

UCUENCA

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales

Carrera de Derecho

*La naturaleza jurídica de los aportes al Seguro Social desde el punto de vista
tributario*

Trabajo de titulación previo a la
obtención del título de Abogado
de los Tribunales de Justicia de
la República y Licenciado en
Ciencias Políticas y Sociales

Autor:

Raúl Xavier Maldonado Guanoquiza

CI: 0104820758

Correo electrónico: xavimaldonado91@hotmail.com

Director:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

CI: 0301504643

Cuenca, Ecuador

11-agosto-2022

RESUMEN

La Seguridad Social es un régimen contributivo, principalmente cimentado en los aportes de los mismos afiliados, y cuya finalidad es solventar las necesidades emergentes suscitadas en la vida de los mismos. Este régimen se sostiene gracias a los aportes al Seguro Social, que no son sino la cuantía que los afiliados transfieren al sistema de Seguridad Social. Estos aportes tienen dos características: son principalmente obligatorios, pues tienen como fuente legal y son un requisito para la celebración del contrato de trabajo; y además son ingresos públicos extrapresupuestarios pues no ingresan al Presupuesto General del Estado. La naturaleza jurídica de los aportes al Seguro Social ha generado un debate doctrinario. Por una parte, un sector afirma que son tributos pues son ingresos públicos y su agente de retención es el IESS, que es una entidad estatal. Sin embargo, esta tesis pierde fuerza al considerar que dichos aportes no integran el Presupuesto General del Estado y benefician únicamente a los afiliados, siendo entonces contribuciones parafiscales.

PALABRAS CLAVE: Aportes. Seguro social. Naturaleza jurídica. Tributos. Contribuciones parafiscales.

ABSTRACT

Social Security is a contributive regime, founded mainly on contributions made by the same affiliates, and their main purpose is to finance emergent necessities that occur in the affiliates' lives. This regime holds on Social Security contributions, which are non-other than the amount that the affiliates transfer to the Social Security system. These contributions have two characteristics: they are mostly mandatory, because they have a legal source and they are a requisite to celebrate a worker's contract; and also, they are off-budget government revenue, because they are not introduced into the General State Budget. The legal nature of the Social Security contributions has generated a doctrinal debate. On one hand, there is a section who claims that they are tributes because they are public revenue and the retention agency is IESS, which is a state entity. However, this thesis loses force when considering that these contributions don not integrate the General State Budget and the only benefit the affiliates, then being parafiscal contributions.

KEY WORDS: Contributions. Social security. Legal nature. Tributes. Parafiscal contributions.

INDICE

RESUMEN..... 2

ABSTRACT 3

CLÁUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL. Error! Bookmark not defined.

DEDICATORIA 7

AGRADECIMIENTOS..... 9

INTRODUCCION..... 10

CAPITULO I 12

LOS TRIBUTOS 12

1.1 Concepto de Tributo 12

1.2 Características de los Tributos 16

CAPITULO II..... 21

LOS APORTES AL SEGURO SOCIAL..... 21

1.1 Aproximaciones conceptuales..... 21

1.2 Objeto de los aportes al Seguro Social 26

1.3 Características 28

1.3.1 la obligatoriedad del aporte al Seguro Social..... 29

1.3.2 El aporte al Seguro Social como ingreso público 30

CAPITULO III..... 32

LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS APORTACIONES AL SEGURO	
SOCIAL	32
3.1 Los aportes al Seguro Social desde la óptica de los tributos	32
3.2 Los aportes al seguro social como contribuciones parafiscales	34
3.3 La correcta determinación de la naturaleza jurídica de las aportaciones al Seguro Social y sus implicaciones legales	36
CONCLUSIONES	39
BIBLIOGRAFIA	41

Cláusula de licencia y autorización para publicación en el Repositorio Institucional

Raúl Xavier Maldonado Guanoquiza en calidad de autor/a y titular de los derechos morales y patrimoniales del trabajo de titulación “La naturaleza jurídica de los aportes al Seguro Social desde el punto de vista tributario”, de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Asimismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el repositorio institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca, 11 de agosto del 2022.



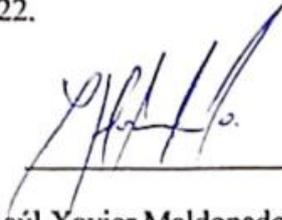
Raúl Xavier Maldonado Guanoquiza

C.I: 0104820758

Cláusula de Propiedad Intelectual

Raúl Xavier Maldonado Guanoquiza, autor/a del trabajo de titulación “La naturaleza jurídica de los aportes al Seguro Social desde el punto de vista tributario”, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor/a.

Cuenca, 11 de agosto del 2022.



Raúl Xavier Maldonado Guanoquiza

C.I: 0104820758

DEDICATORIA

A mi madre Rosa, por ser mi apoyo incondicional en cada etapa de mi vida, quien siempre me motiva a no rendirme, a no bajar los brazos; y a pesar de la distancia encuentra la forma de estar presente, me demuestra su cariño infinito, no me deja solo y me inspira a continuar. Sin ella nada de esto hubiese sido posible.

A mi padre Raúl, por sus consejos de vida, por inculcarme buenos valores, por su esfuerzo, por el sacrificio económico con la finalidad de convertirme en una persona de bien con una carrera universitaria.

A mis hermanas Mishell y Erika, son ellas quienes constantemente confían en mí, me acompañan en los momentos de dificultad y han estado a mi lado a lo largo de este camino.

A mis sobrinos, Christopher y Ariana.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios, a mis padres y hermanas, por ser un pilar fundamental en mi carrera, por el sacrificio, el apoyo incondicional, y por brindarme la oportunidad de estudiar y formarme en tan prestigiosa universidad como lo es la Universidad de Cuenca.

De manera muy especial a mi tutor, el Dr. Tiberio Torres Rodas por haberme guiado, en la elaboración de este trabajo, como también en mi etapa académica, por su paciencia, tiempo y dedicación. Mi más sincera admiración a un excelente profesional y un gran amigo.

A la Universidad de Cuenca y sus docentes, extraordinarios profesionales, gracias por la formación académica que recibí en nuestra querida facultad de Jurisprudencia.

Por último, pero no menos importante, a mis amigo/as, gracias a ustedes por el apoyo, tiempo, consejos y lealtad.

INTRODUCCION

La Seguridad Social constituye una de grandes conquistas laborales conseguidas en el desarrollo del Derecho Social. Las prestaciones de seguridad social son un derecho adquirido y beneficio inamovible, destinado a cubrir gastos inherentes a vicisitudes que pudiesen surgir en el desarrollo de la vida laboral, que de no existir implicarían una carga patrimonial significativa para el trabajador. Desde el punto de vista del trabajador, no existe mayor discusión jurídica sobre la existencia y razón de ser de los aportes al Seguro Social; sin embargo, desde el punto de vista del patrono, se ha generado un debate en torno a la naturaleza jurídica de los aportes al seguro social con dos corrientes doctrinales.

Por un lado, un sector de la doctrina afirma que los aportes al Seguro Social son una manifestación del poder imperativo del Estado, exigidos de manera coercitiva sin voluntad de pago; por lo que son de naturaleza tributaria. En cambio, otro sector de la doctrina afirma que las aportaciones a la seguridad social no son de naturaleza tributaria, en virtud de que lo recaudado no se destina al presupuesto general del Estado, de manera que se deben enmarcar en el contexto del Derecho Social como contribuciones especiales del patrono, denominadas “parafiscales”.

Resulta de suma importancia determinar la correcta categorización de los aportes al seguro social en miras a determinar, entre otros aspectos, cuál es el órgano competente para realizar modificaciones respecto al régimen de aportaciones al Seguro Social, si dichas modificaciones se efectúan por decreto o iniciativa legislativa; y, además, en caso de considerarse como tributos, determinar si son impuestos, tasas o contribuciones.

En el primer capítulo del trabajo de investigación se abordará, como punto de partida, el marco conceptual que rodea a los tributos en general, en miras a establecer el concepto, características y clasificación y caracteres de los mismos.

El objetivo del segundo capítulo será analizar a fondo la figura de los aportes al Seguro Social, las aproximaciones conceptuales aportadas por la doctrina, el objeto de dichos aportes y sus características.

Finalmente, el tercer capítulo tendrá la finalidad de esclarecer la verdadera naturaleza jurídica de los aportes al Seguro Social. Por un lado, se expondrá los criterios que defienden la tesis de que dichos aportes constituyen verdaderos tributos; luego, se presentará los criterios doctrinales que sostienen el carácter parafiscal de dichas aportaciones, para finalmente en concluir en qué categoría deberían ser consideraras y las implicaciones que ello conlleva en la práctica jurídica.

CAPITULO I

LOS TRIBUTOS

1.1 Concepto de Tributo

No es un fenómeno ajeno a ningún individuo, sea o no un sujeto involucrado en la práctica jurídica, que el mantenimiento y operatividad de cualquier estado implica gastos que deben ser solventados de una u otra forma. A raíz de la división clásica de poderes estatales a partir del siglo XVII, fue necesario instaurar una serie de entidades y organismos destinados a apoyar el aparato estatal. Evidentemente, uno de los requisitos de operabilidad de estas entidades es la disponibilidad de recursos económicos para solventar gastos como la adquisición de mobiliario y el pago de sueldos, generándose así la necesidad de buscar mecanismos para suplir este gasto fiscal.

(...) la necesidad de provisión de dinero se vuelve fundamental para la marcha del Estado moderno y comienza a tener dos fuentes básicas: la autoprovisión, que consiste en la emisión de dinero por parte del propio Estado, y la provisión proveniente de terceros. Aquí, a su vez, destaca una fuente coercitiva como el ingreso tributario, que consiste en que el Estado procura -de modo compulsivo- obtener dinero proveniente del sector privado (Ruiz de Castilla, 2017, pág. 25)

El estudio del ingreso tributario es una parte esencial para las finanzas públicas. Si bien en un principio parecería que la conceptualización apropiada de los tributos tiene implicaciones que no rebasarían la mera esfera legal; en materia de la aplicación práctica el ingreso tributario tiene aristas que involucran caracteres éticos, económicos, jurídicos y hasta políticos.

Desde el punto de vista de las finanzas públicas, el tributo es un “mecanismo que provee de ingresos dinerarios al Estado” (Ruiz de Castilla, 2017, pág. 49). Se genera entonces un proceso que empieza con la generación reidual de los individuos de la esfera privada, en la que una parte de la riqueza se canaliza hacia el Estado a través del mecanismo del pago de tributos. Finalmente, el Estado mediante el gasto público provee a la población de sus necesidades.

Desde el punto de vista del sector privado, el tributo es una figura que genera un impacto en materia de inversiones, ahorro y consumo. Así, en la esfera de las inversiones se considera al tributo como una carga que reduce la capacidad de los negocios para la reinversión. Desde el ámbito de los ahorros, se considera al tributo como una carga que reduce el rendimiento efectivo del ahorro. Finalmente, en la esfera del consumo, se considera al tributo como una carga que disminuye la capacidad de compra de bienes y servicios (Ruiz de Castilla, 2017).

Ahora bien, en el universo del Derecho, se dice que el tributo presenta un contenido jurídico propio. Ruiz de Castilla (2017), propone un concepto de tributo con especial énfasis a diferenciarlo de otras actividades de entes particulares y otros ingresos del Estado cuando menciona lo siguiente:

Entendemos que el tributo es una obligación cuya prestación consiste en dar una determinada suma de dinero, con carácter definitivo, al Estado y lo particulares. Estos últimos tienen que gozar de riqueza económica. El tributo encuentra fundamento en la potestad tributaria y su fuente es la ley, mientras que su finalidad básica es financiar las actividades del Estado (p. 51).

Al no existir un concepto normativo de tributo en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, es menester acudir a criterios doctrinarios. Desde el punto de vista de la doctrina, existen tres corrientes principales de pensamiento: una que considera al tributo como obligación, otra corriente que ve al tributo como una prestación coactiva, y finalmente una corriente que observa al tributo desde el punto de vista de una norma jurídica.

Dentro de los autores que definen al tributo como obligación destacan los siguientes criterios:

Obligación pecuniaria, ex lege, que no constituya sanción por acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley (Ataliba, 1987, pág. 37).

La obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece (Ferreiro Lapatza, 1986, pág. 332).

Por otro lado, existen autores que observan al tributo bajo la óptica de una prestación pecuniaria coactiva definiendo al tributo como:

(...) la prestación patrimonial impuesta conforme a las leyes, a fin de obtener la contribución de todos a los gastos públicos sobre la capacidad contributiva y en medida más que proporcional. Los caracteres son la coacción y la motivación, consistentes en el intento de dar cobertura a los gastos públicos en el ámbito de un sistema legislativo tributario, informado según los principios de capacidad contributiva y de progresividad (Amatucci, 2001, pág. 6).

Los tributos presentan las características que antes hemos señalado a este concepto: son prestaciones pecuniarias debidas a un ente público con la finalidad de allegar medios con los que cubrir el gasto público (Pérez de Ayala, 1990, pág. 269).

Finalmente, el autor Barros Carvalho considera al tributo como norma jurídica cuando señala que tributo es:

(...) la endonorma que presenta como hipótesis un conjunto de criterios para la identificación de hechos de la realidad física, que no son acuerdos de voluntad considerados, en sí mismos, y, como consecuencia, un conjunto de criterios que nos permiten identificar una relación jurídica que se instaura entre el Estado (por vía de regla), en la cualidad de sujeto activo y alguna persona física o jurídica, en la condición de sujeto pasivo, mediante la cual tendrá el primero un derecho subjetivo público de exigir al segundo el cumplimiento del deber jurídico consustanciado en una prestación pecuniaria (De Barros Carvalho, 1998, pág. 98).

Como acotación final. Es pertinente citar el concepto propuesto por el artículo 2 del Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, del cual Ecuador ha sido partícipe, pues no solo aporta un concepto de tributo que enfatiza los elementos conceptuales previamente expuestos, sino que además introduce el tema de la parafiscalidad que será abordado detalladamente en capítulos posteriores:

1. Tributos son prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, al que ésta vincula el deber de contribuir, con el objeto de satisfacer necesidades públicas. Constituyen tributos parafiscales aquellos establecidos de manera obligatoria por una Ley, cuando no respondan totalmente a ninguna de las categorías del numeral 2. Estos tributos se regirán supletoriamente por las disposiciones de este Código. 2. Los tributos se clasifican en a) impuestos. b) tasas. c) Contribuciones especiales (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015).

1.2 Características de los Tributos

Las características de los tributos pueden ser analizadas desde diferentes puntos de vista:

Desde la óptica de la naturaleza jurídica, el tributo es una obligación, en virtud de que su existencia misma genera un vínculo obligacional entre sujetos. Este carácter permite diferenciar al tributo de otras fuentes de ingreso estatal, como por ejemplo las utilidades de una empresa pública, en donde no existe un lazo obligacional entre el Estado y los individuos (Ruiz de Castilla, 2017).

Desde el punto de vista del origen o fuente de los tributos, es posible afirmar que los mismos nacen de la ley y no existe de por medio un acuerdo entre los involucrados. Así, el tributo se diferencia de otras fuentes de ingreso estatal como los préstamos en virtud de que estos últimos tienen como fuente un contrato y no la ley.

En cuanto al objeto, el tributo se caracteriza por ser una obligación de naturaleza pecuniaria que es concretada mediante el pago de una suma de dinero a favor del Estado por parte de los particulares (Romero Flor, 2016).

Desde la óptica del deudor, los tributos tienen la característica de ser proporcionales en torno a la capacidad económica de los obligados, tal y como lo señala la doctrina:

(...) esta capacidad económica se va a convertir en el criterio legitimador de los tributos, pues estarán en posición deudora aquellos obligados al pago de los tributos que manifiesten o sean titulares de dicha capacidad económica. En el lado contrario de la relación obligacional, es decir, desde el punto de vista del acreedor, éste será el Ente Público (Romero Flor, 2016, pág. 11)

Así, el tributo se diferencia de otros mecanismos de ingreso estatal como las multas, pues su origen no tiene un fundamento negativo como sucede con la comisión de una infracción, sino que se origina de la potestad tributaria estatal para que los particulares transfieran una porción de su riqueza en favor del Estado.

En cuanto al régimen jurídico de los tributos, estos se caracterizan por pertenecer a la esfera del Derecho Público, de manera que gozan de preminencia respecto a los acreedores en el ámbito privado. Este carácter privilegiado se ve manifestado, por ejemplo, en la presunción de legalidad *iuris tantum* de los actos administrativos tributarios (Romero Flor, 2016).

Por último, desde el punto de vista de su finalidad, los tributos tienen como fin ulterior solventar los requerimientos económicos de las entidades públicas para financiar las actividades estatales, lo que se conoce como “finalidad fiscal” (Ruiz de Castilla, 2017).

1.3 Clasificación de los Tributos

Dentro del tema de la clasificación de los tributos, existen dos corrientes doctrinarias al respecto: por un lado, la clasificación tradicional tripartita defendida por autores como Bravo (2017); y, por otra parte, una clasificación bipartita defendida por juristas como Geraldo Ataliba (1987), según la cual los tributos se clasifican en vinculados y no vinculados, según se encuentren o no ligados a una actividad estatal. La corriente aceptada por la mayoría de legislaciones, incluido el ordenamiento jurídico ecuatoriano, es la clasificación tripartita de los tributos, según la cual los tributos se encuentran divididos en impuestos, contribuciones y tasas. De hecho, nuestro ordenamiento jurídico se adscribe a esta clasificación teórica, puesto que el inciso

segundo del artículo 1 del Código Tributario señala: “entiéndese por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2005). Esta clasificación, a su vez, es concordante con el Modelo de Código Tributario previamente citado, el cual a su vez en el artículo 3 proporciona un concepto de impuesto al mencionar lo siguiente:

Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015)

Lo que caracteriza al impuesto y le otorga identidad jurídica es la capacidad contributiva, también denominada por Jorge Bravo Cucci (2009) como “la riqueza económica que posee el deudor tributario” (p. 77). Dentro de la misma línea, la doctrina determina que existen tres elementos principales para evidenciar la riqueza del contribuyente, y son: “la renta, el patrimonio y el consumo” (Ruiz de Castilla, 2017, pág. 56).

Luego de abordar a los impuestos, es pertinente resaltar puntualizaciones conceptuales respecto de las tasas, al respecto, el Modelo de Código Tributario del CIAT define en su artículo 4 a las tasas de la siguiente forma:

Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público o el aprovechamiento de un bien público, individualizado o que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al obligado tributario, cuando el servicio o el aprovechamiento no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado, y cuyo monto debe corresponder al costo o mantenimiento del servicio.

A primera vista, la principal diferencia entre el impuesto y la tasa, es que esta última si tiene un nexo directo con la actividad estatal, contrario a lo que sucedía con el impuesto donde su aspecto material no guardaba relación directa con una o más actividades del Estado, al menos no de manera inmediata. En consecuencia, al momento de hablar de las tasas, aparece la figura del “servicio”, tal y como lo expresa la doctrina:

Tasa es una norma de incidencia tributaria, cuyo aspecto material guarda vinculación directa con una actividad estatal consistente en la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente, graduada por el principio de capacidad contributiva. El principio rector de las tasas es el principio de provocación del costo del servicio (Bravo Cucci, 2017, pág. 47)

De esta forma, es la figura del servicio la que otorga a esta clase de tributo su identidad jurídica que la distingue de los otros tipos de tributos. La doctrina señala, a su vez, que el servicio tiene cuatro caracteres: debe tratarse de un servicio, el servicio debe ser público, debe ser individualizable, y finalmente debe ser efectivizado.

En primer lugar, debe tratarse de efectivamente un servicio, más no una obra; es decir, debe destinarse a una actividad pública de hacer, tal como sucede con las tasas de mantenimiento de parques. Luego, el servicio debe ser público, y para que goce de esta característica debe cumplir lo siguientes requisitos:

En primer lugar, el servicio tiene que ser realizado por el Estado. En segundo lugar, la finalidad que se persigue debe consistir en la satisfacción del interés público. En tercer lugar, el servicio se debe encontrar regulado por normas que pertenecen al derecho público; por ejemplo, el servicio de seguridad ciudadana (...) constituye una actividad que es realizada por el Estado a través de la municipalidad para satisfacer una necesidad pública, que es la seguridad (Ruiz de Castilla, 2017, págs. 57-58)

En tercer lugar, el servicio tiene que ser divisible e individualizable, es decir que se debe tratar de prestaciones que se puedan fragmentar de manera que sea posible

identificar sus efectos sobre determinado individuo. Un ejemplo claro es la patente municipal, pues si resulta posible identificar sus efectos sobre el individuo particular al que le compete. Y finalmente, el cuarto carácter del servicio es que se haga efectivo, es decir que exista una efectiva prestación del servicio (Ruiz de Castilla, 2017).

Para cerrar el abordaje de la clasificación tripartita de los tributos, es necesario definir a las contribuciones especiales. Para el efecto, se citará nuevamente el Modelo de Código de Tributario de la CIAT que señala en su artículo 5 lo siguiente:

Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas o ampliación de servicios públicos. Su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015)

Lo que le otorga identidad jurídica a la contribución especial es el beneficio proveniente de la ejecución de obras o actividades públicas. Aunque la doctrina no lo menciona de manera expresa, es evidente que el beneficio para el contribuyente debe ser de carácter económico, es decir que le sirva para el incremento de su patrimonio individual, más no del beneficio general para la comunidad que pueda suponer la realización de la obra.

CAPITULO II

LOS APORTES AL SEGURO SOCIAL

1.1 Aproximaciones conceptuales

La reducción de la pobreza y las desigualdades es uno de los fines ulteriores de la gran mayoría de naciones que actualmente se consideran en vías de desarrollo. Para el efecto, se generan dentro de estas naciones un abanico de políticas fiscales de protección social encaminadas a mejorar la calidad de vida de la población. La Seguridad Social no es sino uno de los elementos que cimientan este conjunto de políticas, y es definida a breves rasgos por la Organización Internacional del Trabajo (2003) como “la protección que una sociedad proporciona a los individuos y los hogares para asegurar el acceso a la asistencia médica y garantizar la seguridad del ingreso, en particular en caso de vejez, desempleo, enfermedad, invalidez, accidentes del trabajo, maternidad o pérdida del sostén de familia” (p. s.n.).

La Constitución del Ecuador determina que la seguridad social es una garantía estatal y un derecho irrenunciable, así también ha determinado que se atenderán las necesidades contingentes de la población a través del denominado “Seguro General Obligatorio”, el cual abarcará la totalidad de la población independientemente de su status laboral; sin embargo, este sueño utópico de una seguridad social universal en que se desenvuelvan armónicamente los elementos contributivos y no contributivos no ha logrado implementarse en el país.

Ahora bien, a pesar de que en nuestro país existen sectores vulnerables, como las personas con discapacidad y adultos mayores, que acceden a la seguridad social por la vía no contributiva a través de programas como el denominado “Mis Mejores Años”; la Seguridad Social en el país es preminentemente de carácter contributiva, lo cual significa que bajo el principio de cooperación y solidaridad, son los mismos trabajadores y empleadores quienes con sus contribuciones a la Seguridad Social obtienen acceso a la protección otorgada por la misma.

En la práctica, en el Ecuador coexisten un sistema de seguridad social contributivo, un sistema de salud público de acceso universal, algunas pensiones no contributivas (focalizadas en personas pobres) y un conjunto de programas de transferencias monetarias para hogares pobres. Al sistema de salud administrado por el Ministerio de Salud Pública pueden acceder tanto las personas afiliadas a la seguridad social como las que no están afiliadas a ningún tipo de seguro público o privado. Cuando las personas afiliadas a la seguridad social contributiva hacen uso del sistema público de salud se debe realizar un posterior cruce de cuentas entre el IESS y el Ministerio de Salud Pública (Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, 2021, pág. 7)

El hecho de resaltar que el sistema de seguridad social es de carácter contributivo, adquiere relevancia por el tema de la sostenibilidad de la seguridad social, no solo del presente sino también con proyección al futuro. La doctrina señala cuatro fuentes principales del financiamiento de la Seguridad Social:

1. Las cotizaciones de los empleadores y trabajadores como principales beneficiarios del servicio -que no los únicos, que conste-, junto con los aportes efectuados a manera de contraprestación por quienes se benefician de manera directa de este servicio.
2. Las aportaciones públicas del Estado, pues de la recaudación del erario, ya sea mediante impuestos con afectación específica o no, o bien a través de subsidios fiscales, se destinan al llamado “gasto público social” importantes transferencias económicas al sistema, coadyuvando a su sostenimiento.
3. Los rendimientos obtenidos de las inversiones de los activos financieros del seguro social operador del mismo, salvo -desde luego- en los modelos de capitalización individual, en donde los rendimientos se acumulan a la cuenta individualizada del asegurado, aunque con tal mecanismo se merme el fondo de ahorro por la obligación de

pagar la comisión cobrada por el manejo de dicha cuenta de ahorro para el retiro del asegurado.

4. Los gastos privados directos, tales como las primas de seguro de cada ramo asegurado, los ahorros voluntarios efectuados por los interesados para adquirir a futuro mejores pensiones, los gastos directos efectuados en los rubros de salud o de prestaciones sociales como guarderías y vivienda, etcétera (Ruiz Moreno, 2012, pág. 158).

No resulta una casualidad que la doctrina liste a los aportes a la seguridad social como la primera fuente de financiación del sistema de seguridad social contributivo. La distinción de fuentes de financiación contributiva y no contributiva ha derivado en que actualmente se empleen los aportes al seguro social únicamente para costear las prestaciones derivadas del empleo y que sean los impuestos generales los que se encarguen de financiar las prestaciones no contributivas.

Al no existir un concepto normativo de aportes al seguro social en el ordenamiento jurídico de la materia, resulta pertinente acudir a criterios doctrinarios y jurisprudenciales. En España, los aportes a la seguridad social se les conoce como “cotizaciones”, y se han erigido algunas aproximaciones conceptuales al respecto:

La cotización es la cuantía económica que se ha de ingresar al Sistema de Seguridad Social en función del salario que percibe un trabajador. Dicha cotización sirve para calcular las prestaciones a las que tendrá derecho el trabajador en aquellas situaciones protegidas (contingencias) en las que no pueda trabajar (incapacidad temporal, desempleo, maternidad, jubilación, etc.) (Federación de Pensionistas y Jubilados, 2010, pág. 11).

La cotización a la Seguridad Social es la aportación económica que tanto la empresa como el trabajador aportan al Sistema Nacional de la Seguridad Social un importe mensual mientras dure el contrato. (...) . La cotización a la Seguridad social es un deber de empresas y trabajadores que genera el derecho a percibir las prestaciones que puedan corresponder (prestación por desempleo, permiso maternal y paternal, bajas por enfermedad, asistencia sanitaria...) (Dirección General de Inmigración y Voluntariado. Consejería de Política Social, mujer e inmigración, 2008, págs. 47-48).

A breves rasgos, se puede definir a los aportes o cotizaciones al seguro social como la cuantía que tanto empleadores y trabajadores en relación de dependencia ingresan al sistema de Seguridad Social con la intención de percibir beneficios ante contingencias. Ahora bien, resulta interesante que en países como España se use el término cotización, asimilando la figura como si se tratase de un pago que se impone, contrario a lo que sucede en nuestro país cuando se ha adoptado la denominación de “aporte”.

En la normativa ecuatoriana, se ha optado por emplear la palabra aporte para revestir a la figura de una significación colaborativa, de manera que sea considerado como una suerte de “apoyo” económico para financiar el accionar del IESS. Esto es concordante con el tema de la solidaridad previamente mencionada, pues se pretende promover la idea de que aportar al Seguro Social tiene como fin ulterior mejorar la calidad de vida de la colectividad. Empero, la doctrina advierte que la denominación de aportes puede derivar en ambigüedades si se recurre a la definición semántica de la palabra, ya que pudiese generar la idea de que el aporte nace de la voluntariedad.

(...) En el ámbito laboral se escucha aporte de solidaridad, aporte para el adcentamiento de las oficinas, todas ellas realizadas por el concurso de voluntades; voluntariedad que no está presente en el aporte del trabajador dependiente y su empleador. En estos supuestos recae el aporte voluntario a la seguridad social al haber personas que pese a no cumplir con el presupuesto legal que da nacimiento a su obligación de aportar deciden libremente cancelar un aporte de forma mensual. Esta voluntariedad también nace por la necesidad de estar protegidos por el Sistema de Seguridad Social a través de un aporte voluntario. Esta connotación práctica diferencia el aporte voluntario con el aporte obrero patronal. Esto último nace de un elemento esencial llamado exigibilidad al ser una exacción que ponen de relieve la coacción del Estado en exigir el pago del denominado aporte a la seguridad social (Orellana Jimbo, 2019, pág. 30).

Cabe además acotar que los aportes obligatorios al Seguro Social no se realizan solo por parte de los trabajadores en relación de dependencia, ya que la Ley de Seguridad Social en su artículo 2 menciona una lista que no resulta taxativa, sino más bien ejemplificativa de los sujetos de protección del Seguro General Obligatorio, en donde también es posible encontrar, entre otros, a los trabajadores autónomos y profesionales en libre ejercicio de su profesión. Los trabajadores autónomos, profesionales y demás sujetos listados en el art. 2 que no se encuentran en relación de dependencia y que aportan a las arcas del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, estarán cubiertos ante los riesgos mencionados en el artículo 3 de la Ley de Seguridad Social, excepto por el derecho a la cesantía, según lo determinado en el art. 10 del citado cuerpo legal. De igual manera, según el art. 15 de la Ley de Seguridad Social, los aportes de los trabajadores sin relación de dependencia tendrán un criterio diferenciado para el cálculo de los aportes.

Asimismo, es pertinente hacer mención al régimen de aportaciones voluntarias. Como se dijo anteriormente, el artículo 2 de la Ley de Seguridad Social presenta un listado no taxativo de sujetos de cobertura, criterio que no solo se puede inferir de la lectura del mencionado artículo, sino que se confirma con lo dispuesto en el art. 152 el cual permite a cualquier individuo mayor de 18 años sumarse voluntariamente a la esfera de la seguridad social cumpliendo las debidas formalidades. En cuanto a los riesgos cubiertos, se aplica el mismo régimen de los trabajadores autónomos, es decir todas las prestaciones exceptuando la cesantía:

Los beneficios y prestaciones con los que cuentan los afiliados voluntarios son: pensiones (vejez, invalidez, discapacidad y montepío), auxilio de funerales, seguro de salud para el afiliado y sus hijos menores de 18 años, préstamo hipotecario; además, cobertura de salud para el cónyuge, al pagar un porcentaje adicional de 3.41% (Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, 2019)

En definitiva, se puede definir al aporte al seguro social como la cuantía que se exige por imperio de la ley o que se entrega de manera voluntaria de ser el caso, destinada a financiar las prestaciones otorgadas por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

1.2 Objeto de los aportes al Seguro Social

A breves rasgos, es posible afirmar que la aportación al seguro social tiene como objeto financiar las prestaciones del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, a través de tres regímenes de seguros según lo determinado por la Ley de Seguridad Social, los cuales son encabezados por el Seguro General Obligatorio y sus ramificaciones o regímenes especiales, que son el Seguro Voluntario y el Seguro Social Campesino. El Seguro General Obligatorio y el Seguro Voluntario se enmarcan dentro de la categoría de regímenes contributivos, pues dependen de las aportaciones otorgadas por trabajadores y empleadores; mientras que el Seguro Social Campesino se lo considera como un régimen semicontributivo, pues se financia con un pequeño aporte del jefe o jefa de hogar, más el aporte de los afiliados (Porrás Velasco, 2015).

Con el objetivo de financiar las prestaciones de seguridad social, los recursos recaudados pasan a las arcas del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, para posteriormente destinarse a los respectivos presupuestos del Seguro General Obligatorio. La Ley del Seguro Social es la que define los porcentajes en qué forma se realizará el

reparto proporcional de los aportes tanto del empleador como de trabajador. Esta determinación legal del fraccionamiento prorrateado de las cuantías percibidas por el Seguro tiene como objetivo evitar que las aportaciones se destinen a presupuestos que no corresponden.

Dentro de la misma línea, la doctrina advierte dos aspectos puntuales a considerar: por una parte, la determinación de la cuantía y liquidación de los aportes se realiza en función de los ingresos, de manera que el sueldo del trabajador es la materia gravada sobre la cual se determinará el monto de aportación tanto de la parte correspondiente al empleador, como la porción correspondiente al trabajador en relación de dependencia. Dicho en otras palabras, el sueldo o salario es la base imponible para determinar y liquidar el aporte; de esta forma, a medida que el trabajador gane más, tanto empleador y trabajador deberán aportar más.

Para el caso de los trabajadores autónomos, el inciso segundo del artículo 15 de la Ley de Seguridad Social determina que el cálculo se realizará sobre la Base Presuntiva de Aportación (BPA); mientras que para los afiliados voluntarios se tomará como referencia para el pago los ingresos que percibidos que nunca podrá ser inferior al Salario Básico Unificado. De acuerdo a la Resolución CD No. 467 sobre el Régimen de afiliación de personas sin relación de dependencia y ecuatorianos domiciliados en el exterior, se determina que, tanto para los trabajadores autónomos como para los afiliados voluntarios, el porcentaje de aportación será del 20.5% (Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, 2014).

Por otra parte, la Ley del Seguro Social determina los diferentes porcentajes de asignación presupuestaria para los diversos seguros que se ramifican del Seguro General Obligatorio. Lo que resulta interesante es que, dependiendo de cada tipo de seguro, el

aportante (o contribuyente si se quiere hacer un símil con la terminología tributaria) cambia sustancialmente:

En primer lugar, respecto al Seguro de Salud Individual y familiar, el artículo 117 de la Ley del Seguro Social, a más de establecer que se financiará hasta con el 10% del aporte del trabajador, determina su vez que “(...) En el caso del trabajador en relación de dependencia, la aportación del afiliado será compartida con el empleador” (Congreso Nacional del Ecuador, 2001); de manera que tanto empleador como trabajador coadyuvan para financiar las prestaciones. En segundo lugar, el Seguro General de Riesgos de Trabajo es financiado con el aporte patronal obligatorio del 0.5% sobre la materia gravada del afiliado (art. 159 de la Ley de Seguro Social), de manera que este seguro no es financiado por el trabajador, sino únicamente por el empleador. Finalmente, el seguro de Vejez, Invalidez y Muerte se configura dentro de lo que la doctrina denomina “régimen intergeneracional”, de manera que tanto empleadores como trabajadores en relación de dependencia no financian prestaciones actuales, sino que contribuyen pecuniariamente al beneficio de quienes actualmente son jubilados (Orellana Jimbo, 2019).

1.3 Características

La doctrina advierte sobre una serie de caracteres que revisten a la figura del aporte a la seguridad social, los cuales son determinantes para delimitar su naturaleza jurídica y dilucidar a qué categoría de tributos pudiesen suscribirse para concluir sobre los efectos jurídicos del mismo.

1.3.1 la obligatoriedad del aporte al Seguro Social

En primer lugar, tanto los criterios doctrinarios como el ordenamiento jurídico hacen entrever que el aporte a la seguridad social es una prestación pecuniaria obligatoria. La fuente de esta obligación legal nace tanto en la Constitución como en la Ley de Seguridad Social, y se perfecciona con la suscripción del contrato de trabajo entre empleador y trabajador. Su duración es indefinida, y únicamente concluirá en el momento que se dejen de prestar los servicios por las vías determinadas en la legislación laboral.

La doctrina, para referirse al carácter obligatorio del aporte al Seguro Social, usa la expresión “prestación patrimonial coaccionada”, y analiza a la figura desde dos perspectivas:

Por una parte, hace referencia al modo mismo de establecimiento de la prestación, decidida de modo unilateral por los poderes públicos, sin que intervenga la voluntad de los ciudadanos. Por otro lado, hace alusión a los procedimientos para la exigencia del pago. De este modo, si no se realiza de forma voluntaria y espontánea, los poderes públicos podrán exigirlo de forma forzosa (Queralt, 1990).

Como se puede denotar, esta obligación no nace de un acuerdo, sino que se configura como *conditio sine qua non* de la celebración del contrato laboral en relación de dependencia, quedando proscrito cualquier pacto entre trabajador y empleador en que uno se comprometa a asumir la cuota del otro.

Para tal efecto, al momento de realizar el desembolso de la remuneración, el empleador deberá descontar la cuota del aporte correspondiente al trabajador (9.45% de la remuneración), para posteriormente ingresar la totalidad de las cuotas tanto del trabajador como la propia del empleador, so pena de afrontar sanciones legales en caso de no hacerlo. En este sentido, el empleador cumple una doble función, pues no solo

funge como una suerte de agente de retención del aporte al Seguro Social, sino que él mismo se configura como sujeto pasivo de la obligación.

1.3.2 El aporte al Seguro Social como ingreso público

Los aportes a la Seguridad Social se presentan como una de las diversas manifestaciones de poder de imperio estatal, pues lo que hoy se conoce como Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, empezó siendo una entidad pública creada mediante Decreto Ejecutivo bajo la denominación de “Caja de Pensiones”. A breves rasgos, se puede decir que las aportaciones al Seguro Social son un ingreso público, pues la titularidad le corresponde a un ente estatal; sin embargo, existen ciertas consideraciones que es necesario acotar:

En primer lugar, los aportes al Seguro Social son considerados como un ingreso público regulado por la normativa de Derecho Público. Aunque pareciere una obviedad o un tema redundante, cabe realizar esta aclaración, pues la doctrina advierte que al momento de expedir el primer cuerpo normativo de lo que hoy es la Ley de Seguro Social, se generó un debate sobre cuál era el manto normativo de regulación referente a la materia:

Con una mirada retrospectiva sobre la creación del ente encargado de la seguridad social, en el año 1934 los legisladores dentro de sus debates relacionados a la promulgación de la Ley del Seguro Social Obligatorio para el año 1935 se hizo referencia a la naturaleza jurídica de la entonces Caja de Pensiones, y entre sus debates se presentaron divergencias de criterios con respecto a su adscripción al derecho público o privado. Dos posiciones fueron contrapuestas. Una que sostenía su carácter privado, al decirse que esta Caja tiene como fuente de financiamiento los aportes de los empleados públicos y bancarios, y la otra cuyo defensa era atribuirle la característica de Derecho público, por dos razones contenidas en la materialización de un fin social que es de exclusividad del Estado y en el financiamiento por parte del Estado y los Municipios. La resolución fue abolir la definición de esta característica. Esta falta de claridad sobre la naturaleza jurídica del ente rector encargado de la seguridad social fue superada en el año 2001 cuando el legislador

al sancionar la Ley de Seguridad Social se refirió al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social como entidad pública (Orellana Jimbo, 2019).

En segundo lugar, la doctrina ha considerado a los aportes al Seguro Social dentro de la categoría de ingresos públicos extrapresupuestarios; esto debido a que dicha cuantía monetaria se integra directamente a las arcas del IESS, y no pasa a conformar la universalidad del Presupuesto General del Estado para costear el gasto público.

CAPITULO III

LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS APORTACIONES AL SEGURO SOCIAL

3.1 Los aportes al Seguro Social desde la óptica de los tributos

Previamente se pudo evidenciar que el aporte obrero patronal es una prestación patrimonial pública. Ahora bien, un tema que ha generado debate entre los estudiosos de la materia es si se debe identificar a las aportaciones como tributos o alguna de las especies tributarias descritas por la ley y la doctrina.

Un sector de la doctrina, representado por autores como Pérez Royo (2002), afirma de manera categórica que el aporte obrero patronal es un tributo. Al respecto, los detractores de esta posición doctrinaria sostienen que, al ser el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social una institución distinta al Estado, el hecho de considerar a las aportaciones como tributos desnaturalizaría su condición (Machuca, 2009); sin embargo, el artículo 9 del Código Tributario determina que los organismos facultados por la ley para la gestión tributaria pueden fungir como acreedores tributarios. En consecuencia, al ser el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social un organismo de Derecho Público con personería propia y creado por Decreto Ejecutivo, puede entonces cumplir fines tributarios.

Desde la óptica tributaria existe además un tema subyacente, que es determinar la especie tributaria a la que pertenece: por una parte, están los que sostienen que se trata de

un impuesto; y por otra parte los que sostienen que el aporte obrero patronal es una contribución.

Los que sostienen que se tratan de impuestos, afirman que las aportaciones son tributos no vinculados, en tanto “no existe vinculación directa o indirecta, entre el aspecto material de la hipótesis de incidencia de dicho tributo con alguna actividad estatal” (Bravo Cucci, 2017, pág. 66). En otras palabras, no existe un vínculo entre el aspecto material de este tributo (el otorgamiento de la remuneración al trabajador) y alguna actividad estatal en favor del empleador y/o trabajador.

La importancia de tal conclusión, consiste en que, al tratarse de un Impuesto, dicha especie tributaria se encontrará fundada por el principio de capacidad contributiva. Y aquí lo discutible del tema, y motivo por el cual la elucubración teórica cobra importancia, es que el hecho de tener remuneraciones devengadas a favor de trabajadores, no representa una manifestación de riqueza o capacidad contributiva alguna, sino por el contrario, un gasto o empobrecimiento de aquél sujeto designado como contribuyente, con lo cual, resulta más que discutible concluir en el cumplimiento del principio de capacidad contributiva, salvo que se pretenda sostener que se trata de un tributo que grava los servicios prestados por los trabajadores, por lo tanto de un impuesto al consumo (Bravo Cucci, 2017, pág. 67)

En cambio, otro sector de la doctrina afirma que las aportaciones a la seguridad social son efectivamente contribuciones especiales, en virtud de que existe un nexo entre el aspecto material de la hipótesis (la porción del salario devengado del trabajador) y la eventual cobertura ante vicisitudes ocurridas en el transcurso de la vida laboral del trabajador. “Es evidente que este caso, el tributo se justifica en un potencial “beneficio” social que obtendrá el contribuyente ante el cumplimiento de determinados supuestos que otorgan el derecho a la pensión por jubilación” (Bravo Cucci, 2017).

Como corolario, cabe recalcar que la doctrina es concordante al señalar que las aportaciones no pueden asimilarse a la categoría de tasas. A pesar de que en un principio se podría pensar que la Seguridad Social es un servicio público financiado por el aporte obrero patronal, no se puede considerar a este último como una tasa al no existir correlación entre la cuantía del aporte y el costo de las prestaciones que otorga el IESS. Asimismo, a pesar que las prestaciones como las de salud o desempleo son individualizadas para cada trabajador, no son divisibles para cada contribuyente.

En definitiva, de existir un apego estricto a esta corriente doctrinaria no existiría ninguna duda de que los aportes a la seguridad social son tributos, esto debido a que constituyen ingresos públicos; sin embargo, y como se analizará a continuación, existe una salvedad que desmantelaría esta postura, y es el hecho de que los tributos son esencialmente ingresos públicos destinados a cubrir los gastos del aparataje estatal, característica inexistente en los aportes al IESS, ya que su destino ulterior no es el presupuesto general del Estado. Bajo esta salvedad, la doctrina ha creado una nueva figura: la de las exacciones parafiscales.

3.2 Los aportes al seguro social como contribuciones parafiscales

De ceñirse a la categorización clásica tripartita de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones; la conclusión de la presente investigación sería que el aporte obrero patronal es efectivamente un tributo; sin embargo, en la doctrina tributaria moderna ha surgido una nueva especie sui generis de tributo que definitivamente ha sido un parteaguas para los teóricos ortodoxos: la contribución parafiscal.

El fenómeno de la parafiscalidad ha sido definido por autores como Conto (2007)

bajo los siguientes términos:

(...) la parafiscalidad es una noción propia del derecho económico, producto de la intervención del Estado que presta su poder coercitivo para que, bajo ciertas condiciones establecidas en el ámbito legal y contractual, un sector pueda aportar, recaudar y administrar directamente unas rentas parafiscales realizadas por sus integrantes, rentas que se deben destinar a una serie de actividades y labores propias de su esencia privada que les son comunes y que buscan un beneficio sectorial común y un interés general. La parafiscalidad es un instrumento de política fundamental para que con la intervención y el poder del Estado se ayude a ciertos sectores, cuyo desarrollo competitivo depende de factores como el mejoramiento tecnológico y comercial, a obtener unas rentas importantes que puedan destinar exclusivamente a lograr esos beneficios (p. 23)

Después que concluyó la Primera Guerra Mundial, tanto en América como Europa experimentaron el surgimiento de una serie de instituciones descentralizadas a las cuales el Estado les había atribuido la facultad de cobrar pagos de manera coactiva por vías similares a las usadas por entidades estatales para el cobro de tributos. Empero, el hecho de que no fuese el mismo Estado el encargado de fungir como acreedor de estas prestaciones marcó un punto de inflexión en donde estas prestaciones no encajaban en ninguna de las categorías ortodoxas de los tributos.

La doctrina financiera francesa, italiana, española y suramericana les ha dado el nombre de “parafiscalidades”; se da este nombre porque se está en presencia de una actividad financiera que no es del Estado, pero tampoco es ajeno al mismo Estado ya que cumple fines generales, previstos frecuentemente en las Constituciones y está organizada libre y unilateralmente por el Estado (Romero Mendino, 1996, págs. 56-57)

De esta forma, la descentralización de la administración pública y el intervencionismo estatal moderno son factores que motivaron la creación de los ingresos

parafiscales. Así, se denomina como contribución parafiscal a toda exacción u obligación con fundamento legal cuyo destino no pasa a formar parte del erario público, sino de agentes de retención paralelos. La doctrina es concordante con este criterio al aportar la siguiente definición de contribución parafiscal:

Son tributos establecidos por autoridad de la ley que están a cargo de los miembros de un determinado sector o grupo económico o social con destino a financiar una actividad que interesa al mismo grupo o sector en beneficio de todos los aportantes, la administración de los recursos puede hacerse tanto por organismos públicos, semipúblicos o privados (Hoyos, 2011, pág. 581)

Se sostiene que los aportes al Seguro Social son contribuciones parafiscales, pues su objetivo *per se* no es financiar actividades directamente vinculadas con el Estado en ninguno de sus niveles, ya sea a escala nacional, provincial o cantonal; en cambio, su aplicación corresponde a “entes públicos o semipúblicos, descentralizados y autárquicos que no conforman la estructura central del Estado” (Orellana Jimbo, 2019, pág. 64). Asimismo, en lo que respecta al destino de las aportaciones, se dice que el aporte obrero patronal únicamente podrá financiar determinados servicios públicos exclusivamente relacionados a la seguridad social, por lo que este dinero no conforma las arcas del erario público para su libre disposición.

3.3 La correcta determinación de la naturaleza jurídica de las aportaciones al Seguro Social y sus implicaciones legales

El tema de la parafiscalidad vs la clasificación ortodoxa de los tributos ha resultado tan disruptivo, a tal punto que en Ecuador ni la Constitución ni las leyes

ordinarias conciben a los tributos parafiscales como figura jurídica de manera expresa. Al respecto, únicamente existen ciertas disposiciones puntuales las que determinan las atribuciones de ciertas entidades como copartícipes de la potestad tributaria. Al respecto, la doctrina señala lo siguiente:

El Código Tributario de Ecuador no incluye en su texto el término “parafiscal”, ni de modo formal se lo ha introducido en la legislación ecuatoriana. Es una palabra que anda por allí, se la utiliza en veces, y con ella se quiere de modo vago y confuso encubrir una realidad igualmente vaga y confusa de ingresos que no se sabe dónde encasillar. Lo parafiscal no ha sido recogido por la normativa constitucional ni menos reglamentado. Quedan varias cuestiones por analizar dentro de este campo. ¿Son o no tributos para nuestro sistema? Si lo son se encuentran sujetos al principio de legalidad, es decir pueden ser creados exclusivamente por el Legislativo y sus elementos esenciales, como son: hechos imposables, sujetos tarifas, recursos, sanciones, ¿deben constar en la ley? La administración nacional, menos los consejos provinciales, municipalidades y entes sin jurisdicción político-territorial acreedores de tributos, no tienen capacidad de crearlos, pero si de reglamentarlos sin violar, ni menos la Carta Política (Troya Jaramillo, 1984, pág. 68).

Es por demás interesante que el ordenamiento jurídico ecuatoriano se refiera a estas exacciones monetarias utilizando la terminología “aportes”, más no tributos, impuestos, tasas o contribuciones especiales. La consecuencia jurídica de esto es que la legislación tributaria no es aplicable al momento de la determinación, liquidez y destino del aporte obrero patronal, siendo en este caso la Ley de Seguridad Social como ley especial la encargada de revestir la regulación jurídica de las aportaciones. Este criterio es concordante con lo establecido en Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias:

Se regula la clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, que corresponde a la predominante en el derecho positivo y en la doctrina, correspondiendo indicarse que las legislaciones de algunos países, agregan a la precitada clasificación tripartita a las aportaciones a la seguridad social, las cuales poseen características particulares que impiden asimilarlas directamente a alguna de las tres especies antes enunciadas (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015)

Haciendo un marco comparativo entre el aporte obrero patronal y la clasificación tripartita de los tributos, es posible concluir lo siguiente: los aportes a la seguridad social no son asimilables a los impuestos, pues su objetivo es financiar un servicio público específico dirigido a un sector individualizado de la población; por ende, existe un nexo entre la contribución y el beneficio, lo cual no es propio de los impuestos. Los aportes al seguro social tampoco son asimilables a las tasas, ya que la seguridad social es un servicio público que, si bien es financiado por el Estado, empleadores y trabajadores; el beneficio recae en los mismos afiliados y su familia. Finalmente, el aporte al Seguro Social tampoco es asimilable a las contribuciones especiales, debido a que el servicio obtenido por los afiliados no sirve en pro del aumento de su patrimonio, ni tampoco es tangible ni cuantificable (González Ulloa, 2010).

El aporte a la seguridad social es la principal contribución parafiscal dentro de nuestro ordenamiento jurídico, en virtud de que la figura reúne los caracteres definitorios de la parafiscalidad: en primer lugar, sirven para el beneficio de un colectivo específico conformado por trabajadores en relación de dependencia y afiliados voluntarios; en segundo lugar, los que se benefician de esta contribución pertenecen a un mismo sector o grupo diferenciado, más no a la generalidad de la población; y finalmente, cumplen con el requisito de ser administrados por una entidad pública, semipública o privada en miras a solventar prestaciones exclusivamente relacionadas a la Seguridad Social.

CONCLUSIONES

- El tributo es una obligación de carácter pecuniario cuyo origen se encuentra en la potestad tributaria estatal otorgada por la ley cuya finalidad es solventar el gasto público.
- Desde el punto de vista histórico, la Seguridad Social no es sino la respuesta estatal para el aseguramiento de la dignidad humana de la población, y tiene la peculiaridad de tener el carácter contributivo, esto quiere decir que su sostenibilidad se cimenta principalmente sobre el aporte de los mismos afiliados.
- El aporte al Seguro Social es la cuantía que tanto empleadores y trabajadores en relación de dependencia transfieren al sistema de Seguridad Social con la intención de percibir beneficios ante contingencias o vicisitudes en el transcurso de la vida de los afiliados.
- A pesar que existe la figura de la afiliación voluntaria, se considera que los aportes a la Seguridad Social son principalmente obligatorios, pues su fuente es legal y se configuran como uno de los requisitos de celebración del contrato laboral en relación de dependencia.
- Además, los aportes a la Seguridad Social son considerados como ingresos públicos pues la titularidad le corresponde a un ente estatal, con la salvedad de que son considerados extrapresupuestarios pues la cuantía monetaria se destina a las arcas del IESS, más no del Presupuesto General del Estado.
- Sobre el tema de la naturaleza jurídica de los aportes al Seguro Social se ha generado un debate entre quienes defiende la postura de que se tratan de tributos y quienes afirman que son contribuciones parafiscales. Un sector de la doctrina afirma que se tratan de tributos, no solo por el hecho de ser ingresos públicos; sino

que, además, al ser el IESS un organismo de Derecho Público con personería propia, está facultado para cumplir fines tributarios.

- Ahora bien, a pesar de que no cabe duda que los aportes al Seguro Social son ingresos públicos, la tesis de considerarlos como tributos pierde fuerza al momento de considerar que no ingresan a las arcas del Estado para solventar el gasto público; es así que otro sector de la doctrina afirma que se tratan de contribuciones parafiscales, pues están destinados a financiar exclusivamente los servicios públicos pertinentes a la seguridad social.
- En definitiva, los aportes a la seguridad social reúnen todas las características de las exacciones parafiscales: benefician a una colectividad (trabajadores en relación de dependencia y afiliados voluntarios), sus beneficiarios pertenecen a un grupo específico (únicamente a afiliados y no la población en general), y finalmente son administrados por un organismo público (el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social).

BIBLIOGRAFIA

- Amatucci, A. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2005). *Código Tributario*. Quito.
- Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Bravo Cucci, J. (2017). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Panamá.
- Congreso Nacional de la República del Ecuador. (2001). *Ley de Seguridad Social*. Quito.
- Conto Posada, M. (2008). *Financiamiento de los agricultores al desarrollo tecnológico*. Bogotá.
- De Barros Carvalho, P. (1998). *Teoría de la Norma Tributaria*. Max Limonad.
- Dirección General de Inmigración y Voluntariado. Consejería de Política Social, mujer e inmigración. (2008). *Guía INtercultural para el Empleo la Convivencia de la Región de Murcia*. Murcia: CEPAIM.
- Federación de Pensionistas y Jubilados. (2010). *Guía básica de pensiones de la Seguridad Social*. Madrid.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1986). *Curso de Derecho Financiero Español*.
- González Ulloa. (2010). *La Parafiscalidad y su aplicación en Ecuador*. Cuenca.
- Hoyos, C. (2011). *Tributos vinculados y parafiscalidad*. Bogotá: Temis.

Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. (20 de Marzo de 2014). *Portal Web IESS*.

Obtenido de <https://www.iess.gob.ec/documents/10162/33703/C.D.+467>

Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. (17 de Diciembre de 2019). *Portal Web*

IESS. Obtenido de

https://www.iess.gob.ec/es/noticias?p_p_id=101_INSTANCE_4DHq&p_p_lifecycle=0&p_p_col_id=column-

[2&p_p_col_count=4&_101_INSTANCE_4DHq_struts_action=%2Fasset_publisher%2Fview_content&_101_INSTANCE_4DHq_assetEntryId=14438231&_101_INSTANCE_4DHq_type=content&_1](https://www.iess.gob.ec/es/noticias?p_p_id=101_INSTANCE_4DHq&p_p_lifecycle=0&p_p_col_id=column-2&p_p_col_count=4&_101_INSTANCE_4DHq_struts_action=%2Fasset_publisher%2Fview_content&_101_INSTANCE_4DHq_assetEntryId=14438231&_101_INSTANCE_4DHq_type=content&_1)

Machuca, E. (2009). *Los Tributos Atípicos y la Parafiscalidad*.

Orellana Jimbo, C. A. (2019). *La naturaleza jurídica del aporte a la seguridad social del trabajador*. Quito.

Pérez de Ayala, C. (1990). *Temas de Derecho Financiero*.

Pérez Royo, F. (2002). *Ingresos Tributarios a la Seguridad Social*. Madrid: Marcial Pons.

Porras Velasco, A. (2015). La seguridad social en Ecuador: un necesario cambio de paradigmas. *Revista de Derecho UASB*, 89-116.

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo. (2021). *Políticas de Protección Social y Laboral en Ecuador*. PNUD.

Queralt, J. M. (1990). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.

Romero Flor, L. M. (2016). *Manual de Régimen Fiscal de la Empresa*. Ediciones de la Universidad de Castilla La Mancha.

Romero Mendino, E. (1996). *Naturaleza Jurídica de las aportaciones de seguridad social*. México D.F.

Ruiz de Castilla, F. (2017). *Derecho Tributario: Temas Básicos*. Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.

Ruiz Moreno, Á. (2012). El financiamiento de la Seguridad Social en el siglo XXI. *Revista Latinoamericana de Derecho Social*.

Troya Jaramillo, J. V. (1984). *Estudios de Derecho Tributario*. Quito: Corporación Editora Nacional.