría fuerza al criterio de Giulliani Fonrouge. Esto además reforzaría el criterio de la necesidad de ligar el principio de inmunidad fiscal con políticas públicas que permitan justificar su aplicación. Ciertamente no sujetar a imposición al Estado bajo el criterio de cumplir ciertos fines estatales, debería conllevar la verificación de que los beneficios a favor de la sociedad efectivamente se están alcanzando, pues es la única manera de confirmar que el Estado no goza de capacidad contributiva.

De otra parte se realiza una diferenciación entre los tributos impuestos por entes estatales de aquellos establecidos por entes menores, señalando que la inmunidad fiscal únicamente aplicaría respecto de aquellos. Si esta posición es aceptable se estaría considerando una limitación a la soberanía y al poder tributario, lo que parecería inaceptable si consideramos que el Estado como titular de dicha soberanía es único, aquello rompería con el fundamento principal del principio de inmunidad fiscal.

Si bien se considera que por la existencia de este principio no existiría una relación tributaria, puesto que no se habla de dos sujetos sino de uno solo, lo que inclusive podría llevar a la extinción de la obligación tributaria por confusión, bajo el supuesto de que esta se genere, se menciona que puede existir una salvedad en caso que la propia ley establezca la posibilidad que el Estado sea sujeto pasivo, en cuyo caso

volveríamos justamente a lo tratado anteriormente en el sentido de que es el mismo Estado el que por su poder de imperio establece tributos o supuestos de exención o no sujeción, por lo que el hecho que una norma establezca que el Estado puede ser sujeto pasivo implicaría el no reconocimiento del principio de inmunidad fiscal, por lo que no cabe que se establezca este como principio y se efectúe una salvedad cuando simplemente la incorporación de esta, por sí misma, anula la existencia del principio.

CAPÍTULO II

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL ESTADO EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA Y EL PRINCIPIO DE INMUNIDAD FISCAL DEL ESTADO

1. Análisis del tratamiento tributario del Estado en la legislación ecuatoriana frente al principio de inmunidad fiscal del Estado

Como se señaló en el primer capítulo, el artículo 1 de nuestra Constitución⁷⁴ ha contemplado que “el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico, estableciendo con claridad que la soberanía radica en el pueblo”. De aquí que el Estado se encuentre plenamente dotado de la facultad de crear y extinguir tributos, como bien lo indica el artículo 301 de la norma suprema, al señalar: “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones [...]”

⁷⁴ Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

Al entender al Estado como un ente único se justifica que la norma Constitucional otorgue poder tanto al gobierno central como a los entes seccionales para la creación de tributos, para el primero todo lo que tiene que ver con impuestos, en tanto que para los segundos lo que tiene que ver con tasas y contribuciones.

Así el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización⁷⁵ en su artículo 179 contempla que los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán crear, modificar o suprimir, mediante normas regionales, tasas y contribuciones especiales de mejoras por los servicios que son de su responsabilidad y para las obras que se ejecuten dentro del ámbito de sus competencias o circunscripción territorial.

Este poder otorgado a los gobiernos descentralizados se justifica en virtud de la autonomía de la que gozan, así el artículo 238 de la Constitución de la República ha establecido: “Los gobiernos autónomos descentralizados gozarán de autonomía política, administrativa y financiera, y se regirán por los principios de solidaridad, subsidiariedad, equidad interterritorial, integración y participación ciudadana [...]”.

Cabe entonces identificar el hecho que tanto el gobierno central como los gobiernos descentralizados no podrían mutuamente privarse del ejercicio del poder tributario que les ha sido otorgado constitucionalmente, ni obstaculizar su ejercicio en

⁷⁵ Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 303 de 19 de octubre de 2010.

cuanto es preciso que cada autoridad pueda definir la mejor actuación impositiva que le permita alcanzar sus finalidades.⁷⁶ En este sentido la inmunidad fiscal intergubernamental se limita a los impuestos, mas no a tasas y contribuciones.

Sin embargo, el inciso segundo del artículo 179 citado, extiende la potestad de los gobiernos descentralizados por fuera de la permisión otorgada por la norma constitucional otorgándoles la posibilidad de establecer montos adicionales con relación a determinados impuestos, lo que implicaría, en estricto sentido, una modificación de la imposición establecida por el gobierno central sin ajustarse a la obligatoriedad contemplada en el artículo 301 de la Carta Magna, antes transcrito.

Del análisis de la Constitución de la República se concluye que esta no contempla de forma expresa el principio de inmunidad fiscal, pues las normas relacionadas al régimen tributario contenidas en los artículos 300 y 301 hacen referencia a los principios que rigen la materia y a los objetivos de la política tributaria. Por su parte, el Código

⁷⁶ La Constitución de la República del Ecuador establece en su artículo 240 que los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales, es decir, ya que según el artículo 239 del mismo cuerpo normativo, cada gobierno autónomo descentralizado se rige por su ley, es esta la que deberá contemplar claramente las competencias que podrá ejercer dentro de su ámbito territorial. Sin perjuicio de ello, la propia Constitución ha establecido en su artículo 243 que dos o más provincias contiguas podrán agruparse y formar mancomunidades a fin de mejorar la gestión de sus competencias y favorecer procesos de integración, es decir, que el ejercicio de competencias exclusivas no excluye el ejercicio concurrente de la gestión en lo que hace relación a los servicios públicos y actividades de colaboración y complementariedad entre los distintos niveles de gobierno, según lo estipula el artículo 260. Al efecto la Constitución establece cuáles son las competencias exclusivas de los gobiernos descentralizados.

Tributario⁷⁷, cuerpo normativo aplicable a tributos nacionales, provinciales, municipales, locales o de otros entes acreedores, establece en el artículo 35 lo siguiente:

Dentro de los límites que establezca la ley y sin perjuicio de lo que disponga en leyes orgánicas o especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales:

1. El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público, las empresas públicas constituidas al amparo de la Ley Orgánica de Empresas Públicas y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública;
2. Las instituciones del Estado, las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa y económica como entidades de derecho público o privado, para la prestación de servicios públicos;
3. Las empresas de economía mixta, en la parte que represente aportación del sector público;
4. Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;
5. Las Naciones Unidas, la Organización de Estados Americanos y otros organismos internacionales, de los que forme parte el Ecuador, así como sus instituciones por los

⁷⁷ Código Tributario, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 de 14 de junio de 2005.

bienes que adquieran para su funcionamiento y en las operaciones de apoyo económico y desarrollo social; y,

6. Bajo la condición de reciprocidad internacional:

a) Los Estados extranjeros, por los bienes que posean en el país;

b) Las empresas multinacionales, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados; y,

c) Los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, por sus impuestos personales y aduaneros, siempre que no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país.

Las exenciones generales de este artículo no serán aplicables al impuesto al valor agregado IVA e impuesto a los consumos especiales ICE.

Varios son los cuerpos normativos que refieren la exoneración o exención a favor de las entidades del sector público, así, de forma ejemplificativa, podemos mencionar las siguientes:

El artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno⁷⁸ contempla que para efectos de determinación y liquidación de Impuesto a la Renta se encuentran exonerados los ingresos: “[...] obtenidos por las instituciones del Estado y por las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas”.

⁷⁸ Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre de 2004.

El artículo 509 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, respecto al Impuesto a los Predios Urbanos contempla: “Están exentas del pago de los impuestos a que se refiere la presente sección las siguientes propiedades: [...] b) Los predios de propiedad del Estado y demás entidades del sector público; [...]”. Respecto al Impuesto de Alcabala, el artículo 534 del mismo Código contempla que quedan exentos del pago de este impuesto: “[...] a) El Estado, las municipalidades y demás organismos de derecho público, así como el Banco Nacional de Fomento, el Banco Central, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y los demás organismos que, por leyes especiales se hallen exentos de todo impuesto, en la parte que les corresponda, estando obligados al pago, por su parte, los contratantes que no gocen de esta exención; [...]”

Con relación al Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales el artículo 554 establece que están exentos “[...] a) El gobierno central, consejos provinciales y regionales, las municipalidades, los distritos metropolitanos, las juntas parroquiales, las entidades de derecho público y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública, cuando sus bienes o ingresos se destinen exclusivamente a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos; [...]”

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador⁷⁹ contempla en su artículo 180 que están exonerados del Impuesto a las Tierras Rurales “[...] e) Los inmuebles de propiedad del Estado y demás entidades que conforman el sector público;[...]”.

De lo expuesto queda claro que la tendencia de la legislación ecuatoriana es no considerar al Estado, sus entidades e instituciones, contribuyentes para el pago de tributos, incluyendo los casos de empresas donde el estado mantenga participación, al menos en la parte correspondiente a los recursos públicos. Es decir, el poder impositivo del ente Estatal es el que lleva a que se autoexcluya de la tributación de impuestos salvo IVA e ICE, lo que incluye a los medios que usa este Estado para alcanzar sus fines, tal es el caso de empresas públicas y mixtas, cuyas actividades se encuadran también dentro de las funciones estatales.

Ahora bien, como se puede observar, los cuerpos normativos citados, utilizan el término “exención”, pese a que habíamos señalado con anterioridad que la inmunidad fiscal constituye una forma de no sujeción.

Sin embargo, en lo que respecta al Impuesto a la Salida de Divisas, la normativa ha sido más explícita al señalar que no son objeto de este impuesto las entidades y organismos del Estado, así, el artículo innumerado siguiente al artículo 156 de la Ley

⁷⁹ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada mediante Decreto Legislativo 0 en el Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007.

Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador ha establecido: “ [...] No son objeto de impuesto a la salida de divisas las transferencias, envío o traslados de divisas al exterior realizadas por [...]: I) Entidades y organismos del Estado inclusive empresas públicas, según la definición contenida en la Constitución de la República.”

Por su parte, el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas⁸⁰ establece en su artículo 7, que dicho impuesto “No se causa “, cuando “1. [...] quienes soliciten la transferencia, traslado o envío de divisas al exterior, o realicen el retiro de divisas desde el exterior, sean Instituciones del Estado, según la definición contenida en la Constitución Política de la República, [...]”.

Así también, el artículo 54 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que “no se causará” el IVA en el caso de donaciones a entidades y organismos del sector público incluyendo empresas públicas.

En este sentido, es necesario aclarar los conceptos y por ende analizar a profundidad lo que nuestro ordenamiento jurídico ha recogido:

a. **No sujeción:** El origen de este concepto se encuentra en España, en el Impuesto General de Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para posteriormente pasar a la Ley General Tributaria, bajo el siguiente texto normativo: “La ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante

⁸⁰ Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, publicado mediante Decreto Ejecutivo 1058 en el Suplemento del Registro Oficial No. 336 de 14-may-2008.

la mención de supuestos de no sujeción."⁸¹ Este concepto se traduce en la no realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria, es decir no se origina la situación jurídica.

Luciano Carlos Rezzoagli refiriendo a Sainz de Bujanda señala que:

[...] las normas que declaran explícitamente no sujetas determinadas situaciones o personas, 'no introducen, pues, más que un elemento de claridad: tratan simplemente de orientar la gestión tributaria de los órganos administrativos y la función aplicativa de los jurisdiccionales... Son, si se me permite la expresión, preceptos didácticos.⁸²

Es decir, la no sujeción es la ausencia de supuestos que declaran hechos o personas sujetas y por ende la inexistencia de la obligación tributaria, "[...] el sujeto se mueve por fuera del hecho imponible ya que al no realizarse éste [sic] no cabe eximir o liberar de derechos no nacidos"⁸³, en este sentido, parecería que es posible prescindir de estos preceptos en la legislación sin que se consideren vulnerados principios que rigen la materia, más aún si consideramos que al definir el hecho imponible ya de por sí se dejan

⁸¹ Silvia Fernández Brenes, "Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales", en <http://www.idpc.es/archivo/1213086802FCI8ASFB.pdf>, p. 6. (Consulta: 28 de junio de 2013).

⁸² Luciano Carlos Rezzoagli, *Beneficios Tributarios y Derechos Adquiridos*, México, Cárdenas Velasco Editores S.A. de C.V., 2006, p. 15.

⁸³ *Ibíd.*, p. 15.

por fuera una serie de situaciones y personas que no quedan sometidas, por ello se ha considerado que su incorporación expresa en la normativa simplemente es por razón didáctica o de interpretación a fin de dejar en claro cómo debe guiarse la gestión tributaria, careciendo de eficacia constitutiva en virtud de que no crean derechos ni establecen obligaciones.

Rezzoagli sostiene que existen autores que rechazan el papel didáctico de estos preceptos y consideran que constituyen verdaderas normas jurídicas cuya función es delimitar el hecho imponible sujeto a gravamen, tal es el caso de Pérez de Ayala y González García.⁸⁴

Por su parte, el autor señala:

[...] no basta afirmar que los preceptos de no sujeción constituyen supuestos didácticos de los que se puede prescindir, ya que la finalidad de éstos [sic] coincide con la de las exenciones, es decir, pretenden que algunos sujetos o actividades no tributen para ciertos casos determinados, y si no se precisa con exactitud la naturaleza de las mismas y su *modus operandi*, no habría un criterio válido de distinción que permita diferenciar unas de otras.

Creemos que las normas de no sujeción no pueden de igual manera instaurarse o suprimirse al arbitrio del legislador sin justificación alguna, sino que cumplen una

⁸⁴ *Ibíd.*, p. 16-17.

función específica querida por dicho legislador tributario siguiendo un criterio de justicia y eficacia. Así, pues, estos supuestos constituyen auténticas normas jurídicas que la doctrina italiana ha llamado '*a fattispecie esclusiva*', es decir, constituyen las llamadas normas jurídicas incompletas, ya que encuentran justificación y razón de ser en otra de carácter más general.

En el caso de no sujeción, estas normas se complementan con las que establecen el presupuesto fáctico o hecho imponible de una determinada obligación tributaria, actuando o cumpliendo la función de delimitar, en el mismo presupuesto de hecho, los límites de éste [sic] en forma negativa, es decir, explicitando en la norma aquellos supuestos o elementos que quedan fuera del ámbito de la tributación. Por consiguiente, rechazamos la concepción de que esta figura constituye presupuestos didácticos sin contenido jurídico, pues no representan de manera fiel la verdadera naturaleza de esta figura.⁸⁵

Por esta razón, el autor define a los supuestos de no sujeción como verdaderas normas jurídicas de tipo aclaratorio que actuando desde fuera del hecho imponible, lo delimitan por vía negativa, estableciendo límites claros del mismo y eliminando cualquier tipo de dudas.

⁸⁵ *Ibíd.*, p. 18-19.

b. **Exención:** El concepto de exención suele ser constantemente confundido con el de no sujeción, por ello es preciso determinar con claridad su significado y alcance. Al efecto, Romero Jiménez citando a Gracia María Luchena Mozo, señala:

[...] se concibe la exención como elemento codefinidor del hecho imponible [...]; ya no es algo extraño al tributo que opera desde fuera del mismo, sino que es un instituto que coadyuva a una mejor definición del presupuesto del tributo y del deber de pago en que éste [sic] se resuelve [...]’ puede afirmarse que ‘el efecto desgravatorio es una situación objetiva configuradora de los elementos esenciales del impuesto e inseparable de ellos’. [...] la exención es también una expresión del deber de contribuir en la que se verifica la realización del hecho imponible del tributo del que debe nacer, en principio, la obligación de pago, pero, sin embargo, no llega a producirse dicha circunstancia constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales de la realización de aquél.⁸⁶

Rezzoagli señala que Sainz de Bujanda lo ha explicado bajo la concurrencia de dos normas con sentido contrapuesto, una definiría el hecho imponible lo que lleva al nacimiento de la obligación tributaria, otra enerva los efectos de la anterior,

⁸⁶ Jorge Arturo Romero Jiménez, “La exención tributaria y la no sujeción”, Universidad de la Salle Bajío A, en http://bajio.delasalle.edu.mx/revistas/derecho/numero_11/maestros_Laexenciontributaria.html. (Consulta: 29 de abril de 2013).

estableciendo que no se desarrolle para determinados sujetos o hechos. Es decir, constituyen normas de excepción al sustraer determinados hechos o sujetos de la aplicación de la norma.⁸⁷ Por su parte, Alejandro Menéndez hace referencia a la definición otorgada por Cortés Domínguez señalando que: “hay exención tributaria cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria, o cuando impide que se deriven efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención’”.⁸⁸ A criterio de Romero Jiménez, Juan Martín Queralt de ninguna manera considera que la norma exoneradora exima del cumplimiento de la obligación tributaria, sino que esta no llega a existir, pues, la norma de exención impide que la obligación tributaria nazca. Podemos entonces considerar que dicha norma debe tener dos elementos, la realización del hecho generador (la sujeción) y la situación de no nacimiento de la obligación tributaria (la exención), en otras palabras, aún cuando se produce el hecho generador la obligación no nace.⁸⁹

Ahora bien, se debe aclarar que las normas de exención nacen en virtud de ciertas consideraciones legislativas que de ninguna manera atenta los principios de igualdad y

⁸⁷ Rezzoagli, op. cit., p. 20-21.

⁸⁸ Alejandro Menéndez Moreno, “Concepto de exención: su diferencia con el de no sujeción y con otros conceptos afines” en *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, LexNova Thomson Reuters, décimo tercera edición, 2012, en <http://portaljuridico.lexnova.es/articulo/JURIDICO/192680/concepto-de-exencion-su-diferencia-con-el-de-no-sujecion-y-con-otros-conceptos-afines>. (Consulta: 29 de abril de 2013).

⁸⁹ Romero Jiménez, op. cit.

generalidad, en este sentido Luciano Carlos Rezzoagli define a las exenciones como “[...] aquellos mecanismos tributarios creados por el legislador con posterioridad a la norma reguladora del presupuesto fáctico o hecho imponible de un tributo, que persiguiendo finalidades de Justicia Tributaria, perfeccionan normas jurídicas incompletas adaptándolas al normal cumplimiento de los Principios de Capacidad Contributiva, Igualdad y Generalidad, que regulan el ámbito tributario”⁹⁰

De lo expuesto entonces queda clara la diferenciación entre uno y otro concepto: La no sujeción deja por fuera del hecho imponible ciertas situaciones, por lo que no da vida a la obligación tributaria; en las exenciones existe un precepto de sujeción y una disposición exoneradora, por ende pueden modular el hecho imponible en el sentido de que pueden ampliar o reducir los hechos y los sujetos de alcance, además que debe estar expresamente considerada en la norma jurídica.

Respecto a la finalidad que encierra una u otra norma, se ha manifestado que las exenciones pretenden proteger el interés público por encima del pago del tributo, sacrificando entonces el interés recaudatorio. En los supuestos de no incidencia, no es posible detectar la finalidad del legislador, esto en virtud de que en principio no tutelan intereses individuales, ni tampoco existe un fin público. Sin embargo, se debe aclarar que en el caso de supuestos de no sujeción expresamente contemplados en la norma

⁹⁰ Rezzoagli, op. cit., p. 30.

puede identificarse de mejor manera la finalidad y en el caso ecuatoriano bien podría considerarse que sí existe una finalidad de protección de los recursos públicos y su destino hacia el cumplimiento de las finalidades constitucionales.

Ahora bien, una vez que hemos aclarado los conceptos de no sujeción y exención, podríamos señalar que el artículo 35 de nuestro Código Tributario mantiene un error conceptual al referirse a exenciones cuando en realidad se trata de casos de no sujeción, error que se repite en la legislación ecuatoriana que regula aspectos impositivos, pues notemos que la norma ni siquiera ha establecido las hipótesis de incidencia, sino que directamente establece los sujetos que no se encuentran sometidos a imposición, lo cual aparentemente habría sido la intención del legislador. Sin embargo, como se encuentra redactado el primer inciso del artículo 35, parecería que las instituciones y entidades del sector público son sujetos de imposición pero que, por una consideración a su naturaleza, se los ha excluido.

De otra parte, las exenciones deben tener un límite de aplicación lo que evita establecerlas de forma abierta y hacia el futuro, incluyendo tributos que no han adquirido vigencia y que por ende ni siquiera han sido analizados por el legislador. En el caso, como se puede observar, el texto del artículo 35 si bien hace referencia a impuestos excluyendo IVA, ICE, tasas y contribuciones, deja abierta la opción de considerar impuestos futuros. En todo caso, siempre es posible que sean derogadas o modificadas por ley posterior.

Ya que nuestro legislador no ha diferenciado entre la no sujeción y la exención se deberá considerar que el hecho de haber previsto que la misma sea regulada por ley, ha considerado un medio legislativo que indudablemente aplicaría para casos de no sujeción, lo que indica que es el legislador, en el caso de impuestos, y los gobiernos descentralizados, en caso de tasas y contribuciones, los llamados a establecer con claridad los casos concretos tanto de hecho imponible para que se configure la obligación tributaria como aquellos hechos y sujetos que no se encuentran sujetos a determinados presupuestos fácticos sobre los cuales no se producirá la obligación tributaria.

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE INMUNIDAD FISCAL EN LAS EMPRESAS PÚBLICAS Y MIXTAS

1. Naturaleza jurídica de las empresas públicas y mixtas

La Constitución de la República ha contemplado en su artículo 283 que el sistema económico es social y solidario, reconociendo al ser humano como sujeto y fin, propendiendo a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado en unión armónica con la naturaleza. La economía social pone énfasis en la participación democrática del trabajo y distribución de frutos de óptima calidad, bajo un precio justo, lo que conlleva la intervención no solo del sector privado sino también del público. Pero adicionalmente la Carta Magna contempla el carácter de solidario, lo que lleva a que los procesos productivos tiendan a cubrir las necesidades de toda la sociedad, perdiendo el carácter central del Estado para ser ampliado hacia diferentes sectores del sistema económico promoviendo así nuevas formas de organización entre los ciudadanos y por ende, la participación democrática.

Es así como se forma una relación importante entre sociedad, Estado y mercado estableciendo un sistema de planificación que permita a nivel nacional y seccional cubrir

las diferentes necesidades promoviendo o desincentivando actividades productivas con el único objetivo de lograr el pleno goce de los derechos constitucionales por parte de todos los administrados.

A fin de gestionar diferentes sectores de la economía como los sectores estratégicos y todos aquellos de importancia económica, social o ambiental, el Estado tiene la facultad de actuar a través de empresas públicas, mixtas y por excepción privadas o de la económica popular y solidaria, siempre involucrando a la naturaleza dentro de los procesos productivos, promoviendo su mantenimiento y regeneración; el respeto a la biodiversidad es un punto crucial dentro de la economía.

Este respeto a la biodiversidad y el pleno ejercicio de los derechos constitucionales hacen posible el buen vivir, donde la economía se ve subordinada a esos fines y no al contrario y por ende se alcanza el propósito de una vida digna reconociendo la diversidad cultural.

Bajo estas premisas y como hemos señalado anteriormente, el Estado ha ido adoptando figuras que faciliten este cometido a través de la conformación de empresas públicas y empresas mixtas. Así en el inciso 1 del artículo 319 de la Constitución se reconocen diversas formas de organización de la producción en la economía: “[...] las comunitarias, cooperativas, empresariales públicas o privadas, asociativas, familiares, domésticas, autónomas y mixtas”, específicamente, el artículo 315 contempla:

El Estado constituirá empresas públicas para la gestión de sectores estratégicos, la prestación de servicios públicos, el aprovechamiento sustentable de recursos naturales o de bienes públicos y el desarrollo de otras actividades económicas.

Las empresas públicas estarán bajo la regulación y el control específico de los organismos pertinentes, de acuerdo con la ley; funcionarán como sociedades de derecho público, con personalidad jurídica, autonomía financiera, económica, administrativa y de gestión, con altos parámetros de calidad y criterios empresariales, económicos, sociales y ambientales.

[...]

La ley definirá la participación de las empresas públicas en empresas mixtas en las que el Estado siempre tendrá la mayoría accionaria, para la participación en la gestión de los sectores estratégicos y la prestación de los servicios públicos.

La empresa pública ha sido definida como: “toda actividad organizada para la producción o el cambio de bienes y de servicios, sin importar que se desarrolle con las formas del derecho público o del privado, se dirija a conseguir una ganancia o simplemente a satisfacer determinadas necesidades”⁹¹

La Ley Orgánica de Empresas Públicas⁹² establece en su artículo 4 lo siguiente:

⁹¹ Efraín Pérez, *Derecho Administrativo*, Tomo II, primera edición, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2006, p. 681.

⁹² Ley Orgánica de Empresas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 48 de 16 de octubre de 2009.

Las empresas públicas son entidades que pertenecen al Estado en los términos que establece la Constitución de la República, personas jurídicas de derecho público, con patrimonio propio, dotadas de autonomía presupuestaria, financiera, económica, administrativa y de gestión. Estarán destinadas a la gestión de sectores estratégicos, la prestación de servicios públicos, el aprovechamiento sustentable de recursos naturales o de bienes públicos y en general al desarrollo de actividades económicas que corresponden al Estado.

Las empresas subsidiarias son sociedades mercantiles de economía mixta creadas por la empresa pública, en las que el Estado o sus instituciones tengan la mayoría accionaria.

Las empresas filiales son sucursales de la empresa pública matriz que estarán administradas por un gerente, creadas para desarrollar actividades o prestar servicios de manera descentralizada y desconcentrada [...].

Ahora bien, para identificar a una empresa pública, es preciso analizar varias consideraciones, tal es el caso de la presencia pública en el sentido de dirección y control interno, lo que se fundamenta en la calidad accionaria o la participación mayoritaria. Al efecto, la Ley Orgánica de Empresas Públicas ha contemplado la necesidad de mantener un Directorio con órganos del sector público así como un capital del sector público.

Adicionalmente se deberá observar que la actividad que dicha empresa desarrolla sea eminentemente económica, tal es el caso de los servicios públicos, sin embargo el

autor citado menciona que no es indispensable que exista un beneficio real o que el motor sea la obtención de lucro.⁹³

Otro punto a tener en consideración es la existencia de un régimen jurídico expreso aplicable, lo que en nuestro país se dio a partir de la expedición de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, pero que, no soluciona el asunto de la regulación en su totalidad, en virtud de que será preciso verificar el funcionamiento en la realidad fáctica a fin de corregir lagunas normativas.

Cabe señalar que el fundamento de la empresa pública es el principio de subsidiariedad, por el cual se considera que en cuanto sea posible, la actividad económica debe ser llevada por los particulares, pero si esta se encuentra ausente de forma total o parcial o si existen razones superiores de interés del Estado, este puede o debe asumir su ejecución. Es decir, el Estado puede asumir actividades o impulsar las medidas que considere más convenientes dentro de la actividad privada de forma que responda a los objetivos sociales y económicos de desarrollo.⁹⁴

En la actualidad se aboga por un replanteamiento del fundamento en el principio de subsidiariedad, señalando que las empresas públicas nacen en distintos momentos para atender diversas situaciones sean políticas, sociales o económicas buscando una

⁹³ José Luis Meilán Gil, "Cuestiones institucionales de las empresas públicas en España" en Evelio Verdera y Tuells, *La Empresa Pública*, Zaragoza, publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, 1970, p. 1203.

⁹⁴ *Ibíd.*, p. 1204.

coexistencia equilibrada de empresas públicas y privadas, pero fomentando también el dinamismo del sector público para lograr ejemplaridad social ⁹⁵

Sin embargo, de lo expresado se ha dicho que la empresa pública, si está en posición de monopolio, puede ser “[...] introducida como instrumento de destrucción y desmantelamiento de las coaliciones sociales y políticas existentes, con vistas a programas de revolucionarias transformaciones”⁹⁶, lo que podría ocasionar perjuicios a la sociedad, desnaturalizando su existencia.

Con respecto a las empresas mixtas se ha manifestado que las primeras aparecen en Francia bajo la denominación de “establecimiento público comercial e industrial”, al efecto en la mayoría de legislaciones para que pueda ser calificada como tal requiere que el aporte estatal no sea inferior al 50% del capital social efectivamente suscrito y pagado.⁹⁷

La Ley de Compañías⁹⁸ establece en el artículo 308 que “El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales y las entidades u organismos del sector público, podrán participar, conjuntamente con el capital privado, en el capital y en la gestión social de esta compañía”. Sin embargo, se ha establecido cierta limitación y es

⁹⁵ *Ibíd.*, p. 1221.

⁹⁶ Mario Casanova “Evolución de la disciplina de las empresas públicas en Italia. Empresa pública y empresa privada en la Constitución” en Evelio Verdera y Tuells, *La Empresa Pública*, Zaragoza, publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, 1970, p. 1405.

⁹⁷ Adolfo Céspedes Zavaleta, “Servicios Públicos y Empresas Públicas a propósito de las recientes nacionalizaciones de entidades financieras a nivel mundial”, en Orlando Vignolo Cueva, *Teoría de los Servicios Públicos*, Perú, Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L., 2009, p. 115.

⁹⁸ Ley de Compañías publicada en el Registro Oficial No. 312 de 5 de noviembre de 1999.

que únicamente procede para: “[...] empresas dedicadas al desarrollo y fomento de la agricultura y de las industrias convenientes a la economía nacional y a la satisfacción de necesidades de orden colectivo; a la prestación de nuevos servicios públicos o al mejoramiento de los ya establecidos”. Es decir, para la conformación de las empresas mixtas, es preciso asociar capitales privados con públicos para integrarlos en pro de una acción conjunta, alcanzar el bien común y el beneficio legítimo que corresponde a los particulares por el aporte de sus recursos. De lo que se concluye que lo importante en el caso, es la composición mixta del capital que puede provenir tanto del gobierno central como de los gobiernos descentralizados, al efecto estos, de acuerdo al mismo cuerpo legal, pueden aportar “[...] en dinero o entregando equipos, instrumentos agrícolas o industriales, bienes muebles e inmuebles, efectos públicos y negociables, así como también mediante la concesión de prestación de un servicio público por un período determinado”.⁹⁹

Raúl Santa María de la Vega menciona que existen dos posiciones concebidas desde la política económica chilena, respecto al capital, una de ellas establece que:

[...] el capital debe servir para iniciar la nueva empresa, y que a medida que se vaya atrayendo al capital privado, debe irse cediendo a éste [sic] la gestión y administración de la sociedad, mediante el traspaso de las correspondientes acciones.

⁹⁹ *Ibíd.*, artículo 310.

Esta política ha de permitir el paulatino retiro de los recursos públicos, con la consiguiente disminución de responsabilidad en el negocio, lo cual permite utilizarlos nuevamente en la formación de otra sociedad, en la cual se repite el proceso, lográndose así un efecto multiplicador de las actividades productivas esenciales, con un mejor aprovechamiento de los recursos.

La segunda concepción, en cambio, es aquella que aconseja que la participación estatal sea mayoritaria, para así controlar totalmente la actividad de empresas claves para el desarrollo, lo cual no se opone a la constitución de nuevas sociedades, puesto que los capitales necesarios para ello se obtendrán de la mayor participación estatal correspondiente a las cuotas mayoritarias de acciones. Esta política permite, por otra parte, que se realicen las inversiones de modernización y de aumentos de producción que requieren las empresas de gran magnitud, y que por su elevado monto no pueden emprender los particulares, evitándose así las graves consecuencias que pueden derivarse de la obsolescencia y de la consecencial ineficiencia de industrias fundamentales para la economía del país.¹⁰⁰

Estas dos opciones adopta nuestro país y se encuentran plasmadas en las normas contenidas en la Ley de Compañías¹⁰¹.

¹⁰⁰ Raúl Santa María de la Vega, *Manual de Derecho Económico*, Tomo I, Chile, Ediciones Encina Ltda., 1972, p. 158-159.

¹⁰¹ El artículo 316 de la Ley de Compañías establece: "En esta clase de compañías el capital privado podrá adquirir el aporte del Estado pagando su valor en efectivo, previa la valorización respectiva y procediendo como en los casos de fusión de compañías, y el Estado accederá a la cesión de dicho aporte. Transferido el aporte del Estado a los accionistas privados, la compañía seguirá funcionando como si se tratase de una compañía anónima, sin derecho a las exoneraciones y beneficios que esta Ley concede a las compañías de economía mixta. En la organización de los

Como se podrá observar, en estos entes públicos económicos si bien es cierto existe una finalidad de interés público en general que es propia del Estado, los medios para conseguirla son de orden privado, de aquí la importancia de efectuar un control más estricto, conciliando la satisfacción de las exigencias públicas con un control eficiente sobre los gastos públicos. Por ello la necesidad que dentro de su directorio se encuentren órganos del sector público.

La creación de empresas mixtas en muchos casos ha respondido a motivos económico sociales, cuando se ha pretendido efectuar un salvamento de las empresas que se encuentran en mala situación económica y evitar así su cierre con las consecuencias que podría generar para la economía nacional y los trabajadores¹⁰², seguramente por ello “Los economistas han puesto de relieve que en las empresas mixtas los intereses privados tienden a predominar sobre los intereses públicos, a la vez que los titulares del capital privado pierden agresividad empresarial y sentido de la responsabilidad ya que confían en la compañía de un socio poderoso como es el Estado”¹⁰³

directorios cesará la participación del Estado. El Estado, por razones de utilidad pública, podrá en cualquier momento expropiar el monto del capital privado de una compañía de economía mixta, pagando íntegramente su valor en dinero y al contado, valor que se determinará previo balance, como para el caso de fusión.”

¹⁰² Meilán Gil, op. cit., p. 1219.

¹⁰³ Céspedes Zavaleta, op. cit., p. 115.

2. La justificación de la inmunidad fiscal para las empresas públicas y mixtas

Para determinar si la aplicación del principio de inmunidad fiscal a favor de las empresas públicas y mixtas se encuentra plenamente justificada, es necesario efectuar el siguiente análisis:

a. **La organización:** Conforme revisamos con anterioridad, nuestro ordenamiento jurídico dispone que tanto en empresas públicas como en empresas mixtas el máximo órgano de dirección debe estar conformado por órganos públicos, lo que garantiza el establecimiento de políticas y metas concordantes con las políticas nacionales o regionales, así como el control presupuestario interno.

b. **La aportación:** Al momento del nacimiento de la empresa es preciso que el Estado contribuya a la conformación del capital social, por lo que los recursos públicos se encuentran comprometidos.

c. **Ganancias y pérdidas:** La suerte de la marcha de la empresa arrastrará a los recursos públicos comprometidos.

d. **Fines:** La creación de estas empresas responde a una finalidad específica, tal es el caso de la prestación de servicios públicos. Por lo que su existencia, en principio, busca cumplir con las finalidades estatales.

En nuestro caso, la Constitución de la República del Ecuador establece en su artículo 285 los objetivos de la política fiscal, esto es el financiamiento de servicios,

inversión y bienes públicos; la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados; y, la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables. Objetivos que le permitirán justamente alcanzar el bien común, justicia y seguridad jurídica.

Específicamente el Código Tributario ha sido enfático en establecer en su artículo 6 lo siguiente: “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”.

Ahora bien, el hecho que las empresas públicas o mixtas trabajen con recursos públicos implica una responsabilidad social por parte del Estado a fin de que la gestión que en ellas se efectúe sea exitosa. Más allá que dichas empresas generen o no lucro, lo que en el primer caso parecería rompe con el criterio de que no se verifica la capacidad contributiva, los recursos deben regresar hacia el sector público con el objeto de cumplir con las finalidades antes mencionadas. En este sentido, la inmunidad fiscal no se justifica, únicamente, por la ausencia de capacidad contributiva sino por la finalidad de dichas empresas.

De otra parte, si los recursos que se generan son públicos y por ende pertenecen a todos los ciudadanos ya que provienen de ellos y se revierten a ellos en diferentes obras, bienes y servicios, la propiedad de los mismos está en manos del Estado únicamente por la voluntad popular mas no porque en derecho le correspondan, por lo tanto, sería absurdo que el Estado sea considerado como sujeto pasivo respecto de ingresos que finalmente no son suyos.

Así también, si todos estos recursos van a un fondo común de naturaleza pública cuyo origen es impositivo, cómo es posible que se tome de él para cancelar tributos, es decir, en estricto sentido se estaría tomando recursos, en su gran mayoría de orden tributario, para cancelar obligaciones tributarias, lo que avalaría el criterio de los tratadistas sobre la inexistencia de capacidad contributiva. Esto llevaría a que la tributación para el Estado se convierta en una simple formalidad, que conduce a anular el objetivo recaudatorio en virtud de que salen recursos de una fuente para regresar a la misma. Al respecto se ha manifestado que no se encuentra sentido en que el Estado detraiga bienes de su patrimonio para que ingresen al mismo por otra vía, por ello se considera que “[...] La finalidad puede ser la de canalizar en forma diversificada, por medio del presupuesto, las masas monetarias que se transfieren de un sector a otro de la economía estatal, o quizá el objetivo esté encaminado al mejoramiento interno de las

entidades estatales, tratando de asimilarlas en lo posible a las empresas privadas”.¹⁰⁴ En este sentido, el mismo tratadista Villegas señala que los “tributos” que pagan las empresas estatales no son verdaderamente tales, sino tan solo transferencias de fondos de un sector a otro de la economía estatal.

Sin embargo, al no alcanzar este principio a ciertos impuestos, tasas y contribuciones se generan los efectos que estamos reportando, pues el pago lleva únicamente a una transferencia de cuentas que a la larga no contribuye a una mayor eficiencia estatal y menos aún al aseguramiento de los fines sociales. Por esta razón Héctor Villegas, al explicar el principio de inmunidad fiscal ya manifestó “De lo expuesto surge que no es posible, sin contradicción lógica, atribuir hechos imponibles a los entes estatales, y sólo se puede admitir excepcionalmente su imposición cuando resulte evidente la voluntad legislativa de equiparar completamente una empresa pública a las empresas privadas sometiéndolas al mismo régimen jurídico económico”.¹⁰⁵

En este último caso, sin embargo, no deja de preocupar la existencia de una desventaja tributaria contra la empresa privada, pues una empresa pública gozaría de un tratamiento “preferente” en el orden tributario, que podría ser un elemento importante a considerar a la hora de medir su gestión.

¹⁰⁴ Villegas, op. cit., p. 215-216.

¹⁰⁵ *Ibíd.*, p. 215.

Por cuanto en la empresa pública existe un poder político de por medio, y no es posible determinar la existencia de un propietario real, lo que no ocurre con la empresa privada donde si existe un derecho de propiedad claramente establecido y por ende son los propietarios los que finalmente se impondrán con sus decisiones, la regulación del control es diversa en una y otra, así, en la primera, el control es de orden político, en tanto que en la segunda es de orden económico, lo que conduce entonces a la consideración que en esta última existe una mayor conciencia sobre la necesidad de alcanzar la eficiencia en virtud de que son las acciones, en función del mercado, las que finalmente determinarán el mantenimiento o no de la propiedad de la empresa, en tanto que la empresa pública, por estar ligada al aspecto político “[...] se pierde cuando se pierden...las elecciones”¹⁰⁶

Ahora bien, esta influencia política en las empresas públicas, las relaciones de agencia de difícil solución y la falta de incentivos y sanciones, conducen a la ineficiencia, según afirma Ariño ¹⁰⁷, “en conjunto, cuando los sectores público y privado desarrollan similares actividades, el sector privado frecuentemente muestra beneficios más elevados, menores costes y mayor eficiencia; [...]”¹⁰⁸

¹⁰⁶ Gaspar Ariño Ortiz, *Principios de Derecho Público Económico (Modelo de Estado, Gestión Pública, Regulación Económica)*, Granada, Editorial Comares S.L., 1999, p. 410. La pérdida de la empresa de ninguna forma implica extinción, según analiza el autor, simplemente lo que sucede es un abandono del sector o de la actividad.

¹⁰⁷ *Ibíd.*, p. 412.

¹⁰⁸ *Ibíd.*, p. 415.

Parecería entonces que la falta de libertad que tienen las empresas públicas por estar sometidas a limitaciones de orden político, de estricta normativa legal y control público, lleva a dificultades en la competencia dentro de una economía de mercado, sin embargo, en el campo tributario se debe reconocer que gozarían de una ventaja importante respecto a las privadas¹⁰⁹, lo que indudablemente les permite mantener un mayor flujo de efectivo para sus operaciones, ventaja competitiva que no siempre ha sido aprovechada y en virtud de las consideraciones ya analizadas no han alcanzado la eficiencia que podrían.

Cabe señalar que en nuestro país, algunas de las actividades a cargo, sobretodo, de los gobiernos autónomos descentralizados, se han efectuado a través de fundaciones que manejando recursos públicos han atendido aspectos relacionados con obras y prestación de servicios, sin embargo, en los últimos meses han sido fuertemente criticadas por el gobierno central al manifestar que han recibido poco control, lo que resulta grave si se considera que a ellas les han sido transferidos fondos públicos, creando la idea de que deberían transformarse a empresas públicas lo que permitiría un control más estricto por parte de entidades como la Contraloría General del Estado y el

¹⁰⁹ En los términos de la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder del Mercado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 555 de 13 de octubre de 2011, no podría considerarse como una práctica desleal en contra de las empresas privadas la ausencia de tributación por parte de las empresas públicas, en cuanto esta se encuentra estipulada por ley; sin embargo, sí podría considerarse una conducta sujeta a control si la empresa pública alcanza el poder de mercado distorsionando la competencia o abusando del poder del mercado.

Consejo de Participación Ciudadana y Control Social, al tiempo que se someterían a las disposiciones de la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Al respecto es preciso aclarar que todos los entes que manejan recursos públicos se encuentran sometidos a las entidades de control, y si estas no han intervenido significaría una falta absoluta de responsabilidad social. Adicionalmente, cualquier contratación que efectúen dichas entidades se encuentran sometidas a la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública¹¹⁰ lo que implica un estricto sometimiento a los procesos que en ella se establecen en respeto absoluto a los principios que rigen la materia esto es legalidad, trato, justo, igualdad, calidad, vigencia tecnológica, oportunidad, concurrencia, transparencia, publicidad y participación nacional.

De otra parte, en cuanto al régimen tributario el artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que están exentos del pago de impuesto a la renta los ingresos obtenidos por instituciones de carácter privado sin fines de lucro siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solo en la parte que se invierta directamente en ellos, sin embargo, el artículo 19 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece específicamente cuáles instituciones privadas sin fines de lucro deben ser consideradas para dicha exención y adicionalmente

¹¹⁰ Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública, publicada mediante Ley 1 en el Suplemento del Registro Oficial No. 395 de 4 de agosto de 2008.

el artículo 20 del mismo cuerpo reglamentario contempla los deberes formales que deben cumplir.

Ahora bien, si estas fundaciones pasan a constituirse como empresas públicas deberán sujetarse a la Ley Orgánica de Empresas Públicas lo que implica también una sujeción a órganos de control, a las disposiciones tributarias que más adelante explicaremos y a la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública, sin embargo, en aplicación de todos estos cuerpos legales gozarían de mayores ventajas que si mantuvieran su naturaleza de instituciones privadas sin fines de lucro, pues tendrán mayores beneficios tributarios y pueden acogerse a un régimen especial cuando hubieren suscrito alianzas, asociaciones, consorcios u otros convenios de similar naturaleza, lo que les permitiría apartarse de la aplicación de la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública y acogerse a los procedimientos contemplados en dichos convenios.

3. Tratamiento tributario de las empresas públicas y mixtas

El artículo 35 numerales 1 y 3 del Código Tributario que en líneas anteriores fue analizado, expresamente señala que las empresas públicas y las empresas de economía mixta en la parte que represente aportación del sector público, se encuentran exentas del pago de impuestos.

Por su parte el primer inciso del artículo 41 de la Ley Orgánica de Empresas Públicas establece que para las empresas públicas aplica el régimen tributario correspondiente a las entidades del sector público incluyendo las exoneraciones contempladas en la ley.

En aplicación de estas disposiciones, las empresas públicas se encuentran exentas de determinar y liquidar el impuesto a la renta por los ingresos obtenidos, debiendo únicamente presentar una declaración informativa; sin embargo, no pierden la calidad de sujetos pasivos en calidad de agentes de retención del mismo impuesto por los pagos o acreditaciones en cuenta de valores que constituyan ingresos gravados para quienes lo reciban¹¹¹.

En lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, no existe exención alguna señalada a favor de las empresas públicas, además se contempla que a ellas no se efectuará retención alguna por este tributo.¹¹² Adicionalmente se gravan con tarifa cero las transferencias e importaciones de los bienes que se introduzcan al país en caso de

¹¹¹ El artículo 16 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece: “Las instituciones del Estado están exentas de la declaración y pago del impuesto a la renta; las empresas públicas que se encuentren exoneradas del pago del impuesto a la renta en aplicación de las disposiciones de la Ley Orgánica de Empresas Públicas, deberán presentar únicamente una declaración informativa de impuesto a la renta; y las demás empresas públicas deberán declarar y pagar el impuesto conforme las disposiciones generales [...]”, disposición que guarda concordancia con el artículo 82 del mismo cuerpo reglamentario que dispone que no presentarán declaraciones de impuesto a la renta “[...] 4. Las instituciones del Estado [...] 6. [...] Las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, únicamente presentarán declaraciones de carácter informativo”.

El inciso 2 del artículo 2 del Reglamento citado contempla que son sujetos pasivos del impuesto a la renta en calidad de agentes de retención: “[...] las instituciones del Estado y las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas [...]”, lo que guarda concordancia con el artículo 93 del mismo cuerpo reglamentario que son sujetos a retención en la fuente “[...] las empresas públicas no reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas”.

¹¹² Así lo establece el artículo 148 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

donaciones del exterior a favor de dichas empresas¹¹³ y no causan IVA las donaciones a entidades y organismos del sector público, incluyendo empresas públicas¹¹⁴. Al igual que en el caso de impuesto a la renta, estas empresas son sujetos pasivos de IVA en calidad de agentes de retención.¹¹⁵

En cuanto al Impuesto a la Salida de Divisas tampoco aplica para los envíos o traslados de divisas al exterior efectuados por las empresas públicas, así lo contempla la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.¹¹⁶

La Ley de Reforma Tributaria, por su parte, establece que están exentos del pago del impuesto a los vehículos aquellos que pertenezcan a entidades y organismos del sector público, excepto los de empresas públicas.¹¹⁷

¹¹³ El artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que “Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de bienes introducidos al país [...] c) En los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las entidades y organismos del sector público y empresas públicas; y las de cooperación interinstitucional con entidades y organismos del sector público y empresas públicas [...]”.

¹¹⁴ El artículo 54 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que no se causará el IVA en “[...] 5. Donaciones a entidades y organismos del sector público, inclusive empresas públicas; [...]”.

¹¹⁵ El artículo 63 del mismo cuerpo legal citado señala que son sujetos pasivos de IVA en calidad de agentes de retención “[...] 1. Las entidades y organismos del sector público y las empresas públicas; [...], por el IVA que deben pagar por sus adquisiciones a sus proveedores de bienes y servicios cuya transferencia o prestación se encuentra gravada de conformidad con lo que establezca el reglamento; [...]”.

¹¹⁶ La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007, en su artículo innumerado siguiente al artículo 156 establece que no son objeto del impuesto a la salida de divisas las transferencias, envío o traslados de divisas al exterior realizadas entidades y organismos del Estado inclusive empresas públicas.

¹¹⁷ La Ley de Reforma Tributaria publicada mediante Ley 41 en el Suplemento del Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo de 2001, establece en su artículo 6: “[...] Están exentos del pago de este impuesto los siguientes vehículos: a) Los de propiedad de entidades y organismos del sector público, según la definición del artículo 118 de la Constitución Política de la República, excepto los de empresas públicas; [...]. Cabe señalar que el artículo 118 actualmente corresponde al artículo 225 que establece: “El sector público comprende: 1. Los organismos y dependencias de las funciones Ejecutiva, Legislativa, Judicial, Electoral y de Transparencia y Control Social. 2. Las entidades que integran el régimen autónomo descentralizado. 3. Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado. 4. Las personas jurídicas creadas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados para la prestación de servicios públicos”.

Conforme la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, los vehículos de las entidades del sector público están exonerados del pago del impuesto ambiental a la contaminación vehicular.¹¹⁸

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador establece que están exonerados del impuesto a las tierras rurales los inmuebles de propiedad del Estado y demás entidades que conforman el sector público.¹¹⁹

Por su parte, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en su artículo 125 establece que están exentos de todos los tributos al comercio exterior, salvo tasas por servicios aduaneros, las importaciones a consumo de las mercancías importadas por el Estado, instituciones, empresas y organismos del sector público, incluidos los gobiernos autónomos descentralizados y las sociedades cuyo capital pertenezca al menos en el 50% a una institución pública. Adicionalmente contempla que las donaciones provenientes del exterior a favor de instituciones del sector público también estarán exentas.¹²⁰

¹¹⁸ La Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011, establece en el artículo sexto innumerado siguiente al 13, que están exonerados del pago de este impuesto "[...] 1. Los vehículos de propiedad de las entidades del sector público".

¹¹⁹ La Ley reformativa para la Equidad Tributaria en el artículo 180 establece: "Están exonerados de este impuesto los propietarios o poseedores de inmuebles en los siguientes casos: [...] e) Los inmuebles de propiedad del Estado y demás entidades que conforman el sector público".

¹²⁰ El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 351 de 29 de diciembre de 2010, establece en el artículo 125 lo siguiente: "Están exentas del pago de todos los tributos al comercio exterior, excepto las tasas por servicios aduaneros, las importaciones a consumo de las siguientes mercancías: [...] d. Las que importe el Estado, las instituciones, empresas y organismos del sector público, incluidos los gobiernos autónomos descentralizados, las sociedades cuyo capital pertenezca al menos en el 50% a alguna institución pública [...] Las importaciones de las empresas de economía mixta estarán exentas en el porcentaje que

De igual manera, a nivel seccional¹²¹ se establecen las siguientes exenciones a favor del Estado: a) del Impuesto sobre la Propiedad Urbana: los predios de propiedad del Estado y demás entidades del sector público;¹²² b) del Impuesto sobre la Propiedad Rural: las propiedades del Estado y demás entidades del sector público;¹²³ c) del Impuesto de Alcabala: el Estado, municipalidades y demás organismos de derecho público;¹²⁴ d) del Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales: el gobierno central, consejos provinciales, municipalidades, distritos metropolitanos, juntas parroquiales, entidades de derecho público.¹²⁵

corresponda a la participación del sector público. e. Donaciones provenientes del exterior, a favor de las instituciones del sector público [...].”

El artículo 108 del mismo cuerpo normativo contempla que los tributos al comercio exterior son: los derechos arancelarios; los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y, las tasas por servicios aduaneros. No son tributos los recargos arancelarios y gravámenes económicos que se apliquen por concepto de medidas de defensa comercial o de similar naturaleza.

¹²¹ El artículo 491 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 303 de 19 de octubre de 2010, establece que son impuestos municipales y metropolitanos: el impuesto sobre la propiedad urbana; el impuesto sobre la propiedad rural; el impuesto de alcabalas; el impuesto sobre los vehículos; el impuesto de matrículas y patentes; el impuesto a los espectáculos públicos; el impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos; el impuesto al juego; y, el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.

¹²² El artículo 509 del Código indicado establece: “Están exentas del pago de los impuestos a que se refiere la presente sección las siguientes propiedades: [...] b) Los predios de propiedad del Estado y demás entidades del sector público[...]”.

¹²³ El artículo 520 del mismo Código contempla: “Están exentas del pago de impuesto predial rural [...] b) Las propiedades del Estado y demás entidades del sector público [...]”.

¹²⁴ El artículo 534 del Código referido establece que están exentos del pago de este impuesto:” a) El Estado, las municipalidades y demás organismos de derecho público, [...] y los demás organismos que, por leyes especiales se hallen exentos de todo impuesto, en la parte que les corresponda, estando obligados al pago, por su parte, los contratantes que no gocen de esta exención [...] i) Las donaciones que se hagan al Estado y otras instituciones de derecho público, [...] Estas exoneraciones no podrán extenderse a favor de las otras partes contratantes o de las personas que, conforme a las disposiciones de este Código, deban pagar el cincuenta por ciento de la contribución total. La estipulación por la cual tales instituciones tomaren a su cargo la obligación, no tendrán valor para efectos tributarios”.

¹²⁵ El artículo 554 de dicho Código menciona que están exentos de este impuesto “a) El gobierno central, consejos provinciales y regionales, las municipalidades, los distritos metropolitanos, las juntas parroquiales, las entidades de derecho público [...] c) [...] En el caso de las empresas de economía mixta, el porcentaje accionario determinará las partes del activo total sujeto al tributo [...]”.

Por su parte el artículo 567 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización señala que:

El Estado y más entidades del sector público pagarán las tasas que se establezcan por la prestación de los servicios públicos que otorguen las municipalidades, distritos metropolitanos y sus empresas. Para este objeto, harán constar la correspondiente partida en sus respectivos presupuestos.

Las empresas públicas o privadas que utilicen u ocupen el espacio público o la vía pública y el espacio aéreo estatal, regional, provincial o municipal para colocación de estructuras, postes y tendido de redes, pagarán al gobierno autónomo descentralizado respectivo la tasa o contraprestación por dicho uso u ocupación.¹²⁶

El mismo régimen descrito sería aplicable para la aportación pública de las empresas de economía mixta en virtud de lo dispuesto en el artículo 35 del Código

¹²⁶ Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, artículo 567.

El artículo 568 del mismo cuerpo normativo, establece los servicios sujetos a tasas: aprobación de planos e inspección de construcciones, rastro, agua potable, recolección de basura y aseo público, control de alimentos, habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales, servicios administrativos, alcantarillado y canalización y otros servicios de cualquier naturaleza, tal es el caso de aquellos relacionados a aeropuertos cuando el gobierno central haya transferido la competencia sobre ellos al gobierno municipal o metropolitano.

Se debe señalar que la Ley Orgánica de Empresas Públicas publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 48 de 16 de octubre de 2009, es decir, anterior al Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, contempla en su artículo 41 inciso segundo: "Las empresas públicas que presten servicios públicos estarán exentas del pago de regalías, tributos o de cualquier otra contraprestación por el uso u ocupación del espacio público o la vía pública y del espacio aéreo estatal regional, provincial o municipal, para colocación de estructuras, postes y tendido de redes". Se debería entender que esta última norma se encontraría derogada por el artículo 567 del Código mencionado en virtud de lo dispuesto en la reformatoria y derogatoria primera de este último cuerpo normativo cuyo literal z expresamente deroga toda norma que se oponga a este Código.

Tributario antes citado. Al efecto, será necesario establecer el porcentaje de participación pública a fin de determinar la parte sobre la cual se aplicarían las exenciones contempladas en la legislación¹²⁷.

De lo expuesto, queda claro que el principio de inmunidad fiscal del Estado se justifica en el caso de empresas públicas y mixtas en virtud de que se manejan recursos públicos mismos que se revierten en beneficio de la sociedad, lo que lleva también a considerar una carencia de capacidad contributiva por parte del Estado, sin embargo, la legislación mantiene casos en que obliga a dichas empresas a pagar determinados tributos, en cuyo caso se hablaría de una transferencia de cuentas dentro del presupuesto estatal, sin que exista un fin real de aporte a los gastos estatales como ocurre en el caso de los contribuyentes privados.

¹²⁷ Según dispone el artículo 282 del Código de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización: “Los gobiernos autónomos descentralizados regional, provincial, metropolitano o municipal podrán delegar la gestión para la prestación de servicios públicos o para el desarrollo de otras actividades o emprendimientos, a empresas de economía mixta, siempre que la selección del socio se realice mediante concurso público de acuerdo con la ley que regula las empresas públicas. Exceptúase la dotación de los servicios públicos de agua y riego los cuales sólo pueden ser prestados por entidades públicas, comunitarias o en alianza público comunitaria. En empresas de economía mixta en que participan los gobiernos autónomos descentralizados, deberá el sector público poseer al menos el cincuenta y un por ciento del paquete accionario de la empresa. El directorio de la empresa que se constituye estará integrado en la forma prevista en su estatuto y en la Ley de Empresas Públicas. La presidencia corresponderá al titular del ejecutivo del gobierno autónomo descentralizado o su representante, independientemente de su porcentaje de aportes al capital social de la empresa”.

CONCLUSIONES

La Constitución de la República del Ecuador ha contemplado que este país es un Estado constitucional de derechos y justicia lo que implica que la Constitución ejerce una influencia inmediata en todo el ordenamiento jurídico, siendo directamente aplicable y haciendo necesario la existencia de un organismo que verifique su cumplimiento; la administración pública se encuentra sometida a los derechos, lo que impone un límite al ejercicio del poder; y, se orienta hacia la justicia como uno de sus fines fundamentales.

El Estado actual ha reivindicado la existencia de derechos naturales que son plenamente reconocidos y garantizados, lo que ha llevado a que los principios de legalidad y seguridad jurídica cobren especial vigencia e importancia.

Se ha podido establecer que el Estado tiene una naturaleza mixta en cuanto confluyen el aspecto natural y cultural, configurándose como el conglomerado de seres humanos que en acuerdo libre han constituido este gran aparato para establecer reglas claras y obligatorias a fin de alcanzar una mejor convivencia que les conduzca hacia el bien común, la justicia y la seguridad jurídica.

El poder tributario es la facultad que posee el Estado para crear tributos, mismo que se origina en la soberanía; dicho poder es permanente, no caduca, no prescribe y es

irrenunciable. Su finalidad será obtener recursos que le permitan cumplir los fines para los que ha sido establecido.

El primer antecedente del principio de inmunidad fiscal lo encontramos en Estados Unidos en el caso *McCulloch vs. Estado de Maryland* que dejó claro que el gobierno goza de la facultad de establecer instrumentos para cumplir con sus fines en pro del interés colectivo, sin que pueda ser limitado por la imposición de tributos.

Varios son los fundamentos en torno al principio de inmunidad fiscal, entre ellos los que consideran que el Estado por ser poder público y gozar de soberanía, posee inmunidad, otros consideran que todos los recursos que posee el Estado se destinan a cumplir con sus finalidades por lo que no se puede pensar que posee capacidad contributiva, en cuanto todo el patrimonio se encuentra comprometido al cometido constitucional.

Se ha dejado en claro que la inmunidad fiscal constituye un caso de no sujeción, figura que debe ser diferenciada de la exención, pues en aquella existen situaciones, hechos o personas que no se encuentran comprendidas dentro del hecho imponible, es decir, se encuentran por fuera de él, por lo que no se produce la obligación tributaria, en tanto que en las exenciones se verifica el hecho imponible pero, por determinadas circunstancias, ciertos hechos, situaciones o personas, son detraídas del mismo por lo que no nace la obligación tributaria.

Nuestra legislación si bien ha establecido como casos de exención el no someter a impuestos a entidades e instituciones del sector público, en estricto sentido se trata de casos de no sujeción.

Las empresas públicas y mixtas se encuentran constitucionalmente reconocidas como formas de organización de la producción en la economía, en las que participa el Estado con recursos públicos. La aplicación de la inmunidad fiscal a su favor, en su totalidad para las empresas públicas y en la parte pública para las empresas mixtas, en principio, se encuentra plenamente justificada en cuanto los recursos que manejan provienen de los ciudadanos y adquieren naturaleza pública, mismos que se revierten en su beneficio, por lo que no se hablaría de existencia de riqueza que permita el pago de tributos, de ocurrir esto último simplemente se trataría de una transferencia de cuentas originadas y destinadas a una misma fuente.

Si se considera que las empresas públicas constituyen realidades económicas, en ellas se podría observar una finalidad puramente patrimonial, fiscal o la consecución del interés colectivo. De tratarse de lo primero y de no existir una reversión de los excedentes al Estado, los recursos, inicialmente públicos, quedarían diluidos en una gestión que se asemejaría más a un tratamiento privado, ocasionando que el principio de inmunidad fiscal del Estado se desnaturalice, puesto que la empresa pública, sin justificación alguna, podría estar obteniendo una ventaja real respecto de las empresas privadas.

RECOMENDACIONES

Es necesario efectuar un mayor estudio del principio de inmunidad fiscal en cuanto no se ha concebido de manera expresa en nuestra legislación pese a que en la práctica su existencia es indiscutible. Un mayor análisis permitiría considerar si la no sujeción del Estado a impuestos, salvo IVA, ICE, tasas y contribuciones es suficiente o podría extenderse a fin de evitar que los recursos públicos simplemente sean movidos de una cuenta a otra, lo que podría generar trámites innecesarios y recursos perdidos.

Será preciso que este principio sea estudiado a profundidad en el caso de empresas públicas y mixtas, pues si bien el presente trabajo se ha enmarcado dentro de lo que establece la normativa actual, en la práctica existe confusión sobre todo de las empresas mixtas para el pago de tributos lo cual aún no ha sido esclarecido, situación que por ende alcanza a los casos de no sujeción contemplados en la normativa vigente. En este aspecto sería importante generar foros de análisis en los que se pueda exponer la situación práctica de los afectados y los analistas puedan determinar si efectivamente la aplicación del principio de inmunidad fiscal es justa y apegada a derecho.

Es necesario que nuestra legislación corrija imprecisiones conceptuales como confundir las exenciones con los casos de no sujeción, ya que ello permitirá esclarecer la

naturaleza misma del principio de inmunidad fiscal pudiendo inclusive desentrañar con mayor claridad su finalidad.

La aplicación de la inmunidad fiscal debe ir acompañada de políticas públicas que permitan justificar la no imposición, pues de nada sirve que el Estado no pague tributos si los recursos públicos no van a ser empleados y destinados a las finalidades de bien común y justicia social.

BIBLIOGRAFÍA

- Albendea Pabón, José, *Teoría Constitucional y Ordenamientos Comparados*, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 1997.
- Ariño Ortiz, Gaspar, *Principios de Derecho Público Económico (Modelo de Estado, Gestión Pública, Regulación Económica)*, Granada, Editorial Comares S.L., 1999.
- Artunduaga Pineda, Jorge Julian, Carlos Andrés Bernal Casas y Johann Schomberger Tibocho, *La Titularidad del Poder Tributario en Colombia*, Bogotá, Pontificia Universidad Javeriana, 2005.
- Berliri, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, vol. I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- Bobbio, Norberto, *Estado, gobierno y sociedad. Por una teoría general de la política*, México, Fondo de Cultura Económica, 1985.
- Borea Odría, Alberto, *Los Elementos del Estado Moderno*, Tratado de Derecho Constitucional, Tomo I, Lima, Editora Hochman International S.A., 1994.
- Bravo Arteaga, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, segunda edición, vol. I, Colección Textos Jurídicos, Bogotá, Ediciones Rosaristas, 1997.
- Casanova de Cabriza, “Beneficios tributarios-exenciones impositivas-inmunidad tributaria del Estado”, Boletín AFIP N° 43, 01 de Febrero de 2001, en

[http://biblioteca.afip.gob.ar/gateway.dll/Otras%20Publicaciones/Doctrinas/doc_c_000055_2001_02_01.xml?fn=document-frame.htm\\$f=templates\\$3.0](http://biblioteca.afip.gob.ar/gateway.dll/Otras%20Publicaciones/Doctrinas/doc_c_000055_2001_02_01.xml?fn=document-frame.htm$f=templates$3.0).

Casanova, Mario, "Evolución de la disciplina de las empresas públicas en Italia. Empresa pública y empresa privada en la Constitución" en Evelio Verdera y Tuells, *La Empresa Pública*, Zaragoza, Publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, 1970.

Carrasco Iriarte, Hugo, "Los fines del Estado", en Ruperto Patiño Manfer y José Raúl Armida Reyes, *Temas Selectos de Derecho Administrativo*, México, Editorial Porrúa, 2011.

Céspedes Zavaleta, Adolfo, "Servicios Públicos y Empresas Públicas a propósito de las recientes nacionalizaciones de entidades financieras a nivel mundial", en Orlando Vignolo, Cueva, *Teoría de los Servicios Públicos*, Perú, Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L., 2009.

Crespo A., Marco A., "Lecciones de Hacienda Pública Municipal", Biblioteca Virtual de Derecho, Economía y Ciencias Sociales, Universidad de Málaga, en <http://www.eumed.net/libros-gratis/2009b/563/Poder%20tributario%20y%20potestad%20tributaria.htm>.

Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 351 de 29 de diciembre de 2010.

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 303 de 19 de octubre de 2010.

Código Tributario, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. No. 38 de 14 de junio de 2005.

Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

Corte Constitucional, Sentencia 001-09-SEP-CC de 31 de marzo de 2009, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 571 de 16 de abril de 2009.

Corte Constitucional, Sentencia No. 0001-09-SCN-CC, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 602 de 1 de junio de 2009.

Corte Suprema de Justicia, recurso de casación No. 166-2004 de 21 de septiembre de 2007, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 388 de 24 de julio de 2008.

De la Vega, Raúl Santa María, *Manual de Derecho Económico*, Tomo I, Chile, Ediciones Encina Ltda., 1972.

Escarrá, Carlos, Modelo de Estado establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (implicaciones), Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2701/30.pdf>.

Fernández Brenes, Silvia, “Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales”, en <http://www.idpc.es/archivo/1213086802FCI8ASFB.pdf>.

Fonrouge, Carlos Giuliani, *Derecho Financiero*, vol. I, sexta edición, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1997.

Gaviria, Carlos, “El Estado Social de Derecho y la presión política por el cambio”, en Foro Revista de Derecho No. 7, Quito, UASB/Corporación Editora Nacional, 2007. Jarach, Dino, *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho tributario Sustantivo*, primera edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1943.

Jaramillo Paredes, Marcel Andrés, *El Nuevo Modelo de Estado en el Ecuador: Del Estado de Derecho al Estado Constitucional de Derechos y Justicia*, Quito, Universidad San Francisco de Quito, 2011.

Jellinek, Georg, *Teoría General del Estado*, segunda edición, Buenos Aires, Editorial Albatros, 1978.

Kelsen, Hans, *Teoría General del Estado*, colección Crítica del Derecho, Granada, Editorial Comares, S. L., 2002.

Ley de Compañías, publicada en el Registro Oficial No. 312 de 5 de noviembre de 1999 y sus reformas.

Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011.

Ley de Régimen Tributario Interno, codificación publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre de 2004 y sus reformas.

Ley de Reforma Tributaria publicada mediante Ley 41 en el Suplemento del Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo de 2001.

Ley Orgánica de Empresas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 48 de 16 de octubre de 2009.

Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder del Mercado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 555 de 13 de octubre de 2011.

Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública, publicada mediante Ley 1 en el Suplemento del Registro oficial 395 de 4 de agosto de 2008.

Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada mediante Decreto Legislativo 0 en el Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007 y sus reformas.

Marasco, María Eugenia, "El principio de la inmunidad fiscal del Estado y las salidas no documentales", 25 de septiembre de 2012, en <http://www.ele-ve.com.ar/El-principio-de-la-inmunidad-fiscal-del-Estado-y-las-salidas-no-documentales.html>.

McCulloch v. Maryland", en http://constitutionland.com/McCulloch_v_html.

Meilán Gil, José Luis, "Cuestiones institucionales de las empresas públicas en España" en Evelio Verdura y Tuells, *La Empresa Pública*, Zaragoza, publicaciones del Real Colegio de España en Bolonia, 1970.

Menéndez Moreno, Alejandro, "Concepto de exención: su diferencia con el de no sujeción y con otros conceptos afines" en *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, LexNova Thomson Reuters, décimo tercera edición, 2012, en <http://portaljuridico.lexnova.es/articulo/JURIDICO/192680/concepto-de-exencion-su-diferencia-con-el-de-no-sujecion-y-con-otros-conceptos-afines>.

Mogovrejo, Juan Carlos, *El Poder Tributario Municipal en el Ecuador*, series Magister, vol. 97, Quito, Ediciones Abya Yala, 2010.

Naveira de Casanova, Gustavo, "Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala", en http://books.google.com.ec/books?id=gYrTx9dbIHAC&pg=PA978&lpg=PA978&dq=gustavo+naveira+de+casanova+inmunidad+tributaria&source=bl&ots=cI9r4oz62_&sig=qS-711kT-SKG94N_EixJBsg3174&hl=es-419&sa=X&ei=stY4Ur7OEI2E8gSgqoHQA&ved=0CEQQ6AEwBTgK#v=onepage&q=gustavo%20naveira%20de%20casanova%20inmunidad%20tributaria&f=false.

Pérez, Efraín, *Derecho Administrativo*, Tomo II, primera edición, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2006.

Pons, Juan Oscar y N. Florencia Pons Belmonte, Banco de Jurisprudencia de ConstitucionWeb, Argentina, Editora Federal S.R.L., en <http://www.constitucionweb.com/2013/01/mcculloch-v-maryland-4-wheaton-u-s-316-4-l-ed-579-1819.html>, *McCulloch v. Maryland*. 4 Wheaton (U. S.) 316; 4 L. Ed. 579, (1819).

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 209 de 8 de junio de 2010 y sus reformas.

Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, publicado mediante Decreto Ejecutivo 1058 en el Suplemento del Registro Oficial No. 336 de 14 de mayo de 2008.

Rezzoagli, Luciano Carlos, *Beneficios Tributarios y Derechos Adquiridos*, México, Cárdenas Velasco Editores S.A. de C.V., 2006.

Romero Jiménez, Jorge Arturo, "La exención tributaria y la no sujeción", Universidad de la Salle Bajío A., en http://bajio.delasalle.edu.mx/revistas/derecho/numero_11/maestros_Laexenciontributaria.html.

Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier, "El Sujeto de la Ley Tributaria", en Daniel Yacolca Estares Academia Internacional de Derecho Tributario, *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, Perú, Editora y Librería Jurídica, 2010.

Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier, "Liberación Tributaria", en Derecho & Sociedad No. 27, en <http://blog.pucp.edu.pe/item/23859/liberacion-tributaria>.

Sánchez Navarro, Ileana Isabel, "Dictamen C-035-2000", de 25 de febrero de 2000 en http://www.pgr.go.cr/scij/busqueda/normativa/pronunciamiento/pro_ficha.asp?param6=1&nDictamen=8071.

Santa María de la Vega, Raúl, *Manual de Derecho Económico*, Tomo I, Chile, Ediciones Encina Ltda., 1972.

Spisso, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1991.

Trujillo, Julio César, *Teoría del Estado en el Ecuador*, Serie Estudios Jurídicos, vol 8, Quito, Corporación Editora Nacional, 1994.

Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tercera edición, Tomo I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1984.