PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

ESCUELA DE DERECHO

DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS

"EL INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL COMO ORGANISMO APORTANTE AL FINANCIAMIENTO DE LA CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO"

DIEGO VINICIO JARA ARTEAGA

DIRECTOR: DR. JORGE CEVALLOS DILLON

QUITO, 2012

RESUMEN O ABSTRACT

El presente trabajo analiza como fondos y reservas administrados por el IESS son destinados a fines distintos a los de garantizar el derecho a la seguridad social, puntualmente se expone como a través del denominado “aporte del cinco por mil” recursos del Instituto son transferidos para el financiamiento de la Contraloría General del Estado.

Adicionalmente, a través de un breve estudio histórico y jurídico se establece como el derecho a la seguridad social se ha venido desarrollando en el Ecuador trayendo consigo la creación del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, órgano entre otros encargado de brindar protección a los grupos de atención prioritaria del país.

Finalmente, se expone a la Contraloría General del Estado y a la Superintendencia de Bancos y Seguros, órganos que ejercen control sobre el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y el financiamiento que obtienen por dichas actividades por parte del IESS.

Palabras clave

Seguridad social / Principio de control / Parafiscalidad/ Aporte del cinco por mil.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN IV

CAPITULO PRIMERO

1. EL INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL COMO ENTIDAD RESPONSABLE DE LA PRESTACIÓN DEL SEGURO UNIVERSAL OBLIGATORIO. 1

1.1. Derecho de la seguridad social 1
1.1.1. El derecho de la seguridad social y el derecho del trabajo 1
1.1.2. Definición de seguridad social 2
1.1.3. La seguridad social en el derecho internacional 5
1.1.4. El derecho de la seguridad social en la normativa regional americana. 6
1.1.5. El derecho de la seguridad social en América Latina. 7
1.1.6. El derecho de la seguridad social en el Ecuador 9

1.2. Naturaleza Jurídica del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social 11
1.2.1. Creación del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social 11
1.2.2. La seguridad social como deber primordial del Estado. 13
1.2.3. El Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social como entidad dotada de autonomía normativa, técnica y administrativa. 14
1.2.4. Misión del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. 15

1.3. Financiamiento del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social 16
1.3.1. Ingresos del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. 16
1.3.2. Parafiscalidad Social 18
1.3.3. Exclusividad en el manejo de fondos de la seguridad social y exención impositiva de los mismos. 19
1.3.4. Fondos propios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social 21

CAPITULO SEGUNDO

2. LA CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO COMO ORGANISMO TÉCNICO SUPERIOR DE CONTROL DE LOS RECURSOS PÚBLICOS Y SU FINANCIAMIENTO POR MEDIO DEL APORTE DEL CINCO POR MIL. 22

2.1. Control fiscal. 22
2.1.1. La hacienda pública y el principio de control fiscal. 22
2.1.2. Órganos de Control. 24
2.1.3. Control fiscal en el Ecuador. 25

2.2. Contraloría General del Estado. 26
2.2.1. Contraloría General del Estado, órgano técnico superior de control. 26
2.2.2. Control Interno 27

2.2.3. Control externo 28
2.2.4. Ejercicio del control fiscal en el tiempo 28
2.2.5. Consideraciones acerca de la importancia de la Contraloría General del Estado. 29

2.3. Financiamiento de la Contraloría General del Estado por medio del Aporte del Cinco por Mil. 30
2.3.1. Ingresos de la Contraloría General del Estado 30
2.3.2. Antecedentes del Aporte del Cinco por Mil. 31
2.3.3. Ámbito de aplicación del aporte del cinco por mil 32
2.3.4. Determinación del aporte del cinco por mil. 34
2.3.5. Deducciones y excepciones del aporte del cinco por mil. 35
2.3.6. Liquidación y verificación del aporte del cinco por mil 36
2.3.7. Recaudación del aporte del cinco por mil 37
2.3.8. Control del aporte del cinco por mil. 37
2.3.9. Responsabilidades generadas del aporte del cinco por mil. 38

CAPITULO TERCERO

3. NATURALEZA DE LOS APORTES QUE EL INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL TRANSFIERE A LA CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO 40

3.1. Estudio de los montos transferidos por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social a favor de la Contraloría General del Estado por concepto del Aporte del Cinco por Mil entre los años 2004 y 2007. 40
3.1.1. Fundamento normativo para la transferencia del cinco por mil de los ingresos presupuestados anuales del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social a favor de la Contraloría General del Estado. 40
3.1.2. Montos aportados entre los años 2004 y 2007. 41
3.1.3. Retención de fondos de la seguridad social. 43
3.1.4. Reclamo administrativo planteado por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. 45

3.2. Naturaleza jurídica del aporte del cinco por mil 46
3.2.1. Análisis tributario del aporte del cinco por mil. 46
3.2.2. Otras formas de financiamiento estatal. 52
3.2.3. Elementos tributarios en el aporte del cinco por mil. 57
3.2.4. La Contraloría General del Estado entendida como administración tributaria de excepción. 58
3.2.5. Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social v. Contraloría General del Estado. Serie 16. Gaceta Judicial 2. 1994. 60

3.3. Pronunciamientos sobre la legitimidad del aporte del cinco por mil de los ingresos anuales que percibe el IESS a favor de la Contraloría General del Estado. 66
3.3.1. Criterio de la Contraloría General del Estado. 66
3.3.2. Criterio de la Procuraduría General del Estado. 67
3.3.3. Constitucionalidad del aporte. 68

CAPITULO CUARTO

4. CONTRIBUCIÓN REALIZADA POR EL INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL A LA SUPERINTENDENCIA DE BANCOS Y SEGUROS. 70

4.1. De la Superintendencia de Bancos y Seguros. 70
4.1.1. Antecedentes históricos de la Superintendencia de Bancos y Seguros. 70
4.1.2. La Superintendencia de Bancos y Seguros como entidad controladora del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. 71

4.2. Contribución realizada por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social al financiamiento de la Superintendencia de Bancos y Seguros. 72
4.2.1. Fundamento normativo de la contribución. 72
4.2.2. Resolución de la Junta Bancaria JB-2002-487. 72

4.3. Procesos judiciales planteados. 73
4.3.1. Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social v. Superintendencia de Bancos y Seguros. Registro Oficial No. 195. 13 de noviembre de 2006 73
4.3.2. Demanda de inconstitucionalidad No. 38-2002-TC Registro Oficial No. 143 de 8 de agosto de 2003. 75

CONCLUSIONES VI

BIBLIOGRAFÍA IX

ANEXOS XIV

INTRODUCCIÓN

La Constitución de la República del Ecuador contempla que uno de los deberes primordiales del Estado es garantizar el efectivo goce de los derechos en ella establecidos, particularmente la educación, la salud, la alimentación, la seguridad social y el agua para sus habitantes, en virtud de que son el sustento del buen vivir. El Estado a fin de garantizar el efectivo goce del derecho a la seguridad social cuenta con el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, IESS, entidad autónoma y responsable de la prestación de las contingencias del seguro universal obligatorio.

La Constitución de la República señala que los fondos y reservas del seguro universal obligatorio serán propios y distintos de los del Fisco y servirán para cumplir los fines de su creación y sus funciones. En tal virtud no se puede menoscabar el patrimonio de la Institución.

Reza en la Carta Fundamental que la Contraloría General del Estado, es un organismo técnico encargado del control de la utilización de los recursos estatales, y que las superintendencias, entre las que se encuentra la Superintendencia de Bancos y Seguros, son organismos de vigilancia, auditoría y control de las actividades y servicios que prestan.

La Contraloría General del Estado como órgano máximo de control para el efectivo cumplimiento de sus actividades, se financia esencialmente con el denominado “Aporte del Cinco por Mil”, de los presupuestos de las entidades y organismos del sector público, incluido el IESS.

En efecto, el IESS se convierte en un principal aportante de la referida contribución debido a los importantes ingresos que registra, mismos que fundamentalmente deberían ser destinados a las prestaciones de la seguridad social.

La forma en la que se realiza el referido “aporte” es mediante la retención automática que el Banco Central del Ecuador efectúa del Cinco por Mil del Presupuesto Institucional, y que luego es transferida a la cuenta de la Contraloría General del Estado aperturada en la referida Institución Bancaria.

La ley reconoce la obligación de toda entidad sujeta al control de la Contraloría General del Estado de aportar con la contribución del Cinco por Mil de su Presupuesto Institucional; sin embargo por tratarse el IESS de una entidad sujeta a dos entes de control por una parte la Contraloría General del Estado y por otra la Superintendencia de Bancos y Seguros, registra una afectación y carga adicional en su Presupuesto, ya que debe contribuir a dos entes de control.

Por medio del presente estudio, se busca poner de manifiesto la importancia que el IESS tiene en el régimen de la seguridad social componente sustancial del buen vivir, establecer la obligación de satisfacer las contribuciones a favor de los entes de control y su incidencia en los montos destinados a cubrir las prestaciones sociales.

CAPITULO PRIMERO

1. EL INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL COMO ENTIDAD RESPONSABLE DE LA PRESTACIÓN DEL SEGURO UNIVERSAL OBLIGATORIO.

1.1. Derecho de la seguridad social

1.1.1. El derecho de la seguridad social y el derecho del trabajo

La inquietud inicial al momento de estudiar el derecho de la seguridad social es el determinar si constituye este un derecho autónomo o si bien es una rama del derecho del trabajo, los aportes doctrinarios en base a esta problemática son extensos y han permitido el análisis de ambas disciplinas desde distintas perspectivas, así por ejemplo, el autor Carlos Alberto Etala manifiesta que "entre si existen marcadas diferencias en sus presupuestos sociológicos, sus sujetos, su contenido normativo y las finalidades perseguidas por ambas disciplinas"[1]; por otro lado, el autor Roberto García Martínez sostiene que "el derecho de la seguridad social no posee tal autonomía y que se considera como una rama especial, muy especial pero rama al fin del derecho del trabajo"[2].

A partir del desarrollo jurídico y social que ha logrado el tratamiento del derecho a la seguridad social considero que el mismo existe en forma autónoma, al estar compuesto de un ordenamiento jurídico propio que si bien está ligado al derecho del trabajo, no forma parte de él.

[1] Etala, Carlos Alberto. Derecho de la Seguridad Social. Buenos Aires, Editorial Astrea, Año 2000. Pág. 31.
[2] García Martínez, Roberto. Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Buenos Aires, Editorial Ad-Hoc S.R.L. 1998. Pág. 658.

Con el fin de sustentar lo antedicho, es pertinente indicar que tanto los fundamentos, sujetos y fines de ambos derechos son distintos, así tenemos que la seguridad social no se limita a brindar sus prestaciones a grupos determinados de personas, sino que persigue proteger y asegurar tanto el bienestar individual como el colectivo frente a las diversas contingencias sociales; mientras que, el derecho del trabajo fundamentalmente contempla las relaciones existentes entre trabajadores, empleadores y colectivos laborales, procurando garantizar la igualdad negocial entre ellos.

Es importante acotar que en la actualidad el estudio del derecho de la seguridad social se lo hace en forma independiente al del trabajo, esto a raíz de los aportes doctrinarios especializados de juristas quienes a partir del desarrollo de la normativa nacional e internacional han contribuido a desvincular paulatinamente el análisis académico de ambas disciplinas.

1.1.2. Definición de seguridad social

En forma previa a proporcionar una definición de seguridad social, es importante mencionar que existen varias acepciones contradictorias que se deben revisar en torno a este término. El autor argentino Carlos Alberto Etala ante la multiplicidad de significados que se le pueden otorgar a la seguridad social, brinda algunas precisiones en torno a este respecto, en la siguiente forma:

> Pese a su universal consagración, la expresión "seguridad social" tiene un alto grado de vaguedad. Con estos mismos términos se designan, habitualmente, objetos diferentes, lo que exige intentar otorgarle un mayor grado de precisión.
>
> a) Ante todo, con esta denominación se designan un conjunto de fines, metas o valores a alcanzar, que constituyen las orientaciones de una política de seguridad social.
>
> b) Las normas que integran los sistemas e instituciones destinadas a prevenir y dar cobertura a las distintas contingencias sociales y que consagran legislativamente decisiones de política social, constituyen el derecho a la seguridad social, en el sentido de "derecho-ordenamiento".

c) Por último, los estudios y conocimientos que describen e interpretan las normas del derecho de la seguridad social, conforman este derecho, en el sentido de "derecho – disciplina", que se estudia en las universidades y centros especializados.[3]

Tal como lo señala el tratadista Carlos Alberto Etala, a la expresión "seguridad social" en primer término se la entiende como el conjunto de fines que conforman la política de protección social planteadas en un Estado. Así mismo, se la tiene como el ordenamiento jurídico que regula la implementación de sistemas de prevención y cobertura frente a distintas contingencias tales como enfermedad, vejez, muerte y demás. Finalmente, debido a su importancia se la concibe como una disciplina del derecho para fines académicos.

Habiendo establecido las diferentes acepciones que la expresión "seguridad social" posee, cabe enunciar una primera definición de ésta, con este objetivo me remito a lo manifestado por el autor Guillermo Cabanellas quien expresa:

> La Seguridad Social integra el conjunto de normas preventivas y de auxilio que todo individuo, por el hecho de vivir en sociedad, recibe del Estado, para hacer frente así a determinadas contingencias, previsibles y que anulan su capacidad de ganancia. Para otro análisis se está ante los medios económicos que se le procuran al individuo, como protección especial, para garantizarle un nivel de vida suficiente de acuerdo con las condiciones generales del país y en relación a un momento dado[4].

Analizando detenidamente la definición proporcionada por Cabanellas se infiere que la seguridad social no estaría dirigida a todos los miembros de la sociedad, sino únicamente a los trabajadores puesto que establece la premisa de que la protección y auxilio frente a las diferentes contingencias se efectuaría cuando estas anulen la capacidad de ganancia de un individuo. En contraste con la definición proporcionada, el autor ecuatoriano José Alomía Rodríguez, citando las palabras del tratadista Pérez Lenero señala:

[3] Etala, Carlos Alberto. Derecho de la seguridad social. Buenos Aires. Editorial Astrea. Año 2000. Pág. 10.
[4] Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Buenos Aires. Editorial Heliasta S.R.L. Edición 16. Año. 1981. Tomo VII. Pág. 331.

> La seguridad social es una parte de la Ciencia Política que, mediante adecuadas instituciones técnicas de ayuda, previsión o asistencia, tiene por fin defender o propulsar la paz y prosperidad general de la sociedad a través del bienestar individual de todos sus miembros[5].

La definición citada por el autor José Alomía Rodríguez, enfoca a la seguridad social como una meta de política de Estado, estableciendo que busca la asistencia a todos los miembros de la sociedad, lo cual se ajusta a la normativa constitucional ecuatoriana conforme se verificará posteriormente.

Resulta indispensable tomar en cuenta además lo expuesto por la Organización Internacional del Trabajo que mediante su Departamento de Seguridad Social, en el documento denominado "Administración de la Seguridad Social", propuso la siguiente definición:

> Es la protección que la sociedad proporciona a sus miembros, mediante una serie de medidas públicas, contra las privaciones económicas y sociales que, de no ser así ocasionarían la desaparición o una fuerte reducción de los ingresos por causa de enfermedad, maternidad, accidentes de trabajo, o enfermedad laboral, desempleo, invalidez, vejez y muerte; y también la protección en forma de asistencia médica y de ayuda a las familias con hijos.[6]

La definición planteada por la Organización Internacional del Trabajo, plantea la protección de la seguridad social a partir de la existencia de una relación laboral, lo que, como se ha dicho anteriormente es discutible puesto que este derecho es independiente al derecho al trabajo, una vez que su fin es llegar a todos los miembros de la sociedad.

---

[5] Alomía, José. Diccionario de Derecho Laboral y Seguridad Social. Quito. Editorial Jurídica del Ecuador. Primera Edición. Año 2002. Pág. 318.

[6] Posso Zumárraga, Manuel. La Seguridad Social en el Derecho Comparado. Quito. Impreso en Systemgraphic. Reproducción solo con fines académicos. Año. 2007. Pág. 7. Se hace referencia al documento expedido por la Organización Internacional del Trabajo – AISS. Denominado Administración de la Seguridad Social. 1991. Ginebra – Suiza.

1.1.3. La seguridad social en el derecho internacional

La seguridad social adquiere su trascendencia internacional en la Asamblea General de las Naciones Unidas, al formar parte de la Declaración Universal de los Derechos Humanos que en su artículo 22 establece:

> Toda persona, como miembro de la sociedad, tiene derecho a la seguridad social, y a obtener, mediante el esfuerzo nacional y la cooperación internacional, habida cuenta de la organización y los recursos de cada Estado, la satisfacción de los derechos económicos, sociales y culturales, indispensables a su dignidad y al libre desarrollo de su personalidad.[7]

Así mismo, el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales suscrito el 16 de diciembre de 1966 que entraría en vigencia a partir del 3 de enero de 1976, en su artículo 9 expresamente establece "Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a la seguridad social, incluso al seguro social".[8]

Lo contenido en la Declaración Universal de Derechos Humanos así como en el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, son parte de la denominada "Carta Internacional de Derechos Humanos de las Naciones Unidas". Cabe destacar que si bien el derecho a la seguridad social se encuentra concebido en dichos cuerpos normativos internacionales, su mención es muy general, para el tratadista Christian Courtis inclusive "escuetas"[9].

La eficacia de los principios establecidos en la Carta Internacional de Derechos Humanos, depende fundamentalmente de la existencia de los distintos organismos de protección, así para el derecho de la seguridad social ha sido primordial el aporte realizado por la Organización Internacional del Trabajo, creada a partir del Tratado de Versalles y consolidada tras la Segunda Guerra Mundial , que ha permitido la existencia y desarrollo de un ordenamiento especializado que mediante convenios y recomendaciones ha mantenido vigente la protección de la seguridad social.

---

[7] Asamblea General de las Naciones Unidas. Declaración Universal de los Derechos Humanos. 10 de diciembre de 1948. Paris – Francia.
[8] Asamblea General de la Naciones Unidas. Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. 16 de diciembre de 1966.
[9] Courtis, Christian. Derechos Sociales. Buenos Aires. Editorial CELS. Año. 2007. Pág. 257.

"Uno de los instrumentos aportados por la OIT es aquel que está dirigido para determinar y coordinar las prestaciones dentro de un sistema de protección integral"[10], constituye pues el Convenio 102 denominado "Convenio relativo a la norma mínima de la seguridad social" que entró en vigor a partir de 1955, en el cual se determinan las prestaciones que satisface la seguridad social[11]. El predicho instrumento es la base para determinar las garantías básicas que se deberían brindar a nivel mundial.

Cabe destacar que a raíz del desarrollo de la normativa referente a la seguridad social, la Organización Internacional del Trabajo crea la Asociación Internacional de Seguridad Social, "la misma que tiene por objetivo la defensa, promoción y desarrollo de la seguridad social en todo el mundo".[12]

1.1.4. El derecho de la seguridad social en la normativa regional americana.

Mediante el auspicio e iniciativa de la OIT, en 1936 en la ciudad de Santiago de Chile, se suscribió una resolución en la que se establecieron los principios fundamentales de la seguridad social en América. Tras este hecho se instituyó "La Conferencia Interamericana de Seguridad Social" (C.I.S.S), órgano multinacional que tal como lo menciona el autor Ramiro Bedregal "tiene como su postulado más importante el mejoramiento constante del bienestar material y espiritual de los individuos y familias"[13].

---

[10] Marti Bufill, Carlos. Derecho de Seguridad Social. Madrid. Editorial Diana Artes Graficas. Segunda Edición. Año. 1964. Pág. 71.

[11] Organización Internacional del Trabajo. Convenio 102. (Convenio relativo a la norma mínima de la seguridad social. En vigor a partir de 27 de abril de 1955. Las prestaciones que deberá satisfacer la seguridad social son:

1. Asistencia medica
2. Prestaciones Monetarias de Enfermedad
3. Prestaciones de Desempleo
4. Prestaciones de Vejez
5. Prestaciones en Caso de Accidentes de Trabajo y de Enfermedad Profesional
6. Prestaciones Familiares
7. Prestaciones de Maternidad
8. Prestaciones de Invalidez
9. Prestaciones de Sobrevivientes

[12] Bedregal, Ramiro. Seguridad Social. Ciudad de Quito. Editorial Universidad Central del Ecuador. Pág. 215.

[13] Ídem. Pág. 225.

Posteriormente, el derecho a la seguridad social en Latinoamérica se consagró en el artículo 9 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, de la siguiente manera:

> Artículo 9
> Derecho a la Seguridad Social
>
> 1. Toda persona tiene derecho a la seguridad social que la proteja contra las consecuencias de la vejez y de la incapacidad que la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa. En caso de muerte del beneficiario, las prestaciones de seguridad social serán aplicadas a sus dependientes.
>
> 2. Cuando se trate de personas que se encuentran trabajando, el derecho a la seguridad social cubrirá al menos la atención médica y el subsidio o jubilación en casos de accidentes de trabajo o de enfermedad profesional y, cuando se trate de mujeres, licencia retribuida por maternidad antes y después del parto[14].

1.1.5. El derecho de la seguridad social en América Latina.

La normativa sobre seguridad social se desarrolló a partir de 1883 a 1891 a raíz de la segunda etapa de la revolución industrial en donde las condiciones de trabajo de los asalariados demandaron la creación de un ordenamiento jurídico que los protegiera frente a los riesgos propios de sus actividades, el garantizar una fuente de sustento para los asalariados frente a las contingencias laborales se volvió una prioridad para los gobiernos, así por ejemplo durante ese periodo en Alemania se instituyó la cobertura social frente a los riesgos de enfermedad, invalidez, accidentes y vejez.

Al tiempo que las industrias se expandían y la fuerza laboral se incrementaba, se iniciaba ya la lucha de los trabajadores por mejorar su calidad de vida y la de sus familias, trayendo consigo la exigencia en la creación de un seguro social, lo que efectivamente se consolidó en la mayor parte de los países europeos, la extinta Unión Soviética y Japón.

[14] Asamblea General de Estados de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos Sociales y Culturales. En vigencia a partir del 18 de julio de 1978. San José – Costa Rica.

En Latinoamérica, la seguridad social no apareció durante el periodo mencionado en el párrafo anterior, puesto que si bien existían los asomos de una naciente industrialización, la realidad era que América Latina continuaba siendo eminentemente agrícola con un porcentaje prácticamente insignificante de trabajadores dedicados a la industria. Los primeros indicios de garantías laborales encaminados a buscar el bienestar social en nuestros países fueron otorgados en principio a los servidores estatales.

Los autores Silvia Tamez Gonzales y Pedro Moreno Salazar, manifiestan que a partir de la influencia inglesa con el plan Beveridge, Latinoamérica adoptó tres estrategias para implementar la seguridad social, así se indica que dichas estrategias fueron: "1. Un seguro contributivo, obligatorio y solidario; 2. Inversión en la construcción de la infraestructura sanitaria necesaria para la administración directa de los servicios y 3. Una gradual ejecución de programas por tipo de riesgo y por región."[15]

Sin embargo de los esfuerzos por implementar en América Latina un sistema de seguridad social óptimo, esto se ha mantenido únicamente como una política de estado que no ha llegado a concretarse adecuadamente. La realidad es que debido al lento crecimiento de la economía regional y la ineficiente administración de fondos del seguro social, no se ha cumplido con la prestación de las contingencias sociales básicas, siendo este el caso palpable del Ecuador.

Lo anteriormente manifestado es ratificado por el autor Carlos Correa miembro del Programa Venezolano de Educación – Acción en Derechos Humanos (PROVEA), quien con respecto a la situación de la seguridad social en América Latina ha destacado:

> El sostenido deterioro del mercado laboral en la región , las limitaciones para su crecimiento y la paralela profusión de amplias masas al margen de relaciones laborales – trabajadores familiares no remunerados en el campo, trabajadores independientes no profesionales en la ciudad , seudo asalariados de empresas de escasa productividad, conducción familiar y corta vida- aíslan crecientemente a la mayoría de los trabajadores de sus posibilidades de participación en el sistema de seguridad social, retornándolos a las

[15] De La Garza Toledo. Enrique. Tratado latinoamericano de sociología del trabajo. México D.F. Universidad Autónoma Metropolitana. Año 2000. Pág. 473.

condiciones primarias de protección basadas en sus posibilidades de ahorro , ayuda familiar, comunitaria o mutual[16].

1.1.6. El derecho de la seguridad social en el Ecuador.

Durante el periodo comprendido entre 1895 y 1925, en el Ecuador apareció la denominada "bancocracia", conformada por la burguesía agro exportadora bancaria del litoral y un sector de la oligarquía terrateniente serrana quienes a raíz de la Guerra Civil de 1912 y posterior muerte de Eloy Alfaro intervinieron decididamente en la dirección de los gobiernos de turno y economía del país.

En oposición al naciente control "bancocrático" y la instaurada presidencia de Leonidas Plaza, ocurrieron dos hechos que plantearían el inicio de las reivindicaciones sociales, así en primer lugar se encuentra la "Revolución Conchista" que se llevó a cabo durante los años 1913 a 1916 y la "Insurgencia obrera guayaquileña" de 1922.

La "Revolución Conchista" denominada así por su líder el General Carlos Concha fue un movimiento armado conformado por campesinos inicialmente esmeraldeños que se oponían a la presidencia de Leonidas Plaza. Esta "guerra" generó cientos de pérdidas humanas en la costa ecuatoriana entre soldados y campesinos. Adicionalmente, el país sufrió una gran afectación económica la cual fue ahondada por los préstamos irregulares efectuados por la banca guayaquileña, ya que se realizó con provisión de fondos mediante la emisión inorgánica de papel moneda, actuación concertada y tolerada por el gobierno de aquel entonces, que derivó en una grave crisis inflacionaria que fue profundizada con la promulgación de la Ley Moratoria de 1914 con la que se prohibió la libre convertibilidad del papel moneda y configuró un terrible desfalco a la economía del país. Finalmente, mediante un acuerdo logrado en 1916 con el entonces presidente Alfredo Baquerizo Moreno se llegó a un armisticio con las fuerzas campesinas.

[16] Correa, Carlos. Audiencia sobre la situación de los Derechos Económicos Sociales y Culturales en las Américas. Ciudad. La Paz. Editorial. Plataforma Interamericana de Derechos Humanos, Democracia y Desarrollo (PIDHDD). Primera Edición. Pág. 40.

A raíz de este gran fraude bancario, la rebeldía empezó a surgir en medio de la sociedad, al tiempo que aparecía la naciente industrialización del Ecuador y con ello el proletariado industrial, que empezarían a reclamar derechos y reivindicaciones laborales.

Si bien ya en 1909 se llevó a cabo el Primer Congreso Obrero Ecuatoriano, convocado por la Sociedad Artística e Industrial de Pichincha, en donde se reclamaba la indemnización por accidentes laborales, normativa acerca de salarios y duración de la jornada de trabajo y el establecimiento de sindicatos, no fue sino hasta 1920 y tras los hechos manifestados anteriormente que surge una verdadera búsqueda de reivindicaciones sociales, que se debatirían en el Segundo Congreso Obrero Ecuatoriano en donde se planteó la instauración de una legislación obrera.

La principal forma en la que los trabajadores obtuvieron dichas reivindicaciones fue mediante la huelga, forma de presión a sus patronos y motor para la cohesión de la fuerza social y solidaridad popular. Así el 1 de mayo de 1915, los obreros decretaron un paro general reclamando la consagración del "Día del Trabajo" y el respeto a la jornada laboral de ocho horas diarias.

La unión proletaria más representativa a ese tiempo fue la Federación de Trabajadores Regional Ecuatoriana (FTRE) quienes en 1922 proclamaron "…*Queremos que todos los hombres, hermanados en una solidaridad consiente y decidida, cooperen voluntariamente en el bienestar de todos; queremos que la sociedad humana se constituya con el fin de suministrar a todos los seres humanos los medios de alcanzar el máximo bienestar posible, tanto moral como materialmente; queremos para todos: pan, libertad, amor y ciencia. Y para conseguir este fin supremo, creemos necesario que los medios de producción estén a disposición de todos…*". Estas consignas abren paso a la lucha por la obtención del derecho de la seguridad social en el Ecuador.

El 13 de noviembre de 1922, la FTRE junto con otras organizaciones laborales decretó un paro generalizado de actividades donde el Comité de Huelga se convirtió en el único poder regente en la ciudad de Guayaquil.

Ante el temor producido por la insurrección guayaquileña, el entonces Presidente del Ecuador, José Luis Tamayo, ordenó al ejército acantonado en Guayaquil que se hiciera cargo de devolver la tranquilidad a la ciudad a cualquier costa, lo que efectivamente ocurrió tras el brutal asesinato de los insurrectos.[17].

1.2. Naturaleza Jurídica del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social

1.2.1. Creación del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social

A raíz de la "insurgencia obrera" y posterior masacre perpetrada en Guayaquil el 15 de noviembre de 1922, se volvió imperante para los gobiernos de turno establecer normas que reivindiquen los derechos de los trabajadores[18], es así que el Presidente Isidro Ayora Cueva en fecha 8 de marzo de 1928 expidió el denominado Decreto No. 18 , mediante el cual se crea la "Caja de Jubilaciones y Montepío Civil, Retiro y Montepío Militares, Ahorro y Cooperativa" , la misma que se convertiría en la primera institución ecuatoriana en brindar los beneficios propios de la seguridad social su objetivo fue conceder a los empleados públicos, civiles y militares, los beneficios de Jubilación , Montepío Civil y Fondo Mortuorio[19].

[17] Cfr. Núñez, Jorge. Historia del Seguro Social Ecuatoriano. Ciudad. Quito. Unidad Editorial del IESS. Pág. 19 -28
[18] Cfr. Posso, Manuel. Ensayo sobre Historia del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. Revista Jurídica del Diario La Hora. 24 de noviembre 2005.
[19] Cfr. Posso, Manuel. La Seguridad Social en el Derecho Comparado. Quito, Año. 2007. Pág. 84.

En virtud de la expedición del Decreto No. 18, la Constitución Política de 1929 incluyó en su artículo 151 referente a las garantías fundamentales, los siguientes aspectos de la seguridad social.

PARTE SEGUNDA

TITULO XXI

DE LAS GARANTÍAS FUNDAMENTALES

> Art. 151.- La Constitución garantiza a los habitantes del Ecuador, principalmente, los siguientes derechos:
>
> 18. La protección del trabajo y su libertad.
>
> La Ley fijará la jornada máxima de trabajo y la forma de determinar los salarios mínimos, en relación, especialmente, con el coste de las subsistencias y con las condiciones y necesidades de las diversas regiones del país. También fijará el descanso semanal obligatorio y establecerá seguros sociales.[20]

En el año 1935 se promulga la Ley del Seguro Social Obligatorio con la que se creó el Instituto Nacional de Previsión, el mismo que a más de otorgar créditos tal como su predecesora, empezó a brindar atención medica, para finalmente en 1937 y con la reforma a la Ley del Seguro Social Obligatorio se estableciera el "seguro de enfermedad". En el mismo año se aprobaron los estatutos de lo que sería la denominada "Caja del Seguro de Empleados Privados y Obreros" que dio origen a la Caja del Seguro Social.

El sistema de seguridad social ecuatoriano se afianzó con la expedición en 1942 de la Ley del Seguro Social Obligatorio, adicionalmente a ésta se expidieron los Estatutos de la Caja del Seguro. En virtud de las reformas planteadas a la Ley de Seguro Social Obligatorio en 1958, tanto la Caja de Pensiones como la del Seguro se ubicaron en igualdad de prestaciones y beneficios, para finalmente fusionarse en 1963 y formar la Caja Nacional del Seguro Social, posteriormente en 1964 se implementó el seguro de riesgos del trabajo, el seguro artesanal, el seguro de profesionales, el seguro de trabajadores domésticos y finalmente el seguro del clero secular.

[20] Constitución Política de 1929, Registro Oficial No. 138. 26 de marzo de 1929.

Para el año de 1968 se replantearon los principios rectores de la seguridad social y se concibió así el Código de Seguridad Social, en donde ya se establecieron los principios del mencionado derecho entre ellos la solidaridad, la universalidad y la obligatoriedad. Para ese mismo año bajo la asesoría técnica de la Organización Iberoamericana de Seguridad Social se comenzó el plan piloto para crear el Seguro Social Campesino.

Finalmente, el 25 de julio de 1970 por medio del Decreto Supremo No. 40, se transformó la Caja Nacional del Seguro Social en el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, como una entidad autónoma responsable de la aplicación del Seguro General Obligatorio.

La Constitución Política del Ecuador de 1998 consagró el hecho de que los fondos pertenecientes a la Seguridad Social serían distintos a los del Fisco y que bajo ningún concepto estos podrían ser utilizados para fines ajenos a la prestación del Seguro Social.

El 30 de noviembre de 2001, se publica la Ley de Seguridad Social, cuerpo normativo que rige hasta el presente momento la administración y aplicación del Seguro Social Obligatorio en el Ecuador.

Hoy en día, la Constitución de la República del Ecuador consagra la existencia del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social en su artículo 370 de la siguiente manera:

> "Art. 370.- El Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, entidad autónoma regulada por la ley, será responsable de la prestación de las contingencias del seguro universal obligatorio a sus afiliados...."[21]

1.2.2. La seguridad social como deber primordial del Estado.

El artículo 3 de la Constitución de la República del Ecuador determina que uno de los deberes primordiales del Estado, es el garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución, en forma particular la seguridad social.

[21] Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449. 20 de octubre de 2008.

El Estado Ecuatoriano, a fin de garantizar la prestación del derecho a la seguridad social, creó y transfirió su poder público de administración al IESS, para que sea este el responsable del seguro general obligatorio, tal como lo establece el artículo 370 de la Constitución de la República del Ecuador.

1.2.3. El Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social como entidad dotada de autonomía normativa, técnica y administrativa.

El Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social por mandato constitucional se instituye como una entidad de derecho público autónoma, su organización y funcionamiento se rigen por los principios de división de negocios, desconcentración geográfica, descentralización operativa y control interno.

Se rige por la Constitución de la República, la Ley de Seguridad Social, los Estatutos del IESS y por la normativa que proviene del Consejo Directivo del IESS en la figura de reglamentos, resoluciones, ordenanzas y normas técnica que son de cumplimiento obligatorio.

El autor Guillermo Cabanellas define a la autonomía administrativa como "la libertad que se reconoce a una región, provincia, ciudad o pueblo para dirigir, según sus normas y órganos propios, todos los asuntos concernientes a su administración regional, provincial o municipal".[22]

En el caso del IESS, la autonomía administrativa radica en las facultades otorgadas a cada uno de sus órganos y dependencias en base a su normativa propia y organización estructural para desempeñarse eficientemente sin depender para el ejercicio de sus atribuciones y competencias de otros órganos del Estado, para su mejor quehacer el IESS cuenta con una Auditoría Interna y una Procuraduría General, que satisfacen necesidades de control y asesoría.

[22] Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual .Ciudad Buenos Aires. Editorial Heliasta S.R.L. Edición 16. Año. 1981. Tomo I. Pág. 423.

En palabras del autor Guillermo Cabanellas, "la autonomía financiera es la Libertad económica para regirse, en cuanto a gastos e ingresos, que se concede a las entidades públicas dependientes del Estado; ya sean provincias o municipios y asociaciones u organismos"[23]. Para el IESS, esta autonomía se ejerce esencialmente por los ingresos que recauda y por las inversiones que se realizan en base a su normativa.

1.2.4. Misión del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

En términos generales, el derecho a la seguridad social tiene como misión fundamental el proteger a la sociedad frente a las diferentes eventualidades que puedan afectar la actividad económica de una persona. Es importante tener en cuenta que las prestaciones de la seguridad social no van únicamente encaminadas a los trabajadores sino a todas las personas.

Doctrinariamente se ha propuesto dividir las prestaciones de la seguridad social en base a las contingencias que esta cubre, así el tratadista Carlos Alberto Etala, cita como autor de la clasificación más aceptable al autor Aznar[24] , quien elabora una división basada en primer término en las contingencias de origen patológicos tales como enfermedad, invalidez, accidentes de trabajo y enfermedades profesionales; en segundo lugar señala las contingencias de origen biológico que vendrían a ser la maternidad , la vejez y la muerte; para finalizar su clasificación distingue a las contingencias de origen económico – social tales como el desempleo y las cargas de familia.

El doctor José Alomía Rodríguez también realiza una clasificación de las prestaciones de la seguridad social en base a las contingencias que se produjeren así en su Diccionario de Derecho Laboral y Seguridad Social[25] habla de una división en base a las contingencias sociales, economías y de salud.

---

[23] Ídem.
[24] Etala, Carlos Alberto. Derecho de la seguridad social. Ciudad. Buenos Aires. Editorial Astrea. Primera Edición. Año 2000. Pág. 21.
[25] Alomía, José. Diccionario de Derecho Laboral y Seguridad Social. Ciudad. Quito. Editorial Jurídica del Ecuador. Primera Edición. Año 2002. Pág. 331.

Normativamente los Estatutos del IESS, específicamente en su artículo 17 determinan que la misión fundamental del Instituto es justamente la prevención de las contingencias señaladas.

> Art. 17.- MISIÓN FUNDAMENTAL.- El IESS tiene la misión de proteger a la población urbana y rural , con relación de dependencia laboral o sin ella, contra las contingencias de enfermedad, maternidad , riesgos del trabajo , discapacidad, cesantía, invalidez, vejez y muerte, en los términos que consagra esta Ley[26].

1.3. Financiamiento del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social

1.3.1. Ingresos del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

La prestación de la seguridad social demanda de la inversión de importantes sumas para garantizar protección integral a la sociedad; el autor Fernando Pérez Royo, distingue dos formas de financiamiento en los siguientes términos.

> Los modelos de financiación de la Seguridad Social reflejan las diversas concepciones u opciones en cuanto a la estructura del propio sistema: el modelo asistencial, que supone la financiación (exclusiva o prevalentemente) con fondos directamente procedentes del Presupuesto del Estado; y el modelo contributivo , el cual conduce a la financiación a base de cuotas o cotizaciones especificas de los propios agentes del proceso productivo (empresarios y trabajadores), determinante del ámbito de cobertura.[27]

De manera general la principal forma de financiamiento que los gobiernos a nivel mundial han adoptado para asegurar el financiamiento de la seguridad social es el sistema contributivo o también denominado de aportaciones, por medio del cual empleadores y trabajadores destinan un porcentaje de sus ingresos a la seguridad social.

Para el caso ecuatoriano, el IESS es financiado de una forma mixta con tres ingresos fundamentales, siendo el primero el constituido por los aportes de los asegurados y empleadores, en segundo lugar el aporte Estatal y finalmente las utilidades recibidas por el Instituto en base a las inversiones que realiza. Existen otras formas de financiamiento

[26] Estatutos del IESS. Registro Oficial Suplemento 431. 7 de Mayo de 1990.
[27] Pérez Royo, Fernando. Curso de Derecho Tributario. Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Decimo Séptima Edición. Madrid. Año. 2001. Pág. 898.

que representan el 13 por ciento[28] de los ingresos del Instituto que provienen de distintas fuentes.

Teniendo en cuenta el financiamiento por medio de aportes, el tratadista Carlos Alberto Etala indica que "los recursos que maneja el ente administrador de la seguridad social pueden ser distribuidos en base a dos criterios doctrinarios fundamentales."[29] Por un lado se encuentra el denominado sistema de capitalización y por otro el sistema de reparto. Así mismo existen ordenamientos jurídicos en donde ambos métodos se han combinado para generar sistemas mixtos, siendo este último el caso del Ecuador.

El sistema de capitalización se basa en el cálculo de los aportes realizados por una persona durante toda su vida laboral, para que al final de esta se llegue a determinar un monto a percibir, el mismo que puede ser cancelado en un solo pago o puede retirarlo en forma de renta periódica, este sistema se lo denomina también "ahorro para la vejez" el mismo que es exclusivo e individual.

El sistema de reparto a su vez se basa en el principio de solidaridad que rige la seguridad social y por medio de este, los aportes realizados tanto por trabajadores como por empleadores son distribuidos indistintamente a favor de la sociedad, mediante este sistema se financian especialmente las jubilaciones.

La Ley de Seguridad Social en su artículo 4 determina los ingresos del seguro general obligatorio de la siguiente manera.

---

[28] Mesa- Lago. Carmelo. Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS) Evaluación económica y opciones para reforma. Ciudad. Quito. Editorial. INCAE-PROGRESEC. Año. 1993. Pág. 33.
Se refiere especialmente al financiamiento mediante la autogestión del IESS que se genera especialmente por el cobro de tasas y multas.

[29] Etala, Carlos Alberto. Derecho de la seguridad social. Ciudad. Buenos Aires. Editorial Astrea. Primera Edición. Año 2000. Pág. 23.

Art. 4.- RECURSOS DEL SEGURO GENERAL OBLIGATORIO: Las prestaciones del Seguro General Obligatorio se financiarán con los siguientes recursos:

a. La aportación individual obligatoria de los afiliados, para cada seguro;
b. La aportación patronal obligatoria de los empleadores, privados y públicos, para cada seguro, cuando los afiliados sean trabajadores sujetos al Código del Trabajo;
c. La aportación patronal obligatoria de los empleadores públicos, para cada seguro, cuando los afiliados sean servidores sujetos a la Ley de Servicio Civil y Carrera Administrativa;
d. La contribución financiera obligatoria del Estado, para cada seguro, en los casos que señala esta Ley;
e. Las reservas técnicas del régimen de jubilación por solidaridad intergeneracional
f. Los saldos de las cuentas individuales de los afiliados al régimen de jubilación por ahorro individual obligatorio;
g. Los ingresos provenientes del pago de los dividendos de la deuda pública y privada con el IESS, por concepto de obligaciones patronales;
h. Los ingresos provenientes del pago de dividendos de la deuda del Gobierno Nacional con el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social;
i. Las rentas de cualquier clase que produzcan las propiedades, los activos fijos, y las acciones y participaciones en empresas, administrados por el IESS;
j. Los ingresos por enajenación de los activos de cada Seguro, administrados por el IESS;
k. Los ingresos por servicios de salud prestados por las unidades médicas del IESS, que se entregarán al Fondo Presupuestario del Seguro General de Salud;
l. Los recursos de cualquier clase que fueren asignados a cada seguro en virtud de leyes especiales para el cumplimiento de sus fines; y,
m. Las herencias, legados y donaciones. [30]

1.3.2. Parafiscalidad Social.

Varios autores, entre ellos Héctor Belisario Villegas señalan que los ingresos de la seguridad social son rentas parafiscales, una vez que se constituyen por los aportes de seguridad y previsión social que pagan patrones y obreros en las cajas que otorgan beneficios a trabajadores en relación de dependencia, aportes de empresarios a cajas que les otorgan beneficios y aportes de trabajadores independientes en general, entre ellos los profesionales.[31]

El tratadista Héctor Belisario Villegas citando a autores como Corti Calvo señala que los aportes previsionales son tributarios, tomando las palabras del profesor Jarach sostiene que los aportes de los trabajadores constituyen impuestos directos a los ingresos,

[30] Ley de Seguridad Social. Registro Oficial Suplemento. 465. 30 de noviembre de 2001.
[31] Belisario Villegas, Héctor. Curso de finanzas derecho financiero y tributario. Editorial Astrea. Octava Edición Buenos Aires. 2003. Pág. 203.

en tanto que las contribuciones patronales revisten el carácter de impuestos indirectos sobre la nomina salarial, finalmente concluye indicando que las contribuciones de la seguridad social o parafiscalidad social son tributarias, y que sus aportes constituyen contribuciones especiales.

1.3.3. Exclusividad en el manejo de fondos de la seguridad social y exención impositiva de los mismos.

Los aportes realizados al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, tanto por trabajadores, empleadores y el Estado no forman parte de los fondos propios del IESS, ya que estos por mandato constitucional tienen como único fin el ser destinados a la prestación del seguro universal obligatorio, por ende el Instituto debe ser tomado en cuenta únicamente como un ente técnico que administra dichos montos en beneficio de terceros.

En base a lo antedicho, es claro manifestar que los fondos y reservas del IESS por su naturaleza no son de carácter público, de allí que ninguna institución del Estado puede intervenirlos. El autor Dino Jarach ante el escenario de calificar a los fondos de la seguridad social como públicos sostiene que "este hecho sería una indebida apropiación de los fondos recaudados en concepto de aportes y contribuciones de la seguridad social por el Estado para financiar los gastos públicos en general"[32]

Con respecto a la separación de fondos del Estado con los de la seguridad social cabe citar lo consagrado por el artículo 292 de la Constitución de la República que establece que El Presupuesto General del Estado es el instrumento para la determinación y gestión de los ingresos y egresos del Estado e incluye todos los ingresos y egresos del sector público, con excepción de los pertenecientes a la seguridad social [33], así mismo el artículo 372 de la Carta Magna con respecto a la exclusividad en el manejo de los fondos de la seguridad social establece "Art. 372.- Los fondos y reservas del seguro universal

[32] Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial. Abelardo – Perrot. Tercera Edición. Buenos Aires. Pág. 938.
[33] Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449. 20 de octubre de 2008.

obligatorio serán propios y distintos de los del fisco, y servirán para cumplir de forma adecuada los fines de su creación y sus funciones".[34]

En concordancia con lo prescrito por la Constitución de la República, la Ley de Seguridad Social en relación a la exclusividad en el manejo de fondos y exención impositiva establece:

> …Art. 16.- NATURALEZA JURÍDICA.- El Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS) es una entidad pública descentralizada, creada por la Constitución Política de la República, […]
> Sus fondos y reservas técnicas son distintos de los del fisco, y su patrimonio es separado del patrimonio de cada uno de los seguros comprendidos en el Seguro General Obligatorio.
> Sus ingresos por aportes personales y patronales, fondos de reserva, descuentos, multas, intereses, utilidades de inversiones, contribución financiera obligatoria del Estado, y los demás señalados en esta Ley, no podrán gravarse bajo ningún concepto, ni destinarse a otros fines que a los de su creación y funciones.
> Sus prestaciones en dinero no serán susceptibles de cesión, embargo o retención, salvo los casos de alimentos debidos por ley o de obligaciones contraídas a su favor, y estarán exentas del pago de impuestos[35]

Así mismo, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, hoy Corte Nacional, en relación a la exención impositiva de la cual es beneficiario el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social ha manifestado:

> "SEXTO […] es de anotar que en conformidad con el Art. 16 de la misma Ley[36], se concede al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social un estatus de desgravación total. Dice el Art. 16 en la parte pertinente: Sus ingresos por aportes personales y patronales, fondos de reserva , descuentos , multas, interese, utilidades de inversiones, contribución financiera obligatoria del Estado y los demás señalados en esta Ley, no podrán gravarse bajo ningún concepto, ni destinarse a otros fines que a los de su creación y funciones. Sus prestaciones en dinero no serán susceptibles de cesión, embargo o retención, salvo los casos de alimentos debidos por ley de obligaciones contraídas a su favor, y estarán exentas del pago de impuestos… La expresión no podrán gravarse bajo ningún concepto es definitoria para considerar el estatus de desgravación indicado, que obviamente incluye a todo tipo de tributos"[37].

[34] Ídem.
[35] Ley de Seguridad Social. Registro Oficial Suplemento. 465. 30 de noviembre de 2001.
[36] Se refiere a la Ley de Seguridad Social.
[37] Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Resolución de fecha 17-V-2006. Expediente No. 2-2004. Registro Oficial No. 395 de 13 –XI-2006.

1.3.4. Fondos propios del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

Por disposición legal el IESS utiliza parte de los aportes que percibe con el propósito de sustentar gastos administrativos, entre ellos el pago de remuneraciones de su personal, compra y mantenimiento de infraestructura, mobiliario de oficina, entre otros. Los fondos mencionados, son los únicos que se deben considerar como ingresos propios del Instituto, la determinación de los mismos se encuentra establecida en el artículo 52 de la Ley de Seguridad Social que dispone:

> Art. 52.- FONDOS DEL IESS.- Son fondos propios del IESS: a. Los provenientes de la administración de los ahorros previsionales sin que se confundan estos fondos con los correspondientes a la rentabilidad de la inversión; b. Las tasas por servicios prestados a terceros que no correspondan a prestaciones de los afiliados; c. El tres por ciento (3%) de las recaudaciones de los aportes de los afiliados y los empleadores al Seguro General Obligatorio, que se destinará a financiar los gastos administrativos del Instituto y que no podrá exceder, en ningún caso, del tres por ciento (3%) de los ingresos del Fondo Presupuestario de este seguro; d. Las comisiones por administración de las propiedades y demás activos del Seguro General Obligatorio, que fijará el Consejo Directivo del IESS; e. Los subsidios y adjudicaciones en su favor; f. Los recargos y multas que pagarán quienes incumplan sus obligaciones contributivas con el Seguro General Obligatorio, excepto los correspondientes al sistema de pensiones que se acreditarán en la cuenta de ahorro individual obligatoria del afiliado; y, g. Los recargos y las multas que pagarán quienes incumplan sus obligaciones patronales con el IESS, de conformidad con esta Ley[38].

Tal como se desprende del artículo 52 de la Ley de Seguridad Social, únicamente el tres por ciento de los aportes al seguro general obligatorio realizados tanto por trabajadores como por empleadores es destinado a gastos administrativos del Instituto, las demás formas de financiamiento del IESS se generan en la práctica a base de la autogestión. Los ingresos destinados a gastos administrativos son de suma importancia para el análisis del presente trabajo puesto que son los ingresos naturales sobre los cuales cabría la imposición de gravámenes.

[38] Ley de Seguridad Social. Registro Oficial Suplemento. 465. 30 de noviembre de 2001.

CAPITULO SEGUNDO

2. LA CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO COMO ORGANISMO TÉCNICO SUPERIOR DE CONTROL DE LOS RECURSOS PÚBLICOS Y SU FINANCIAMIENTO POR MEDIO DEL APORTE DEL CINCO POR MIL

2.1. Control fiscal.

2.1.1. La hacienda pública y el principio de control fiscal.

Con el propósito de determinar el origen y justificación del control fiscal estatal, cabe inicialmente realizar algunas consideraciones sobre lo que es la hacienda pública, para esto cabe decir que es comúnmente entendida como el patrimonio que cuenta un Estado para desenvolverse. En términos jurídicos y para esto me remito a la definición dada por el tratadista Guillermo Cabanellas la hacienda pública es "El cúmulo o conjunto de bienes del Estado, muebles e inmuebles, rentas, impuestos y demás ingresos, destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y al progreso nacional."[39]

Con mayor precisión el autor Mauricio Plazas Vega citando al tratadista Esteban Jaramillo[40], en referencia a la hacienda pública manifiesta

> Esta es el conjunto de reglas y principios que determinan la manera de constituir, administrar e invertir el patrimonio público. En la constitución del patrimonio público, la ciencia fiscal estudia la manera de formarlo, analizando detalladamente las distintas fuentes de ingresos que componen el tesoro o el erario, así de aquellos que emanan de la

[39] Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo IV. Editorial Heliasta. Decimo Sexta Edición. Buenos Aires. 1983. Pág. 236.
[40] Jaramillo, Esteban. Tratado de ciencia de la hacienda pública. Talleres Gráficos El Mundo al Día. Bogotá. 1930. Pág. 18

> comunidad misma, como de los que provienen del tesoro de los particulares. En la administración del expresado patrimonio, la ciencia fiscal estudia la organización que debe darse al manejo y recaudación de los dineros públicos, señalando las normas para que aquellas funciones se desempeñen con la mayor eficacia, equidad y economía. Y por último, en la inversión de los fondos públicos, dicha ciencia establece los principios fundamentales de los gastos comunes, a fin de que aquellos se decreten y se realicen en forma tal y en cuantía tal que correspondan debidamente a la satisfacción de las necesidades colectivas dentro de las necesidades económicas de la respectiva entidad pública.[41]

El autor Karl Von Eheberg quien considera que la hacienda pública es una verdadera ciencia, con respecto a esta ha determinado que es "La exposición sistemática de las normas que imperan en la economía financiera, según las cuales, por tanto, el Estado, las circunscripciones y los municipios adquieren y emplean los bienes necesarios para sus fines"[42].

En virtud de la importancia que conlleva para un Estado la correcta administración de su hacienda pública y especialmente la verificación de que con la misma se estén cumpliendo los fines estatales, sin desviaciones e irregularidades es que aparece la necesidad de implementar un sistema de control de la actividad financiera de la administración. A este respecto el autor Fernando Pérez Royo menciona

> El control de la actividad financiera de la Administración cumple una serie de funciones diversas. En primer lugar, ciertamente una función de carácter jurídico, de asegurar el respeto al principio de legalidad de la actividad administrativa, empezando por la legalidad presupuestaria. Cumple también una función de racionalización, de corrección de abusos e inercias que inevitablemente se producen en una actividad tan compleja como es la ejecución del presupuesto.[43]

El jurista colombiano Pedro Pablo Camargo establece además la necesidad de la implementación de un sistema de control fiscal manifestando que la obligación impuesta a

---

[41] Plazas Vega, Mauricio. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Editorial Temis S.A., Segunda Edición. Tomo I. Bogotá. 2006. Pág. 283.

[42] Von Eheberg, Karl. Hacienda Pública Traducción de la decimonovena edición alemana. Rodríguez Mata, Enrique. Barcelona. 1929. Pág. 9.

[43] Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Editorial Civitas. Decimo octava edición. Navarra. 2008. Pág. 525.

los ciudadanos de pagar tributos a favor del Estado implica consigo el correlativo derecho de vigilar la proba administración de los recursos públicos[44].

Una vez determinada la justificación de la existencia del control fiscal, es pertinente proporcionar una definición del mismo, con este propósito el jurista Carlos Atehortúa Ríos señala:

> El control fiscal es una función pública dirigida a la vigilancia de la gestión fiscal de la administración y de los particulares que administran o manejan bienes del Estado, y debe basarse en la aplicación de indicadores de eficacia, eficiencia, economía, equidad y desarrollo sostenible.[45]

En conclusión, el control fiscal constituye un elemento fundamental en la estructura de un Estado de Derecho puesto que únicamente a través de la vigilancia y fiscalización se puede garantizar la debida administración de las finanzas públicas y el patrimonio nacional. En virtud de la trascendental importancia que conlleva el ejercicio de este control, la mayor parte de Estados[46] han instituido órganos independientes encargados de velar por la gestión financiera pública.

2.1.2. Órganos de Control.

Como se ha mencionado con anterioridad, gran parte de los Estados poseen órganos especializados de control, los mismos que en América Latina son independientes de las funciones ejecutiva, legislativa y judicial. En torno a este aspecto, Jesús María Peña afirma "Todos los organismos estatales del mundo contemplan un control fiscal ejercido por personal independiente del ejecutivo, considerándolo de necesidad vital para la calificación de su gestión y seguridad en el cumplimiento de la ley y del buen uso de los bienes públicos"[47].

---

[44] Camargo, Pedro Pablo. El Control Fiscal en los Estados Americanos y México. Editorial. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. México. Año. 1969. Pág. 14.

[45] Atehortúa, Carlos. Régimen de las Entidades Territoriales. Bogotá. Editorial. Universidad Externado de Colombia. Año. 2000. Pág. 237.

[46] Se exceptúan aquellos Estados en los que rige el sistema de control por parte del Parlamento o de un órgano dependiente del mismo, tal es el caso de Inglaterra.

[47] Peña, Jesús María. Control, Auditoria, y Revisión Fiscal. Editorial. Esfera Editores. Tercera Edición. Bogotá. Año 2000. Pág. 37.

Los órganos técnicos superiores de fiscalización estrictamente son creados por mandato constitucional dada su importancia dentro de la estructura institucional de un Estado, dependiendo de la legislación a tratarse estos órganos son conocidos de manera general como Tribunales de Cuentas o Contralorías Generales, para citar algunos ejemplos, en Latinoamérica se cuenta con el Tribunal de Cuentas de Panamá, el Tribunal de Cuentas de Uruguay y el Tribunal de Cuentas de Brasil, así también se puede hacer mención de la Contraloría General de la República de Chile, la Contraloría General de la República del Perú y la Contraloría General de la República de Colombia por citar algunos.

En virtud de que los órganos superiores de control son creados por mandato constitucional, los mismos deben remitirse a los principios del derecho público, esencialmente al principio de legalidad en lo que respecta a sus atribuciones, ya que de acuerdo a cada legislación el órgano de fiscalización estará dotado de mayor o menor intervención en la administración financiera del Estado.

2.1.3. Control fiscal en el Ecuador.

Durante el gobierno de Isidro Ayora, se contrató un grupo de expertos financieros estadounidenses encabezados por Edwin Walter Kemmerer, quienes realizaron el estudio y proyección organizacional del estado económico del Ecuador. A raíz de la denominada "Misión Kemmerer", se establecieron las normas que regularían la economía en el país entre ellas la Ley General de Bancos, la Ley de Monedas, la Ley Orgánica de Aduanas, la Ley Arancelaria de Aduanas y la Ley Orgánica de Hacienda.

A partir de los aportes de la Misión Kemmerer se comprendió la necesidad de establecer una organización de la administración financiera en el país a través de un ente especializado de gobierno, en respuesta a tal necesidad en 1927 se instaura la Controlaría General del Estado con el inicial objetivo de llevar la contabilidad y el control fiscal de la nación, basándose en el proyecto de reorganización de cuentas e intervención fiscal del gobierno.

En la obra "Reseña Histórica de la Contraloría General del Ecuador", en torno a la instauración del órgano superior de fiscalización se menciona:

> La creación de la Contraloría, marca nuevos rumbos para el control de los recursos públicos ecuatorianos, estableciendo procedimientos eficaces y agiles para aquella época y encauzando al país en sistemas adecuados, con el fin de evitar el desorden existente en el control de los recursos públicos.[48]

Tal como se ha manifestado en líneas anteriores, en un primer momento, la Contraloría tenía como función esencial llevar la contabilidad de los fondos públicos, sin embargo a partir de 1973 se planteó la reforma a sus funciones, lo que sería recogido por la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, en donde se facultó a la Contraloría General del Estado cautelar la eficiente utilización de fondos y recursos de las instituciones públicas.

2.2. Contraloría General del Estado.

2.2.1. Contraloría General del Estado, órgano técnico superior de control.

A raíz del trabajo de la Asamblea Constituyente de Montecristi, la actual Constitución de la República modificó en el Estado Ecuatoriano la clásica separación de poderes que fuera establecida por Montesquieu, para incorporar las Funciones Electoral por un lado y la de Transparencia y Control Social por otro, cuyos órganos gozan de autonomía administrativa, presupuestara y financiera.

De acuerdo a la vigente Carta Magna, la recién instaurada Función de Transparencia y Control Social en líneas generales es la encargada de promover e impulsar el control de las entidades del sector público. Los órganos comprendidos dentro de la Función de Transparencia y Control Social del Estado son: el Consejo de Participación Ciudadana y

[48] Arregui, Gustavo. Reseña Histórica de la Contraloría General del Estado. Quito, Año. 1977 Pág. 119.

Control Social, la Defensoría del Pueblo, la Contraloría General del Estado y las Superintendencias de Bancos y Seguros, de Compañías, y de Telecomunicaciones.

De las entidades citadas en el párrafo anterior, únicamente a la Contraloría General del Estado por mandato constitucional y legal, le corresponde el ejercicio del control fiscal en el Ecuador, así es oportuno invocar el artículo 211 de la Constitución de la República que establece:

> Art. 211.- La Contraloría General del Estado es un organismo técnico encargado del control de la utilización de los recursos estatales, y la consecución de los objetivos de las instituciones del Estado y de las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos[49].

2.2.2. Control Interno.

Si bien, la Constitución de la República establece que el control fiscal es responsabilidad exclusiva de la Contraloría General del Estado, de modo general cada institución pública posee un sistema de control interno que se encarga de administrar y cuidar el patrimonio y recursos institucionales.

El artículo 9 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, en relación al control interno establece:

> Art. 9.- Concepto y elementos del Control Interno.- El control interno constituye un proceso aplicado por la máxima autoridad, la dirección y el personal de cada institución que proporciona seguridad razonable de que se protegen los recursos públicos y se alcancen los objetivos institucionales. Constituyen elementos del control interno: el entorno de control, la organización, la idoneidad del personal, el cumplimiento de los objetivos institucionales, los riesgos institucionales en el logro de tales objetivos y las medidas adoptadas para afrontarlos, el sistema de información, el cumplimiento de las normas jurídicas y técnicas; y, la corrección oportuna de las deficiencias de control.
> El control interno será responsabilidad de cada institución del Estado, y tendrá como finalidad primordial crear las condiciones para el ejercicio del control externo a cargo de la

[49] Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449. 20 de octubre de 2008.

Contraloría General del Estado.[50]

2.2.3. Control externo.

El control externo gubernamental es el que está directamente encargado a la Contraloría General del Estado, éste a diferencia del control interno tiene la calidad de ser independiente y de no ser controvertible una vez que el personal a cargo de la fiscalización es ajeno a la entidad controlada. El artículo 18 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado en torno al control externo establece:

> Art. 18.- Alcance y ejecución de la auditoría gubernamental.- El control externo que realizará la Contraloría General del Estado se ejercerá mediante la auditoría gubernamental y el examen especial, utilizando normas nacionales e internacionales y técnicas de auditoría.
>
> La auditoría gubernamental realizada por la Contraloría General del Estado, consiste en un sistema integrado de asesoría, asistencia y prevención de riesgos que incluye el examen y evaluación críticos de las acciones y obras de los administradores de los recursos públicos.
>
> La auditoría gubernamental, no podrá modificar las resoluciones adoptadas por los funcionarios públicos en el ejercicio de sus atribuciones, facultades o competencias, cuando éstas hubieran definido la situación o puesto término a los reclamos de los particulares, pero podrá examinar la actuación administrativa del servidor, de conformidad con la ley.[51]

2.2.4. Ejercicio del control fiscal en el tiempo

El ejercicio de la actividad de control, dependiendo de la materia u objeto a ser tratado puede clasificarse en el tiempo como previo, concurrente y posterior.

[50] Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Registro Oficial 595. De 12 de junio de 2002.
[51] Ídem.

El control previo es aquel que se efectúa con anterioridad a que se lleven a cabo obras, inversiones y demás actividades estatales, mediante estudios enfocados en proyectos y presupuestos, la finalidad esencial de este control es la prevención de irregularidades durante la ejecución de las actividades estatales y está a cargo de los mecanismos de control adoptados por la propia Institución.

El control concurrente se efectúa mientras una obra, inversión o actividad estatal se encuentra en desarrollo. En este control es común que se realice una supervisión directa in situ a fin de vigilar el avance de las actuaciones del Estado.

El control posterior se efectúa una vez que las obras, inversiones y demás actividades estatales han sido ya ejecutadas. Generalmente la Contraloría General del Estado actúa en esta fase ya sea por estar planificadas las actividades de control o por denuncias acerca de determinada actuación del Estado.

2.2.5. Consideraciones acerca de la importancia de la Contraloría General del Estado.

El doctor Carlos Pólit Faggioni, actual Contralor General del Estado en su obra "La Contraloría General del Estado en el Ordenamiento Jurídico Constitucional", menciona la misión institucional del órgano máximo de control de la siguiente manera:

> Somos el organismo técnico superior de control, con autonomía administrativa , presupuestaria y financiera , para vigilar y verificar la legalidad , transparencia y eficiencia de los resultados institucionales, en el manejo de los recursos públicos , estableciendo las responsabilidades a que hubiere lugar; promovemos el mejoramiento de la gestión de las entidades sujetas a nuestro ámbito , a través de la auditoria gubernamental, la asesoría y la lucha contra la corrupción y la impunidad, con el propósito de mejorar la calidad de vida de los ecuatorianos.[52]

Es justo manifestar que la existencia de la Contraloría General del Estado es de vital importancia para el país puesto que únicamente mediante un examen y control exhaustivo del destino de los recursos públicos se puede verificar que los mismos se encuentren destinados en beneficio de los ecuatorianos.

[52] Pólit, Carlos. La Contraloría General del Estado en el Ordenamiento Jurídico Constitucional. Quito. 2009. Pág. 148.

Los artículos 211 y 212 de la Constitución del Ecuador establecen que la Contraloría General del Estado juega un papel importante en el quehacer de las Instituciones del Estado ya que emite recomendaciones y presta asesoría a las entidades de la administración pública, en el debido manejo de bienes y recursos públicos.

2.3. Financiamiento de la Contraloría General del Estado por medio del Aporte del Cinco por Mil.

2.3.1. Ingresos de la Contraloría General del Estado

La Contraloría General del Estado con el fin de cumplir con su actividad fiscalizadora se financia en forma especial por el denominado "aporte del cinco por mil", el mismo que ha permitido mantener liquidez dentro de las arcas del órgano máximo de control para vigilar la debida administración de los recursos estatales. Expresamente, la letra a) del artículo 30 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, establece al "aporte" de la siguiente forma.

> Art. 30.- Presupuesto.- La proforma del presupuesto anual de la Contraloría General del Estado, se remitirá oportunamente al Ministerio de Economía y Finanzas para su ulterior aprobación por el Congreso Nacional. Conforme a lo dispuesto en los artículos 211, 258 y 259 de la Constitución Política de la República.
>
> El presupuesto de la Contraloría General del Estado se financiará con:
>
> a) La transferencia del cinco por mil de los ingresos presupuestados, de todas las instituciones del Estado y, en la parte proporcional de las personas jurídicas de derecho privado, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado, con recursos públicos, y que de conformidad con esta Ley, se encuentren sometidas al control de la Contraloría General del Estado. Exceptúense del cobro de este aporte exclusivamente los ingresos provenientes de empréstitos internos y externos, los saldos iniciales de caja, los fondos recaudados a favor de otras entidades y que deben ser transferidos a aquellas; y, las recaudaciones y recuperaciones de la AGD destinadas a pagar a los perjudicados por la banca cerrada, los de: la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Cruz Roja Ecuatoriana, Sociedad de Lucha contra el Cáncer (SOLCA), y Sociedad Protectora de la Infancia. En el caso de las universidades y escuelas politécnicas, se estará a lo que dispone la Ley Orgánica de Educación Superior[53].

[53] Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Registro Oficial 595. De 12 de junio de 2002

Se desprende de la norma citada anteriormente que el propósito en el establecimiento del "aporte del cinco por mil" es la dotación de recursos acordes al ámbito de fiscalización de la Contraloría General del Estado, es así que todos los sujetos vigilados por el órgano máximo de control son a su vez aportantes del cinco por mil.

2.3.2. Antecedentes del Aporte del Cinco por Mil.

A partir del Plan Integral de Transformación y Desarrollo económico-social del país, llevado a cabo durante el régimen del General Guillermo Rodríguez Lara, por medio del Decreto Supremo No. 041 publicado en el Registro Oficial No. 232 de fecha 25 de enero de 1973, se estableció la "contribución del cinco por mil" sobre los ingresos presupuestados por los organismos y entidades sometidos al control de la Contraloría General del Estado, esto con el fin de vigilar la correcta recaudación, custodia e inversión de los fondos públicos.

A fin de optimizar los medios de verificación del aporte, mediante Acuerdo de la Contraloría General del Estado No. 035, constante en el Registro Oficial No. 366 de fecha 30 de enero de 1986, se expidió el Reglamento Codificado para la Determinación y Recaudación de la Contribución del Cinco por Mil para los Servicios de la Contraloría. Por medio del mencionado acuerdo se estableció que la base imponible para la determinación del aporte sería en primer lugar la constituida por los ingresos reales de las entidades y en segundo lugar sobre la base imponible provisional de los ingresos presupuestados.

Con la promulgación de la derogada Constitución Política de la República el 11 de agosto de 1998, se amplió el control ejercido por la Contraloría General del Estado para contemplar dentro de los sujetos de fiscalización a las personas jurídicas de derecho privado que poseyeren fondos públicos dentro de su patrimonio. A partir del hecho mencionado, se incrementaron los montos percibidos por concepto del "aporte" una vez que incluso las personas jurídicas de derecho privado pasaron a ser contribuyentes.

El establecimiento de los ingresos del órgano máximo de control se normó expresamente con la promulgación de la Ley Orgánica de la Contraloría General del

Estado publicada mediante Registro Oficial 595 de 12 de junio de 2002, en donde también se estableció la facultad reglamentaria de la Contraloría, así como con el Acuerdo 029 – CG publicado en el Registro Oficial 675 de 2 de Octubre de 2002 donde se expidió el Reglamento para la Determinación y Recaudación del Aporte del Cinco por Mil.

Cabe destacar que desde la creación del "cinco por mil", a éste se lo ha considerado tanto como una contribución como una tasa y en su tratamiento se han utilizado términos propios del Derecho Tributario tales como "sujetos pasivos", "base imponible", "deducciones" y demás, que han generado diversas discusiones sobre su naturaleza jurídica que han llevado incluso a servir de sustento para la interposición de acciones judiciales con carácter tributario.

A raíz de las acciones judiciales interpuestas en contra del "cinco por mil" y especialmente tras el juicio IESS. v. Contraloría General del Estado que fuera resuelto mediante sentencia de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, publicada en la Gaceta Judicial No. 2 de 23 de marzo de 1994, la normativa sobre el "cinco por mil" ya no adopta términos utilizados en el Derecho Tributario.

2.3.3. Ámbito de aplicación del aporte del cinco por mil

La Constitución Política del Ecuador de 1998 en su artículo 211 establecía el ámbito de la facultad fiscalizadora del órgano máximo de control de la siguiente forma:

> Art. 211.- La Contraloría General del Estado es el organismo técnico superior de control, con autonomía administrativa, presupuestaria y financiera, dirigido y representado por el Contralor General del Estado, quien desempeñará sus funciones durante cuatro años. Tendrá atribuciones para controlar ingresos, gastos, inversión, utilización de recursos, administración y custodia de bienes públicos. Realizará auditorías de gestión a las entidades y organismos del sector público y sus servidores, y se pronunciará sobre la legalidad, transparencia y eficiencia de los resultados institucionales. Su acción se extenderá a las entidades de derecho privado, exclusivamente respecto de los bienes, rentas u otras subvenciones de carácter público de que dispongan. La Contraloría dictará regulaciones de carácter general para el cumplimiento de sus funciones. Dará obligatoriamente asesoría, cuando se le solicite, en las materias de su competencia[54].

[54] Constitución Política de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 1, fecha 11 de agosto de 1998.

Actualmente, la Constitución de la Republica de 2008 en su artículo 211 establece que La Contraloría General del Estado es un organismo técnico encargado del control de la utilización de los recursos estatales, y la consecución de los objetivos de las instituciones del Estado y de las personas jurídicas de derecho privado que dispongan de recursos públicos.

Por lo señalado, se desprende que el "aporte del cinco por mil" desde sus inicios se extendió a todos los órganos y entidades del sector público y así mismo a las personas jurídicas de derecho privado que posean fondos públicos, los mismos que deben transferir el cinco por mil de sus ingresos presupuestados anualmente a favor de la Contraloría.

El "Reglamento para la determinación, recaudación y control del aporte del cinco por mil", publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 143 de 4 de marzo de 2010, enumera expresamente a las entidades aportantes, de la siguiente forma:

> a) Los organismos y dependencias de las funciones Legislativa, Ejecutiva, Judicial, Electoral y de Transparencia y Control Social; sus entidades adscritas, sus proyectos y programas;
>
> b) Las entidades que integran el régimen autónomo descentralizado: juntas parroquiales rurales, los concejos municipales, distritos metropolitanos, los consejos provinciales y los consejos regionales sus empresas y entidades o programas adscritos;
>
> c) Los organismos y entidades creadas 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;
>
> d) Las personas jurídicas creadas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados para la prestación de servicios públicos;
>
> e) Las Fuerzas Armadas y sus empresas o entidades adscritas;
>
> f) El Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS) y sus empresas o entidades adscritas;
>
> g) El Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas (ISSFA) y sus empresas o entidades adscritas;
>
> h) El Instituto de Seguridad Social de la Policía Nacional (ISSPOL) y sus empresas o entidades adscritas;
>
> i) Las entidades financieras públicas.

j) Las empresas públicas y las empresas de economía mixta;

k) Los fondos, cuentas y programas especiales financiados con recursos públicos;

l) Los fondos públicos que se transfieren al sector privado para el cumplimiento de fines específicos;

m) Los fondos provenientes de préstamos no reembolsables, donaciones y otros que a cualquier título se realicen a favor del Estado o de sus instituciones por personas naturales o jurídicas u organismos nacionales o internacionales. En estos casos el pago del aporte asumirán las entidades beneficiarias;

n) Los recursos provenientes de la contraparte local que financian la ejecución de proyectos de inversión; y

o) Las personas jurídicas de derecho privado, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado, con recursos públicos[55].

2.3.4. Determinación del aporte del cinco por mil.

La Dirección Financiera de la Contraloría General del Estado, a través de su Departamento de Determinación y Recaudación de Ingresos Institucionales realiza el catastro de los aportantes del cinco por mil, individualizando sus nombres y detallando las alícuotas mensuales[56] a ser transferidas en forma obligatoria a favor del órgano máximo de control, el mencionado catastro es presentado en el mes de diciembre de cada año para ante el Contralor General del Estado para su aprobación e inmediata aplicación.

Una vez aprobado el catastro, el mismo es remitido al Banco Central del Ecuador, Banco Nacional de Fomento e instituciones bancarias particulares depositarias de fondos públicos con el fin de que se efectué la retención de recursos correspondientes al aporte del cinco por mil para su transferencia a la cuenta corriente especial que la Contraloría General del Estado mantiene en el BCE[57].

A fin de determinar en forma exacta los montos a ser transferidos por parte de los aportantes del cinco por mil, la Contraloría General del Estado recurre a los estados financieros e información que instituciones tales como el Ministerio de Finanzas, la

[55] Reglamento del Aporte del Cinco por Mil a la Contraloría General del Estado. Acuerdo de la Contraloría General del Estado No. 13. Registro Oficial Suplemento 143 de 4 de marzo de 2010.
[56] El aporte del cinco por mil es transferido en doceavas partes que corresponden sumadas al porcentaje anualmente presupuestado de ingresos de cada entidad.
[57] Banco Central del Ecuador.

Superintendencia de Compañías y la Superintendencia de Bancos proporcionan respecto de los presupuestos y patrimonio de los aportantes según sea el caso.

Es importante destacar que para el cómputo del monto a transferir por concepto del aporte del cinco por mil en las empresas de economía mixta y las personas jurídicas de derecho privado que disponen de recursos públicos, se efectúa el cálculo en base a la proporción de los recursos estatales que componen el capital social y patrimonio de las mismas.

Para la estimación del aporte de las entidades que conforman el Gobierno Central, es el Ministerio de Economía y Finanzas el que calcula el valor del aporte en virtud de los ingresos constantes en las proformas presupuestarias de dichas entidades. Igualmente, los ingresos por concepto de autogestión que consten en las proformas presupuestarias se someten al aporte.

Para la estimación del aporte de las personas jurídicas de derecho privado, se toma como base el porcentaje que representa dentro de sí la participación estatal que se refleja en el capital social, patrimonio y en general fondos establecidos en las declaraciones tributarias anuales.

2.3.5. Deducciones y excepciones del aporte del cinco por mil.

De conformidad con el artículo 30 letra a de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y el Reglamento del aporte del cinco por mil, se deducen y excepcionan de la aplicación del aporte los siguientes conceptos:

> a) Los ingresos provenientes de empréstitos internos y externos que generen pasivos. Entendiéndose por empréstitos, para fines de este reglamento, los desembolsos en efectivo que percibe la entidad, por efectos de la creación del correspondiente pasivo de corto, mediano o largo plazo;
>
> b) Los saldos iniciales de caja. Se entiende como saldos iniciales de caja aquellos valores efectivos sobrantes del ejercicio inmediato anterior y que constituyen recursos disponibles para el ejercicio vigente;

> Se exonerarán de la liquidación del aporte del cinco por mil, siempre y cuando estos se consideren como parte de los ingresos presupuestados dentro del ejercicio posterior inmediato;
>
> c) Los fondos recaudados a favor de otras entidades y que deben ser transferidos a aquellas. Se considerarán como tales a los traspasos de recursos entre entidades y organismos del sector público para el cumplimiento de fines específicos; se exonerarán en la que transfiere y se cobrará el aporte del cinco por mil en la entidad que recibe y utiliza los mismos.
> Si una entidad u organismo del sector público entrega recursos financieros al sector privado, la retención del aporte del cinco por mil se realizará en la entidad que transfiere;
>
> d) La Junta de Beneficencia de Guayaquil, Cruz Roja Ecuatoriana, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer -SOLCA-, Sociedad Protectora de la Infancia y, las universidades y escuelas politécnicas; y,
>
> e) En las empresas de economía mixta y entidades de derecho privado que tienen recursos públicos.
> Se exonerarán los aportes a: las entidades de control; los impuestos; las tasas; contribuciones nacionales y locales; contribuciones sociales, establecidas como tales en normas legales; el quince por ciento a favor de los trabajadores; el costo de auditoría externa contratada; y, dividendos al accionista.[58]

Es de notar que las deducciones y excepciones que contempla la Ley, están destinadas a casos específicos que como se ve tienen una connotación social, tal como lo constituyen los montos generados por la recuperación de recursos a pagar a favor de los perjudicados de la banca cerrada, así como los fondos de "La Junta de Beneficencia de Guayaquil, Cruz Roja Ecuatoriana", "La Sociedad de Lucha Contra el Cáncer SOLCA" y "La Sociedad Protectora de la Infancia", instituciones que cumplen rol social de ayuda.

2.3.6. Liquidación y verificación del aporte del cinco por mil

Durante el mes de enero de cada año, el Departamento de Determinación y Recaudación de Ingresos Institucionales de la Dirección Financiera de la Contraloría General del Estado remite a los aportantes del cinco por mil, el respectivo formulario e instructivo para que cada uno de ellos realice la liquidación del aporte.

En el caso de las empresas de economía mixta y personas jurídicas de derecho privado que poseen recursos públicos, el cálculo del aporte se realiza sobre el total de

[58] Reglamento del Aporte del Cinco por Mil a la Contraloría General del Estado. Acuerdo de la Contraloría General del Estado No. 13. Registro Oficial Suplemento 143 de 4 de marzo de 2010.

ingresos percibidos durante el ejercicio fiscal, en tal virtud se aplica el aporte sobre el porcentaje de participación que tiene el Estado sobre el patrimonio de cada una de ellas.

La verificación de las liquidaciones se realiza por parte del Departamento de Determinación y Recaudación de Ingresos Institucionales de la Dirección Financiera de la Contraloría General del Estado. En caso de errores o controversias el Director Financiero de la Contraloría General del Estado dispone se realice la re liquidación del aporte.

2.3.7. Recaudación del aporte del cinco por mil

Para la recaudación del aporte sobre las entidades de régimen autónomo descentralizado y las empresas públicas, el valor correspondiente se lo recauda por cuotas que son retenidas en forma mensual por la institución financiera en donde dichas entidades y empresas mantengan sus respectivas cuentas con el fin de que los montos sean acreditados a la cuenta perteneciente a la Contraloría General del Estado.

En el caso de las entidades que conforman el gobierno central, el Ministerio de Finanzas retiene de forma mensual los valores conformantes del aporte del cinco por mil, los mismos que son depositado en la cuenta corriente especial que la Contraloría General del Estado mantiene en el Banco Central.

Para la recaudación del aporte en el caso de empresas de economía mixta y personas jurídicas de derecho privado que poseen recursos públicos, se realiza el pago mensual del aporte mediante debito a favor de la cuenta corriente de la Contraloría en el Banco Central.

2.3.8. Control del aporte del cinco por mil.

El Departamento de Determinación y Recaudación de Ingresos Institucionales de la Dirección Financiera de la Contraloría General del Estado es la encargada de desarrollar los métodos de control para el cumplimiento del aporte, mediante herramientas tecnológicas que optimicen la verificación en la recaudación. El Ministerio de Finanzas se

encarga de mantener el nexo con la Contraloría a fin de comunicar permanentemente acerca de la efectiva transferencia en los pagos del aporte.

El Banco Central del Ecuador en forma mensual entrega un informe detallado sobre los valores acreditados a favor de la cuenta de la Contraloría General del Estado a fin de constatar el normal cumplimiento en el proceso de retención y transferencias de recursos.

Las empresas de economía mixta y las personas jurídicas de derecho privado que mantienen recursos públicos, tienen la obligación de individualmente informar mensualmente a la Contraloría sobre el cumplimiento de las transferencias.

2.3.9. Responsabilidades generadas del aporte del cinco por mil.

El Banco Central del Ecuador no puede suspender o modificar las cuotas mensuales establecidas en el "Acuerdo de retención automática y catastro del aporte del cinco por mil", únicamente el Contralor General del Estado tiene la facultad legal para conocer y resolver sobre los reclamos formulados por las instituciones aportantes.

Las máximas autoridades de cada una de las entidades aportantes es responsable por el cumplimiento en el aporte del cinco por mil, en caso de inobservancia de los procesos de transferencia, la Contraloría General del Estado se encuentra facultada para proceder conforme lo establecido en los artículos 46 y 47 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado que en su parte pertinente establecen:

> Art. 46.- Sin perjuicio de las responsabilidades civil culposa o penal a que hubiere lugar, los… autoridades… y representantes de las personas jurídicas y entidades de derecho privado con participación estatal… serán sancionados, con multa de una a veinte remuneraciones básicas unificadas del trabajador del sector privado… de acuerdo a la gravedad de la falta cometida, pudiendo además ser destituido del cargo, de conformidad con la ley.
>
> Art. 47.- … los representantes legales de las personas jurídicas de derecho privado … que contravinieren a su obligación de comparecer como testigos, de exhibir documentos o registros, de proporcionar confirmaciones escritas sobre las operaciones y transacciones que efectúen o hubieren efectuado con las instituciones del Estado sujetas a examen, que hubieren sido requeridos por los auditores gubernamentales debidamente autorizados, serán sancionados por la Contraloría General del Estado con multa de diez a quinientos dólares,

que será recaudada por medio de la jurisdicción coactiva conforme lo previsto en el artículo 57 de esta Ley.[59]

Finalmente, los directores nacionales, regionales y delegados provinciales de la Contraloría General del Estado, también son responsables por el cumplimiento en la verificación del aporte del cinco por mil, los resultados de dicha verificación deben ser comunicados a la Dirección Financiera del Organismo Técnico de Control, que en caso de incumplimiento, tiene la facultad de sancionar según la gravedad de la infracción.

[59] Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Registro Oficial 595. De 12 de junio de 2002

CAPITULO TERCERO

3. NATURALEZA DE LOS APORTES QUE EL INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL TRANSFIERE A LA CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO

3.1. Estudio de los montos transferidos por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social a favor de la Contraloría General del Estado por concepto del Aporte del Cinco por Mil entre los años 2004 y 2007.

3.1.1. Fundamento normativo para la transferencia del cinco por mil de los ingresos presupuestados anuales del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social a favor de la Contraloría General del Estado.

En principio cabe tener en cuenta que el artículo 30 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado establece que el presupuesto del Órgano Máximo de Control se financia especialmente con la transferencia del cinco por mil de los presupuestos de todas las instituciones del Estado y en la parte proporcional de las personas jurídicas de derecho privado, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria este integrado, con recursos públicos y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Contraloría General del Estado.

En atención a lo mencionado anteriormente es importante destacar que el artículo 16 de la Ley de Seguridad Social, señala que el IESS es una entidad pública descentralizada, creada por la Constitución de la República para la prestación del Seguro General Obligatorio.

A partir de lo expuesto es preciso manifestar que el Instituto constituye sujeto pasivo del cumplimiento del aporte. En tal sentido y a fin de verificar lo dicho, la letra f del artículo 2 del Reglamento para la determinación, recaudación y control del aporte del cinco por mil, expresamente establece

> Art. 2. De los aportantes del cinco por mil: Se consideran aportantes del cinco por mil, todas las entidades e instituciones y empresas públicas que comprenden el sector estatal […]
> Tales aportantes son […]
> f) El Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS) y sus empresas o entidades adscritas.[60]

3.1.2. Montos aportados entre los años 2004 y 2007.

Con el fin de analizar la naturaleza de los aportes que realiza el IESS a favor de la Contraloría General del Estado, me remito a los rubros transferidos durante los periodos comprendidos entre enero del 2004 a febrero de 2007, los mismos que tienen relevancia por el hecho de que al momento son objeto de estudio por parte de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 dentro del Juicio No. 25275- 2007, interpuesto por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social en contra de la Contraloría General del Estado.

De información obtenida en el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y conforme los respectivos comprobantes de transferencia otorgados por el Banco Central del Ecuador, el IESS durante el periodo comprendido entre enero del 2004 a febrero de 2007 transfirió a la Contraloría General del Estado los rubros que se detallan a continuación.

[60] Reglamento para la determinación, recaudación y control del aporte del cinco por mil que financia el presupuesto de la Contraloría General del Estado. Acuerdo de la Contraloría General del Estado No. 13. Registro Oficial Suplemente No. 143. 4 de marzo de 2010.

CUADRO 1

	2004	**2005**	**2006**	**2007**
Enero	USD.635,412.96	USD.869,787.02	USD.521,549.08	USD.651,731.20
Febrero	USD.635,412.96	USD.869,787.02	USD.521,549.08	USD.651,731.20
Marzo	USD.635,412.96	USD.869,787.02	USD.521,549.08	
Abril	USD.635,412.96	USD.869,787.02	USD.521,549.08	
Mayo	USD.635,412.96	USD.869,787.02	USD.521,549.08	
Junio	USD.635,412.96	USD.869,787.02	USD.521,549.08	
Julio	USD.635,412.96	USD.869,787.02	USD.521,549.08	
Agosto	USD.635,412.96	USD. 15,522.00	USD.521,549.08	
Septiembre	USD.635,412.96	USD. 15,522.00	USD.521,549.08	
Octubre	USD.635,412.96	USD. 15,522.00	USD.521,549.08	
Noviembre	USD.635,412.96	USD. 15,522.00	USD.521,549.08	
Diciembre	USD.635,412.96	USD. 15,522.00	USD.521,549.08	

De acuerdo al cuadro precedente se puede evidenciar que el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, durante los periodos comprendidos entre enero del 2004 a febrero del 2007 ha aportado al financiamiento de la Contraloría General del Estado con USD. 21.353.126,02 (Veintiún millones trescientos cincuenta y tres mil ciento veinte y seis Dólares de los Estados Unidos de América 02/100).

3.1.3. Retención de fondos de la seguridad social.

El artículo 372 de la Constitución de la República del Ecuador con respecto a la exclusividad en el manejo de fondos de la seguridad social establece:

> Art. 372.- Los fondos y reservas del seguro universal obligatorio serán propios y distintos de los del fisco, y servirán para cumplir de forma adecuada los fines de su creación y sus funciones. Ninguna institución del Estado podrá intervenir o disponer de sus fondos y reservas ni menoscabar su patrimonio.[61]

A pesar de lo consagrado en el artículo 372 de la Constitución del Ecuador, los fondos y reservas del IESS son retenidos automática y directamente de las cuentas que el Instituto mantiene en el Banco Central del Ecuador sin que se haya determinado el origen y destino de los mismos, mucho menos estableciéndose si forman parte de los recursos propios del Instituto o si bien corresponden a alguno de los seguros que este administra.

En virtud de que en momento alguno se determinó si constituían fondos propios los montos retenidos al IESS durante los periodos comprendidos entre enero del 2004 a febrero del 2007, mediante Oficio No. 61110000-0789 de 2 de julio de 2008 (Anexo 1), el Dr. Fernando Carpio Sacoto, en ese entonces Director General (E) del Instituto informa a la Dra. María del Carmen Maldonado Procuradora General del IESS, sobre los valores retenidos por la Contraloría General del Estado y los valores reales que debían haberse transferido teniendo en cuenta los fondos propios del Instituto, tal como se detalla a continuación.

[61] Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449. 20 de octubre de 2008.

CUADRO 2

Año	Presupuesto de Ingresos del IESS	Contribución real según Art. 16 L.S.S.	Retenciones realizadas por el BCE.	Diferencia
2004	1,482,857,581,10	352,509,72	6,354,129.60	menos 6,001,619.85
2005	1,720,008,522,83	405,177,95	6,166,119.14	menos 5,760,941.19
2006	1,900,338,285,14	476,516,86	6,258,588.96	menos 5,967,080.54
2007	5,567,488,957.90	502,416.63	7,820,774.40	menos 7,318,357.77

Conforme consta en el cuadro precedente, durante los periodos comprendidos entre enero del 2004 a febrero del 2007, según el IESS se habría pagado en exceso a la Contraloría General del Estado USD. 19.998.563,99 (Diecinueve millones novecientos noventa y ocho mil quinientos sesenta y tres Dólares de los Estados Unidos de América 99/100) y teniendo en cuenta el periodo de enero de 2004 a diciembre de 2007 el monto de USD. 25,047,999.35 (Veinte y cinco millones cuarenta y siete mil novecientos noventa y nueve Dólares de los Estados Unidos de América 35/100).

3.1.4. Reclamo administrativo planteado por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

Con fecha 19 de marzo de 2007 el doctor Ernesto Díaz Jurado en calidad de Director General del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social interpuso un Reclamo de Pago Indebido ante el Contralor General del Estado, por concepto del aporte del cinco por mil durante los periodos comprendidos entre febrero de 2004 a febrero de 2007 (Anexo 2).

El reclamo administrativo se basó fundamentalmente en lo que disponía el artículo 59 de la Constitución Política de la República concordante hoy con el artículo 372 de la Constitución de la República que en su parte pertinente establece que los fondos y reservas del seguro social son propios y distintos a los del Estado y sirven para cumplir adecuadamente los fines de su creación y funciones, manifestando además que ninguna institución del Estado puede intervenir en sus fondos y reservas, mucho menos afectar su patrimonio.

La fundamentación del recurso gravitó especialmente en el hecho de que los fondos que ingresan al IESS, provienen de afiliados, empleadores y del Estado con el único objeto de ser destinados a la prestación del seguro general obligatorio y que por ende estos no son ingresos propios del Instituto ya que este únicamente administra los recursos para el beneficio de terceros.

La pretensión concreta del Recurso fue el que la Contraloría General del Estado reintegre al IESS, el valor de USD. 20,125, 267.66 (Veinte millones ciento veinticinco mil doscientos sesenta y siete Dólares de los Estados Unidos de América 66/100), más los intereses calculados hasta el momento del reintegro del pago en exceso

Mediante Oficio No. 035235 DJDJ (Anexo3), el doctor Carlos Pólit Faggioni, en calidad de Contralor General del Estado, da contestación al reclamo de pago indebido manifestando que los ingresos del IESS no están exentos de la contribución del cinco por mil y que por tanto es procedente realizar la retención en base a los fondos que se destinan a la seguridad social.

El Contralor sustentó su respuesta en el contenido del artículo 259 de la entonces Constitución Política de la República que establecía que ningún organismo público será privado del presupuesto necesario para cumplir con los fines y objetivos para los que fue creado, y que no se ha configurado por parte del IESS pago indebido ni pago en exceso.

3.2. Naturaleza jurídica del aporte del cinco por mil

3.2.1. Análisis tributario del aporte del cinco por mil.

3.2.1.1. Definición de tributo

La normativa tributaria ecuatoriana no contempla una definición exacta sobre el término tributo, en tal virtud cabe citar la definición brindada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua que señala que el tributo es Una obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas".[62] Desde un

[62] Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

punto de vista jurídico, Guillermo Cabanellas acerca del tributo manifiesta que este es un "impuesto, contribución (v.) u otra obligación fiscal.[63]

Con mayor precisión, la autora ecuatoriana Mayté Benítez define al tributo como "prestaciones exigidas por el Estado al amparo de la Ley, sobre la base de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, las cuales son satisfechas generalmente en dinero, a fin de dotarle de ingresos para que este cumpla con el fin de inversión y redistribución de los mismos"[64].

El autor Pérez Royo por su parte menciona al tributo como "una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos"[65] A partir de la definición dada por este autor español se pueden caracterizar dos aspectos fundamentales, en primer lugar la coactividad, frente a esta caracterización se menciona que la misma responde a que el tributo es establecido unilateralmente por el ente público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a cumplir con esta obligación. Como segunda característica se tiene que el destino del mismo debe ser la financiación de gastos públicos o necesidades colectivas, siendo esta la razón de ser del tributo y lo que lo diferencia de otras prestaciones tales como las multas o sanciones pecuniarias, que carecen del cumplimiento de un fin colectivo.

Por su parte el autor Héctor Belisario Villegas, citando a Saiz de Bujanda expone que se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria, habitualmente pecuniaria, establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos que le estén encomendados.[66]

---

[63] Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Editorial Eliasta. Decimo Sexta Edición. Buenos Aires. Tomo VIII. Pág. 219. 1981.
[64] Benítez, Mayté. Manual Tributario. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 2009. Pág. 4
[65] Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Editorial Civitas. Undécima Edición. Madrid. Pág. 33.
[66] Belisario Villegas, Héctor. Curso de finanzas derecho financiero y tributario. Editorial Astrea. Octava Edición Buenos Aires. 2003. Pág. 151.

3.2.1.2. Características del tributo

La Jurisprudencia ecuatoriana[67], aporta al estudio de los tributos estableciendo sus características de la siguiente forma: a) Una prestación pecuniaria en dinero, en especie o en servicios, apreciables en dinero. b) Exigida coactivamente a las personas en ejercicio de la potestad tributaria del Estado, c). Cuyo hecho generador tributario debe contenerse en una Ley; y d) Con finalidad fundamentalmente financiera, de obtener recursos para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas.

A continuación se desarrolla el respectivo análisis de los elementos que caracterizan al tributo

3.2.1.3. El tributo es una prestación pecuniariamente valuable

Si bien los tributos son tenidos en cuenta como prestaciones dinerarias, no siempre este es el caso, ya que se pueden realizar en especie siempre y cuando sea cuantificable una vez que es necesario para el Estado realizar un cálculo sobre el presupuesto del Estado y cuentas nacionales.

Algunos autores como Mauricio Plazas Vega [68]discuten el hecho de si existen prestaciones no dinerarias tales como el servicio militar o prestaciones no remuneradas que se realizan a favor del Estado que por su naturaleza no están incluidas en el presupuesto del Estado como el ser miembro en una mesa electoral, esta acción se la consideraría como un tributo al cumplir ser una colaboración con la colectividad más obviamente no existen en el mismo las características propias de lo que se entiende por tributo.

---

[67] Corte Suprema de Justicia, Sentencia de 23-IV-96, dentro del Expediente No. 11-1995, Publicado en el Registro Oficial No. 954, de 28-V-96.

[68] Plazas Vega. Mauricio. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Editorial Temis. Segunda Edición. Bogotá. 2005. Tomo II. Pág. 61.

3.2.1.4. El tributo se exige en base del poder de Imperium

El autor Giuliani Fonrouge denomina a esta característica como "poder tributario definiéndola como la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción".[69]Al respecto cabe anotar además que el tributo es exigible únicamente en base a la coacción , esto es que se prescinde de la voluntad del obligado en cuanto a la creación y determinación del mismo, este denominado poder tributario es de naturaleza política y en él se expresa la obligación que los ciudadanos tienen de contribuir al sostenimiento del Estado.

3.2.1.5. El tributo es establecido en virtud de una ley. Nullum Tributum Sine Lege.

El artículo 3 del Código Tributario expresamente establece Art. 3 Poder Tributario.- Solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos...[70]. Constituye el principio de legalidad de que un tributo no puede ser impuesto sin que haya sido debidamente aprobado mediante el correspondiente órgano de representación popular, esta reserva de ley responde a la garantía del derecho a la propiedad y control político de la actividad financiera del Estado.

La Constitución del Ecuador en su artículo 301 prescribe que solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearan y regularan de acuerdo con la ley.[71]

[69] Giuliani Fonrouge, Carlos. Derecho Financiero. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1970. Pág. 268.
[70] Código Tributario. Registro Oficial Suplemento 38. 14 de junio de 2005.
[71] Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449. 20 de octubre de 2008.

Lo que se expresa en el hecho de que si bien el estado ecuatoriano tiene la facultad de imponer por su poder de Imperium, los mismos no pueden ser generados en forma arbitraria y requieren de ley bajo el principio de legalidad.

3.2.1.6. Los tributos cumplen fines del Estado

El objeto primordial de los tributos es servir al financiamiento del Estado para la consecución de los proyectos, y obras en beneficio de toda la colectividad.

3.2.1.7. Clasificación de tributos

Los tributos pueden ser por su naturaleza vinculados o no vinculados, en el caso de los tributos vinculados se cuenta a la tasa y la contribución especial mientras que en los no vinculados se tiene a los impuestos. El artículo 1 del Código Tributario señala que se entienden por tributos a los impuestos, tasas y contribuciones de especiales o de mejora.

3.2.1.7.1. Impuestos

El jurista ecuatoriano, doctor José Troya Jaramillo con respecto al impuesto señala "Se considera como impuesto aquella prestación exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio, y que el contribuyente se ve obligado a pagar por encontrarse en el caso previsto por la disposición legal que consulta la existencia del tributo."[72]

El tratadista Dino Jarach por su parte define al impuesto en los siguientes términos "tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere o subjetiva , teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos

[72] Troya Jaramillo, José, Estudios de Derecho Tributario, Sede Estudios Jurídicos, Corporación Editora Nacional, Volumen 1, Quito, 1984. Pág. 33.

pasivos , tales como : estado civil, cargas de familias, monto total de ingresos y fortunas."[73]

3.2.1.7.2. Tasas

La Enciclopedia Jurídica Omeba[74], señala que existe tasa cuando el presupuesto legal vincule el tributo con una actividad determinada del Estado. Por su parte, la autora Mayté Benítez define a las tasas como La tasa es un tributo cuyo hecho generador está relacionado con una actividad del Estado, inherente a su poder de imperio y que esta vinculado con el obligado al pago, pues el cobro de la tasa corresponde a la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo al contribuyente. Es un tributo generado por la prestación de un servicio efectivo o potencial, brindado de manera directa por el Estado.[75]

3.2.1.7.3. Contribuciones especiales

La autora Mayté Benítez haciendo referencia al modelo de Código Tributario para América Latina, expone que la contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.[76]

3.2.1.7.4. Contribución de mejoras.

La Enciclopedia Jurídica Omeba[77] señala que en la contribución de mejoras, el Estado absorbe una capacidad contributiva suplementaria, en virtud de la construcción de una obra pública idónea para producir beneficio a los propietarios dentro de ciertas zonas.

---

[73] Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abelardo – Perrot. Tercera Edición. Buenos Aires. 1996. Pág. 253.
[74] Enciclopedia Jurídica Omeba Editorial Driskill S.A. Buenos Aires. 1991. Tomo XXVI. Pág. 11.
[75] Benítez, Mayté. Manual Tributario. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. 2009. Pág. 9.
[76] Ibídem.
[77] Enciclopedia Jurídica Omeba Editorial Driskill S.A. Buenos Aires. 1991. Tomo IV. Pág. 707.

3.2.2. Otras formas de financiamiento estatal.

Doctrinariamente se ha tenido que los tributos son únicamente los impuestos, las tasas y contribuciones, sin embargo existen otras formas de financiamiento estatal con características tributarias que escapan a la clasificación tradicional.

3.2.2.1. Precio Público

El autor Gustavo E. Diez, considera que "la esencia del precio refiere el carácter voluntario y al acuerdo de partes en la provisión y recepción de los bienes o servicios que dan lugar al pago de la retribución o precio. Es decir que el precio publico tiene como característica jurídica principal la de ser una obligación consentida en un contrato oneroso conmutativo, cuya causa esta representada por la ventaja o provecho que le procura la otra parte".[78]

3.2.2.2. Rentas Parafiscales

La Ley y la doctrina reconocen la existencia de tres clases de tributos, que tal como se anotaron en párrafos anteriores son los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. Si bien se han establecido como tributos únicamente a las anteriormente nombradas, existen rentas que aportan al financiamiento estatal y que escapan a la categorización de tributos, las mismas han sido denominadas por la doctrina como rentas parafiscales.

El autor Carlos Giuliani Fonrouge[79], manifiesta que en principio cabe analizar el origen del término parafiscal en su raíz griega la misma que vendría a ser "al margen del fisco". En su naturaleza se considera a la renta parafiscal como un tributo en virtud de que con ella se cumpliría un interés colectivo, sin embargo no forma parte del Presupuesto General del Estado.

[78] Diez, Gustavo. Tratado de Tributación. Política y economía tributaria. Volumen 2. Editorial Astrea. 2004. Tomo II. Pág. 6.
[79] Navarrine, Susana Camila. Derecho Tributario. Editorial La Ley. Buenos Aires. 2010. Pág. 873.

La parafiscalidad fue inicialmente considerada por el Consejo de Estado Francés el 11 de mayo de 1954 en los siguientes términos

> Las exacciones obligatorias, que reciben una paliación determinada instituida por vía autoritaria, generalmente con una finalidad de orden económico, profesional o social, y que escapan por entero o en parte a las normas de la legislación presupuestaria y fiscal en lo que concierne a las condiciones de creación del ingreso de determinación de su base y de su tipo, del procedimiento de recaudación o de control de su empleo. [80]

El tratadista Dino Jarach[81] manifiesta en relación a los recursos parafiscales que son una categoría especial de gravámenes que si bien se parecen con los tributos se diferencian de los mismos con connotaciones tales como a) La administración y recaudación por medio de reparticiones públicas diferentes de la administración fiscal. b) La afectación del recurso a un fin establecido, sustrayéndolo de la masa general de los recursos del Presupuesto del Estado. c) el parafiscalismo agrupa a tributos a favor del Estado o de entes públicos descentralizados con fines sociales o de regulación económica.

El autor Mauricio Plazas Vega por su parte señala que "la renta parafiscal es una prestación de iure imperii, de creación legal, que han de sufragar quienes integran un determinado grupo o sector, como instrumento estatal de intervención encaminado a que se ejecute una actividad, o un conjunto de actividades, que si bien benefician de manera inmediata a ese determinado grupo o sector interesa a toda la colectividad".[82]

Adicionalmente de acuerdo a Plazas Vega, se traducen en la integración de recursos provenientes de un sector para beneficio de ese mismo sector, es lo más acorde a su naturaleza que la administración del fondo que originan sea autónoma y permita la presencia y el control permanente de los contribuyentes, lo cual no parece posible, o al

---

[80] Barrere, Alain. Política Financiera. Editorial Luis Miracle. Paris. 1963. Pág. 233.
[81] Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abelardo – Perrot. Tercera Edición. Buenos Aires. 1996. Pág. 250.
[82] Plazas Vega, Mauricio. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Editorial Temis. Bogotá. Segunda Edición. 2005. Pág. 159.

menos no de manera expedita, si los recursos se agregan a la cuenta única que administra la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional.[83]

De lo expuesto se puede mencionar acerca de las rentas parafiscales que tienen una naturaleza propia, con un destino determinado a ciertas actividades con beneficio sectorial, que no componen parte de las rentas nacionales. Así las rentas parafiscales serían aquellas que se exceptúan del principio de universalidad del presupuesto, dado que esta clase de ingresos son autónomos y no se rigen por las normas presupuestales.

3.2.2.3. Prestación Patrimonial de Carácter Público

Estela Rivas Nieto en su obra Tributos Atípicos, desarrolla un apartado denominado la Prestación Patrimonial de Carácter Público, según su criterio el incremento en los gastos públicos y la presión fiscal ha demandado que la Hacienda Pública se respalde en la creación de nuevos tributos y en el incremento de los ya existentes, sin embargo menciona que esa postura por parte del Estado, generaría el natural rechazo social, de allí que los poderes públicos se verían obligados a buscar nuevas fuentes de financiamiento separándose así del tradicional esquema de creación de los tributos.

Si bien estos medios de financiamiento estatales no son denominados expresamente como tributos, ello no implica que deban ser establecidos sin los requisitos que los mismos poseen siendo el principal el cumplimiento del principio de reserva de Ley.

El autor Rivas Nieto además añade que "el fundamento de la existencia del concepto de prestación patrimonial de carácter público es el progresivo alargamiento de las funciones del Estado, que le ha llevado a intervenir en la economía de mil formas distintas utilizando todo tipo de entes menores interpuestos, cuya financiación corre normalmente de forma total o parcial a cargo del propio ente, al tiempo que toman carta de naturaleza sutiles formas intermedias".[84]

[83] Ídem.
[84] Rivas Nieto. Estela. Tributos Atípicos. Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid. 2006. Pág. 17.

El autor Urquizu define la prestación patrimonial de carácter público como "toda prestación patrimonial impuesta obligatoriamente a un ciudadano en virtud de una norma jurídica a favor de un ente público al que se le reconocen facultades extraordinarias para el ejercicio de sus derechos; puede ejecutar inmediatamente sus actos (ejecutividad) y los puede hacer por sí mismo sin necesidad de acudir a los Tribunales de Justicia (auto tutela)."[85]

3.2.2.4. Contribuciones a las Superintendencias.

El tratadista Mauricio Plazas Vega en relación con las contribuciones que se deben aportar para el financiamiento de las entidades de control señala.

> Lo cierto es que la prestación a cargo de las sociedades vigiladas no retribuye ningún servicio y por otra parte, el pago que debe verificar el contribuyente no depende en absoluto de su solicitud de actuación estatal. En cambio, la prestación en comentario le reporta al contribuyente un beneficio que tiene su más notoria expresión en la protección y la buena fama con que la vigilancia estatal inviste al sector o actividad de que se trate, en tanto facilita un contexto de seguridad para los clientes o usuarios y de exclusión de quienes no cumplen los requisitos para realizar la actividad controlada, [86]

Tal como se puede observar las prestaciones tributarias a cargo de esta clase de entidades de control conllevan las características propias de las contribuciones especiales, en virtud de que hay una gestión de interés público. Plazas Vega señala que otros autores como Valdés Costa sostienen que esta clase de exacciones tienen características propias de las tasas ya que esta clase de servicios pueden ser realizados en forma única por el Estado, criterio que es sostenido por la Corte Constitucional Colombiana.

[85] Urquizu Cavalle. Las cotizaciones a la Seguridad Social. Marcial Pons. Madrid. 1997. Pág. 199.
[86] Plazas Vega, Mauricio. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Editorial Temis. Bogotá. Segunda Edición. 2005. Pág. 220.

Los referidos fallos emitidos por la Corte Constitucional Colombiana manifiestan.

Las contribuciones para el mantenimiento de la Superintendencia Bancaria no son impuestos**,** sino tasas retributivas por la prestación de servicios por parte de la Superintendencia Bancaria que recaen sobre las entidades vigiladas[87].

La Carta Política autoriza a las citadas Corporaciones Públicas para delegar en las autoridades administrativas respectivas, la labor de fijar las tarifas de las tasas y las contribuciones que cobran a los contribuyentes, como recuperación de los costos que generan los servicios que el Estado presta por intermedio de alguna de sus entidades, o participación de los beneficios que el contribuyente recibe.[88]

La actividad de vigilancia y control cumple un cometido constitucional específico, en la medida en que se dirige a asegurar la prestación regular, permanente, oportuna y eficiente del servicio de seguridad social en salud y, particularmente, a lograr que los recursos destinados a su financiación se utilicen en forma racional y acorde con los propósitos sociales previstos en la Constitución. La ejecución de la vigilancia y el control que ejerce la Superintendencia Nacional de Salud conlleva la realización de considerables erogaciones económicas. La ley ha consagrado como técnica de financiación, que los propios organismos vigilados financien el costo que implica el control de sus actividades, lo cual, en tratándose de la prestación de servicios públicos es algo natural porque tanto la actividad que ellos comportan como la vigilancia de éstos, integran un todo funcional y operativo, en cuanto atienden al logro de finalidades superiores que tienen que ver con el buen funcionamiento de aquéllos, aparte de que como el referido control redunda en beneficio de la eficiencia de los servicios, los sujetos favorecidos deben contribuir al financiamiento de los gastos que demanda la vigilancia y control por la Superintendencia.

La tasa a la cual alude la norma acusada resulta ser el mecanismo apropiado para obtener que las entidades vigiladas, en este caso las empresas promotoras de salud y las de medicina prepagada, reintegren el costo que demanda para la Superintendencia su vigilancia y control. Ningún otro tributo resulta idóneo para el logro del referido propósito pues el impuesto constituye un gravamen general y por ello no responde a una contraprestación, y la contribución porque es una participación que al contribuyente se le exige en razón de los beneficios que recibió de una acción del Estado que le proporcionó una plusvalía patrimonial.

Es cierto que los recursos que financian la seguridad social constituyen, en su mayor medida, recursos parafiscales, como lo es también que el pago de la tasa por las empresas promotoras de salud supone de hecho una reducción de sus recursos en una proporción igual al valor de aquélla. Pero de ello no se deriva la inconstitucionalidad de la norma acusada porque es de la esencia de la prestación del servicio su vigilancia y control. [89]

[87] Sentencia No. C-465/93. Ref.: Expediente D-265. Demanda de inexequibilidad parcial del Decreto 1730 de 1991 (Estatuto Orgánico del Sector Financiero, artículos 4. 1. 3 0. 1, literal o) y art. 4. 1. 9. 0. 4.

[88] Sentencia No. C-116/96 Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 22 del artículo 4o. del Decreto-ley 1290 de 1994.

[89] Sentencia C-731/00 Demanda de inconstitucionalidad contra el art. 98 de la ley 488 de 1998.

La autora Catalina Hoyos Jiménez, al respecto de estas contribuciones manifiesta que en este tipo de contribuciones se parte de que la afectación que se encuentra está dada por el hecho de que el Estado tiene que realizar ciertas actividades regulatorias y de control en cabeza de ciertos grupos económicos, societarios o de cualquier clase, para asegurar que las condiciones en que se desempeñan dichos sujetos y grupos se realicen de manera optima[90]. Cabe indicar que la existencia de esta clase de aportes para el financiamiento de las entidades de control estatales responde al importante gasto que esta actividad representa para las mismas.

3.2.3. Elementos tributarios en el aporte del cinco por mil.

El aporte del cinco por mil en su esencia expone los elementos propios de los tributos que se expresan a continuación.

3.2.3.1. Existencia de un Sujeto Activo.

Considerándole a la Contraloría General del Estado como una administración Tributaria de Excepción, se convertiría en el ente acreedor del tributo.

3.2.3.2. Sujeto Pasivo

Los contribuyentes son todas las entidades del Estado sujetas al control y vigilancia de la Contraloría, así como las personas jurídicas de derecho privado que cuenten con recursos públicos y por ello sujetos a control en el porcentaje público que tengan o manejen.

[90] Hoyos Jiménez, Catalina. El Tributo y su Aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI. Editorial MP de A.S.A. 2008. Pág. 811.

3.2.3.3. Hecho Generador

El hecho generador es el servicio prestado por la Contraloría General del Estado al vigilar y controlar el manejo de los recursos públicos.

3.2.3.4. Base imponible

El cinco por mil de los ingresos presupuestados anualmente por las entidades de derecho público y personas jurídicas de derecho privado que cuenten con recursos estatales.

3.2.4. La Contraloría General del Estado entendida como administración tributaria de excepción.

La administración tributaria de excepción surge a partir de la facultad legal otorgada a determinados entes públicos para establecer ingresos impositivos que gestionen su financiamiento. El fundamento normativo de estos entes se encuentra prescrito en el artículo 66 del Código Tributario que manifiesta

> Art. 66.- Administración tributaria de excepción.- Se exceptúan de lo dispuesto en los artículos precedentes, los casos en que la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación.[91]

En virtud de lo prescrito en el artículo 66 del Código Tributario, se colige que los entes que componen la administración tributaria de excepción, al igual que la administración tributaria central y la administración tributaria seccional, gozan implícitamente de las facultades reglamentaria, determinadora, recaudatoria , resolutoria y sancionadora.

[91] Código Tributario. Registro Oficial Suplemento No. 38. 14de junio de 2005.

En relación con la administración tributaria de excepción, Rodrigo Patiño Ledesma manifiesta.

> La Ley, por excepción concede expresamente a algunos de estos organismos que prestan servicios públicos, capacidad y gestión tributaria , constituyéndolos en sujetos activos de la obligación en unos casos y en otros asignándoles competencia para atender los requerimientos de los contribuyentes mediante la absolución de reclamos, consultas o recursos.[92]

El autor Patiño Ledesma considera que existen dos clases de administraciones tributarias de excepción, en primer término aquellas que prestan un servicio público a la colectividad y en contraprestación están facultados al cobro de tarifas, tales como las empresas públicas de telefonía, energía eléctrica, agua potable y similares. En segundo lugar, señala que existen entidades que si bien no poseen facultades recaudadoras, tienen atribuciones para resolver peticiones administrativas, tales como los comités interministeriales de fomento.

Con fines didácticos, el doctor José Adolfo Morales cita como ejemplos de administraciones tributarias de excepción a las siguientes entidades.[93]

a) Dirección General de la Aviación Civil.
b) Dirección General de la Marina Mercante
c) Autoridades Portuarias
d) Función Judicial[94]
e) Superintendencia de Compañías
f) Superintendencia de Bancos
g) Agencia de Garantía de Depósitos (AGD)
h) Establecimientos Superiores Públicos
i) Empresas Públicas
j) Empresas Autónomas

[92] Patiño Ledesma, Rodrigo. Sistema Tributario Ecuatoriano. Pre imprenta UTPL. Tomo Primero. Loja. 2004. Pág. 216.
[93] Morales, José Adolfo. Elementos del Derecho Tributario. Editorial Ecuador F.B.T. Quito. 2002. Pág. 169.
[94] Es pertinente manifestar que la Función Judicial ya no cuenta con ingresos por tasas judiciales en virtud del principio de acceso gratuito a la administración de justicia.

Por su parte la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia concibió la existencia de la administración tributaria de excepción en la entonces EMETEL de la siguiente manera.

> Según el Art. 10 de la Ley Especial de Telecomunicaciones (RO 167 de 19 de octubre de 1992), las telecomunicaciones constituyen un servicio público de responsabilidad del Gobierno que puede concesionarse, sujeto al pago de tasas y tarifas; debiendo entenderse que las primeras, las tasas, se aplican cuando el servicio es brindado por el propio Estado a través de EMETEL, las segundas, las tarifas, cuando es brindado por concesionarios particulares. Así se infiere del artículo 32 de la Ley. EMETEL, de conformidad con el Art. 10 de la propia Ley, es una Entidad de Derecho Público, por lo tanto una administración tributaria de excepción con competencia para aplicar tributos, en este caso tasas que se exigen con ocasión de la prestación de un servicio público. En el caso se discute sobre el pago de una tasa, asunto para cuyo conocimiento tienen competencia el Tribunal Distrital. [95]

Teniendo en cuenta las atribuciones reglamentarias, determinativas, recaudatorias y sancionatorias que posee la Contraloría General del Estado en virtud de la aplicación del aporte del cinco por mil, las entidades contribuyentes han llegado a afirmar que el Órgano Máximo de Control constituye efectivamente una administración tributaria de excepción, criterio que ha motivado la interposición de acciones judiciales de carácter tributario en torno a este tema, teniendo relevancia la planteada por el IESS .

3.2.5. Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social v. Contraloría General del Estado. Serie 16. Gaceta Judicial 2. 1994.

La Contraloría General del Estado mediante Oficio No. 015414 de 28 de julio de 1987, dirigido al Subgerente de Crédito Sector Publico del Banco Central del Ecuador, dispuso la retención automática de la cuenta No. 0133062 perteneciente al IESS en dicha entidad bancaria por concepto de la contribución del cinco por mil como ingresos especiales para el funcionamiento de la Contraloría General del Estado.

[95] SALA DE LO FISCAL. Gaceta Judicial. Año XCVIII. Serie XVI. No. 11. Pág. 2960. (Quito, 17 de marzo de 1998)

En atención al acto administrativo mencionado en el párrafo anterior, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social interpuso una impugnación a fin de que este quede sin efecto y se proceda a la devolución de los valores retenidos por el Banco Central del Ecuador.

El proceso fue conocido por la Tercera Sala del ex Tribunal Fiscal, la misma que mediante sentencia dictada el 26 de septiembre de 1989 aceptó en todas sus partes la demanda presentada por el IESS, dejando sin efecto la resolución de la Contraloría General del Estado al retener los fondos del Instituto, disponiendo la devolución de los valores retenidos.

Ante la sentencia dictada por la Tercera Sala del Ex- Tribunal Fiscal, el doctor Oswaldo Molestina Zavala en calidad de Contralor General del Estado de ese entonces, interpuso recurso de casación, cuyo fundamento fue el siguiente.

1. Que la Sala era incompetente para conocer de la impugnación en materia tributaria, una vez que de acuerdo al casacionista la Sala habría interpretado equivocadamente la naturaleza del aporte y lo habría calificado como un tributo. La interpretación realizada por la Sala fue de que los ingresos especiales, instituidos por el Decreto Supremo No. 41 de 19 de enero de 1973, para el funcionamiento de la Contraloría General del Estado, denominados contribución del cinco por mil constituían tributo por haber sido creada dicha contribución por Ley y por cuanto a lo largo de todo el Decreto se le otorga un carácter tributario.

2. Que la Sala habría considerado al aporte como una contribución especial, entendida como la obligación impuesta por el Estado para atender necesidades especiales, las mismas que constituyen tributo de cumplimiento obligatorio impuesto por el Estado usando su poder impositivo. Esta consideración permitió que se acepte a trámite la impugnación propuesta por el Instituto.

3. Que las personas de derecho privado pueden ser los únicos sujetos de la aplicación de impuestos, ya que se encuentran bajo la potestad determinativa y recaudatoria de los entes públicos. A partir de este punto se tornaría improcedente considerar que exista Imperium entre entidades del Estado.

4. Que el IESS es una persona de derecho público, creado por la Constitución y la Ley, sujeto al control de la Contraloría General del Estado y por tanto obligado al pago de la contribución del cinco por mil.

5. Que la Contraloría General del Estado no constituiría un órgano de la administración tributaria ni de excepción puesto que dicha atribución no ha sido otorgada expresamente por la Constitución de la República.

Corrido traslado el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social con la fundamentación al recurso de casación, el mismo fue contestado en base a los siguientes argumentos.

1. Que la contribución del cinco por mil tiene características propias de la contribución de mejoras ya que la misma es destinada para colaborar con los servicios del órgano superior de control.

2. Que al momento del proceso, el sistema tributario ecuatoriano concebía diferentes contribuciones especiales para el financiamiento de entidades públicas tales como el 0.5 al IECE y el 0.5 al SECAP, que se pagaban en su tiempo sobre los valores de las planillas de aportes de las empresas públicas y privadas, estableciendo que estas se asemejan a la de la Contraloría y que a partir de aquello la calificación de tributo a la contribución del cinco por mil es correcta.

3. Que la figura bajo la que la Contraloría General del Estado pretende encasillar a la contribución denominándola “asignación presupuestaria forzosa” no es mas que un invento del casacionista que no encuentra sustento legal ni doctrinario alguno. En este sentido cabe enfatizar el hecho de que la asignación entendida como tal es la

entrega que el Fisco hace de fondos de su presupuesto al de una institución pública o privada pero nunca puede hacerse con fondos que no sean fiscales.

4. Que el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social constituiría una entidad de derecho privado con finalidad social o publica, toda vez que su patrimonio es ajeno al fiscal y que la finalidad que persigue eminentemente es social y publica.

5. Que la Sala catalogó en forma correcta a la Contraloría General del Estado como órgano de administración tributaria de excepción, criterio que se encontraría sustentado en el Decreto Supremo No. 041 mediante la que expedición del Reglamento codificado para la determinación y recaudación del cinco por mil para los servicios de la Contraloría, de allí que el órgano máximo de control tendría facultades propias de las administraciones tributarias tales como la determinación y recaudación de tributos.

6. Que la Contraloría General del Estado es una administración tributaria de excepción ya que posee la facultad de determinar las cuotas mensuales que debe recaudar por concepto de la contribución y que adicionalmente la resolución de controversias derivadas del mismo se realizarían ante su máxima autoridad lo que sustentaría la potestad resolutiva del Órgano.

En virtud del recurso de casación, la correspondiente fundamentación presentada por la Contraloría General del Estado y la posterior contestación dada por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, la Sala de lo Contencioso Fiscal de la Corte Suprema de Justicia dictó sentencia en base a los siguientes considerandos.

Primero.- Que la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en calidad de Tribunal de Casación era competente para conocer el recurso por haberse ventilado la litis en materia tributaria.

Segundo.- Que el recurso es aceptado a trámite por cuanto se ha atendido la oportunidad de presentación, casos, requisitos y fundamentación en derecho de conformidad con el entonces vigente Código Tributario y en atención a la Ley de Casación.

Tercero.- Que le compete a la Sala examinar si existieron errores de derecho en la sentencia y si se mantuvo la observancia de la Ley, así, en primer término la Sala empieza a revisar la primera alegación realizada por la Contraloría en torno a la competencia del conocimiento de la causa en razón de la materia tributaria con respecto a la aplicación del entonces artículo 1 del Código Tributario en el que se incluyen como tributos a las contribuciones especiales o de mejoras que fueron catalogadas como esta última por parte de la Sala.

Cuarto.- Que la Sala al analizar sobre la competencia del Tribunal para haber conocido de la sentencia manifiesta que por ser solemnidad a todo juicio se debe saber si el órgano jurisdiccional lo era, en tal sentido expresó.

a) Que la contribución del cinco por mil se extiende a los ingresos presupuestarios de todas las entidades del sector público y del sector privado con participación estatal.

b) Que la Contraloría General del Estado es un organismo cuyo objeto es controlar el manejo de los recursos públicos y bienes de las Instituciones del sector estatal, que no presta dentro de la colectividad servicio público que tenga que ver con necesidades colectivas, de allí que la contribución del cinco por mil no constituiría un tributo en sí mismo por no prestar un servicio público.

c) Que el Tribunal Fiscal de la República es competente para el conocimiento y resolución de las acciones de impugnación propuestas por los contribuyentes o interesados directos contra los órganos de las administraciones tributarias central, seccional y de excepción.

d) Que existió una violación normativa tributaria al inobservar normas procesales tributarias que tienen que ver con una correcta administración de Justicia.

Finalmente la Sala de lo Fiscal de la de la Corte Suprema de Justicia tras considerar los fundamentos del recurso de casación, mediante sentencia dictada el 23 de marzo de 1994 a las 10H00 (Anexo4), resolvió aceptar el recurso interpuesto por la Contraloría General del Estado respecto a la sentencia dictada el 26 de septiembre de 1989 y declarar consigo sin valor alguno lo actuado por la Tercera Sala del ex Tribunal Fiscal.

La Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia de acuerdo al criterio de que la contribución del cinco por mil no cumpliría con la finalidad de prestar un servicio público descartó la naturaleza tributaria de la contribución sin ahondar en las demás problemáticas surgidas a partir del juicio entre ellas el establecer sobre que montos debería calcularse la contribución.

Con el objeto de aclarar las dudas generadas a partir del juicio expuesto anteriormente es que el IESS ha planteado un nuevo juicio en contra de la Contraloría General del Estado, el mismo que como se dijo en este mismo capítulo se encuentra en conocimiento de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 bajo el numero de juicio 25275 – 2007. Al tiempo que se desarrolla la presente monografía el proceso se encuentra con autos para resolver.

3.3. Pronunciamientos sobre la legitimidad del aporte del cinco por mil de los ingresos anuales que percibe el IESS a favor de la Contraloría General del Estado.

3.3.1. Criterio de la Contraloría General del Estado.

La Contraloría General del Estado afirma que los ingresos por concepto del aporte del cinco por mil que realiza el IESS a su favor no constituyen tributos y que serían simplemente un procedimiento de recaudación de recursos entre el Órgano Máximo de Control y las demás instituciones públicas o personas jurídicas de derecho privado que se sometan a su control, así las acciones judiciales tributarias planteadas en su contra serían improcedentes.

La Contraloría General del Estado sustenta su calidad de beneficiaria del aporte del cinco por mil por parte del IESS, en el hecho de que la Ley de Seguridad Social en su artículo 306 determina que el control de los recursos de las entidades públicas integrantes del Sistema Nacional de Seguridad Social expresamente le corresponde, de allí que para el Órgano Máximo de Control si debe vigilar el uso del total de fondos que constituyen la seguridad social, debería beneficiarse en los aportes sobre el total de los mismos.

Finalmente menciona que el artículo 30 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado contempla que los ingresos presupuestados sobre los que se calcula la transferencia comprenden el total de los mismos, de allí que según la Contraloría, incluso los aportes personales y patronales que podrían ser considerados como privados y pertenecientes a los afiliados particulares deben ser calculados.

3.3.2. Criterio de la Procuraduría General del Estado.

Mediante Oficio No. 2000212-P-3530 de fecha 4 de septiembre de 2003 (Anexo 5), el entonces Director General del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Ingeniero Jorge Madera Castillo, solicitó al Procurador General del Estado, un pronunciamiento jurídico en el cual se definan los rubros sujetos a deducirse del aporte del cinco por mil.

Mediante Oficio No. 006449, de fecha 9 de febrero de 2004 (Anexo 6), el entonces Procurador General del Estado, doctor José María Borja Gallegos, en respuesta a la consulta realizada por el IESS consideró.

> De las normas constitucionales y legales citadas se desprende que los fondos de la seguridad social, si bien son administrados por el IESS, institución que integra el sector público, constituyen un patrimonio distinto al del Estado y al del propio IESS, al punto que su sistema presupuestario y contable se debe mantener por separado.[96]

El entonces Procurador General del Estado de igual manera al tenor de lo establecido en el artículo 59 de la Constitución Política del Ecuador, que consagraba el hecho de que ninguna institución del Estado podría intervenir en los fondos y reservas del IESS.

Finalmente, el Procurador resolvió la consulta en los siguientes términos:

> Por lo expuesto, considero que los fondos de la seguridad social, esto es aquellos destinados a la cobertura de las diferentes prestaciones, por ser distintos a los del Estado, no deben ser objeto de la contribución del cinco por mil a favor de la Contraloría, toda vez que no constituyen ingresos del IESS ni de ninguna institución pública. Gravar dichos recursos con el pago de una contribución, implicaría afectar su patrimonio (el del IESS), contraviniendo lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 59 de la Constitución Política de la República. En consecuencia, la contribución a la Contraloría General del Estado se deberá calcular sobre la base de los ingresos del IESS que financien gastos administrativos así como los demás rubros que no correspondan a aportes de los afiliados.[97]

Ante el pronunciamiento de la Procuraduría General del Estado, mediante oficio No. 006491 D.C., de fecha 12 de febrero de 2004, el entonces Contralor General del Estado (S), doctor Genaro Peña Ugalde, solicitó la reconsideración del pronunciamiento de 9 de febrero de 2004, manifestado que se reconozca el derecho de la Contraloría para cobrar la transferencia del cinco por mil sobre los ingresos reales totales del presupuesto del IESS, incluidos los aportes de los afiliados.

[96] Criterio de la Procuraduría General del Estado. Oficio No. 006449, de fecha 9 de febrero de 2004
[97] Ídem.

En respuesta a la petición de la Contraloría, el Procurador General del Estado mediante Oficio No. 008652 de fecha 7 de mayo de 2004 (Anexo 7) manifestó

> La competencia de la Contraloría General, para examinar el uso y manejo de los fondos de la seguridad social, está fuera de duda; pero, queda claro que los fondos del seguro social que únicamente administra el IESS, al constituir un patrimonio distinto, son fondos de terceros y por tanto están exonerados del pago de la contribución, pues lo contrario significaría afectar dichos fondos en abierta inobservancia a la prohibición constitucional. Adicionalmente cabe precisar que al tratarse de fondos exonerados del pago de la contribución, es improcedente que consten como ingreso en el presupuesto de la Contraloría General del Estado.

3.3.3. Constitucionalidad del aporte.

A partir de lo manifestado en el presente capítulo, se observa que el aporte del cinco por mil efectuado por parte del IESS a favor de la Contraloría General del Estado, no se ajustaría a lo establecido en el artículo 372 de la Constitución de la República que expresamente señala:

> Art. 372.- Los fondos y reservas del seguro universal obligatorio serán propios y distintos de los del fisco, y servirán para cumplir de forma adecuada los fines de su creación y sus funciones. Ninguna institución del Estado podrá intervenir o disponer de sus fondos y reservas, ni menoscabar su patrimonio.

Cabe destacar que si bien la letra a) del artículo 30 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, establece… *El presupuesto de la Contraloría General del Estado se financiará con: a) La transferencia del cinco por mil de los ingresos presupuestados, de todas las instituciones del Estado…*, expresamente, el artículo 52 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado dispone:

> *Las instituciones de la Seguridad Social del Sector Público y demás entidades de derecho privado que controla la Contraloría General entregarán el cinco por mil con sujeción a lo que dispone el artículo 30 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado y su reglamento especial, para lo cual se tomará como base para el cálculo, el presupuesto de ingresos, deducidos los fondos de terceros, los aportes a otras entidades de control y los impuestos.*

El artículo 52 del Reglamento a la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, establece expresamente que las instituciones de la seguridad social del sector público entregarán el cinco por mil en base al presupuesto deducido de los fondos de terceros, a partir de lo manifestado en dicha normativa se tiene que los aportes que el IESS administra por ser destinados a terceros beneficiarios, no debería transferir el aporte sobre el universo de sus ingresos sino únicamente sobre aquellos que corresponden a fondos propios.

CAPITULO CUARTO

4. CONTRIBUCIÓN REALIZADA POR EL INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL A LA SUPERINTENDENCIA DE BANCOS Y SEGUROS.

4.1. De la Superintendencia de Bancos y Seguros.

4.1.1. Antecedentes históricos de la Superintendencia de Bancos y Seguros.

Durante el gobierno del Presidente Isidro Ayora se llevaron a cabo importantes acciones tendientes a la modernización y el fortalecimiento de la estructura estatal estimuladas fundamentalmente a partir de las recomendaciones hechas por la "Misión Kemmerer". Dicha misión presidida por el profesor Edwin Walter Kemmerer planteó la implementación de una normativa que contenga las bases del sistema financiero nacional.

Atendiendo la sugerencia realizada por Kemmerer, el Presidente Ayora expidió la Ley Orgánica de Bancos, la Ley Orgánica del Banco Hipotecario[98] y la Ley Orgánica del Banco Central. A la par de la promulgación de cuerpos normativos y la creación del Banco Hipotecario y del Banco Central, el 6 de septiembre de 1927 nace la Superintendencia de Bancos como entidad vigilante de las activida*des financieras en el país.

[98] Ahora Banco Nacional de Fomento.

4.1.2. La Superintendencia de Bancos y Seguros como entidad controladora del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

La Superintendencia de Bancos y Seguros es un organismo técnico que forma parte de la Función de Transparencia y Control Social cuyo fin es llevar a cabo la vigilancia, auditoria, intervención y control de las actividades de las instituciones del sistema financiero y de seguros en el Ecuador.

El IESS, conforme lo señala en el artículo 305 de la Ley de Seguridad Social se somete al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros, entidad que vigila las actividades económicas y servicios que el Instituto presta a favor de sus afiliados y asegurados.

La referida Ley de Seguridad Social en su artículo 18 prescribe además que el Estado garantiza el buen gobierno del Seguro General Obligatorio administrado por el IESS a través de la Superintendencia de Bancos y Seguros. Si bien la norma citada contiene la facultad controladora de la Superintendencia sobre el IESS, cabe señalar que la expresión "garantizar el buen gobierno" es por demás ambigua y ha ocasionado el que la Superintendencia interfiera prácticamente en todo ámbito de acción del Instituto. Así mismo cabe mencionar que al momento es necesaria la existencia de normativa clara que determine el ámbito de competencia que mantiene tanto la Superintendencia de Bancos y Seguros así como la Contraloría General del Estado sobre las actividades y funciones del IESS, puesto que ambas entidades al efectuar actividades de control demandan contribuciones en base a un universo de ingresos presupuestarios, fondos disponibles e incluso de inversiones, sin que se repare en el contenido del artículo 372 de la Constitución de la República.

Me permito adicionalmente mencionar que la Superintendencia de Bancos y Seguros al ser una entidad de control del sistema financiero y que en tal calidad su ámbito de acción sobre el IESS se rige en mayor medida a la vigilancia del manejo de inversiones de la seguridad social, al presente tiempo dicha actividad fiscalizadora se habría

desvanecido una vez que en la actualidad la administración de inversiones de la seguridad social es realizada por el BIESS[99].

4.2. Contribución realizada por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social al financiamiento de la Superintendencia de Bancos y Seguros.

4.2.1. Fundamento normativo de la contribución.

Para garantizar el debido financiamiento de las actividades de control que realiza la Superintendencia de Bancos y Seguros, la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero en su artículo 185 expresamente ha establecido

> Los fondos para atender los egresos de la Superintendencia se obtendrán de las contribuciones que esta fije a todas las instituciones sujetas a su vigilancia y control, de las retenciones que las compañías de seguros realicen en su favor de conformidad con la ley de la materia, así como del rendimiento de sus recursos patrimoniales[100].

En virtud de que el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social es una de las instituciones sujetas a vigilancia y control de la Superintendencia de Bancos y Seguros, es claro que constituye sujeto pasivo de la contribución para el financiamiento de dicha entidad.

4.2.2. Resolución de la Junta Bancaria JB-2002-487.

El artículo 185 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero establece *Las Junta Bancaria fijará el monto de las contribuciones de las instituciones sujetas a su control y vigilancia*[101]. En virtud de lo contenido en el texto legal citado, el 24 de septiembre de 2002 la Junta Bancaria dictó la Resolución JB-2002-487 la misma que impuso al IESS, ISSPOL[102] e ISSFA[103] la contribución del 0.94 por mil sobre la base de la

[99] Banco del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.
[100] Ley General de Instituciones del Sistema Financiero. Registro Oficial No. 250. 23 – I – 2011.
[101] Ídem.
[102] Instituto de Seguridad Social de la Policía Nacional.

sumatoria de los fondos disponibles, mas inversiones propias y fondos que administren en instrumentos financieros en créditos y en activos fijos; y el valor total de los egresos por concepto de prestaciones sociales, con el fin de financiar las actividades de control que desempeña la Superintendencia de Bancos y Seguros sobre las tres entidades.

En atención a la Resolución JB-2002-487, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social por medio de su entonces Director General el economista Patricio Llerena Torres solicitó al economista Miguel Dávila Castillo en funciones de Presidente de la Junta Bancaria la suspensión de la contribución del 0.94 por mil sustentando dicha solicitud en el hecho de que la exacción establecida constituía un perjuicio patrimonial para los afiliados y asegurados del IESS. Ante el requerimiento del Instituto, la Superintendencia de Bancos y Seguros mediante Oficio No. GNSC-DSS-2002-0351 de 29 de octubre de 2002, se limitó a solicitar se disponga que en un plazo no mayor a cinco días de recibida la notificación se proceda a transferir la cantidad de USD. 236.166.74 (Doscientos treinta y seis mil ciento sesenta y seis Dólares de los Estados Unidos de América 74//100), correspondiente a la contribución del último trimestre del año 2002 a favor de la entidad de control.

En virtud de la desestimación realizada por la Superintendencia de Bancos y Seguros a la petición del IESS, se interpuso la correspondiente acción judicial en contra de la Resolución JB-2002-487, la misma que fue tramitada en vía contencioso tributaria.

4.3. Procesos judiciales planteados.

4.3.1. Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social v. Superintendencia de Bancos y Seguros. Registro Oficial No. 195. 13 de noviembre de 2006

La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia mediante sentencia dictada el 23 de mayo de 2006 resolvió el juicio de impugnación propuesto por el Director General del IESS en contra de la Superintendencia de Bancos y Seguros, en donde el Instituto solicitaba la anulación de los artículos 1 y 2 y las Disposiciones Transitorias

[103] Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas.

Primera, Segunda y Tercera de la Resolución No. JB-2002-487 de 24 de septiembre de 2002 expedida por la Junta Bancaria.

La Sala en su Considerando Cuarto sobre la procedencia de la acción y la pertinencia de haber tratado la impugnación tal como si se tratase de una en contra de una contribución tributaria determinó.

> Esta Sala en sentencias de 12 de septiembre de 1995, de 8 de abril de 1996 y de 15 de abril de 1996, casos 40-94, 28-94 y 24-94, en su orden, cuyas copias certificadas obran de autos ha considerado que los tributos que pagan las sociedades controladas a la Superintendencia de Compañías son contribuciones. Igualmente, esta sala en la sentencia de 19 de marzo de 2003, caso 124-99, ha ratificado el mismo criterio. Las contribuciones que se satisfacen a la Superintendencia de Bancos tienen igual naturaleza.

En el considerando sexto de la referida sentencia la Sala se remite a lo dispuesto en el artículo 306 de la Ley de Seguridad Social en donde se prevé que le corresponde a la Superintendencia de Bancos y Seguros controlar las actividades económicas y de servicios que brinden entre otras entidades, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y que en tal virtud el IESS, estaría obligado a satisfacer la contribución solicitada por la Superintendencia. El considerando mencionado se remite también a lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley de Seguridad Social en donde se establece que el IESS posee una calidad de desgravación total, a este respecto cabe remitirse a lo manifestado en sentencia de la siguiente manera "*La expresión no podrán gravarse bajo ningún concepto es definitoria para considerar el estatus de desgravación indicado, que obviamente, incluye a todo tipo de tributos*".[104]

La Sala si bien reconoció la legitimidad de la contribución, señaló que el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social debe satisfacer las contribuciones en beneficio de la Superintendencia de Bancos y Seguros, esta se debía calcular excluyendo los rubros que gozan de exoneración de conformidad con el artículo 16 de la Ley de Seguridad Social, esto es que solo podrían cobrarse en función del cálculo sobre los fondos propios del Instituto mas no sobre los fondos destinados a la seguridad social

[104] Expediente de Casación 2. Registro Oficial No. 395. 13 de noviembre de 2006.

4.3.2. Demanda de inconstitucionalidad No. 38-2002-TC Registro Oficial No. 143 de 8 de agosto de 2003.

En atención a la expedición de la Resolución JB-2002-487, los Directores Generales del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas y del Instituto de Seguridad de la Policía Nacional, presentaron una demanda de inconstitucionalidad a la resolución de la Junta Bancaria.

> El Tribunal Constitucional dentro del proceso concluyo que la contribución materia de la impugnación cumple con el principio de legalidad y reserva legal. Adicionalmente, remarcó que era indispensable tomar en cuenta que en razón de que las actividades a cargo del Sistema Nacional de Seguridad Social, por su trascendencia para la sociedad, requieren de un control de carácter técnico y especializado por parte del Estado, ocasiona un gasto extraordinario que debe ser cubierto por los propios entes sujetos de control.

La Sala también concluyó que la contribución establecida para el IESS, ISSFA e ISSPOL, se encuentran basados en el artículo 185 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, que para el caso pertinente fue fijada por la Junta Bancaria mediante la Resolución JB-2002-487 de 24 de septiembre de 2002: la razón de ser de esta contribución sería el retribuir el servicio de control que hace la Superintendencia de Bancos y Seguros para que se pueda realizar en forma debida la actividad de control sobre los entes de seguridad social.

El Tribunal expuso la siguiente conclusión con respecto a la determinación de la cuantía de la contribución.

> Que no se debe confundir la determinación de la cuantía de la contribución, que se hace "sobre la base" que establece el Art. 1 de la Resolución JB-2002-487 de 24 de septiembre de 2002, utilizando a los fondos disponibles de estos institutos junto a otros factores, como base de cálculo de la mencionada contribución, con un gravamen directo a dichos fondos, porque esa no es la naturaleza de esta categoría tributaria; el procedimiento de cálculo constante en el mencionado Art. 1 lo que hace es "fijar" la contribución en base a rubros que reflejan la magnitud de la actividad que desarrolla cada instituto contribuyente, que tiene relación directa con la correlativa actividad de control que justifica su establecimiento;

Por los fundamentos expuestos en los considerandos del respectivo fallo, se desechó la demanda de inconstitucionalidad presentada por las entidades públicas de seguridad social.

CONCLUSIONES

El Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social es por mandato constitucional, la entidad pública responsable y encargada de la prestación de las contingencias del seguro universal obligatorio a sus afiliados en el país, para tal efecto, se financia principalmente con aportes determinados en la Ley provenientes de empleadores, trabajadores y del Estado, quienes con sus aportes garantizan la plena vigencia del derecho a la seguridad social.

Conforme lo señala el artículo 372 de la Constitución de la República, los fondos y reservas del seguro obligatorio, serán propios y distintos de los del Fisco, ninguna institución del Estado puede intervenirlos o disponer de sus fondos y reservas, ni menoscabar su patrimonio.

La Contraloría General del Estado es por mandato constitucional, el órgano máximo de control de los fondos y recursos públicos, para tal cometido se financia especialmente con el denominado "Aporte del cinco por mil", que si bien no es un tributo "per se", ha originado diversas discusiones doctrinales sobre su naturaleza tributaria, derivando en juicios interpuestos ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

Si bien el "Aporte del cinco por mil" cumple con el principio de legalidad al encontrarse establecido en la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, no se puede pretender que a partir de ello se confunda al Organismo Técnico Superior de Control con una administración tributaria ni siquiera de excepción ya que dicho aporte no lleva consigo los elementos propios que caracterizan a los tributos.

La transferencia del cinco por mil de los ingresos presupuestados de todas las instituciones del Estado, es una técnica financiera, establecida por el artículo 30 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, para asegurar fondos y recursos al órgano máximo de control, la cual cumple con su misión con independencia de las demás entidades estatales, sujetas a su control.

Cabe tener en cuenta que el aporte aplicado a la mayoría de entidades públicas no representa una afectación a sus presupuestos ya que el origen de sus ingresos en la mayor parte de sus asignaciones proviene de una misma fuente que es el Presupuesto General del Estado; mientras que, en el caso del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, la fuente principal de sus ingresos proviene de aportes realizados por trabajadores, empleadores y Estado; y cuyo destino es la prestación de la seguridad social.

A fin de precautelar el patrimonio del IESS y en consideración con el financiamiento del Organismo máximo de control, debe clarificarse sobre cuáles ingresos se debe transferir el "Aporte del cinco por mil".

Por lo que si bien es indispensable satisfacer las exigencias presupuestarias de la Contraloría General del Estado, para que cumpla con los objetivos constantes en su Plan Anual de Control, considero que se hace necesario que la Asamblea Nacional, en ejercicio de su atribución legislativa, adecúe al marco constitucional, la normativa legal respectiva y por medio de reformas legales, se precise y se aclare lo siguiente:

- Si el "Aporte del cinco por mil constituye un tributo y si es así, este constituye un impuesto o una tasa.

- Si las entidades autónomas y en particular aquellas cuyos presupuestos no forman parte del Presupuesto General del Estado y no perciben recursos de éste, deben o no contribuir por igual que el resto de entidades públicas.

- Si con sujeción a lo dispuesto en el artículo 372 de la Constitución, que establece que ninguna institución del Estado podrá intervenir o disponer de los fondos y reservas del seguro universal obligatorio, ni menoscabar su patrimonio, los fondos y recursos con que cuenta el IESS, para la prestación de las contingencias del seguro universal obligatorio a sus afiliados, debe o no, ser considerados recursos intangibles.

- Si la contribución a favor de la Superintendencia de Bancos y Seguros debería estar regulada mediante norma legal y no mediante Resolución de la Junta Bancaria.

- A fin de no contraponerse en su ámbito y funciones, se debe determinar y definir claramente las áreas de control tanto para la Contraloría General del Estado cuanto para la Superintendencia de Bancos y Seguros.

Esta última cuestión en mérito de que el ámbito de acción de control y competencia tanto de la Superintendencia de Bancos y Seguros cuanto de la Contraloría General del Estado sobre el IESS, deben estar perfectamente delimitados a fin de que no se superpongan acciones de control en las actividades de inversión, gestión y administrativas que cumple y desarrolla el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina

Alomía, José. Diccionario de Derecho Laboral y Seguridad Social.

Arregui, Gustavo. Reseña Histórica de la Contraloría General del Estado.

Atehortúa, Carlos. Régimen de las Entidades Territoriales.

Barrere, Alain. Política Financiera.

Bedregal, Ramiro. Seguridad Social.

Benítez, Mayté. Manual Tributario.

Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual.

Camargo, Pedro Pablo. El Control Fiscal en los Estados Americanos y México.

Courtis, Christian. Derechos Sociales.

Correa, Carlos. Audiencia sobre la situación de los Derechos Económicos Sociales y Culturales en las Américas.

De La Garza Toledo. Enrique. Tratado latinoamericano de sociología del trabajo.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

Diez, Gustavo. Tratado de Tributación. Política y economía tributaria.

Enciclopedia Jurídica Omeba Editorial Driskill S.A.

Etala, Carlos Alberto. Derecho de la seguridad social.

García Martínez, Roberto. Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social.

Giuliani Fonrouge, Carlos. Derecho Financiero.

Hoyos Jiménez, Catalina. El Tributo y su Aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI

Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario.

Jaramillo, Esteban. Tratado de ciencia de la hacienda pública.

Marti Bufill, Carlos. Derecho de Seguridad Social.

Mesa- Lago. Carmelo. Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS) Evaluación económica y opciones para reforma. Ciudad. Quito. Editorial. INCAE-PROGRESEC.

Morales, José Adolfo. Elementos del Derecho Tributario.

Navarrine, Susana Camila. Derecho Tributario.

Núñez, Jorge. Historia del Seguro Social Ecuatoriano

Patiño Ledesma, Rodrigo. Sistema Tributario Ecuatoriano.

Peña, Jesús María. Control, Auditoria, y Revisión Fiscal.

Pérez Royo, Fernando. Curso de Derecho Tributario.

Plazas Vega, Mauricio. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario.

Pólit, Carlos. La Contraloría General del Estado en el Ordenamiento Jurídico Constitucional.

Posso, Manuel. Ensayo sobre Historia del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

Posso Zumárraga, Manuel. La Seguridad Social en el Derecho Comparado.

Rivas Nieto. Estela. Tributos Atípicos. Ediciones Jurídicas y Sociales.

Troya Jaramillo, José, Estudios de Derecho Tributario.

Urquizu Cavalle. Las cotizaciones a la Seguridad Social.

Villegas Belisario, Héctor. Curso de finanzas derecho financiero y tributario.

Von Eheberg, Karl. Hacienda Pública.

Instrumentos Internacionales

Asamblea General de Estados de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos Sociales Y Culturales.

Asamblea General de la Naciones Unidas. Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Asamblea General de las Naciones Unidas. Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Normas jurídicas ecuatorianas

Constitución de la República del Ecuador.

Código Tributario.

Ley General de Instituciones del Sistema Financiero.

Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado

Ley de Seguridad Social.

Reglamento del Aporte del Cinco por Mil a la Contraloría General del Estado.

Estatutos del IESS.

Fallos ecuatorianos

Corte Suprema de Justicia, Sentencia de 23-IV-96, dentro del Expediente No. 11-1995, Publicado en el Registro Oficial No. 954, de 28-V-96.

Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Resolución de fecha 17-V-2006. Expediente No. 2-2004. Registro Oficial No. 395 de 13 –XI-2006.

Corte Suprema de Justicia Gaceta Judicial. Año XCVIII. Serie XVI. No. 11. Pág. 2960. Quito, 17 de marzo de 1998.

Fallos internacionales.

Corte Constitucional Colombiana. Sentencia C-731/00 Demanda de inconstitucionalidad contra el art. 98 de la ley 488 de 1998.

Corte Constitucional Colombiana. Sentencia No. C-116/96 Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 22 del artículo 4o. del Decreto-ley 1290 de 1994.

Corte Constitucional Colombiana. Sentencia No. C-465/93. Ref.: Expediente D-265. Demanda de inexequibilidad parcial del Decreto 1730 de 1991 (Estatuto Orgánico del Sector Financiero, artículos 4. 1. 3 0. 1, literal o) y art. 4. 1. 9. 0.

Criterio de Procuraduría General del Estado.

Procuraduría General del Estado. Oficio No. 006449, de fecha 9 de febrero de 2004

ANEXOS

1. Oficio No. 61110000-0789 de 2 de julio de 2008, suscrito por el Director General del IESS y dirigido a la Procuradora General del IESS.

2. Reclamo de Pago Indebido interpuesto por el IESS ante el Contralor General del Estado, por concepto del aporte del cinco por mil durante los periodos comprendidos entre febrero de 2004 a febrero de 2007

3. Oficio No. 035235 DJDJ., de 13 de julio de 2007 suscrito por el Contralor General del Estado y dirigido al Director General del IESS.

4. Sentencia dictada el 23 de marzo de 1994 a las 10H00 por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.

5. Oficio No. 2000212-P-3530 de fecha 4 de septiembre de 2003, suscrito por el Director General del IESS y dirigido al Procurador General del Estado.

6. Oficio No. 006449, de fecha 9 de febrero de 2004, suscrito por el Procurador General del Estado y dirigido al Director General del IESS.

7. Oficio No. 008652 de fecha 7 de mayo de 2004, suscrito por el Procurador General del Estado y dirigido al Contralor General del Estado Subrogante.

INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL

EDIFICIO ZARZUELA – 9 DE OCTUBRE N20-68 Y JORGE WASHINGTON
TELEFONOS : 2568-046 2568-047 2568-048
QUITO - ECUADOR

Quito, 02 de julio de 2008
Oficio No. 61110000-0789

Doctora
María del Carmen Maldonado
PROCURADURA GENERAL DEL IESS
Presente.-

De mi consideración:

La Contraloría General del Estado conjuntamente con la Superintendencia de Bancos y Seguros han adoptado la medida de cobrar la contribución del 5 por mil y el 1 por mil respectivamente, directamente de los fondos que el IESS mantiene en las cuentas del Banco Central del Ecuador, a pesar de haber comunicado que los valores que estas entidades consideran como contribución, no corresponden a los montos reales establecidos por nuestra Institución, de acuerdo a lo tipificado en el Artículo 16 de la Ley de Seguridad Social 2001-55 de 30 de noviembre de 2001.

Cabe señalar, que la Procuraduría General del IESS, debe tomar las acciones legales del caso, para evitar la incautación por parte de estas dos entidades a través de esa vía, así como también realizar el cobro correspondiente de los valores excedidos.

Es menester indicar que mediante certificación presupuestaria No. 61110000-6284 de 19 de octubre de 2007, por el valor de USD. 20.000,00 la institución procedió a contratar al Dr. Leonardo Sempertegui Ontaneda, para que patrocine al IESS en el proceso administrativo y judicial a fin de recuperar los valores indebidamente pagados a la Contraloría General del Estado, sin que hasta la presente fecha se conozca resultado alguno, razón por la cual dispongo se de seguimiento y conocimiento a esta Dirección, sobre las acciones emprendidas por dicho profesional.

Finalmente dispongo a usted, que se efectúen las gestiones pertinentes, utilizando todas las herramientas legales que la ley y la constitución nos permite, con el propósito de continuar en el proceso de recuperación de los valores incautados indebidamente y en exceso por estos dos organismos de control.

Para el efecto, a continuación se servirá encontrar en cuadro detallado, los valores que fueron confiscados, los valores reales y las diferencias a recobrar.

Atentamente,

Dr. Fernando Carpio Sacoto
DIRECTOR GENERAL DEL IESS (E)

Anexo: dos f.ú

BANEIZ/MPCOMT
2008/07-01

INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL
Dra. María del Carmen Maldonado
PROCURADORA GENERAL DEL

INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL

EDIFICIO ZARZUELA – 9 DE OCTUBRE N20-68 Y JORGE WASHINGTON
TELEFONOS : 2568-046 2568-047 2568-048
QUITO - ECUADOR

Quito, 02 de julio de 2008
Oficio No. 61110000-0789

SERIE DE INGRESOS Y CONTRIBUCION A LA CONTRALORIA GENERAL DEL ESTADO

(cifras en USD)

AÑOS	"PRESUPUESTO DE INGRESOS" IESS	CONTRIBUCION REAL SEGÚN ART. 16 LEY S.S.	RETENCIONES INDEBIDAS	DIFERENCIAS A RECUPERAR
1998	137,553,781.56	369,759.13	161,000.00	208,759.13
1999	183,152,767.16	499,313.65	367,954.24	131,359.41
2000	363,405,894.14	325,580.94	506,852.10	-181,271.16
2001	573,244,444.19	413,985.97	851,016.60	-437,030.63
2002	824,228,325.73	620,005.09	2,704,613.71	-2,084,608.62
2003	1,065,033,429.62	371,239.71	2,503,687.08	-2,132,447.37
2004	1,482,857,581.10	352,509.75	6,354,129.60	-6,001,619.85
2005	1,720,008,522.83	405,177.95	6,166,119.14	-5,760,941.19
2006	1,900,338,285.14	476,516.86	6,258,588.96	-5,967,080.54
2007	2,567,488,957.90	502,416.63	7,820,774.40	-7,318,357.77
TOTAL		4,336,505.68	33,694,735.83	-29,543,238.58

SERIE DE INGRESOS Y CONTRIBUCION A LA SUPERINTENDENCIA DE BANCOS Y SEGUROS

(cifras en USD)

AÑOS	"PRESUPUESTO DE INGRESOS" IESS	CONTRIBUCION REAL SEGÚN ART. 16 LEY S.S.	RETENCIONES INDEBIDAS	DIFERENCIAS A RECUPERAR
2006	1,900,338,285.14	93,889.23	1,900,338.29	-1,806,449.05
2007	2,567,488,957.90	82,928.38	2,567,488.96	-2,484,560.58
TOTAL		176,817.62	4,467,827.25	-4,291,009.63

Todo documento, presentado después de las 16:00 se sentará con fecha del día siguiente.

SEMPÉRTEGUI ONTANEDA
ABOGADOS

SECRETARÍA GENERAL DEL ESTADO
DOCUMENTACIÓN Y ARCHIVO
CORRESPONDENCIA
RECIBIDA Y REGISTRADA
FECHA: 19 MAR 2007
HORA:
ASIGNADO A:

SEÑOR CONTRALOR GENERAL DEL ESTADO.-

Doctor ERNESTO DÍAZ JURADO, ecuatoriano, mayor de edad, de estado civil divorciado, de profesión médico, domiciliado en el Distrito Metropolitano de Quito, en actuales funciones de Director General del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social como lo pruebo con el documento adjunto, ante usted comparezco a presentar el siguiente RECLAMO DE PAGO INDEBIDO:

1. **Autoridad ante quien se interpone el presente reclamo:** El presente reclamo lo interpongo ante el Contralor General del Estado, autoridad competente para conocer del mismo.
2. **Compareciente:** Mi nombre y la calidad en la que comparezco quedaron señalados en el primer párrafo de este escrito. El número de RUC del IESS es 1760004650001.
3. **Domicilio permanente y notificaciones:** El domicilio del IESS es Av. 9 de Octubre y Jorge Washington, esquina. Señalo de manera especial para recibir notificaciones relacionadas con este trámite el casillero judicial No. 2340 del Palacio de Justicia de Quito.
4. **Acto impugnado:** El presente reclamo lo interpongo **contra el acto de pago indebido** de contribución de 5 x 1000 que el IESS hace a la Contraloría General del Estado, en el período comprendido entre febrero de 2004 y junio de 2005; y entre enero de 2006 y febrero de 2007, inclusive.

FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO

A) Materia Tributaria

El Art. 30 letra a) de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento de Registro Oficial No. 595 de 12 de junio de 2002 y reformada mediante Ley publicada en el Registro Oficial No. 404 de 23 de agosto de 2004, establece que:

"El presupuesto de la CGE se financiará con:

Av. República de El Salvador No. 309 y Suiza, edificio Dygoil
Telfs. (593-2) 2271-282 / 2441596
Quito - Ecuador

1) **La transferencia del cinco por mil de los *ingresos* presupuestados de todas las instituciones del Estado**, y en la parte proporcional de las personas jurídicas de derecho privado cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado en el 50% o más con recursos públicos, y que de conformidad con esta ley, se encuentren sometidas al control de la CGE. ..."

Si bien el Art. 30 letra a) de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado afirma que la financiación de la Contraloría se hará con la "transferencia" de ingresos, la denominación "transferencia" no es más que un término para definir la manera en la que los recursos ingresan a la Contraloría. **La contribución (exacción) que se cobra al IESS en este caso es un tributo, por lo tanto sometido a las normas tributarias para su reclamo y devolución.**

Ya que nuestra legislación no contiene una definición de qué es un tributo, se debe recurrir a la doctrina y a la jurisprudencia nacional. Estas dos fuentes del Derecho reconocen que un tributo debe tener las siguientes características:

a) Prestación pecuniaria, en dinero o en especies, o en servicios, apreciables en dinero.
b) Exigidas coactivamente a las personas naturales o jurídicas en ejercicio de la potestad tributaria del Estado.
c) El hecho generador tributario debe estar contenido en una ley.
d) La finalidad del tributo es fundamentalmente financiera, obtener recursos que demanda la atención de necesidades públicas.

En este caso, es evidente que nos referimos a un tributo, **ya que la contribución exigida al IESS se paga en dinero** transferido directamente de las cuentas que el IESS mantiene en el Banco Central del Ecuador; es una **prestación exigida en virtud de la atribución estatal tributaria** por una de sus instituciones (Contraloría General del Estado); **el hecho generador, esto es que el IESS es una entidad controlada, se encuentra en el Art. 30 de la Ley Orgánica** de la Contraloría General del Estado; y **la finalidad del tributo es financiera**, tal como el mismo Art. 30 de la ley antes citada lo manifiesta expresamente.

A este respecto, adicionalmente, dentro del juicio No. 2-2004 seguido por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social en contra de la Superintendencia de Bancos y Seguros, **la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia declaró que es materia tributaria la controversia sobre contribuciones o tributos que se entregan a las entidades de control del Estado**, habiendo fallado sobre el fondo de la causa.

Para mayor abundamiento, la misma Contraloría General del Estado ratifica la calidad tributaria de la contribución que exige, ya que en el Art. 7 de la resolución No. 033 FIN expedida por el señor Contralor General del Estado, publicada en Registro Oficial No. 4 de 19 de enero de 2007, dispone que **"...únicamente el Contralor General del Estado está facultado legalmente para conocer y resolver los reclamos formulados por las instituciones contribuyentes"**, disposición concordante con el Art. 66 y 67 del Código Tributario, respecto a las atribuciones de la Administración tributaria de excepción, como es la Contraloría General del Estado.

B) Derecho Vulnerado

Estando asegurada la materia y competencia necesarias para tratar este tema, procedo a señalar los argumentos jurídicos que sustentan el reclamo de mi representada:

Según el Art. 59 de la Constitución Política de la República, norma desarrollada por la legislación secundaria, "Los fondos y reservas del seguro social serán propios y distintos a los del Estado, y servirán para cumplir adecuadamente los fines de su creación y funciones". A continuación establece que "**Ninguna institución del Estado podrá intervenir en sus fondos y reservas ni afectar su patrimonio**", refiriéndose al seguro social como prestación y no solamente al IESS como entidad, **obviamente dado que los fondos aportados por los afiliados, empleadores y el Estado no son de carácter público,** sino que son fondos que tienen un destino único, que es atender las prestaciones de seguridad social, que el IESS debe organizar y coordinar.

Por lo tanto, **los valores entregados al IESS no son "ingresos propios"**, por lo que mal se puede gravar al IESS con una contribución sobre recursos **de los que solamente es administrador para beneficio de terceros**, y no beneficio propio.

En este sentido se pronunció el señor Procurador General del Estado en oficio No. 6449 de 9 de febrero de 2004, ratificado con oficio No. 8652 de 7 de mayo de 2004, cuando manifestó que "...los fondos de la seguridad social, si bien son administrados por el IESS, institución que integra el sector público, **constituyen un patrimonio distinto al del Estado y al del propio IESS**..."

Tal criterio ha sido desconocido por la Contraloría General del Estado, ya que los valores debitados erróneamente por la entidad de control fueron calculados tomando en cuenta todos los ingresos que anualmente administra el IESS y no solo los destinados para gastos administrativos, como sería lo procedente de conformidad con la Constitución Política de la República y el pronunciamientos del Procurador General del Estado contenido en oficio No. 6449 de 9 de febrero de 2004; criterio basado en que **solamente cuando una parte del dinero administrado por el IESS se destina al gasto propio de la entidad, este se convierte en ingreso propio de la Institución.**

En tal sentido, no afecta el derecho del IESS el hecho de que la reforma a la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado haya eliminado la expresión de que se "excluyen los fondos de terceros" del pago de la contribución impugnada, **ya que los pronunciamientos de la Procuraduría General del Estado citados en este reclamo señalan que los fondos de aportes no son ingresos del IESS,** y por lo tanto no se incluyen entre los mencionados en el Art. 30 letra a) de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, teniendo además dichos fondos una protección constitucional contra cualquier gravamen, protección incluso reconocida por la Corte Suprema de Justicia; **siendo por último antijurídico gravar a una persona natural o jurídica sobre valores que no le pertenecen.**

De hecho, la propia Contraloría General del Estado debitó el valor jurídicamente correcto durante el segundo semestre del año 2005, período en el cual el IESS contribuyó con USD 15,522.00 mensuales. **Este valor fue determinado por la propia Contraloría General del Estado en base a los valores que el IESS destinó a gastos administrativos, aproximadamente USD 37'252.800 al año**; base sobre la que debió

seguirse calculando el tributo, lo que no ha ocurrido así, vulnerando los derechos de los afiliados del Instituto.

Si la contribución se debiera aplicar como la Contraloría General del Estado lo hace en la actualidad, sería un impuesto claramente confiscatorio, violando los Arts. 33 y 256 de la Constitución Política de la República, **ya que no es concebible económicamente que con aproximadamente USD 37 millones de dólares el IESS financie toda su actividad administrativa anual; y deba pagar en contribución a la Contraloría General aproximadamente USD 7,5 millones de dólares anuales, esto es un 20% de lo que requiere para su propio financiamiento.**

Por último, en este caso se trata de un pago indebido que el Instituto realizó a favor de la Contraloría General del Estado, ya que de conformidad al Art. 122 del Código Tributario, es pago indebido aquel que se hace fuera de la medida legal, como ha ocurrido con el IESS a favor de la Contraloría. Además, según el Art. 305 del Código Tributario, se puede reclamar lo pagado indebidamente hasta tres años después de la fecha de pago, lo que fundamenta la cifra y períodos señalados en este reclamo.

PRETENSIÓN CONCRETA

Por lo antes expuesto solicito que la Contraloría General del Estado reintegre o devuelva al IESS el valor indebidamente pagado de USD 20'125.267.66 más los respectivos intereses calculados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 22 del Código Tributario, es decir desde la fecha de la retención de la contribución hasta que se reintegre el pago en exceso. Este valor se refiere al pago indebido de contribución incurrido en los períodos comprendidos entre el mes de febrero de 2004 y junio de 2005; y entre el mes de enero de 2006 y febrero de 2007 inclusive.

PRUEBAS

Adjunto como pruebas la siguiente información:

- Documentos que certifican los débitos realizados por la Contraloría General del Estado, por concepto de contribución del 5 x 1000.

- Documentos que prueban el monto que el IESS empleó en gastos administrativos durante los años 2004, 2005, 2006 y 2007, y el monto total de ingresos del IESS en los mismos períodos.

- Copia certificada de los pronunciamientos de la Procuraduría General del Estado.

- Copia de las normas legales pertinentes.

Sin embargo, en caso de que la Contraloría General del Estado requiera verificar documentación adicional, solicito que esta disponga la apertura del término probatorio respectivo con el fin de esclarecer la concurrencia del pago y su exceso de la justa medida.

Firmo con mis Abogados patrocinadores, a quienes autorizo para que, individual o conjuntamente, con su sola firma, individual o conjuntamente, suscriban cuanta petición sea necesaria para la defensa de mis intereses en este procedimiento.

INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL

Dr. Ernesto Diaz Jurado
DIRECTOR GENERAL

Dr. Fernando Del Castillo V
ABOGADO – 6782 CAP

Leonardo X. Sempértegui
ABOGADO – 10067 CAP

Adjunto Carpeta con 62 copias certificadas.

3 2248 DG 6088 FT

REPUBLICA DEL ECUADOR
CONTRALORÍA GENERAL

" El Ecuador ha sido es y será País Amazónico"

035235
Oficio No DJDJ.

Sección: DIRECCIÓN JURÍDICA

Asunto: Se contesta comunicación

Quito, 13 .III 2007

Señor doctor
Gonzalo Donoso Mera
Director General
Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, IESS
Ciudad

Señor Director General:

Sr Procurador Jeneral
Su Análisis e informe
para conocimiento
C.D.

INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL 2007-07-1
Dr. Gonzalo Donoso M.
DIRECTOR GENERAL IESS

Me refiero a la comunicación sin fecha, ingresada en este organismo técnico superior de control el 19 de marzo del corriente año, por medio de la cual, luego de exponer varios antecedentes y argumentos jurídicos, solicita que la Contraloría General del Estado reintegre o devuelva al IESS el valor, según usted afirma, indebidamente pagado de US$20'125.276,66 más los respectivos intereses, valor que se refiere al pago de la contribución del cinco por mil incurrido en los períodos comprendidos entre el mes de febrero de 2004 y junio de 2005; y entre el mes de enero de 2006 y febrero de 2007, inclusive.

Al respecto, le manifiesto:

Las retenciones efectuadas al IESS por concepto de la contribución del cinco por mil, por parte de esta entidad, han sido sustentadas en el literal a) del Art. 30 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 595 de 12 de junio de 2002, y en su posterior reforma realizada mediante Ley No. 2004-42, publicada en el Registro Oficial No. 404 de 23 de agosto de 2004, que introdujo cambios sustanciales en el contenido del literal a) del Art. 30 antes referido.

Tal norma determina claramente que el presupuesto de la Contraloría General del Estado se financia, entre otros, con la transferencia del cinco por mil de los ingresos presupuestados de todas las instituciones del Estado y que de conformidad con esta Ley se encuentran sometidas al control de la Contraloría General del Estado. Y se menciona expresamente en la parte final quiénes y qué rubros están exentos de la referida contribución, entre los que no se encuentra el IESS, así como tampoco los ingresos por los aportes de los afiliados.

Por lo expuesto y considerando el mandato del inciso cuarto del Art. 259 de la Constitución Política de la República que dice: "Ningún organismo público será privado del presupuesto necesario para cumplir con los fines y objetivos para los que fue creado", y lo prescrito por la

Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado sobre la materia de este análisis, disposiciones que están sobre cualquier otra norma legal conforme lo determina el Art. 272 de la Carta Fundamental del Estado, esta entidad considera que la forma de cálculo de la contribución del cinco por mil es la determinada en el literal a) de la Ley tantas veces invocada, consecuentemente, no existe pago indebido ni pago en exceso por parte del IESS de la mentada contribución.

Atentamente,
Dios, Patria y Libertad

Ab. Carlos Pólit Faggioni
Contralor General del Estado

c.c. Dirección Financiera

SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- Quito, 23 de Marzo de 1994.- Las 10h00. - - - - - - - -

VISTOS:- El Dr. Oswaldo Molestina Zavala, cuando ejercía las funciones de Contralor General del Estado, en el juicio de impugnación No. 11673-3033-2558III-S, seguido por el Director General del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, IESS, en contra de su representada la Contraloría General del Estado, en atención a lo dispuesto en el Art. 329 casos Nos. 3 y 5 del Código Tributario interpuso dentro del término, recurso de casación de la Sentencia dictada el 26 de Septiembre de 1989 - por la Tercera Sala del ex-Tribunal Fiscal la cual aceptó en todas sus partes la impugnación planteada por el actor, dejando sin efecto la Resolución de la Autoridad demandada constante del Oficio No. DC11970 de 29 de Junio de 1988 y consecuentemente el Acto Administrativo de Contraloría, contenido en el Oficio No. 015414 de 28 de Julio de 1987 dirigido al Subgerente de Crédito Sector Público del Banco Central del Ecuador, por el que se dispone la retención automática de la cuenta del - IESS No. 0133062.0 en dicha Institución Bancaria en concepto de la contribución del cinco por mil como ingresos especiales para el funcionamiento de la Contraloría General del Estado, disponiendo la Sentencia también, que la referida Institución del Estado, proceda a la devolución de los valores retenidos y cobrados indebidamente desde que se hicieron efectivos, hasta el total cumplimiento de la sentencia. El Contralor General del Estado, por la interpuesta persona de su nuevo titular Dr. Germán Carrión Arciniegas, fundamentó el recurso de casación el 13 de Febrero de 1990, en cumplimiento a lo prescrito en el Art. 331 del Código Tributario y en atención a providencia de fecha 30 de Enero de 1990 del entonces Presidente del ex-Tribu-

nal de Casación, intregado por las Salas Primera y Segunda del ex-Tribunal Fiscal, dando acatamiento a lo dispuesto en el Art. 330 del mismo Código, ambas normas procesales tributarias, vigentes a esa época; alegando la Autoridad demandada que en la Sentencia recurrida de 26 de Septiembre de 1989 se había violado leyes tributarias, por lo siguiente: 1) Porque la Competencia declarada por la Sala en razón de la materia tributaria fue infundada. Que el ex-Tribunal Fiscal de la República, fue incompetente para conocer de la demanda de impugnación deducida por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social IESS contra la Contraloría General del Estado, toda vez que la H. Sala vista la excepción de incompetencia deducida por el Contralor General, al contestar la citación de la demanda, en el Considerando Primero de la Sentencia apoyó su declaración de competencia en - equivocada interpretación del Art. 1o. del Código Tributario; por cuanto para llegar a dicha conclusión, expresó que los INGRESOS ESPECIALES, instituídos por el Decreto Suprem o No. 041 de 19 de Enero de 1973 publicado en el Registro Oficial No. 232 de 25 de Enero de 1973, PARA EL FUNCIONAMIENTO DE LA CONTRALORIA GENERAL DEL ESTADO, DENOMINADOS CONTRIBUCION DEL CINCO POR MIL, CONSTITUIAN TRIBUTO por haber sido creada dicha contribución por Ley; porque a través de todo el Decreto se habla siempre de contribución; y, porque el Código Tributario en el inciso final - del Art. 1, contiene la existencia de dos especies de contribuciones como figuras tributarias sometidas a su competencia, que son la " contribución especial o de mejoras ". Que el fallo se refiere a la contribución especial como la obligación impuesta por el Estado para atender " necesidades así mismo especiales" y que INDIVIDUALMENTE SON TRIBUTOS impuestos por el Estado, de cumplimiento obligatorio, en uso de su poder impositivo o de su potestad tributaria; que en consecuencia el Tribunal Fiscal es

COMPETENTE para conocer de la controversia surgida por cuanto el asunto de que se trata es de contenido tributario, y, porque la relación jurídica existente entre sujeto activo superior (Contraloría) y un sujeto pasivo inferior sometido a la potestad tributaria es perfecta. Continúa expresando el recurrente, que la Sala para asegurar aún más su errónea competencia, que consta en la página 4 de la sentencia, dice que la Contribución del Decreto Supremo 041, para el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social IESS constituye un verdadero tributo, por cuanto esta Entidad es de Derecho Privado, con finalidad social o pública; y que sus fondos, provenientes de los aportes que efectúan mensualmente sus afiliados y los empleadores, son ingresos diferentes de las rentas que perciben los entes de derecho público, lo que quiere significar que los fondos del IESS, NO SON PUBLICOS. Que desvirtúa la equivocación incurrida por la H. Sala, por cuanto, la Sentencia se ha fundado en una Ley no aplicable al caso , puesto que el Decreto No. 041, en ningún momento ha creado tributo alguno contra el IESS, sino una obligación presupuestaria para colaborar con los servicios que el Organo Superior de Control debe efectuar a los recursos y bienes del Sector Público. Que respecto al último inciso del Art. 1o. del Código Tributario, la Sala emisora del fallo se equivocó en la interpretación natural y obvia de dicha norma, toda vez que la relación final del artículo, en su construcción sintáctica y gramatical, utiliza la conjunción disyuntiva "o", identificando la frase como una sola especie o tributo a la llamada contribución especial " o " de mejoras, ya que si la Ley se hubiera querido referirse a dos tributos diferentes, habría utilizado la copulativa "Y", en cuyo supuesto la tesis sustentada por la Sala habría sido la correcta. Que debe anotarse ads

más que el Decreto Supremo No. 041 de 19 de Enero de 1973, en ninguna de sus normas expresa que la Asignación presupuestaria del cinco por mil, es " Contribución especial ", sino CONTRIBUCION. Que no cabe al respecto interpretación analógica puesto que la Ley es clara y en ninguna de sus reglas existe indicio de que el término contribución se refiera a especie tributaria, menos aún que se trate de una contribución especial o de mejoras que sirva para la realización de obras públicas; 2) Que el Poder tributario gravita solamente sobre las personas de derecho privado. Que el poder tributario, es facultad del Estado para establecer y recaudar tributo de sus súbditos, en base del derecho que la Ley otorga dotándoles de suficiente competencia para actuar en orden a la consecusión de los recursos necesarios para el funcionamiento de los servicios públicos y consiguiente saneamiento de las necesidades colectivas. Que la potestad tributaria de las personas de derecho público, es considerada, por casi todos los autores y tratadistas de la materia como una derivación de la soberanía estatal, no siendo adecuado suponer que entre entidades públicas (en nuestra legislación sector público, Art. 125 de la Constitución y 383 de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control), puedan ejercer entre sí imperio tributario; 3) Que de acuerdo con la Ley, el IESS es persona de derecho público, autónoma, portadora de potestades públicas, para realizar el Seguro Social Ecuatoriano. Que el Decreto Supremo 40 de 2 de Junio de 1970, publicado en el Registro Oficial No. 15 de 10 de los mismos mes y año que crea el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, lo define como la entidad autónoma, con personería jurídica y fondos propios distintos de los del Fisco, y, que el Art. 125 de la Constitución del Estado expresa, que para la elaboración y ejecución de los planes de desarrollo del Estado, el Sector públi-

co comprende entre otras entidades, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, de cuya autonomía goza sin restricción alguna. Que el IESS, nace de la Ley, esto es de la llamada Ley del Seguro Social obligatorio, el 14 de Julio de 1942, vigente por su publicación en el Registro Oficial 574 de 25 de su mismo mes y año; del Decreto Supremo No. 517 de 19 de Septiembre de 1963; del Decreto Supremo No. 40 de 2 de Julio de 1970, del Decreto Supremo 1048 de 7 de Octubre de 1974 y del Decreto Supremo 1111 de 24 de Octubre de 1974; todas las cuales son leyes que le han dado orígen, y que se remite al Art. 125 a la Constitución, que han configurado su organización y han creado el régimen jurídico que hoy lo regula. Que una persona jurídica de derecho privado en cambio, nunca nace de la Ley, y menos aún puede tener privilegiado sitio en la Constitución Política del Estado, se conforma y nace por la voluntad de sus promotores previo el convenio social: 4) Que la potestad contralora según el Art. 113 de la Constitución y 301 de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, ES PRIVATIVA DEL ORGANO SUPERIOR DE CONTROL. Que el Estado puede delegar a los diferentes organismos que conforman su régimen administrativo, todas las potestades que le son inherentes, menos la de control, porque tiene que vigilar, verificar, constatar, examinar que las diferentes entidades y órganos de la administración cumplan con la finalidad mediante idóneo empleo de los recursos públicos. Ese es la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, la que constituye el medio para que la Contraloría General del Estado pueda realizar su tarea de acuerdo con el sistema que en ella se contiene. Que es indiscutible extraer el concepto de control como sistema y para ello indiscutiblemente deben referirse al Art. 239 de la Ley Orgánica de Administración Financie

ra y Control, que claramente manifiesta, que el sistema de control de los recursos públicos, comprende las leyes, reglamentos normas, procedimientos que rigen la actividad de las Entidades del Sector Público, en lo concerniente al ejercicio de facultades, autoridad y obligaciones de sus servidores, a las acciones que deben llevarse a cabo para precautelar que los recursos humanos y materiales se administren en forma correcta, efectiva, eficiente y económica, a fin de lograr los fines programados, comprendiendo también las medidas adoptadas para corregir las desviaciones; 5) Que la contraloría no es Organo de la Administración Tributaria. Que la Constitución Política del Estado Ecuatoriano, en su parte orgánica en su Art. 113 incluye como Organismo del Estado a la Contraloría General determinando el inciso segundo del Art. 39, que " todo Organo del Poder Público es responsable y no puede ejercer otras atribuciones que las consignadas en esta Constitución y en las demás leyes ". Alega además el recurrente, que por diversos fallos dictados por el ex-Tribunal Fiscal de la República en que se ha expresado que " La Contraloría General del Estado, no es Organo de la Administración Tributaria, ni aún de excepción , es Organo Superior de Control y que sus facultades no se hallan comprendidas en las de determinación y recaudación de obligaciones tributarias" y que la Sentencia dictada por la Sala, soslayó el Decreto Supremo No. 1065 publicado en el Registro oficial 668 de 28 de Octubre de 1974, por lo que todas las entidades que se financien con fondos públicos fueron sometidas al control de la Contraloría General del Estado; sometiéndose también el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social IESS a dicho control, por cuanto del presupuesto del Estado (fondos públicos) se financia el 40% de las pensiones jubilares, por lo que el fallo emitido por la Tercera Sala del ex-Tribunal Fiscal incurrió en vicios

de derecho en la calificación de este hecho sustancial para el asunto controvertido. Corrido traslado con el cumplimiento de la fundamentación del recurso por parte del recurrente, lo contestó el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social IESS, por la interpuesta persona del Dr. Marco Morales Tobar, en su calidad de Director General, expresando que el Tribunal Fiscal al dictar las normas de Jurisprudencia obligatoria publicadas en el Registro Oficial No. 739 de 27 de Diciembre de 1978 estableció los requisitos que debe observar quien formula un recurso de casación alegando " violación de la Ley ", correspondiéndole indicar cual es el precepto legal concreto que se estima violado y las razones para así creerlo en vinculación con la sentencia de la que se recurre, y, si el recurso tiene por fundamento la indebida aplicación de la Ley ", es obligación del recurrente demostrar cual es la norma indebidamente aplicada y en que consiste toda aplicación indebida, circunstancias que no han sido cumplidas por la Contraloría al interponer el recurso de Casación fundándose en los casos 3 y 5 del Art. 329 del Código Tributario, sin haber encontrado sustento jurídico en ellos para la casación de la Sentencia, remitiéndose a discrepar del análisis jurídico efectuado por la H. Sala y a su manera de entender, interpretar la Ley. Alega el actor: a) Que respecto al error que considera Contraloría, en la interpretación que ha hecho la Sala al determinar que el Art. 1 del Código Tributario contempla la existencia de dos clases de contribuciones, las especiales y las de mejoras, afirmando que la disposición legal se refiere sólo a la contribución de mejoras, descartando por lo tanto a la contribución especial, se sirve, de una suigéneris interpretación gramatical y semántica de la conjunción disyuntiva " o ", siendo casualmente ésta conjunción, la que -

distingue a las dos clases de contribuciones: especiales o de mejoras. Que el recurrente en base de la argumentación que las contribuciones especiales dicen relación a mejoras, alega que la contribución del cinco por mil establecida en el Decreto Supremo 041 de 19 de Enero de 1973 no es tributo sino " asignación presupuestaria forzosa " para colaborar con los servicios del organo de Control Superor como aporte obligatorio; b) Que en el sistema tributario ecuatoriano existen otras clases de contribuciones especiales, las del 0,5% para el IECE y el 0,5% para el SECAP (R.O. 694 de 78-10-19) que pagan sobre el valor de las planillas de aportes las empresas públicas y privadas; que solventada la existencia de las contribuciones especiales en nuestra legislación, no cabe duda al respecto el fallo dictado por la Tercera Sala del ex-Tribunal Fiscal el cual es amplio en el análisis, concluyendo en forma afirmativa la realidad del texto de la Ley, su calificación apropiada de contribución (Decreto Supremo 041); c) Que la figura jurídica de " asignación presupuestaria forzosa " es inventada por el recurrente, respondiendo a un concepto y contenido totalmente diferente al de la contribución especial que se discute. La asignación es la entrega que el Fisco hace de fondos de su presupuesto al de otra Institución pública o privada pero nunca la participación puede hacerse con fondos que no sean fiscales; que la abusiva contribución del cinco por mil, es un verdadero tributo que afecta al patrimonio del IESS; d) Que no existe error en la Sentencia dictada por la Sala al calificar al IESS como entidad de derecho privado con finalidad social o pública, toda vez que nuestra legislación y la doctrina jurídica ubican al IESS dentro de las entidades de derecho privado con finalidad social pública, por la integración de su patrimonio que es propio y ajeno del fiscal y la finalidad que persigue, eminentemente

5

cial y pública; e) Que la calificación que ha hecho la Sala, no órgano de administración tributaria de excepción a la Con aloría General del Estado no adolece de error, que el análi- s hecho al respecto no deja duda de la gestión tributaria de cepción que tiene la Contraloría para la determinación y re- udación de la contribución especial del cinco por mil dispues en el Decreto Supremo No. 041 que el mismo señor Contralor conoce y notifica esta atribución cuando dicta el " Regla - to Codificado para la determinación y recaudación del cinco mil para los Servicios de la Contraloría " publicado en el gistro Oficial No. 366 de 30 de Enero de 1988, en el que se incluído indebidamente al IESS, como sujeto pasivo de la - tribución, afirmación que se basa en los Arts. 65 y 72 del digo Tributario; y, f) Que el fallo de la Sala no afirma que Contraloría General del Estado sea órgano de administración anciera ordinaria, sino de excepción por mandato de Ley es- cial, como es el Decreto Supremo 041, reformado su Art. 3 diante Ley No. 168 promulgado en el Registro oficial No. 495 15 de Febrero de 1974, en que se le confiere a la Contralo- la Administración Tributaria Especial del Tributo del cin- por mil y que así lo ha hecho: la determinación tributaria, la fijación de la cuota mensual de S/. 15'674.865,83; la caudación, cuando dispone la retención y cobro al Banco Cen- l de sus fondos que tiene depositados en el IESS; y la re- lución de las reclamaciones, con el trámite de la reclama - n administrativa que también el IESS lo hizo al Señor Con- lor. Que todos los asuntos planteados como fundamento del urso de Casación fueron objeto de la litis y por tanto estu- dos, analizados y resueltos en la sentencia, por lo que so- ita se rechace la pretensión del recurrente por improceden-

te e ilegalmente planteada y confirme la sentencia dictada por la H. Tercera Sala del ex-Tribunal Fiscal por hallarse ceñida a la Ley. Expuestos así los antecedentes, para resolver se considera: PRIMERO:- La Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, como Tribunal de Casación en razón de la materia tributaria, es competente para conocer el presente recurso por haberse ventilado la litis como tal materia, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Décimo Séptima de la Codificación de la Constitución dela República, publicada en el Registro Oficial 83 de 5 de Mayo de 1993. SEGUNDO:- El trámite que se ha dado al Recurso de Casación en cuanto a la oportunidad de presentación, casos, requisitos y fundamentación en derecho, ha sido en vigencia del derogado Título Tercero del Libro Tercero del Código Tributario al expedirse la Ley de Casación contenida en la Ley No. 27 del Plenario de las comisiones Legislativas del Congreso Nacional, publicada en el Registro Oficial No. 192 del 18 de Mayo de 1993. TERCERO:- El Recurso de Casación que es de carácter extraordinario tendiente a examinar los errores de derecho de una sentencia, mantener la exacta observancia de la Ley, procedía conforme lo establecía la derogada norma procesal del Art. 329 del Título Tercero del Libro Tercero del Código Tributario , por violación en la sentencia de Leyes Tributarias tanto sustantivas como adjetivas que se identificaban en los supuestos previstos en la antes mencionada norma jurídica, habiéndole situado el recurrente en los casos Nos. 3 y 5 del Código Tributario, que decía en su orden: " Cuando la sentencia se funde en una Ley no aplicable al caso "; y, " Cuando se hubiere cometido algún error de derecho en la calificación de los hechos reconocidos en la sentencia, hechos que configuran la materia imponible que sirven de base para determinar la exención"; que en el supuesto del caso No. 3 referido

6

2ds

de violación de norma tributaria, en cuanto al error que habría cometido la Sala, según el Considerando Primero de la Sentencia para declararse competente del conocimiento de la causa en razón de la materia tributaria respecto a la aplicación del último inciso del Art. 1o. del Código Tributario, que establece lo que debe entenderse por tributos: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejoras, identificando como un tributo en la categoría de contribuciones especiales a la contribución del cinco por mil establecida por Decreto Supremo No. 041 de 19 de Enero de 1973 publicado en el Registro Oficial No. 232 del mismo mes y año, para el funcionamiento de la Contraloría General del Estado por parte de las entidades que se encuentran sometidos a su control y fiscalización, respecto a los ingresos presupuestarios, aplicación de la norma tributaria que llevó a la Sala a desechar la excepción de incompetencia planteada por la parte demandada (recurrente), cuando oportunamente presentó excepciones al libelo de demanda y proceder a continuación a pronunciarse sobre el fondo de la controversia, atento los considerandos tercero y cuarto de la sentencia, que se identifican como supuestos de violación de normas tributarias con las causales 1ra. y 2da. del Art. 3 de la Ley de Casación, en actual vigencia; CUARTO:- Precisa que la Sala de lo Fiscal, constituída en Tribunal de Casación, analice si ha existido o no violación de la norma tributaria pertinente y por ende la procedencia del recurso en el supuesto del caso No. 3 del derogado Art. 329 del Código Tributario. Por ser la competencia del Juez o Tribunal, solemnidad sustancial común a todo juicio, conforme la disposición del Art. 355 regla 2da. del Código de Procedimiento Civil aplicable en forma supletoria por lo dispuesto en el Art. 237 del Código Tributario, -

es obligación de todo Organo Jurisdiccional para el juzgamiento de una determinada materia, establecer primeramente si el asunto sometido a su conocimiento es de su competencia. En la jurisdicción contencioso-tributaria, correspondía al ex-Tribunal Fiscal (actualmente Tribunal Distrital de lo Fiscal) la competencia en el conocimiento y resolución de las controversias en materia tributaria suscitadas entre las administraciones tributarias y los contribuyentes responsables o terceros conforme a lo dispuesto en los Arts. 234, 235 y 236 del Código Tributario, correspondiendo establecer si la naturaleza jurídica de la contribución del cinco por mil determinada por el Decreto Supremo No. 041 publicada en el Registro oficial del 25 de Enero de 1973, constituyó o no un tributo y por ende la consecuente obligación tributaria entre la acreedora Contraloría General del Estado y las Instituciones del Sector Público, por lo que es procedente expresar: a) Que es indiscutible que el cobro del cinco por mil sobre los ingresos presupuestario que se hace a las entidades del Sector Público y Privado con finalidad pública, a favor de la Contraloría General del Estado, constituyó en su creación una exacción legal de carácter patrimonial en la oportunidad de la época del año 1973 respecto al sistema tributario ecuatoriano y a la consideración de las finanzas distinta que se tenía del actual sistema que ha evolucionado acorde a las concepciones doctrinales modernas de finanzas públicas y de los estudiosos de la materia, no habiendo existido en nuestro sistema normativo tributario ni aún del Código Fiscal cuando estuvo en vigencia y luego del actual Código Tributario, un concepto jurídico de tributo y con mayor razón de sus especies, sujetándose en su conceptualización a - consideraciones de las fuentes del derecho financiero. En aquella época del mes de enero de 1973, estaba en vigencia la Cons-

titución de la República del año 1945, por voluntad de quien gobernaba dictatorialmente al Ecuador, y había asumido la potestad de legislar. La Constitución de la República, de 1945, en su Art. 34 No. 8 establecía que correspondía al Congreso, entre sus atribuciones el " establecer impuestos y tasas "; en la Ley de Régimen Municipal vigente a partir de su publicación en el Registro oficial No. 680 de 31 de Enero de 1966, prescribía en su parte pertinente como ingresos tributarios municipales a la Contribución especial de mejoras; y, la Ley de Compañías en vigencia desde su publicación en el Registro Oficial No. 181 del 15 de Febrero de 1964 creaba una contribución en base de los activos reales de las compañías sujetas a su control para cubrir el presupuesto de gastos de la Superintendencia de Compañías, estableciendo con ello y la función a desempeñar por la acreedora, como sujeto de derecho, una nueva clase de tributo en el país, discutible en su conceptualización, como lo eran otras contribuciones semejantes, que identificaban la vinculación del recurso público establecido a favor del Organismo de Control y Vigilancia de las Compañías que en el sector privado de nuestra economía desenvuelven sus actividades. Como ya se lo ha dicho, la normativa de la relación jurídico tributaria en el país, cuando se expidió el Decreto Supremo No. 041, lo era el Código Fiscal, vigente desde su publicación en el Registro Oficial No. 490 de 25 de Junio de 1963 hasta la entrada en vigencia del Código Tributario, a partir de su publicación en el Suplemento del Registro Oficial No. 958 de 23 de Diciembre de 1975, que determinaba en su Art. 1o. el principio de legalidad del tributo ", que la obligación tributaria nace de la Ley que la haya establecido; pero creada una contribución legalmente, los vacíos y lagunas de la Ley se suplirán en for-

ma que se cumplan los principios básicos de la igualdad y generalidad de los tributos..." y en el Art. 13 sus literales a), b) y c) que establecía, quienes podía tener la calidad de sujetos de obligación tributaria: a) " Todas las personas naturales o jurídicas que posean en el país bienes sujetos al pago de una contribución; o perciban rentas o celebren negociaciones o transacciones que causen una contribución, o mantengan en él empresas comerciales o industriales o establecimientos permanentes; b) " Las entidades que constituyen una unidad económica distinta de sus miembros ....."; y, c) " Las personas que aunque no tengan obligación tributaria propia y directa, hayan sido instituídas agentes de retención o hayan sido declarados responsables del impuesto por la Ley o el Reglamento ". - De lo anterior se observa que en la terminología tributaria la contribución era identificada desde un punto genérico como tributo semejante muchas veces a un impuesto, más no como una especia particular salvo lo establecido expresamente en la Ley de Régimen Municipal, como contribución especial de mejoras. Al entrar en vigencia el Código Tributario se estableció en su Art. 1o. lo que se debe entender por tributos, a los impuestos, a las tasas y a las contribuciones especiales o de mejoras, pero sin conceptualizar lo que correspondía entenderse para cada uno de dichas especies, por lo que a fin de ubicar la naturaleza jurídica de la contribución del cinco por mil, creada por el Decreto Supremo 041, de 19 de Enero de 1973, como identificación de contribuciones especiales tal como se lo ha resuelto en la sentencia recurrida precisa distinguir lo que constituye un tributo de conformidad con nuestras Leyes Tributarias. El tributo, desde un punto de vista jurídico se caracteriza por los siguientes elementos: a) Prestaciones pecuniarias, en dinero, o en especies o servicios, apre-

Documento 13699-237

ciables en dinero; b) Exigidas coactivamente a las personas en ejercicio de la potestad tributaria del Estado; c) El hecho generador tributario debe estar contenido en una Ley; y, d) La finalidad del tributo es fundamentalmente financiera, obtener recursos para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades públicas; siendo de indicar además que también existe una finalidad extra fiscal, ajena a la obtención de recursos. Solo desde una forma especial de tributos vinculados a una actividad estatal referida al obligado, la contribución especial se dirige a gravar una manifestación de capacidad económica, y que es generadora de un beneficio especial para el llamado a contribuir. El cumplimiento de la satisfacción de las necesidades colectivas se hace efectiva por medio de los servicios públicos, que lo constituyen una organización administrativa regida por la Administración Pública y con propias personerías. El Estado, los Municipios y Consejos Provinciales y las demás entidades del sector público, que comprenden las administraciones Central, Seccional y de excepción; constituyendo por tanto un elemento indispensable, para la razón de ser del tributo, su finalidad o el cumplimiento de sus fines, la existencia de servicios públicos para satisfacer necesidades públicas, y que, en cuanto a las contribuciones especiales, producido el supuesto previsto en la Ley, la exigibilidad de la prestación económica está dada para que se cumpla el pago del contribuyente como un ingreso vinculante con la pertinente administración tributaria; servicio público considerado, como la organización de carácter permanente destinada a satisfacer una necesidad pública, de una manera regular y contínua, que como se ha indicado el Estado se hace presente por medio de la Administración Pública con sus bienes y servicios para atender las

necesidades de la colectividad. Por lo dicho, siendo la Contraloría General del Estado un Organismo del Estado, conforme lo dispuesto en el Art. 113 de la actual Constitución, cuyo objeto es controlar el manejo de los recursos públicos y bienes a todas las Instituciones del sector público que constituyen la Administración Pública, y las de derecho privado con finalidad social que reciben ingresos del Presupuesto del Estado, no ha prestado en momento alguno ni presta dentro de la colectividad ecuatoriana servicio público que tenga que ver con la satisfacción de las necesidades colectivas; prestando en todo caso un servicio de control para la supervivencia del propio Estado en lo que corresponde a las administraciones públicas, por los ingresos que hayan percibido y perciban. Por lo tanto la contribución del cinco por mil por parte de las instituciones del Sector Público, conforme lo establece obligatoriamente el Decreto Supremo No. 041 de 25 de Enero de 1973, en modo alguno puede constituir una contribución de carácter tributario, por carecer la exacción del elemento indispensable de la razón de ser del tributo, la finalidad de la recaudación, que es la prestación del servicio público.- Es indudable que la competencia para el conocimiento y resolución de las acciones de impugnación como Organo de Jurisdicción Contencioso Tributario por parte del ex-Tribunal Fiscal de la República, propuestas por los contribuyentes o interesados directos contra los Organos de las Administraciones Tributarias, Central, Seccional y de Excepción, se establecía y establece conforme lo prescrito en el Art. 234 del Código Tributario en razón de la materia tributaria y en consideración a lo que se entiende por jurisdicción contencioso-tributaria, como potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros

por actos que determinan obligaciones tributarias, atento a lo dispuesto en el Art. 218 del mismo Código. QUINTO:- La oposición de incompetencia del ex-Tribunal Fiscal de la República alegada como excepción por el Contralor General del Estado, en razón de la materia por nor ser tributaria respecto a la demanda de impugnación propuesta por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social IESS en su contra, que en cuanto a conocimiento y resolución, debió ser aceptada previamente por la Tercera Sala, por ser lo procedente, debiendo haberse inhibido por tanto del conocimiento, circunstancia que no se produjo, sino que al contrario, se desechó la excepción de incompetencia, según consta del Considerando Primero de la sentencia, al estimar la Sala que la contribución del cinco por mil, establecida por el tantas veces mencionado Decreto Supremo 041, era un tributo y por tanto una obligación tributaria en la especie de contribuciones especiales, fundamentándose en el inciso final del Art. 1o. del Código Tributario, lo cual en su aplicación errada se ubica en el supuesto de violación de norma tributaria en la sentencia que establecía el caso No. 3 del derogado Art. 329 del Código antes mencionado, ubicándose el fallo en este aspecto, en la inobservancia de las normas procesales tributarias que tienen que ver con una correcta administración de Justicia, atento al orden público establecido para asegurar los derechos de las partes y la rectitud del juicio, circunstancias de solemnidad que tenían que someterse los Señores Ministros de la Tercera Sala del ex-Tribunal Fiscal de la República, al dictar la sentencia, por lo cual da lugar para casarla. Por lo expuesto anteriormente no corresponde entrar a considerar el supuesto del fundamento de violación de norma tributaria del caso 5 del Art. 329 del Código Tributario, y por ende los Con-

siderandos Tercero y Cuarto de la sentencia en cuanto al fondo de la obligación. Por los antecedentes y consideraciones expuestos, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Excma. Corte Suprema de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, acepta el recurso de casación interpuesto por el Señor Contralor General del Estado respecto a la sentencia dictada el 26 de Septiembre de 1989 declarándose en consecuencia sin valor jurídico alguno todo lo actuado por la Tercera Sala del ex-Tribunal Fiscal, dejándose a salvo los derechos del actor para concurrir ante el Organo Jurisdiccional competente. Se dispone se devuelva el proceso a la Secretaría de la Tercera Sala del ex-Tribunal Fiscal para los fines de Ley.- Notifíquese y publíquese.-

Dr. Marcos Grijalva Descum Guerrero
MINISTRO JUEZ

Dr. Julio Navarrete Córdova
MINISTRO JUEZ

Dr. Gustavo Toma Navarro
MINISTRO JUEZ

Dr. José Ignacio Albuja Punina
MINISTRO INTERINO

Dr. Blasco Alvarado Vintimilla
CONJUEZ PERMANENTE

CERTIFICO:

Abg. Fausto Murillo Fierro
SALA DE LO FISCAL
SECRETARIO

REPUBLICA DEL ECUADOR

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

En Quito, a veinticuatro de marzo de mil novecientos noventa y cuatro, a las dieciseis horas, notifiqué con la nota de relación y la sentencia que anteceden a CARLOS CEVALLOS OROZCO, DIRECTOR GENERAL DEL INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL IESS, en el casillero judicial Nº 1109 del Dr. Tirso Arrieta Chávez; y, al DR. GUILLERMO MOSCOSO CHAVEZ, JEFE DEL DEPARTAMENTO DE PATROCINIO DE LA CONTRALORIA GENERAL DEL ESTADO, ENCARGADO, en el casillero judicial Nº 940 del Dr. Fernando Polo Elmir.- Certifico.-

Abg. Fausto Murillo Fierro
SALA DE LO FISCAL
SECRETARIO

RAZON: De conformidad con lo dispuesto en el Art. 101 de la Ley Orgánica de la Función Jurisdicciona, de oficio devuelvo el presente juicio, Quito, a 12 de Abril de 1.994.

Abg. Fausto Murillo Fierro
SALA DE LO FISCAL
SECRETARIO

En mi calidad de Secretario Relator de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal Nº 1 con sede en Quito, recibo el juicio de Impugnación Nº 11.673 - 3033 que sigue el Director General del IESS contra el Jefe del Departamento de Patrocinio de la Contraloría General del Estado, Encargado Dr. Guillermo Moscoso Chávez, con las actuaciones de la pri-

RAZON: Las fotocopias que en (10) fojas anteceden, son iguales a sus originales que corresponden al recurso de casación No. 118-93, las misma que las confiero por orden del Dr. Hugo Larrea Romero, Ministro Presidente de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, mediante providencia de 7 de Abril de 2008.- Certifico.- Quito, a 8 de Abril del 2008.-

Abg. Carmen Amalia Simone Lasso

SECRETARIA RELATORA

23553
26

INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL

DIRECCION TELEGRAFICA: IESS - TELEFONOS: 230320 -- 547500 CASILLA: 2640
TELEX 2280 -- Avda. 10 DE AGOSTO y BOGOTA -- QUITO - ECUADOR S.A.

Quito 4 de septiembre del 2003
Oficio No 2000212-P-3530

Señor Doctor
José María Borja Gallegos
PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO
Ciudad

De mi consideración:

EL Dr. Genaro Peña Ugalde, Contralor General Subrogante, mediante oficio No 22324-DF del 26 de junio del 2003, hace referencia al cuadro resumen de la contribución del Cinco por Mil, por el período 2000-2002, que el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, presentó a la Contraloría General del Estado en oficio Nº 2000212-P-3352 del 3 de junio del presente año, así como a la verificación que el Órgano de Control efectuó al año 2002; al respecto me permito manifestar a usted Sr. Procurador General, lo siguiente:

1) En cumplimiento a la reglamentación existente, el IESS modificó el sistema de cálculo para la contribución del Cinco por Mil, por los años 2000-2001 y 2002, la contribución de la Institución, respondía a la que aplica la Contraloría General del Estado, misma que inobserva la siguiente base legal:

> El inciso cuarto del Art. 59 de la Constitución Política del Estado establece: "Los fondos y reservas del seguro social serán propios y distintos de los del Estado, y servirán para cumplir adecuadamente los fines de su creación y funciones. Ninguna Institución del Estado podrá intervenir en sus fondos y reservas ni afectar su patrimonio"
>
> Concomitantemente el Capítulo I NORMAS GENERALES de la Ley de Seguridad Social, Art. 16.- **Naturaleza Jurídica,** en los incisos tercero y cuarto establece: "...Sus fondos y reservas técnicas son distintos de los del fisco, y su patrimonio es separado del patrimonio de cada uno de los seguros comprendidos en el Seguro General Obligatorio"; "Sus ingresos por aportes personales y patronales, fondos de reserva, descuentos, multas, intereses, utilidades de inversiones, contribución financiera obligatoria del Estado, y los demás señalados en esta Ley, **no podrán gravarse bajo ningún concepto, ni destinarse a otros fines que a los de su creación y funciones"**
>
> Art. 46 de la Ley de Presupuestos del Sector Público, en el inciso segundo establece: "Para el cálculo de la contribución que deberá pagar el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social para la Contraloría General del Estado, no se tomará en cuenta las inversiones y **prestaciones**"; norma que se armoniza con el inciso segundo del artículo 50 de la Ley de Seguridad Social, que dice: "El sistema presupuestario y contable del IESS deberá registrar y mostrar separadamente la administración financiera de sus fondos propios y la administración financiera de los fondos del Seguro General Obligatorio", "Los estados financieros del Seguro General Obligatorio mostrarán la conformación de los ingresos totales por fuentes de origen y la conformación de los egresos totales, destinados a **prestaciones** y gastos administrativos, y para este último, con el Art. 51.- Recursos Administrados literal c) que dispone: " El tres por ciento (3%) de las recaudaciones de los aportes de los

afiliados y los empleadores al Seguro General obligatorio, que se destinará a financiar los gastos administrativos, del Instituto y que no podrá exceder, en ningún caso, del tres por ciento (3%) de los ingresos del Fondo Presupuestario de este Seguro." En tal sentido, la estructura presupuestaria de Ingresos, en cada Seguro que administra el Seguro Social, comprende:

a) Ingresos Corrientes, que lo conforman los aportes personales y patronales destinados a los Seguros de Invalidez, Vejez Muerte, Riesgos del Trabajo, Seguro de Cesantía, Seguro de Salud Individual y Familiar, y, Seguro Social Campesino, **que por el lado del gasto financian las prestaciones económicas y de salud.**

Dentro del total de Ingresos, figuran los correspondientes a **Fondos de Reserva, recursos que indudiblemente son propiedad de los afiliados,** y, la Institución los restituirá a los mismos, de conformidad a la reglamentación vigente.

b) Rentas de Inversión.

c) **Transferencias Corrientes,** recursos que de conformidad a lo establecido en el Art. 59 de la Constitución Política de la República del Ecuador, y al Art.- 4 de la Ley de Seguridad Social, **el gobierno deberá hacer constar en el presupuesto General del Estado, las obligaciones para financiar las prestaciones que concede cada Seguro,** contingencias que están a cargo del Seguro General Obligatorio, constituyéndose en la única transferencia del Estado, a favor de la Institución.

d) Recuperación de Inversiones

Esta estructura concuerda con lo dispuesto en el Art 4. de la Ley de Seguridad Social, que determina cuales son los **RECURSOS DEL SEGURO GENERAL OBLIGATORIO.**

2) Por su parte el Art. 30 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, literal a) establece los rubros sobre los cuales se financiará el presupuesto de dicho Órgano de Control con la siguiente salvedad: "...Exceptúanse del cobro de este aporte exclusivamente los ingresos provenientes de empréstitos, interno y externo, los saldos iniciales de caja, **fondos de terceros destinados a sus respectivos beneficiarios....**" expresión última que se refiere a los ingresos de cada uno de los Seguros, los que constituyen fondos propios de los afiliados aportantes y únicos beneficiarios de los mismos.

En oficio No 05677 de 19 de febrero del 2002, suscrito por el Contralor General del Estado, en el numeral 2 expone: El cinco por mil es una transferencia, porque según el artículo 118 de la Carta Política, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS) y la Contraloría General son instituciones públicas, y lo que se produce es un movimiento de cuentas del efectivo entre entes públicos, que desde un punto de vista global, no afecta al patrimonio del sector público."

Al respecto, la contribución del Cinco por Mil que la Institución reconoce a favor de la Contraloría General del Estado, no constituye una transferencia, pues el IESS

para presupuestar dicha contribución, debe afectar a los ingresos de cada Seguro, a Fondos de Reserva y Cesantía, financiamiento que indiscutiblemente afecta al patrimonio de cada Seguro y por ende de sus afiliados. En el caso de los Fondos de Reserva, un derecho que le asiste al trabajador, implica que, al momento de prever los recursos para el pago de la contribución señalada, a cada afiliado deberíamos descontar, al momento de la devolución de dichos fondos, el cinco por mil proporcional, todo esto se contrapone con lo dispuesto en el Art. 59 de Constitución Política del Estado..

Mediante oficio No 0027-MCT-2002 de 22 de mayo 2002, suscrito por el Auditor de Contraloría, Sr. Marco Chamba Torres, acoge en parte el pedido formulado por la Institución, en el sentido que, se observe lo que determina el Art. 46 de la Ley de Presupuesto, respecto a la contribución del Cinco por mil, efectivamente, para el cálculo por el año 2001, exoneran los aportes patronales y personales (que financian las prestaciones), pero dejan de lado los ingresos por Fondos de Reserva, (Fondos de Terceros), Aportes del Seguro Social Campesino y el 3,41% de los sueldos y salarios cotizables mismo que financia las prestaciones de Salud.

3) Mediante oficio No 3001300.T.2530 del 2 de septiembre del presente año, el Departamento de Ejecución Presupuestaria Contabilidad y Tesorería del IESS, informa que, el Banco Central del Ecuador ha retenido automáticamente de los fondos que la Institución mantiene en el Banco Central el valor de USD 208.640.59 mensuales, lo que representa un acumulado de USD 1.877.765,31, por contribución provisional a ese Órgano de Control, de enero a septiembre del presente año, contraviniendo el pronunciamiento del Señor Procurador General del Estado, emitido mediante oficio No 02930 de 15 de agosto del 2003.

4) El Sr. Procurador General del IESS, mediante oficio No 2000141-0777 del 27 de mayo del 2003 emite su pronunciamiento sobre la contribución del Cinco por Mil para financiar el presupuesto del Órgano de Control, ratificando la liquidación elaborada por el Departamento Nacional de Presupuesto.

5) La Institución considera indispensable el control interno y externo dispuesto por la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, y reconoce el establecimiento de la contribución del Cinco por Mil, que financiará el presupuesto de la Contraloría General del Estado, sobre los ingresos que financian los gastos administrativos y los demás conceptos que no corresponden a aportes de los afiliados, dentro de los límites de la base legal expresada en el numeral 1 del presente documento.

Para su conocimiento Señor Procurador General, envío anexos que contienen el detalle de las exoneraciones consideradas en el cálculo de la contribución del Cinco por Mil, por los años 2000-2002, aplicadas por la Contraloría General del Estado y el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, donde se evidencia la incompatibilidad, en la aplicación del marco legal vigente para establecer la contribución. Respecto al año 2002, solo consta la información por parte del IESS, ya que mediante oficio No 3919 del tres de febrero del 2003, el Director Financiero de ese Órgano de Control comunica que, en los próximos meses se procederá a la verificación de la contribución por ese período, actividad que aún no se ha iniciado.

INSTITUTO ECUATORIANO
DE SEGURIDAD SOCIAL

DIRECCION TELEGRAFICA: IESS - TELEFONOS: 230328 -- 547500 CASILLA: 2640
TELEX 2280 - Avda. 10 DE AGOSTO y BOGOTA -- QUITO - ECUADOR S.A.

Con el propósito de encontrar un criterio uniforme que permita superar las posiciones jurídicas divergentes, es necesario contar con su pronunciamiento jurídico, para definir los rubros sujetos a deducción, lo que contribuirá a salvaguardar el patrimonio de los aproximadamente 1.200.000 afiliados y 250.000 jubilados y beneficiarios de Montepío, así como las obligaciones prestacionales de los afiliados cotizantes y más beneficiarios, únicos y legítimos dueños de los recursos sujetos a una administración eficiente, por parte del Instituto.

Atentamente,

Ing. Jorge Madera Castillo
DIRECTOR GENERAL DEL IESS

MAH/CVM/Mpc/Odf
2003-08-13

REPUBLICA DEL ECUADOR
Procuraduría General del Estado

Oficio No. 06449

Quito, 09 FEB. 2004

Señor Ingeniero
Jorge Madera Castillo
DIRECTOR GENERAL DEL
INSTITUTO ECUATORIANO DE
SEGURIDAD SOCIAL, IESS
En su Despacho.-

Señor Director General:

Me refiero a su oficio No. 2000212-P.-3530, de fecha 4 de septiembre del 2003, mediante el cual formula a la Procuraduría General del Estado una consulta relacionada con el pago por parte del IESS, de la contribución del cinco por mil a favor de la Contraloría General del Estado.

Expone en su comunicación que los recursos del seguro general obligatorio tienen el carácter de "fondos de terceros" y en consecuencia no deben ser incluidos para el cálculo de la contribución a favor de la Contraloría, pues para presupuestarla, corresponde al IESS afectar los ingresos de cada Seguro, Fondos de Reserva y Cesantía, afectando el patrimonio de éstos y por tanto de los afiliados.

A fin de contar con suficientes elementos para el análisis, la Procuraduría requirió su criterio a la Contraloría General del Estado, organismo que lo ha remitido mediante oficio 38963-DJJ, de fecha 4 de noviembre del 2003, en el que se concluye en lo principal que los aportes personales y patronales entregados por afiliados y patronos, constituyen ingresos presupuestarios de la seguridad social y por tanto no pueden considerarse fondos de terceros exentos de la contribución del cinco por mil. Se añade además que para el cálculo de la contribución no se toman en cuenta inversiones y prestaciones, que tienen el carácter de gastos y no de ingresos, de conformidad con el Clasificador Presupuestario de Ingresos y Gastos del Sector Público.

06449

Con tales antecedentes, manifiesto:

El artículo 30 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, incluye entre los rubros que alimentan el presupuesto de dicho organismo de control, en el literal a) la transferencia del cinco por mil de los "ingresos presupuestados de todas las instituciones del Estado". La norma señala expresamente que se exceptúan de este aporte los "fondos de terceros destinados a sus respectivos beneficiarios."

Mediante Acuerdo No. 29 CG, publicado en el Registro Oficial No. 675 de 2 de octubre del 2002, la Contraloría General del Estado ha expedido el Reglamento que regula el aporte del cinco por mil; el literal c) del artículo 9 de dicho Reglamento define como fondos de terceros destinados a sus respectivos beneficiarios "...los traspasos de recursos entre entidades y organismos del sector público para el cumplimiento de fines específicos"; agrega la norma que dichos fondos se exonerarán de la contribución en la entidad que transfiere; pero, se cobrará el aporte, en la institución que recibe y utiliza los mismos.

El cuarto inciso del artículo 52 de mismo Reglamento, establece que las instituciones de Seguridad Social del Sector Público, entregarán el aporte del cinco por mil, con sujeción al artículo 30 de la Ley, tomando como base para el cálculo el presupuesto de ingresos y deducidos, entre otros rubros, los fondos de terceros.

En materia de seguridad social, el artículo 59 de la Constitución Política de la República dispone que los aportes y contribuciones del Estado para el seguro general obligatorio deberán constar anualmente en el presupuesto general del Estado, y serán transferidos oportuna y obligatoriamente a través del Banco Central del Ecuador. El cuarto inciso del mismo artículo establece que los fondos y reservas del seguro social serán propios y distintos de los del Estado, y servirán para cumplir adecuadamente los fines de su creación y funciones. Agrega la norma que ninguna institución del Estado podrá intervenir en sus fondos y reservas, ni afectar su patrimonio.

La Disposición Transitoria Cuarta de la Carta Política confirma que los fondos de las aportaciones realizadas para las distintas prestaciones se mantendrán en forma separada y no se utilizarán en prestaciones diferentes de aquellas para los que fueron creados.

En concordancia, el inciso tercero del artículo 16 de la Ley de Seguridad Social, señala que el patrimonio del IESS es distinto del patrimonio de cada uno de los seguros comprendidos en el Seguro General Obligatorio; el inciso cuarto del mismo artículo dispone que los ingresos del sistema de seguridad social, provenientes de aportes, fondos de reserva, descuentos, multas, intereses, utilidades de inversiones, contribución financiera obligatoria del Estado, y los demás señalados en esta Ley, no

podrán gravarse bajo ningún concepto, ni destinarse a otros fines que a los de su creación y funciones.

El inciso segundo del artículo 50 ibídem dispone que el sistema presupuestario y contable del IESS deberá registrar y mostrar separadamente la administración financiera de sus fondos propios y la administración financiera de los fondos del Seguro General Obligatorio. El inciso final de esta norma señala que los estados financieros del IESS mostrarán el origen y destino de sus recursos presupuestarios, así como la evolución de su patrimonio hasta la separación completa de cada uno de los patrimonios de los seguros administrados por él. La Disposición Transitoria Décimo Primera de la misma Ley, establece el plazo para que el IESS ejecute la separación contable y patrimonial de los activos y pasivos del IESS y del patrimonio de cada uno de los seguros.

Del texto del literal a) del artículo 30 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, consta claramente que el aporte del cinco por mil, se calcula sobre la base de los ingresos presupuestados de las instituciones del Estado.

De las normas constitucionales y legales citadas se desprende que los fondos de la seguridad social, si bien son administrados por el IESS, institución que integra el sector público, constituyen un patrimonio distinto al del Estado y al del propio IESS, al punto que su sistema presupuestario y contable se debe mantener por separado. La parte final del inciso cuarto del artículo 59 de la Carta Política dispone expresamente que ninguna institución del Estado podrá intervenir en los fondos y reservas, ni afectar el patrimonio de la seguridad social.

La definición de "fondos de terceros", contenida en la norma del artículo 9 del Reglamento que regula el aporte del cinco por mil, limita el concepto, exclusivamente al caso de traspasos de recursos, omitiendo otros casos en los que la institución pública únicamente administra fondos cuya propiedad no le corresponde, como es el caso específico de la seguridad social.

El inciso segundo del artículo 272 de la Carta Política dispone que en caso de conflicto entre normas jurídicas de distinta jerarquía, las cortes, tribunales, jueces y autoridades administrativas lo resolverán, mediante la aplicación de la norma jerárquicamente superior. En aplicación de esta norma, es evidente que el artículo 59 de la Constitución que establece que los fondos de la seguridad social son distintos a los del Estado, y el artículo 30 literal a) de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado que exceptúa del cobro de la contribución del cinco por mil a los fondos de terceros, prevalece respecto del artículo 9 del Reglamento que regula el aporte del cinco por mil a favor de la Contraloría, que ha restringido el concepto de "fondos de terceros" exclusivamente a las transferencias a favor de otras instituciones del Estado.

06449

Por lo expuesto, considero que los fondos de la seguridad social, esto es aquellos destinados a la cobertura de las diferentes prestaciones, por ser distintos a los del Estado, no deben ser objeto de la contribución del cinco por mil a favor de la Contraloría, toda vez que no constituyen ingresos del IESS ni de ninguna institución pública. Gravar dichos recursos con el pago de una contribución, implicaría afectar su patrimonio (el del IESS), contraviniendo lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 59 de la Constitución Política de la República. En consecuencia, la contribución a la Contraloría General del Estado se deberá calcular sobre la base de los ingresos del IESS que financien gastos administrativos así como los demás rubros que no correspondan a aportes de los afiliados.

Dejo en estos términos, atendida su consulta.

Atentamente,

Dr. José María Borja Gallegos
PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO

REPUBLICA DEL ECUADOR
Procuraduria General del Estado

PROCURADURIA GENERAL DEL ESTADO
SECRETARIA GENERAL

Oficio No. 0 08652

Quito, 07 MAYO 2004

Señor Doctor
Genaro Peña Ugalde
CONTRALOR GENERAL DEL ESTADO, SUBROGANTE
En su Despacho.-

Señor Contralor General:

Me refiero a su oficio No. 006491 D.C., de 12 de febrero del 2004 y su alcance, remitido con oficio No. 015551-SDF, de 14 de abril del 2004, mediante los cuales solicita la reconsideración del pronunciamiento emitido por esta entidad en oficio No. 06449 de 9 de febrero del año que decurre, en el que se concluyó que los fondos de la seguridad social, por ser distintos a los del Estado, no deben ser objeto de la contribución del cinco por mil a favor de la Contraloría General del Estado.

La reconsideración se dirige a que "*se reconozca el derecho de la Contraloría General para cobrar la transferencia del cinco por mil sobre los ingresos reales totales del presupuesto del IESS, incluidos los aportes de los afiliados, previas las deducciones a la base de cálculo previstas en la ley*"

El principal argumento que se expone para plantear la reconsideración, consiste en tener por inaplicable el artículo 59 de la Carta Política; se afirma que "*el problema, no siendo constitucional, tiene que ver con la norma secundaria*"; para finalmente reiterar que el artículo 30 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado se encuentra vigente y por tanto se lo debe cumplir, pues lo contrario debilitaría la capacidad de control de la Contraloría General.

Por su parte, en el oficio de alcance se solicita considerar el hecho de que en el presupuesto aprobado de la Contraloría General del Estado para el presente ejercicio fiscal se han incluido como ingresos las transferencias del cinco por mil provenientes de todas las instituciones del sector público, inclusive el IESS, que constituyen un monto representativo. Añade que, de conformidad con el artículo 259 de la Constitución Política de la República, ningún organismo público será privado del presupuesto necesario para cumplir con los fines y objetivos para los que fue creado.

0 08652

Al respecto, manifiesto:

El artículo 30 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, señala los rubros que financian el presupuesto de dicho organismo. La letra a) del citado artículo establece la contribución del cinco por mil, determina quienes son los sujetos pasivos obligados al pago, la base de cálculo de la contribución, y los ingresos que están exonerados de pago[1].

Del claro tenor de la norma legal se desprende lo siguiente: que son 'sujetos pasivos' de la contribución: todas las instituciones del Estado y las personas jurídicas de derecho privado, con finalidad social o pública, cuyo capital social o patrimonio esté integrado en el 50% o más, con recursos públicos. La 'base de cálculo', en el caso de instituciones públicas, está constituida por sus 'ingresos presupuestados'. Y finalmente, están 'exonerados' del pago de la contribución, los 'fondos de terceros'.

La seguridad social es un sistema que de conformidad con la legislación positiva ecuatoriana, lo administra el IESS; los recursos que alimentan el sistema del seguro social, constituyen un patrimonio distinto al del Estado'[2], y distinto al patrimonio del IESS, como 'institución pública', al extremo que la disposición de mantenerlos en forma separada,[3] es expresa e imperativa.

Adicionalmente, la prohibición de intervenir los fondos del seguro social y afectar su patrimonio es de rango constitucional[4], lo que determina la aplicabilidad del artículo 59 de la Carta Política, al tema materia de la consulta y reconsideración.

---

[1] *Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, artículo 30: "a) La transferencia del cinco por mil de los ingresos presupuestados, de todas las instituciones del Estado y, en la parte proporcional de las personas jurídicas de derecho privado, cuyo capital social, patrimonio, fondo o participación tributaria esté integrado en el 50% o más, con recursos públicos, y que de conformidad con esta Ley, se encuentran sometidas al control de la Contraloría General del Estado. Exceptúanse del cobro de este aporte exclusivamente los ingresos provenientes de empréstitos internos y externos, los saldos iniciales de caja, los fondos de terceros destinados a sus respectivos beneficiarios, los de: la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Cruz Roja Ecuatoriana, Sociedad de la Lucha Contra el Cáncer (SOLCA), y Sociedad Protectora de la Infancia. En el caso de las universidades y escuelas politécnicas, se estará a lo que dispone la Ley Orgánica de Educación Superior;" (El subrayado es mio).*

[2] *Constitución Política de la República. Art. 59, inciso cuarto: "Los fondos y reservas del seguro social serán propios y distintos de los del Estado....".*
Ley de Seguridad Social. Art. 16, inciso tercero: "Sus fondos y reservas técnicas (de la seguridad social) son distintos de los del fisco..." El agregado es mio.

[3] *Constitución Política. Disposición Transitoria Cuarta: "Los fondos de las aportaciones realizadas para las distintas prestaciones se mantendrán en forma separada y no se utilizarán en prestaciones diferentes de aquellas para los que fueron creados. Uno de estos fondos lo constituirá el seguro social campesino.*
Los fondos de invalidez, vejez, muerte, riesgos del trabajo y cesantía se administrarán y mantendrán separadamente del patrimonio del Instituto de Seguridad Social". (Lo subrayado es mio)

[4] *Consta en el inciso cuarto del artículo 59 de la Constitución Política.*

PROCURADURIA GENERAL DEL ESTADO
08652
SECRETARIA GENERAL

La competencia de la Contraloría General, para examinar el uso y manejo de los fondos de la seguridad social, está fuera de duda; pero, queda claro que los fondos del seguro social que únicamente administra el IESS, al constituir un patrimonio distinto, son fondos de terceros y por tanto están exonerados del pago de la contribución, pues lo contrario significará afectar dichos fondos en abierta inobservancia a la prohibición constitucional. Adicionalmente cabe precisar que al tratarse de fondos exonerados del pago de la contribución, es improcedente que consten como ingreso en el presupuesto de la Contraloría General del Estado.

Al no haber variado los fundamentos de derecho en que se motivó el pronunciamiento cuya reconsideración se solicita, ésta deviene improcedente.

Atentamente,

Dr. José María Borja Gallegos
PROCURADOR GENERAL DEL ESTADO

ésta COMPULSA es igual a la COPIA que reposa en el ARCHIVO, de esta PROCURADURIA y a la cual me remito en caso necesario. I CERTIFICO

PRO SECRETARIO GENERAL
PROCURADURIA GENERAL DEL ESTADO

ELABORADO:

Dra. Rosero/diana

REVISADO:

Abg. Tapia

Abg. Santana

SUPERVISADO:

Dr. Saltos - Director



REPUBLICA DEL ECUADOR
DIRECCION GENERAL DE REGISTRO CIVIL
IDENTIFICACION Y CEDULACION

CEDULA DE CIUDADANIA No. 171872231-5

JARA ARTEAGA DIEGO VINICIO

PICHINCHA/QUITO/SANTA PRISCA

11 ABRIL 1987

002-C 0152 01108 M

PICHINCHA/ QUITO

GONZALEZ SUAREZ 1987

FIRMA DEL CEDULADO



ECUATORIANA****** E1143A1141

SOLTERO

SECUNDARIA ESTUDIANTE

GONZALO DE JESUS JARA

MONICA PIEDAD ARTEAGA

QUITO 26/10/2009

26/10/2021

REN 1895174

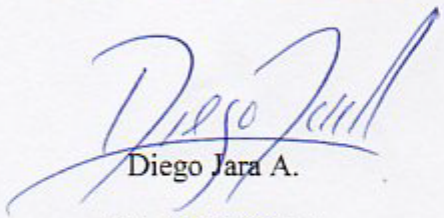
DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, DIEGO VINICIO JARA ARTEAGA, C.I., 171872231-5 autor del trabajo de graduación intitulado: "EL INSTITUTO ECUATORIANO DE SEGURIDAD SOCIAL COMO ORGANISMO APORTANTE AL FINANCIAMIENTO DE LA CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO", previa a la obtención del grado académico de LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS en la Facultad de JURISPRUDENCIA:

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través del sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de la Universidad.

Quito, 28 de mayo de 2012



Diego Jara A.

CC. 171872231-5