



Universidad del Azuay

Facultad de Ciencias Jurídicas

Carrera de Derecho

**LA DISTRIBUCIÓN DEL PAGO DE LA
CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE MEJORAS
FRENTE AL PRINCIPIO DE EQUIDAD
TRIBUTARIA**

Autor:

Matheo Sebastián Pauta Solano

Director:

Marlon Tiberio Torres Rodas

Cuenca – Ecuador

2024

DEDICATORIA

A Dios,

A mis Padres,

A mis tías Martha y Katalina,

Y a mis hermanos Juan Fernando y Roberto.

Por todo su apoyo.

AGRADECIMIENTO

A mis amigos:

Pedro, Darío y Renata

Por todos sus conocimientos compartidos, apoyo y amistad.

RESUMEN:

El presente proyecto de investigación se basará en un análisis al desarrollo histórico así como su regulación de la Contribución Especial de Mejoras del cantón Cuenca y también frente al principio de equidad tributaria, cuando en el artículo 1 de la “*Ordenanza para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras del cantón Cuenca*” establece que el cobro de la Contribución Especial de Mejoras únicamente se lo hará sobre los inmuebles asentados en áreas urbanas, pero esta normativa resulta ser sesgada hacia la realidad puesto que al existir una continua expansión del área urbana hacia el sector rural, como consecuencia de ello ya no se podría clasificar como área rural sobre todo cuando dichas obras de mejoramiento son prorrateadas únicamente al sector urbano y no por todos los beneficiarios, ya sea por servicios básicos, vialidad o demás infraestructuras cuyo beneficio es de alcance general, esto a fin de evidenciar cómo se quebranta el principio de equidad tributaria.

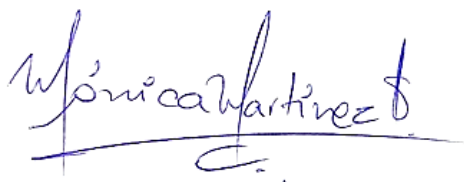
Palabras clave: impuestos, contribución especial de mejoras, principio de equidad, beneficios, intervención pública.

ABSTRACT:

The proposed research project will undertake an examination of the historical evolution and regulatory framework governing the Special Contribution for Improvements in the Cuenca canton. Emphasis will be placed on assessing its alignment with the principle of tax equity. Article 1 of the "Ordinance for the Collection of Special Improvement Contributions of the Cuenca Canton", establishes that the levy of the Special Improvement Contribution is restricted to properties situated in urban areas. However, this regulation appears to deviate from the prevailing reality, given the ongoing expansion of the urban footprint into the rural sector. Consequently, areas that were traditionally classified as rural may no longer accurately reflect their current status, particularly in instances where improvement projects are proportionately attributed to urban sectors alone, disregarding the broader spectrum of beneficiaries encompassing basic services, roads, and other infrastructure with general applicability. The study aims to elucidate how such a regulatory framework may be construed as contravening the principle of tax equity.

Keywords: benefits, principle of equity, public intervention, special contribution for improvements, taxes.

Checked by

A handwritten signature in blue ink that reads "Mónica Martínez Sojos". The signature is written in a cursive style with a horizontal line underneath the name.

Lcda. Mónica Martínez Sojos, Mgt

29598

ÍNDICE DE CONTENIDOS

Dedicatoria	I
Agradecimiento	II
Resumen:	III
Abstract:	IV
Índice de contenidos	V
Índice de tablas	VI
Índice de figuras	VI
Índice de anexos	VI
Capítulo 1	1
1. Las contribuciones especiales: su origen y evolución histórica	1
1.1. Origen histórico de las Contribuciones Especiales de Mejoras.	1
1.2. Concepto general de Tributo.	9
1.3. Concepto de Contribución Especial de Mejoras -CEM.	12
1.4. Diferencia entre las Contribuciones Especiales de Mejoras con los otros tipos de tributos.	20
Capítulo 2	23
2. Las contribuciones especiales dentro de la legislación ecuatoriana	23
2.1. El Régimen Tributario Ecuatoriano.	23
2.2. Naturaleza Jurídica y características de la Contribución Especial de Mejoras.	27
2.2.1. Características de la Contribución Especial de Mejoras .	29
2.3. Análisis Legal y Constitucional de la Contribución Especial Mejoras.	32
2.4. Principio de Equidad Tributaria	40
2.5. El Hecho Generador para las Contribuciones Especiales.	44
Capítulo 3	49
3. Análisis ordenanza de la contribución especial en el cantón Cuenca	49
3.1. Análisis del Artículo 1 de la Ordenanza para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras en el Cantón Cuenca.	49
Capítulo 4	69
4. Conclusiones y recomendaciones	69
4.1. Conclusiones	69

4.2. Recomendaciones	72
Bibliografía	73
Anexos	78

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Cifras de obras de beneficio local.	57
Tabla 2. Cifras de obras de beneficio general.	58

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Área estimada para el cobro de la Contribución Especial de Mejoras.	64
Figura 2. Área estimada para el cobro de la Contribución Especial de Mejoras.	66

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1. Preguntas realizadas al Ing. Andrés Morales, jefe del Departamento de Rentas y Tributos de la municipalidad de Cuenca realizada el 6 de diciembre del 2023.	78
Anexo 2. Preguntas realizadas al Arquitecto Fernando Pauta, docente e investigador de la Universidad de Cuenca, realizada el 18 de diciembre del 2023.	78

CAPÍTULO 1

1. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES: SU ORIGEN Y EVOLUCIÓN HISTÓRICA

1.1. Origen histórico de las Contribuciones Especiales de Mejoras.

Es esencial para este trabajo de investigación el que podamos identificar las bases de esta institución con sus orígenes y debemos partir por aquella fuente inagotable de prácticas jurídicas como lo fue Roma tanto en su época Republicana como en su posterior fase Imperial, que si bien no desarrollaron una institución como la Contribución Especial de Mejoras, lograron esbozar al hecho generador el cual consiste en el cobro de una cantidad de denarios de una obra realizada por la administración pública. A ello tenemos 2 ejemplos que nos brinda la investigación de D. Gilmart (2013) denominada “Los impuestos en el Imperio romano”, el vectigal ex aqueductos y el vectigal urinae, El primero hace referencia al pago por las obras para garantizar el servicio de agua potable que usaba el ciudadano romano para sus distintas necesidades como el consumo, la cocción de alimentos, la fabricación del vino y demás actividades , el segundo rubro se comenzó a cobrar en la época del Emperador Vespasiano desde el año 69 D.C., el cual consistió en el cobro por el uso de urinarios públicos y por las obras de alcantarillado realizadas (Gilmart, 2013).

Aunque no existió como tal la institución de la Contribución Especial de Mejoras, ya se evidenció el cobro por la intervención realizada de la administración pública y este cobro se prorratea entre los habitantes de una localidad en concreto, que en esencia como ya se dijo consiste el hecho generador en que por la intervención realizada en una localidad va a existir un beneficio sea este real o presuntivo –según la ley actual y que por ello debe pagarse una cuantía al Estado. Estos primeros atisbos sobre la Contribución Especial de Mejoras, incentivaron su origen de partida y desarrollo en Inglaterra donde se la denominó “*Betterment Tax*” que al traducir al castellano significa impuesto por mejoras. Esta acción fue motivada en el año 1250 D.C., bajo el mandato de Enrique III, el cual es famoso por encontrarse en estado de guerra de forma continua ocasionando así que las arcas del reino sean menguadas de forma cuantiosa dificultando la ejecución de obra pública en casi todo el reino por falta de fondos (Favre, 1946).

Existiendo el antecedente ya expuesto, queda claro que se debía ir por otra vía el financiamiento de obras de infraestructura necesarias en cada localidad. Así, frente a la situación de Inglaterra en el año 1250 D.C., para costear el mantenimiento del dique Romey, ubicado en los Pantanos del mismo nombre, se prorratan los gastos sobre los terrenos circundantes, así como las casas que se verían afectadas por un eventual desbordamiento, también existió el caso de cobro de impuestos en 1605 D.C. por la intervención en los ríos Lea y Támesis de la ciudad de Londres con la finalidad de mejorar las márgenes de los ríos y la navegabilidad (Favre, 1946).

También se debe entender el factor histórico para el desarrollo del “Betterment Tax”, bajo el reinado de Enrique III el cual tuvo que enfrentar dos sublevaciones de sus Barones durante el 1230 y el 1267 debido a que las ya exiguas arcas reales no podían costear obras de infraestructuras necesarias para la población, por lo que se desarrolló esta figura jurídico tributaria, la cual representa un avance importante en la forma en la que se puede financiar una obra de infraestructura. Es preciso decir que las obras no solo beneficiaban al individuo, sino que también se sujetaban a los fines del Estado de la época que consistía en movilizar al ejército, el tránsito de mercaderías, mensajería, así como también lo recaudado por concepto de impuestos alrededor del reino (Mayr-Harting, 2011).

En el trabajo realizado por Adalberto Favre en 1946 su tesis doctoral denominada “Contribución de Mejora” se cita el libro “Essais sur l'impôt” de Edwin Seligman (1914) para referirse al principio bajo el cual impera el “Betterment Tax ” señalando lo siguiente: “las personas cuyas propiedades deben el aumento manifestó de su valor venal a una mejora efectuada por la autoridad están especialmente obligados al pago de ese aumento” (p. 12). Como se puede apreciar tuvo un notable desarrollo esta institución, que a pesar de nacer a la vida jurídico tributaria de la Inglaterra medieval, su fundamento reside en que el individuo cuya propiedad se vea favorecida por una intervención del Estado mediante una obra, se genera un beneficio cuyo pago corresponderá una parte al Estado y un proporcional al individuo.

El “Betterment Tax” fue transmitida por los ingleses a Estados Unidos que lo adoptaron bajo el nombre de “*Special Assessments*” cuya aplicación inició en los años 1660 en la provincia de Nueva York recordando que permanecían aún como colonia británica, el cual a posterior fue tomado como ejemplo hacia las demás colonias y luego al resto del país (Favre, 1946).

Resulta imperioso analizar que previamente a la conformación de Estados Unidos, estos territorios eran una colonia británica, es dicha influencia la que encaminó que la institución de la Contribución Especial de Mejoras, que a posterior bajo una visión liberal que caracteriza a Estados Unidos—, reconoce por parte de su legislación que toda intervención estatal que genere un beneficio debe ser en parte cancelada por el titular del inmueble que se vea favorecido., Pese a tener un carácter más liberal con respecto a las cargas impositivas, se identifica la necesidad de que frente a una intervención que cause beneficio a un inmueble este sea pagado en parte, por el propietario. Entonces, se debe señalar que incluso en las naciones con un Estado menos intervencionista se reconoce la importancia de la intervención acción Estatal, así como de la autonomía de los territorios, en este caso de cada Estado y en los inferiores niveles de gobierno.

Francia por su parte también adoptó esta institución, en el año de 1672 el rey Luis XIV reconoció la autonomía que tenían los distintos territorios que conformaban Francia al momento, principalmente a las ciudades., Así pues expone varios ejemplos de los conceptos bajo los cuales se podrá cobrar esta Contribución Especial de Mejoras como el terraplenamiento, construcción de puentes o como en el 1710 las obras de drenaje del pantano que comprendía desde las localidades del Arrabal de Montmartre hasta la calle Ville d’Eveque en el suburbio de Saint Honore., Por casi un siglo no se utilizó esta figura sino hasta el año de 1807, en el que se definió las causas por las que se puede cobrar la Contribución Especial de Mejoras como son la apertura de nuevas calles, formación de plazas, construcción de diques u otras obras de infraestructura (Favre, 1946).

La aplicación de la institución de la Contribución Especial de Mejoras en Francia recibe también el nombre de “*Contribution spéciale des améliorations*”, que también como se sabe el desarrollo jurídico franceses recibe una clara sugestión de la familia jurídica romanista compartiendo este tipo de figuras allá donde se ve influenciado por el derecho romano.

El sistema francés ha influido de forma directa dentro de los sistemas jurídicos Latinoamericanos. Aunque en el anterior análisis sobre la Contribución Especial de Mejoras en los Estados Unidos se destaca que si bien prevalece la premisa de una mínima intervención del Estado en las relaciones entre los individuos también se aplica esta figura, dentro del Estado Galo la intervención estatal es mayor aún.

También es interesante el proceso histórico del siglo anterior pues no podemos obviar los 2 mayores conflictos bélicos de la humanidad –tanto la Primera Guerra Mundial como la Segunda Guerra Mundial– cual arrasaron con gran parte de los asentamientos urbanos del norte de Francia como las localidades de Alsacia y Lorena que fueron reconstruidas con capital público bajo el carácter de la Contribución Especial de Mejoras a fin de materializar las infraestructuras así como de financiar a los individuos que necesitaban las obras (Favre, 1946).

Es una constante que los estados centrales se enfrentaban a 2 problemas, el primero refiere a que su presencia en cada lugar de la nación y el segundo a reconocer las necesidades reales y el obtener los recursos para afrontarlos. Tomando en cuenta ello, la autonomía de los territorios con la capacidad de recaudar los impuestos o en este caso las contribuciones que requieran son fundamental para una buena administración del territorio.

Ya en tierras Latinoamericanas, Adalberto Favre (1946) indica que en la real cedula expedida en 1562 ordenaba que virreyes y gobernadores sean los responsables del mantenimiento de los caminos y puentes a su cargo y que los costos de ello deberán ser pagados entre todos los beneficiarios. En Argentina específicamente en la provincia de Buenos Aires, se toma la institución de la Contribución Especial de Mejoras en el año de 1905, que luego fue expandida al resto del territorio, financiando así caminos como el de Avellaneda, en Quilmes. Y es que, en la misma cédula real, el monarca implantó el procedimiento en varias fases, primero, el realizar los estudios de la obra a construir, segundo, únicamente se costeaban los gastos de forma proporcional a las personas o vecindarios adyacentes a la obra que se vean beneficiados por la intervención estatal, y tercero, se fija que el valor a cobrar no podrá ser mayor al necesario. La Corte de Missouri sigue el siguiente principio “La contribución de Mejora no puede resultar más elevada que el costo de la obra, ni afectar más allá que el beneficio que percibe el individuo a consecuencia de la obra pública” (Favre, 1946 p. 9).

En el caso latinoamericano, esta institución se origina desde la real cédula ya nombrada, que como hilo conductor se da ante la imposibilidad de que el Estado central pueda estar presente en cada espacio de su territorio que para el momento la capital administrativa se encontraba en España, claro está es a inicios de la época colonial. Hasta que se crea el suficiente aparato estatal local bajo el mandato de virreyes, los cuales eran los representantes de los Monarcas en las provincias recién anexadas, se reconoce la imposibilidad que se pueda administrar un territorio tan amplio y de la misma cuestión para el financiamiento, estas nacientes estructuras administrativas se vieron obligadas a obtener mayor autonomía sobre los territorios sin llegar al secesionismo.

Por lo que también se puede observar que existe una limitante cuando se centraliza la actividad política, económica, impositiva en nuestro caso, pero que dicha estructura colonial cada vez se fue otorgando mayor autonomía a las administraciones locales para impartir justicia, recaudar impuestos, autoridades que conocían la realidad local del nuevo mundo a fin de tener una mejor administración del territorio.

Pero dicha cédula real donde norma la creación, ejecución y cobro por el concepto de la Contribución Especial de Mejoras se destacan algunos elementos que lo componen, así como también conceptos abiertos que dejan libre a una discrecionalidad por parte de la administración. Su implantación es un adelanto jurídico puesto lo sistematiza y ordena el procedimiento para el funcionamiento de la Contribución Especial de Mejoras, primero que se deben realizar los estudios pertinentes para erigir la infraestructura, entonces primero debe existir un estudio previo, segundo que tiene que devenir dicha intervención desde el estado, que regula que para el cobro de la Contribución Especial de Mejoras, este no podía ser mayor al necesario para sufragar la obra un concepto jurídico ambiguo y amplio.

Si bien como decíamos en el párrafo anterior en la cédula Real se sistematizó la Contribución Especial de Mejoras desde su fase planificación, ejecución de la obra, hasta el cobro pero el valor a cobrar resulta en ser ambigua y abierta algo que no se puede permitir sí también se persigue el tener certeza de jurídica de nuestros actos o contratos y es que en dicha cédula real, que el monto a cobrar será el necesario, pero que debemos entender por necesario, necesario hasta que cubran la totalidad del costo de la obra solo los beneficiarios, que sea forma proporcional al beneficio, como podemos ver existe una clara ambigüedad y amplitud, lo que pudo haber derivado tal vez en abusos por parte de

la administración pública, puesto que si no se establece una fórmula o un sistema para determinar un valor exacto a cobrar al ciudadano deriva en esta ambigüedad para el cobro de la Contribución Especial de Mejoras (Favre, 1946).

En el caso Ecuatoriano, el trabajo realizado por Juan Paz y Miño Cepeda (2015) en su trabajo titulado “Historia de los Impuestos en el Ecuador” se esboza que en un principio se mantuvo ciertos impuestos devenidos de la época colonial uno de los más controversiales es el denominado contribución de los indígenas. Este impuesto fue establecido en los primeros años de la colonia al mismo tiempo que el sistema de las encomiendas, el impuesto se podría asemejar a un impuesto a la renta puesto versaba sobre la riqueza de los indígenas dividiéndose en 2 sus obligaciones derivadas del vasallaje impuesto la primera consiste en prestar servicio en las mitas, obrajes así como en la construcción de ciertas infraestructuras, segundo que estaban obligados al pago de diezmo a la iglesia y la llamada contribución de indígenas el cual únicamente se dejaba de pagar si se demostraba rasgos de mestizaje, este impuesto subsistió hasta el final de la colonia y los primeros años republicanos hasta el año 1835 (Paz y Cepeda, 2015).

Entre los impuestos coloniales que mayor connotación se implantaron en el nuevo mundo tenemos los siguientes (Paz y Cepeda, 2015)

1. Almojarifazgo: Este impuesto implantado en el año de 1576 regía sobre todos los bienes que sean importados desde Europa hacia el continente Americano el cual era referido como las Indias, así como también toda importación realizada desde las Américas hasta Europa.
2. Impuesto de Sisa: Este impuesto tiene un origen medieval, recordando que los únicos reinos católicos libres de la influencia del Califato Omeya eran los reinos de Castilla y Aragón es aquí donde se aplicó este impuesto el cual consistió en que a toda transacción o mantenimiento que versara en medidas de peso una parte de esta debía ir a las arcas de los reinos este cayó en desuso más adelante por lo restrictivo de su aplicación.
3. Servicio de Lanzas: Este Impuesto recaían únicamente sobre los nobles que componían el reino de Castilla evolucionó puesto que en su primera parte de aplicación los nobles del reino castellano estos estaban obligados como su propio nombre lo dice al aporte de hombres y lanzas para expediciones o actos

bélicos defensivos , como decíamos este impuesto evolucionó ya que más adelante la corona no exigía a los nobles que componían su reino el que aportaran con hombres y lanzas sino un aporte dinerario una vez al año para sostener al ejército.

4. Alcabalas: Es un impuesto creado en el siglo XVI el cual consistió en gravar a todo producto mueble sujeto a comercio el autor hace la comparativa o nos dice que se asemeja al actual IVA que es el Impuesto al Valor Agregado, su porcentaje varió durante los años que existió este impuesto, incluso en el año de 1592 bajo el mandato de Felipe II este expidió una nueva cédula real por la cual se oficializó el incremento de este impuesto a un 2%, lo cual en la Real Audiencia de Quito causó un malestar entre comerciantes y en general entre la sociedad la cual duró desde 1592 a 1593. Es importante señalar que este impuesto aún perdura, pero este ya no grava sobre bienes muebles dentro del comercio sino a los bienes inmuebles al momento de la venta que se realiza y es un gravamen el cual se recauda al Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal.

5. Diezmo: Si bien la palabra diezmo en la actualidad refiere al aporte voluntario por parte de los feligreses católicos hacia la iglesia católica, este no siempre tuvo este carácter voluntario, en los inicios de su aplicación tributaria este versaba su gravamen sobre el 10% de la producción agraria, en otros momentos incluso fijaba el gravamen sobre los ingresos y no sobre las ganancias netas, y parte de lo recaudado era re dirigido hacia la corona , de la misma manera a los párrocos, curas que celebrarían ceremonias religiosas tales como matrimonios, bautizos, confirmaciones cobraban una determinada cantidad que usualmente resultaba en ser abusiva con los indígenas.

6. Estancos: Este impuesto también llamado de rentas estancadas consistía en que determinados productos sean estatizados por lo que estos productos debían ser expendidos y fijados un valor por parte del estado, dentro de los productos que fueron sometidos a esta estatización fueron: pimienta, sal, tabaco, pólvora, naipes, papel sellado, naipes, aguardiente entre otros. Lo que derivó en el año de 1795 un alzamiento de la ciudad de Quito por algunos meses, la cual es considerada el antecedente a las luchas libertarias.

Una vez consolidada la independencia en sus comienzos de la época republicana del Ecuador existió lo que se le llamó el ministerio de interior al cual estaba adscrito todo lo encargado del sistema impositivo principalmente el tema recaudatorio, una vez que se expide la carta magna de 1835 se denomina al nuevo ministerio de haciendas, los autores sostienen que el sistema que se implementó en la región en aquellos primeros años fue el dejado por el sistema colonial Español (Paz y Cepeda, 2015).

Para 1971 bajo la Dictadura del General Rodríguez Lara se expide el código tributario y es cuando el Ecuador tiene una norma técnica y especial en materia tributaria y la Contribución Especial de Mejoras entra en vigor nuevamente bajo la Ley de Régimen Municipal -LRM de 1971 que en su Artículo 415 estipula que “El objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública” (LRM, 1971, Artículo 415), demostrando en este texto legal que la administración pública tiene limitaciones fiscales para sufragar toda obra y segunda que el ciudadano por haberse beneficiado de una intervención pública este deberá pagar en proporción una parte de la obra realizada (Paz y Cepeda, 2015).

Por cuanto se puede ver como esta institución ha ido evolucionando progresivamente desde la época de la república romana así como el faceta de imperio, y que como al tener un sistema jurídico romanista su influencia es directa en nuestra legislación así también sobre el campo tributario al cual como ya se dijo que si bien no se contemplaba bajo el nombre de contribución especial de mejoras, ya se recaudaba determinada cantidad dinerario o un pago en especie para la construcción de infraestructura y su mantenimiento entre quienes se veían beneficiados por la obra pública, más adelante encontramos ya su desarrollo institucional en la Inglaterra de la edad media a la cual bajo las necesidad de financiar obras y su mantenimiento (“Betterment Tax”) como diques, ríos y sus márgenes entre otras obras que de igual manera existió un pago por parte de los administrados hacia la administración.

Así como de España en su época colonial se introdujo y adoptó su conjunto de leyes, prácticas jurídicas en lo que ahora es América Latina, de la misma manera Estados Unidos bajo la denominación de “Special Assessments”, se cobró a la ciudadanía neoyorquina una cantidad por las obras realizadas. Y es que ya en cuanto al contexto Latinoamericano y ecuatoriano en especial, primero tenemos a la República Argentina que introdujo a

finales del siglo XIV en su legislación y la República del Ecuador hizo constar ya de forma técnica en la creación del Ministerio de Hacienda y posteriormente se introdujo en la derogada ley de régimen municipal. Así fue como se introdujo esta institución en nuestra legislación.

1.2. Concepto general de Tributo.

El origen etimológico de la palabra tributo fue creada por uno de los pilares más importantes de la civilización occidental que fue la República Romana y posteriormente su fase como Imperio, esto se desprende de la investigación realizada por Daniel Diep Diep (2003) en su obra “La Evolución del Tributo”, y es que la palabra de tributo deriva del latín “tributum” que esta significa carga continua de forma dineraria o en especie, así como también tiene relación con la palabra “Contribuere” que significa dar pero en un contexto coercitivo carácter propio de un impuesto, de la misma manera nos indica el autor que incluso la palabra fisco que se usa incluso en el lenguaje jurídico para hacer referencia al lado jurídico de los tributos se le denomina como derecho fiscal el cual deviene del término latino “fiscus” el cual refiere de la canasta de mimbre utilizada por los Romanos a fin de poder recolectar en ese objeto los tributos, que a su vez deriva de la palabra “tribuere” que significa repartir, es importante el acentuar la importancia que tenían los impuestos en la sociedad romana puesto que en primer orden servían si para financiar las obras de infraestructuras y mantenimiento de estas, incluso para pagar los juegos celebrados en el coliseo romano, pero también servían para pagar todos los gastos generados en las campañas de conquista, recordando que el pago de impuestos se extendía a todos los ciudadanos romanos para lo cual una vez conquistada un área los ciudadanos de la misma pasaban a ser ciudadanos que debían tributar al estado romano (Diep-Diep, 2003).

En la misma línea de forma complementaria el autor hace referencia a que los impuestos no eran ajenos a la sociedad Romana de la época sino que incluso como hoy en día se temía a cualquier variación en los porcentajes de cobro o al apareamiento de nuevos tipos impositivos, así también hace referencia a uno de los discípulos de Jesucristo refiere a Mateo quien era un recaudador de impuestos para el imperio Romano el cual siguió las enseñanzas de Cristo, así también como se esbozó ya en esa época y por parte de la palabra de Jesucristo la división de lo divino/religioso del estado en cuanto dice dar

al César lo que es del Cesar por lo que vemos la clara influencia en la vida diaria de quienes componían como contribuyentes del estado Romano (Diep-Diep, 2003).

La definición que nos entrega la Real Academia Española de la Lengua -RAE sobre la palabra tributo refiere lo siguiente: “Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas” (Real Academia Española, s.f., definición 4). Por cuanto para el mundo de la ibero esfera la cual comprende España, Portugal y por tanto todos los países que se conformaron bajo el colonialismo español desde México hasta el extremo sur comprendido por Chile y Argentina y de la misma manera con Brasil colonia portuguesa esta sería el significado más general y aplicable para entender la palabra tributo

Para el Profesor español Diego González Ortiz (2010) docente de la Univesitat Jaume I. Castellon el tributo es “Una obligación legalmente impuesta al ciudadano, por la que se exige a este la realización del pago de una suma de dinero a un ente público, como contribución al sostenimiento de los gastos públicos” (p. 1).

También nos aporta con cierta información que de la definición alegada se desprenden tres características sustanciales de dicha definición qué son los siguientes (González-Ortiz, 2010):

1. Un elemento obligatorio parte de decir que es una obligación legalmente impuesta por lo tanto el impuesto se paga porque así y no porque de alguna manera libre, voluntaria o contractual se pacte esta obligación sino porque así la ley lo demanda.
2. Un elemento Dinerario refiere que el pago por la obligación legalmente impuesta al ciudadano será recaudado en dinero, sin embargo puede resultar redundante o tautológico el referirse que se debe pagar con dinero, pero esto es casi una innovación del periodo moderno de la sociedad porque si bien como base que en la época Republica Romana ya se pagaban los impuestos con dinero con su moneda propia denominada DENARIOS también se podían pagar estos impuestos en especie, el cual resultaba en el pago de las obligaciones mediante la entrega de animales de granja y hasta una parte de las cosechas, pero con el avance de las sociedades el pago de las mismas resulta imposible de forma

material por lo que la capacidad convertible del dinero lo hace el elemento perfecto para cumplir las obligaciones impuestas.

3. Un elemento contributivo corresponde el pago para el sostenimiento de las cargas estatales esto porque según el autor nos dice que el estado está legitimado por parte de la Constitución al cobro a fin que contribuya al sostenimiento de las cargas a las que tiene que hacer frente un estado.

Como podemos apreciar dentro del mundo de la ibero esfera se mantiene casi con similitud de términos la misma definición que encontramos en la Real Academia Española de la Lengua, que observamos esta uniformidad de significado en un área tan extensa desde el sur de Europa (España, Portugal) extendiéndose el significado hacia las tierras americanas hispano hablantes o que hable una lengua romance.

De los elementos que nos aporta el autor también podemos observar este carácter coercitivo del que ha disfrutado históricamente los estado para hacer frente sus obligaciones, así pues podemos encontrar algunos casos excepcionales en los cuales los estados han impuestos recaudaciones cuantiosas y con un carácter aún mayor de premura ante situaciones bélicas de invasiones o defensivas, desastres naturales o como en la antigüedad los protectorados que debían pagar una cantidad determinada a la nación que ejerce el protectorado entre otras situaciones, sin olvidar aunque más adelante se detalla que frente a estas obligaciones no se obtiene una contraprestación inmediata por el pago de estas obligaciones.

También se expone la definición entregada por 3 autores nacionales los Doctores Leopoldo Pérez Jiménez, Félix Villegas Yagual y Dalva Icaza Rivera (2014) en su artículo “Los tributos en el Ecuador - de personas naturales” que menciona lo siguiente: “Son tributos que consisten en la prestación en dinero, que el estado le cobra en forma obligatoria, por toda actividad de naturaleza jurídica y económica realizada por el contribuyente” (p. 3).

De aquí ya podemos observar que no solo tiene un fin de recaudar para costear los gastos de las cargas públicas, sino también que por cada actividad que realice sea comercial o jurídica será gravada de forma impositiva las actividades realizadas, de la misma manera el objeto dinerario es trascendental que como se expuso anteriormente antes se podía pagar el tributo o impuesto en especie como en animales, cosechas u

objetos de valor, pero el pagar en dinero representa la mayor facilidad fungible que representa el dinero, puesto con este se puede contratar para las obras de infraestructura necesaria, el pago de servidores públicos, prestadores de servicios y demás.

Para el tratadista Ecuatoriano Robert Blacio Aguirre (2012) en su obra “El tributo en el Ecuador”, determina lo siguiente:

“El tributo es un deber de la sociedad, no sólo porque consta dentro de la Constitución, Código Tributario y demás leyes tributarias, sino porque es un imperativo moral y de equidad legal; por lo tanto, toda persona debe sufragar y asistir al bien común de la nación, para que así se obtengan los medios precisos para suplir las necesidades de un conglomerado específico” (p. 4).

Para el tratadista ya no sólo confluye la obligación que tiene el contribuyente o ciudadano con referencia a la contribución del mantenimiento de las arcas públicas, en base a la razón que es una obligación legalmente impuesta, pero ello no resulta ser suficiente al autor sino que añade un componente moral que podríamos entender que es el ayudar al conjunto de la sociedad a que dicho dinero recaudado bajo los diferentes conceptos impositivos estos sean distribuidos a quien más los necesita esto como concepto base, pero si profundizamos un poco más estos conceptos de moralidad pueden incluso recaer en lo subjetivo que lo que para un conglomerado resulte en que un pago de impuesto sea moral, para otro grupo puede no serlo al punto de denunciarlo casi como confiscatorio por ello se cree que debe aplicarse estos conceptos pero no bajo temas de moralidad o justicia sino al cumplimiento de objetivos claros, específicos y sobre todo medibles en su impacto y tanto en aquellos quienes más aportan así como si el impacto así también sobre quienes se ven beneficiados por esta inversión de recursos, en programas de apoyo, salud, educación en incluso en temas de seguridad ya sea para financiar a la Policía Nacional o a las Fuerzas Armadas en sus distintas ramas de especialidad.

1.3. Concepto de Contribución Especial de Mejoras -CEM.

Para entender el concepto de contribución especial en el marco de la legislación ecuatoriana, es necesario aclarar que su recaudación y regulación posee una naturaleza única ya que consta no solo en un cuerpo legal sino se ve desarrollado en varios cuerpos legales. Tanto en la Constitución de la República del Ecuador, como en el Código

Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización -COOTAD, e incluso en la anteriormente derogada Ley de Régimen Municipal -LRM, se establecía que la responsabilidad de fijar los montos de estas contribuciones, recaer entonces en los conocidos como Municipios, actualmente denominados Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADs). Asimismo, tenían la autoridad para crear métodos de recaudación a través de ordenanzas expedidas por el Consejo Cantonal.

No debe resultar incongruente el que a la figura de la Contribución Especial de Mejoras tenga una regulación y desarrollo en distintos cuerpos legales, no es una nueva figura es una institución antiquísima que si bien no se le reconocen los Romanos republicanos bajo dicha denominación existía esta, pero donde ya nace es la Inglaterra medieval por lo que a sufrido sus cambios, actualizaciones, nuevos complementos y demás por lo que sea visto regulada en distintos cuerpos legales en nuestro país Ecuador.

El tratadista Argentino Carlos Giuliani Fonrouge (2004) sostiene que las contribuciones especiales son diferentes cargas económicas y pueden describirse como una obligación de pago debida en virtud de beneficios individuales o colectivos derivados de la ejecución de proyectos públicos o de actividades particulares del Estado. Se pueden identificar las Contribuciones Especiales a través de dos características esenciales que definen la situación real (Giuliani Fonrouge, 2004):

1. La materialización de una obra determinada por parte del ente estatal, que implica la realización de una obra o dotación de servicios públicos.
2. La percepción de una ventaja por parte de los contribuyentes o personas determinadas, en contraprestación al beneficio general que la actividad pública intermedia a la sociedad.

Lo que se desprende del doctrinario italiano del concepto que nos otorga de la Contribución Especial de Mejoras, es que son cargas económicas sigue reconociéndose de forma unánime su carácter económico, el cual deviene en una obligación legal de pago, pero lo más importante es su análisis de los beneficios pueden ser individuales o colectivos esto porque nos resulta indispensable para nuestro análisis, es importante ya que sirve para determinar el alcance del pago de obligación que se debe realizar como consecuencia por el beneficio percibido sobre su inmueble claro esto existe un beneficio individual o de un alcance reducido cuando hablamos de obras de menor envergadura

como lo puede ser por ejemplo el pavimentar un calle que en principio puede pensarse que la sociedad en general se vería beneficiada porque podrá transitar con mayor facilidad por la vía recién asfaltada , sin embargo quien realmente se beneficiado por la obra serán los moradores de dicha vía, entonces aquí podemos hacer un clave diferencia en el alcance entre las obras de beneficio general y obras de beneficio individual o particular, por lo que es evidente la importancia de realizar esta diferencias sobre quien o quienes se ven beneficiados por el impacto que sea general o individual para el pago de la Contribución Especial de Mejoras.

También Giuliani Fonrouge (2004) nos da dos elementos bases para distinguir la Contribución Especial de Mejoras la primera refiere que debe existir absolutamente una intervención específica por parte del aparato estatal esta intervención puede ser bajo el concepto de obra, instalación de servicios públicos como agua, luz, saneamiento de aguas residuales entre otras, lo que podríamos también añadir es que tiene un carácter restrictivo puesto versa sobre los servicios básicos en un principio pero esta también puede ampliarse a obra de infraestructuras de gran envergadura, en segundo punto que nos aporta el tratadista que es importante habla sobre el beneficio que se ve percibido sobre los inmuebles que se vean afectados de nuevo esta afección versará sobre si tiene un carácter de beneficio general o de beneficio individual a esto ya los romanos los denominada “Plus Valere”, que es el aumento de valor de un inmueble.

Por otro lado, el tratadista italiano Achille Donato Gianni (1957) esgrime lo siguiente

“El tributo especial (CEM) constituye una figura de derecho tributario distinta del impuesto, porque su fundamento jurídico no radica tan solo en la sujeción a la potestad del imperio, sino también en una ventaja particular del contribuyente o en un gasto mayor del ente público provocado por aquel, de tal suerte que el débito no surge si falta la ventaja o si el gasto no es necesario, y su cuantía es precisamente proporcionada a la ventaja o al gasto” (p. 21).

Para Giannini (1957) la Contribución Especial de Mejoras no entra o no se le puede ver bajo la óptica de que es un impuesto tal cual lo hace nuestra legislación al adoptar el sistema tripartito en que diferencia impuestos, tasas y contribuciones, y es que hace una interesante análisis puesto su fundamento no es o no lo toma como base el que la obligación impositiva legalmente impuesta y que incluso trasciende el poder de imperio

de un estado-nación, entonces trasciende del elemento jurídico y del elemento político de la nación, refiere más aún cálculo económico contable, en cuanto que según el tratadista descarta los anteriores elementos e introduce uno nuevo en que su fundamento nace porque el individuo o contribuyente obtiene una ventaja esto se traduce en la plusvalía que gana el inmueble dada la intervención realizada por la administración pública y que se da una dualidad en que si un parte se ve beneficiada en este caso el individuo se da porque existe un gasto del ente público y que añade que es porque el individuo lo ha provocado se entenderá esto a concepto de obras que necesita los administrados y en la misma línea sostiene que el débito o sea la obligación consistente del pago del individuo no llegaría a materializarse si es que tampoco existe esta ventaja percibida, como decimos el fundamento para el tratadista Gianni (1957) no versa sobre un mandato legal de la carga impositiva, tampoco del poder político del imperio para poder imponer esta obligación sino como decíamos anteriormente se ve vinculado más aun calculo económico el cual nos dice que nace esta obligación de pago porque la administración intervino con recursos públicos pero sobre todo porque existe una ventaja hacia el individuo.

Así mismo el Doctor Ramón Valdés Costa (1970) en su obra “Curso de Derecho Tributario” desarrolla que: “Aquel está constituido por la actividad del Estado realizada con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente; el destino es necesaria y exclusivamente el financiamiento de esa actividad” (p. 193).

Por cuanto resulta imposible que se pueda concebir que la Contribución Especial de Mejoras se pueda de alguna manera o forma el desligarse a un destino ajeno a la actividad acaecida por la administración y que lo realmente importante es la vinculación jurídico-tributaria entre la actividad estatal propiamente que produce un beneficio al individuo o ciudadano y la correlativa obligación del administrado por una ventaja percibida. pero agrega un una cuestión más que es el financiamiento de la actividad , tal vez resulte una obviedad el cobro de la Contribución Especial de Mejoras para el sostenimiento de unas sanas finanzas públicas pero también debemos ir más allá en cuanto que una de las debilidades de los estado suele ser el excesivo centralismo para un adecuado reparto de los ingresos a los distintos niveles de gobierno por lo que resulta indispensable a criterio de quien realiza el presente trabajo que los Gobiernos Autónomos Descentralizados puedan tener medios de financiamiento para las obras que realicen claro

está en la medida de sus posibilidades y factores pues no será lo mismo el financiar por medio de la Contribución Especial de Mejoras un paso a desnivel para un alto flujo vehicular en una zona deprimida económicamente, con una demografía con tendencias negativas frente a una ciudad que capta nuevos miembros en su ciudad, con una mayor fuente de ingresos per cápita lo que resulta propicio la participación ciudadana en una obra son pequeñas consideraciones que creemos se deben tener en cuenta por parte de los distintos niveles de gobierno (Valdés-Costa, 1970).

Así también el doctrinario uruguayo da dos limitaciones claras para la Contribución Especial de Mejoras, primero que la cuantía que se fije al ciudadano a fin de cobrar la contribución esta no puede superar el beneficio obtenido por la intervención estatal, así tampoco puede superar el valor invertido por la administración el cual supone el presupuesto de la obligación (Valdés-Costa, 1970).

El tratadista Héctor Villegas (2001) en su trabajo “Curso de finanzas, Derecho financiero y tributario” sostiene que la Contribución Especial de Mejoras es: “Las contribuciones especiales son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado” (p, 104).

De lo que trata de esquematizar el autor podemos observar que mantiene una línea central en el concepto primero una relación de género a especie, en cuanto que nos dice que las Contribuciones Especiales de Mejoras son un tipo de tributo, pero que existe una obligación debida a la administración pública por el concepto de existir un beneficio como vemos el la razón esencial es que existe un beneficio a raíz de una intervención pública y que realiza una clara diferencia de la magnitud de la obra que puede beneficiar de forma individual o un grupo determinado incluso minúsculo o puede ser de beneficio general de la sociedad, que en concordancia de lo que venimos planteando este beneficio puede ser únicamente de beneficio general o individual repetimos depende de la magnitud de la obra, todo esto bajo el concepto claro de la realización de obras como pavimentación o de especiales actividades del estado como puede comprenderse obras de gran magnitud como pasos a desnivel, apertura de nuevas autopistas o como en el caso de la Ciudad de Cuenca Ecuador el Tranvía de la ciudad.

Ya en un contexto nacional encontramos al tratadista el Doctor. Álvaro Mejía Salazar (2012), el cual expone el siguiente concepto en su obra *“Diccionario Derecho Tributario”*:

“Entre nosotros, la contribución especial en general, se entiende como un tributo cuyo hecho generador está constituido por los beneficios o la ventaja derivados de la ejecución de obras públicas, prestaciones sociales u otras actividades de orden público. En cambio, específicamente hablando, la contribución especial de mejoras se relaciona con la ejecución de una obra pública que irroga beneficio a particulares ” (p. 66).

De la definición aportada por el por el Doctor Álvaro Mejía Salazar (2012) se tiene que exaltar que los elementos aportados son los más comunes dentro de la Contribución Especial de Mejoras, primero nos dice que en la generalidad del conocimiento lo refiere primero como tributo algo que ya lo analizamos en los párrafos anteriores, sino que además el hecho generador, es decir el cumplimiento del presupuesto de hecho que da pie al nacimiento de la obligación, cuya factor a cumplirse es que exista o se materialice beneficios, ventaja o el incremento de la plusvalía de un bien inmueble del ciudadano , pero que el percibir este beneficio sea como consecuencia de obras públicas, prestaciones sociales entre otras, que incluso deviene que este beneficio que percibe el ciudadano y que no sea cancelado un valor podría asemejarse a un enriquecimiento injustificado esto como un simple análisis.

Para Diego Aulestia y Vanessa Rodríguez (2013) en su obra *“Incentivos para el cobro de Contribución Especial de Mejoras y el financiamiento de la infraestructura pública en Ecuador”* explica que la Contribución Especial de Mejoras es un mecanismo de recuperación a partir del incremento en el valor del predio resultante de una intervención pública, es decir, se pretende recuperar parcialmente cuando menos el beneficio marginal del propietario generado por una inversión pública.

Sin embargo los autores refieren un análisis interesante en cuanto que habla de que la plusvalía obtenida sobre el bien inmueble se captura parte de su valor por la Contribución Especial de Mejoras por lo que añade un nuevo elemento que resulta en que no únicamente se podría entender como una forma de financiamiento de la obra entre el ciudadano y la administración sino también un medio para captar esta plusvalía acrecentada por el ente público, ya que por lo menos lo que se buscaría bajo esta óptica

sería el de recaudar o recuperar cuando menos un beneficio marginal del acrecentamiento del bien beneficiado.

Así pues, para los autores el presupuesto de hecho esgrime que el supuesto implícito para el cobro de la Contribución Especial de Mejoras, es que la ventaja obtenida en el acrecentamiento de la plusvalía se ven derivados estos por la ejecución, intervención en la edificación de infraestructuras de una obra por parte del ente estatal derivan en el aumento del precio del suelo ya no solo como entender del suelo edificado sino también del terreno sin edificación

Como se puede apreciar de forma uniforme en los distintos criterios, es que nace una obligación de pago desde el administrado hacia la administración, en virtud de un beneficio sea éste a título personal o colectivo el cual ha sido realizado por la administración pública el cual crea un vínculo jurídico respecto de dicha obligación de pago y que esta será de forma proporcional el pago y que de ningún modo el valor a recaudar pueda sobrepasar al costo de la obra realizada que produce el beneficio.

De lo anteriormente plasmado se encuentra que hay tres enfoques diferentes respecto a las corrientes de la contribución especial de mejoras. El primero es de naturaleza restrictiva y considera que las contribuciones especiales se limitan a mejoras específicas, vinculadas al aumento de valor de los bienes inmuebles debido a obras públicas. El segundo, más amplio, sostiene que la contribución especial abarca no solo la valorización de los inmuebles por obras públicas, sino también peajes por el uso de vías, impuestos sobre vehículos y diversas contribuciones parafiscales. Por último, la postura más aceptada en nuestro entorno es la de alcance amplio, que establece que la contribución especial es un tributo exigible a quienes, en una situación específica, obtienen una ventaja económica particular debido al desarrollo de una actividad administrativa. Esta visión contrasta con otros, para quienes la misma actividad beneficia de manera general, o con aquellos que generan gastos al ente público a través de la posesión de ciertos bienes o la práctica de una actividad comercial, industrial u otra.

Se cree también pertinente una vez que se ha delimitado el concepto de la Contribución Especial de Mejoras el señalar las obras que por intervención pública son sujetas al cobro de esta contribución según lo establecido en el Artículo 577 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización -COOTAD (2010), siendo las siguientes:

- “a) Apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase;
- “b) Repavimentación urbana;
- “c) Aceras y cercas;
- “d) Obras de alcantarillado;
- “e) Construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable;
- “f) Desección de pantanos y relleno de quebradas;
- “g) Plazas, parques y jardines; y,
- “h) Otras obras que las municipalidades o distritos metropolitanos determinen mediante ordenanza, previo el dictamen legal pertinente” (COOTAD, 2010, Artículo 577).

Del artículo citado previamente se puede desprender que son las obras más básicas que puede tener un asentamiento urbano que a su vez coincide con los niveles de administración que más contacto tienen con la población , por lo que mantiene su lógica que si quien realiza la inversión en los rubros antes mencionados pueda tener un modelo de financiación de la obra, que mantiene en consonancia la autonomía política de los distintos niveles de administración de los territorios pero que esa autonomía a criterio de quien realiza el presente trabajo no es la más importante sino la autonomía financiera de las administraciones que tengan la capacidad de generar sus propios recursos a fin de invertirlos en los proyectos que más beneficien a la localidad, puesto al estar más cerca de la población se puede entender mejor las necesidades, desigualdades incluso una mayor participación de la sociedad en la administración de lo público, sus bienes, presupuesto e inversiones.

Claro está que esta autonomía financiera de las administraciones en territorio dependerá la cantidad de habitantes que cuente dicha circunscripción así pues un Cantón como Girón el cual según el último censo realizado y como consta en la página del Instituto Nacional de Estadísticas y Censo (2010) arrojó que dicho cantón alcanzó una población 12.700 habitantes, entonces no podemos hablar de autonomía financiera para

financiar obras como las que consta en el artículo precedente sino existe una cantidad de habitantes los cuales contribuyan a financiar las obras, lo que no puede suceder por otra parte que administraciones metropolitanas como Quito y Guayaquil que superan los 3 millones de habitantes tengan una dependencia para realizar obras financiadas en parte por el estado central.

1.4. Diferencia entre las Contribuciones Especiales de Mejoras con los otros tipos de tributos.

Una vez que ya se ha plasmado y desarrollado los conceptos tanto de lo que refiere un Impuesto, así como lo que es la Contribución Especial de Mejoras, recordando que existe una relación de género a especie siendo el impuesto el género y la contribución especial por mejoras la especie, a continuación, puntualizamos diferencias:

1. En los impuestos la administración exige o requiere el pago toda vez que el hecho imponible entendiendo que se basa está en los hechos y se circunscribe a ella generando así la obligación tributaria del ciudadano hacia la administración.
2. Mientras en la CEM existe esta relación jurídica como la llaman algunos autores en cuanto que al existir una revalorización positiva de un bien inmueble por la intervención estatal en una obra que mejora la valoración de mi bien inmueble y sin olvidar que las tasas se cobran por una contraprestación de servicios.
3. También en base a la exigibilidad el pago es distinta entre la CEM y una tasa puesto que la CEM su hecho generador es por una obra cualquiera que incluso no refiere una valoración positiva directa, sino que incluso como se analizará en este trabajo más adelante que el pago se puede extender a espacios urbanos o dentro de los límites urbanos de la ciudad de Cuenca se extiende el pago a toda la colectividad por obras que directamente nos los benefician como individuos, pero sí como colectividad.
4. Mientras que la tasa se cobra por el servicio brindado desde la administración al ciudadano el cual deberá pagar que como ejemplo es la recolección de desechos, agua potable, alcantarillado entre otras siendo estas las más importantes.

5. Otra de las grandes diferencias es la contraprestación que existe o no por el pago de la obligación tributaria, cuando nos referimos a los Impuestos estos no tienen una contraprestación directa con quien los paga sino que como ya se revisó anteriormente de forma general es el ayudar al sostenimiento de las cargas públicas que a posterior pueda acceder a servicios de salud, justicia y demás mientras que la CEM y la tasa refieren a una contraprestación directa en el primer caso por una obra pública realizada que beneficia al administrado y la segunda la tasa refiere al pago por consumo de agua potable por la recolección de desechos y alcantarillado incluso se puede ver un punto más de diferencia y es que el impuesto tiene más una base colectivista frente a la CEM y la tasa que refiere más al individuo.

6. Sujeto Activo: Para los impuestos el sujeto activo refiere a la Administración Estatal generalmente representada por una institución de alcance nacional, que como en el caso ecuatoriano se ve reflejado en el Servicio de Rentas Internas (SRI) que es ente ante el cual se pagan los impuestos nacionales, mientras que las tasas tienen como sujeto activo de la esta relación jurídica son los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADs).

7. Ámbito Territorial: Si bien existen impuestos que cobran los GADs como el impuesto predial estas son excepciones ya que los impuestos tienen un carácter nacional para su cobro mientras que la CEM y las tasas tiene un carácter más local para el cobro de la obligación

8. Hecho Generador: El hecho generador de los impuestos según lo que manda el Código Tributario son los presupuestos que la ley establece para cada tipo de tributo, mientras en la CEM su hecho generador se da por la revalorización positiva de un bien inmueble a consecuencia de la obra pública.

9. En cuanto a la finalidad de los recursos los impuestos como ya se dijo su ámbito de recaudación es nacional por cuanto se deduce más que es para el mantenimiento de las arcas públicas y sus distintos gastos de emergencias, mientras que la CEM su finalidad es que su recaudación sirva para pagar en parte la intervención realizada por la administración y que incluso como en el caso de Cuenca sirve para inyectar recursos al programa “Barrio para Mejor Vivir en Cuenca” que el mismo capital recaudado se reinvierte en el programa,

lo cual es esencial que los distintos Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADs) tenga sus vías de financiamiento fuera de lo que al gobierno central corresponde entregar a los distintos niveles de gobierno así aminorando los efectos del centralismo ecuatoriano

Una vez establecidas las diferencias también corresponde al menos esgrimir en que convergen y es que todos son tienen un carácter monetario que como venimos sosteniendo existe un adelanto que ya no acepta en especie el pago como en la antigüedad lo cual no tiene la facilidad de la fungibilidad del dinero, un carácter coercitivo para el cobro contra el contribuyente, pero aún más importante es que a todos ellos se les aplica los principios establecidos en la ley tributaria el cual guía a la administración y a su vez protege al administrado de los posibles abusos o excesos que sean cometidos por la autoridad recaudadora.

También es importante decir que no existe únicamente la Contribución Especial de Mejoras sino existen otros tipos de ella que cobran por otras obligaciones como la plusvalía, peajes, transportes de cargas y demás. Para lo cual no quiere decir que solo existe una contribución especial por mejoras que es nuestro ámbito local, sino que como se ha realizado en experiencias de otras localidades extranjeras las contribuciones especiales pueden abarcar distintos ámbitos.

CAPÍTULO 2

2. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DENTRO DE LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA

2.1. El Régimen Tributario Ecuatoriano.

Partimos por determinar aquello a lo que se debe entender por la palabra Régimen dentro del ámbito jurídico, así pues, el significado jurídico es el siguiente: “Se trata del conjunto de leyes y normativas al que debe someterse una cierta materia” (Pérez-Porto y Merino, 2022). Una vez entendido esto se puede decir que el régimen tributario es el conjunto de leyes y normativas referentes a todo lo relacionado a tributos e impuestos.

De la misma manera como se ha explicado previamente que el sistema tributario se guía no solo por las leyes, normativas o resoluciones, sino que todas ellas están en base a una serie de principios que guían al sistema tributario en la parte pública tanto que al ciudadano lo defiende de los posibles arbitrios de la administración tributaria. Y más allá le sirve directamente al ciudadano para saber encuadrarse cuando emprenda una actividad económica, firme contratos, saber el marco de juego, sus reglas, limitaciones, derechos y obligaciones.

Así, se procede a esbozar el régimen tributario ecuatoriano. El Artículo 300 de la Constitución de la Republica del Ecuador señala que:

“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Artículo 300).

De los principios contemplados en el Artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, es preciso plantear las siguientes explicaciones:

1. Principio de Generalidad. Refiere a que todos los individuos miembros de una colectividad deben aportar no solo un grupo determinado o también en caso

contrario que exista un grupo el cual no aporte con sus tributos generando así una discriminación de una mayoría en favor de una minoría.

2. Principio de Progresividad. Aquí se hace referencia a la capacidad económica del ciudadano, en cuanto se aporta según las posibilidades o medios del contribuyente, podemos decir que quien más posee más paga.
3. Principio de Eficiencia. Este principio hace referencia a que en términos generales a la agilidad y transparencia en la recaudación de impuestos, por parte de la administración tributaria a fin de que con sus propios recursos deben maximizar sus operaciones y cumplir sus objetivos.
4. Principio de Simplicidad Administrativa. La simplicidad administrativa en el ámbito tributario se centra en establecer reglas que simplifiquen y hagan más accesible el proceso de aplicación del sistema tributario para los contribuyentes. Esto también implica una fácil supervisión por parte de la administración tributaria. El objetivo es garantizar que cumplir con las obligaciones tributarias no represente una carga excesiva, abordando la simplicidad en la determinación, cálculo, presentación y pago de los impuestos derivados de la actividad económica de los contribuyentes.
5. Principio de irretroactividad. El principio de irretroactividad guarda una estrecha relación con la norma universal presente en el sistema legal vigente que establece: “La ley solo rige para lo venidero”. Los impuestos que puedan ser establecidos en el futuro nunca tendrán efectos retroactivos. Esto se debe a que infringió uno de los principios universales reconocido como “*seguridad jurídica*”, el cual permite a las personas tener la certeza y convicción efectiva de que ningún tributo será creado o modificado con retroactividad, evitando posibles actuaciones arbitrarias por parte de la administración; En concordancia de lo dispone el Código Orgánico Tributario -COT, en el Artículo 3 “*Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.*”, y en el Artículo 11 “*Vigencia de la ley.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se*

establezcan fechas de vigencia posteriores a la misma.” (COT, 2005, Artículos 3 y 11).

6. Principio de Equidad. Este principio será desarrollado más adelante pues es base de este trabajo de investigación.
7. Principio de transparencia. El principio de transparencia implica que las instituciones de la Administración Tributaria tienen la obligación de comunicar y detallar sus acciones de manera clara y precisa. Esto posibilita un mayor nivel de supervisión sobre estas entidades estatales y, en el contexto tributario, permite un control más efectivo sobre la administración de impuestos. por parte del ciudadano, incluso es de destacar a que en países como Estados Unidos en ciertos estados como Texas o Francia al contribuyente se le mantiene informado los rubros en los que se ha dispuesto el uso de sus dineros/impuestos así pues a final de cada mes les llega un informe en el cual detalla los porcentajes que se usaron para el pago de las distintas obligaciones el estado.
8. Principio de suficiencia recaudatoria. Este principio se centra en que el Estado o la Administración Tributaria deben asegurar que la recaudación de impuestos sea adecuada para financiar el presupuesto o gasto público. La suficiencia recaudatoria no se refiere simplemente a alcanzar una cantidad específica de ingresos, sino a la responsabilidad que tiene la administración de asegurar una recaudación oportuna, previniendo la evasión tributaria y erradicando por completo la elusión fiscal de nuestra realidad tributaria.

Como podemos ver y analizar estos principios no únicamente competen a la administración tributaria como el Servicio de Rentas Internas -SRI mediante sus resoluciones, sino también al momento de la conformación de nuevos tributos mediante ley el cual los principios antes mencionados sirven de una guía al legislador y a la administración tributaria para crear un marco normativo en base a dichos principios de rango constitucional que como ya hemos sustentado guían a la administración, sino que en la misma vía tiene una dualidad que si bien sirve para guiar a la administración sirve también para evitar cualquier arbitrio en el que pueda incurrir la administración en contra del contribuyente como el ejemplo de la irretroactividad que blindo al contribuyente en contra de una abusiva forma de recaudar.

Un punto que no se puede dejar sin analizar es la última parte en cuanto que manda que se priorizaron los impuesto directos y progresivos , cuando hablamos de impuestos directos nos referimos aquellos que gravan valga la redundancia de forma directa la generación de riqueza que son los ingresos o así mismo la posesión de un determinado patrimonio, de esta manera, mientras que también manda que sean progresivos es simple podemos delimitar que los impuestos progresivos son aquellos que gravan de diferente manera a los contribuyentes en base a su capacidad económica, puesto si se cobrar a cada contribuyente el mismo porcentaje resulta este ser lesivo para las personas en situaciones precarias puesto no es lo mismo gravar con determinado porcentaje a alguien cuyo ingreso es un Salario Básico Unificado mensual frente a quien pueda superar ingresos mayores a los mil dólares, por ello es que la ley propende a gravar con un mayor porcentaje a quien más capacidad económica posea.

Es también indispensable que expliquemos al menos de forma breve, lo que son los impuestos directos y los impuestos indirectos. Decimos que los impuestos directos refiere son aquellos por los cuales imponen un gravamen al darse una declaración de forma directa o inmediata de la condición o capacidad económica de un individuo o de una persona jurídica, así pues podemos argumentar que el hecho que una persona tenga inmuebles dentro del ámbito de su propiedad o dinero bajo su posesión evidencian una acumulación de riqueza sin olvidar un factor importante como lo son los ingresos que pueda generar dicha persona, en base podemos decir que el elemento primordial de los impuestos directos es que gravan la obtención o tenencia de riqueza (Impuestos Directos e Indirectos: Definición y Ejemplos, s.f.). A continuación, enumeramos algunos impuestos directos:

1. Impuesto a la Renta
2. Impuesto a los Ingresos Extraordinarios
3. Impuestos Ambientales a la Contaminación Vehicular
4. Impuesto a los Vehículos Motorizados
5. Impuesto a la Salida de Divisas
6. Impuesto a Activos en el Exterior
7. Impuesto a Tierras Rurales

En cuanto a los impuestos indirectos son aquellos que gravan la capacidad económica, pero por el consumo de bienes y servicios, a continuación, exponemos algunos ejemplos de impuestos indirectos.

1. Impuesto a Los Consumos Especiales
2. Impuesto al Valor Agregado (IVA)
3. Impuesto a las Botellas de Plástico

Como fundamento para su diferencia entre los impuestos directos y los impuestos indirectos, es que los impuestos directos gravan la riqueza del individuo que sería todo aquello que posea así cuanto sus ingresos, mientras los impuestos indirectos son aquellos que gravan la utilización de dicha riqueza.

2.2. Naturaleza Jurídica y características de la Contribución Especial de Mejoras.

La Contribución Especial de Mejoras como ya se ha dicho deviene de la tripartita clasificación de los tributos siendo los impuestos, tasas y contribuciones especiales tal como se desprende en el Artículo 1 del Código Orgánico Tributario que reza de la siguiente manera:

“Ámbito de aplicación.- Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.

Para estos efectos, entiéndese por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.” (COT, 2005, Artículo 1).

Incluso aquí ha existido una discusión en la doctrina puesto existen posiciones que no hay una tripartita clasificación de los tributos sino una bipartita únicamente de impuestos propiamente dichos y las tasas por lo que las Contribuciones Especiales de Mejoras se verían subsumidas en los impuestos como un tipo más.

Así, el autor ecuatoriano Robert Blacio Aguirre (2012) en la ya mencionada obra “El Tributo en el Ecuador” dice que para la mayoría de doctrinarios y estudiosos del

derecho la clasificación de los tributos más aceptada es la teoría tripartita la cual comprende a los impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras.

Por lo que se puede analizar es que el Código Orgánico Tributario vigente está en consonancia con la doctrina al reconocer y aplicar esta clasificación tripartita , así pues la Contribución Especial de Mejoras, tiene su desarrollo legal no solo en un cuerpo legal sino está comprendido en varios ya sea por los principios que se guíe el sistema tributario como en la Constitución sino también en los siguientes cuerpos legales, Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización , pero que aún si su aplicabilidad no está supeditada a las leyes señaladas anteriormente y es que aquí podemos vislumbrar un quiebre en lo que a impuestos se refiere, ya que los impuestos o casi cualquier tipo de cobro en beneficio del estado tienen un carácter de aplicación nacional y el quiebre deviene en que la Contribución Especial de Mejoras es regulada una ley de alcance nacional sin embargo la competencia radica en los Gobiernos Autónomos Descentralizados y que estos a su vez por medio de ordenanzas regulan su aplicación, forma de cobro y de ser el caso el destino de los dineros.

Es importante destacar que cada Cantón donde funciona esta institución la Contribución Especial de Mejoras la regule acorde a sus necesidades y sus realidades así pues por ejemplo el porcentaje de cobro no será el mismo de un área metropolitana como en Quito como la realidad de bajos ingresos con problemas de migración además de pequeña de un cantón como Sangolquí.

Sin embargo lo esencial en la naturaleza de la Contribución Especial de Mejoras es el beneficio por el cual los bienes inmuebles del administrado o sujeto pasivo perciben estos un beneficio que según nuestra ley puede ser este real o presuntivo que es aquello que detona que la administración reclame por la intervención en las obras realizadas, como ejemplo podemos analizar de forma un tanto general el caso de Cuenca el cual utiliza esta herramienta para poder dotar de los servicios más básicos a sus administrados entendiendo que en palabras de quien realiza este trabajo es la forma más eficiente de sufragar obras en beneficios de una comunidad, por cuanto una base es que el beneficio no resulta ser individual sino de la colectividad, profundizaremos en el capítulo tercero la Contribución Especial de Mejoras en el cantón Cuenca.

Es también esencial que hablemos del financiamiento de los GADs por fuera del centralismo, y es que una de las debilidades del país es la falta de capacidad desde los

GADs para generar sus propios recursos y que esos recursos sean reinvertidos en la misma localidad pero como es una realidad nacional los GADs casi en su totalidad para poder ser operativos, para lo cual cuando el estado central no tiene los fondos suficientes, las circunscripciones territoriales más pequeñas son las que más sufren, por lo que es necesario el repensar que los impuestos sean cobrados y administrados desde las localidades lo que no quiere decir que no existan impuestos de alcance nacional claro y como lo manda nuestra ley que a cada competencia que se delegue esta debe ser delegada también con la debida financiación pero como decimos no tendría sentido que los impuestos solo se cobren a nivel local. En la misma línea el pago de impuesto de alcance nacional también resulta vital para hacer frente a los gastos de salud, educación pero esencialmente el tema de seguridad que de nuevo no solo existe la amenazas del enemigo interno sino que las fuerzas armadas combaten al enemigo externo y apoya la lucha contra el enemigo interno y todo ello deviene en una clara financiación al cual los gobiernos locales serían sobrepasados al asumir estas responsabilidades por lo cual el actuar en esta competencia tiene una razón de ser que su recaudación sea de aplicación nacional.

2.2.1. Características de la Contribución Especial de Mejoras.

Una vez analizada la naturaleza jurídica de la Contribución Especial de Mejoras procedemos a esbozar las características de esta institución, para la siguiente parte tomaremos el trabajo de la jurista ecuatoriana May Paredes Hurtado (2011) en su artículo “Contribuciones Especiales en Ecuador y España”, indica las siguientes características:

1. Coactiva. Podemos expresar que las Contribuciones Especiales, poseen un carácter coercitivo, ya que la autoridad gubernamental encargada de su determinación tiene la facultad de requerir de manera obligatoria el pago del tributo.
2. Pecuniario. El propósito de este tributo es obtener recursos con la finalidad de financiar otras obras, el mantenimiento y que a su vez se pueda expandir el y este desembolso debe realizarse de manera dineraria en forma de dinero. a cambio esto de la intervención del estado en la obra que realiza exige el pago por ello,
3. Contributiva. Esta característica refiere que de manera muy especial la diferencia del resto de tributos, donde casi opera como una multa en el caso de los asemejan los impuestos, o que como el pago de las tasas se da por la contra prestación de

servicios, no si no que esta contribuye al aumento del patrimonio al obtener un beneficio sobre su predio.

4. Proporcionalidad entre el presunto beneficio y la contribución exigida. Esta característica refiere al equilibrio adecuado entre el beneficio real o presuntivo y la contribución requerida.
5. Beneficio derivado de obra. La cuantía del beneficio se intenta determinar al contrastar el posible aumento del valor del inmueble después de la intervención pública en la obra con su valor previo a la misma.

A continuación, procedemos a analizar cada uno de estas características a de la Contribución Especial de Mejoras:

En cuanto a la primera característica que es el ser Coactiva decimos que esto no es una características nueva pesto el pago de los impuestos no es razón si el individuo desea de forma voluntaria y libre el pago de los impuestos, incluso en el mismo término de impuesto se desprende su naturaleza de imposición de la obligación sino que también impone la cuantía que debe pagar o el porcentaje que debe aportar , pero como hemos venido sosteniendo, esto recurre a la necesidad primaria del estado el de sufragar los gastos, pero si analizáramos en un escenario extremo como lo es un conflicto bélico lo primero que se debe es a los gastos relacionados a tal actividad tanto para la preparación en tiempos de paz tanto como para hacer frente a la agresión inmediata o más aún más para el pago de una seguridad eficiente con un poder de disuasión completo será necesario un equipamiento pagado por dichos impuestos.

Así también su atributo de ser pecuniario el cual resulta en ser más eficiente para el estado puesto que como vimos en el desarrollo histórico los impuestos no siempre fueron pagados de forma dinerario, que como lo demuestra Enrique Rus Arias (2019) en su artículo “La Historia del Dinero” dice que no siempre se hicieron se hicieron las transacciones en con dinero sino que en los inicios se realizaban mediante la entrega de bienes ósea en especie, a lo que como ejemplo nos muestra el autor como lo fue el maíz, también la sal recordando que la palabra salario deriva de la palabra sal, pero que a posterioridad surgieron problemas de realizar el cambio y el ahorro el maíz se pudre y la sal a su vez está si se moja pierde su valor por lo que aparecieron el primer dinero las

monedas de oro y plata en especial los sestercios Romanos la primera moneda de alcance y uso universal dentro del mundo conocido.

En cuanto a la característica contributiva decimos que esta es la esencia auténtica de las contribuciones especiales, ya que este tipo de tributo es donde se manifiesta de manera más notable la responsabilidad de los ciudadanos en contribuir al financiamiento de su gobierno autónomo o local, ya que este requiere recursos económicos para proporcionar todas las mejoras necesarias a su comunidad. La naturaleza contributiva permite distinguir las contribuciones especiales de otros tributos y pagos patrimoniales exigidos por el estado con un propósito sancionador, como las multas, en las que se obliga al ciudadano a pagar como castigo y no como una contribución para mejorar su patrimonio. Ahora también es el hecho de que el pago de los impuestos según las teorías más generales sirve para corregir externalidades como por ejemplo el gravamen que pesa sobre los cigarrillos/tabaco, quienes son consumidores acarrear problemas de salud los cuales con ese dinero recaudado puede hacer frente a los gastos que se puedan generar, así también el poder ofrecer bienes y servicios públicos como decíamos puede incurrir en gastos bélicos o de seguridad, en educación o en salud, y también la redistribución de la riqueza siendo esta un punto controversial ya que a criterio de quien realiza este trabajo recae en un autoritarismo el tomar de un determinado grupo su riqueza y que puedan crear los políticos y burócratas en qué áreas es necesaria su intervención y gastos de los mismo como decimos resulta controversial este punto.

En cuanto a la característica de proporcionalidad decimos es fundamental que la cantidad dinerario demandada esté en sintonía o acorde con el beneficio real o presuntivo, resulta imprescindible el que exista una adecuada correspondencia del valor requerido al ciudadano que este no exceda el beneficio real o presuntivo de no tener esta características o romperse esta sintonía casi recaerá en ser confiscatorio al momento que se obligue al contribuyente a pagar más de lo debido que adecuando a lo que decía.

Pero otro punto que también se debería profundizar, es aquella diferencia que existe entre el valor catastral que tiene como información la municipalidad frente al valor de mercado el cual suele ser más claro tomando en cuenta factores tan diversos y subjetivos que usualmente tienen un mayor valor que el que se suele ver reflejado en la información de la municipalidad esto con la finalidad que los valores a pagar por la intervención por

Contribución Especial de Mejoras sean los más apegados a la realidad el posible verdadero beneficio o al menos una aproximación.

Como última característica se tiene el “Beneficio Derivado de la Obra”, encontramos mucha relación con el anterior punto debido a que esta comparativa para determinar el valor a pagar, a criterio de quien realiza el presente trabajo debe estar vinculado a criterio de valoración del mercado inmobiliario que es aquel que más se acerca al valor exacto del bien a fin de poder cobrar el valor más cercano al beneficio sea este real o presuntivo y no en base al valor catastral que suele ser menor. Decimos que a nuestro punto de vista resulta perjudicial al erario público que el cálculo para demandar la contribución no será en base a un cálculo de mercado que como venimos estableciendo es el valor más cercano al beneficio real que pudo haberse beneficiado de no ser así tal vez se esté enriqueciendo un determinado grupo de individuos a expensas de la intervención pública en una determinada área de nuevo será indispensable el estudiar el alcance de las obras si sea de beneficio individual o de beneficio general y determinar un valor más real del beneficio percibido.

2.3. Análisis Legal y Constitucional de la Contribución Especial Mejoras.

El Marco legal bajo el cual se rige la Contribución Especial de Mejoras es diversa dentro de la dilatada legislación Ecuatoriana , y es que como se encuentra comprendida esta institución en diversos cuerpos legales que van desde el mayor al menor esto hablamos que se desprende desde la Constitución del Ecuador (2008), pasando por el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (2010) - COOTAD, aunque también es necesario hacer alusión a la ya extinta y derogado Ley Orgánica de Régimen Municipal (2005) -LORM y a posterior –en el nivel más bajo de regulación legal– las Ordenanzas Municipales a cargo de los Gobierno Autónomos Descentralizados que serán tratadas en el siguiente capítulo.

Como se dijo en el anterior párrafo este análisis inicia con la Constitución debido a que aquí se marca el ámbito legal al cual las demás leyes de rango inferior están supeditadas:

“Art. 83.- Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:

“(..).15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley. (...)” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Artículo 83).

En la misma línea en la que venimos sosteniendo que es imperioso el que las arcas del estado sean apoyadas y que dicha contribución del ciudadano aúpe a la consecución de los fines del estado como mínimo los derechos básicos de todo ciudadano comprendido en salud, educación, seguridad y justicia y es claro en este artículo establece la responsabilidad clara del contribuyente con las arcas del estado.

Asimismo, en este el máximo cuerpo legal también determina de forma taxativa los fines de dichos tributos:

“Art. 285.- La política fiscal tendrá como objetivos específicos:

- “1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.
- “2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.
- “3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Artículo 285).

Establece el artículo anterior de forma clara financiar servicios como salud o educación así como la infraestructura pública que materializa los fines del estado, así también bajo la lógica de nuestra Constitución la redistribución de la riqueza por medio de un sistema tributario así como también subsidios como por ejemplo la gasolina elemento esencial de cualquier economía, y en el tercer inciso refiere de la creación de incentivos para la inversión entendiendo esto en posibles bajas o beneficios tributarias a fin de obtener inversión que se traduce en más puestos de trabajo para el colectivo.

“Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:

“(...) 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados (...)” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Artículo 120).

Este es un punto esencial para nuestra investigación pues dentro de las atribuciones y deberes del legislativo está el crear, modificar o terminar un tributo, pero reconoce la autonomía de los Gobiernos Autónomos Descentralizados en cuanto que estos también pueden cobrar en este caso Contribuciones Especiales de Mejoras bajo su propia creación mediante ordenanza la cual regula la forma de cobrar. la cuantía a cobrar así mismo la finalidad de dichos recursos, a esto nos venimos refiriendo con que debe existir autonomía para que los GADs que son quienes entienden de manera más clara las necesidades de la gente en territorio puedan gestionar ellos mismos recursos, pero no solo ello, sino que sean capaces de generarlos bajo la adecuada normativa a fin de ser lo más autónomos financieramente y no depender de la centralidad a que disponga la entrega de los recursos.

“Art. 238.- Los gobiernos autónomos descentralizados gozarán de autonomía política, administrativa y financiera, y se regirán por los principios de solidaridad, subsidiariedad, equidad interterritorial, integración y participación ciudadana. En ningún caso el ejercicio de la autonomía permitirá la secesión del territorio nacional.

“Constituyen gobiernos autónomos descentralizados las juntas parroquiales rurales, los concejos municipales, los concejos metropolitanos, los concejos provinciales y los concejos regionales” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Artículo 238).

El presente artículo contenido en el Título V que corresponde a la organización territorial del Estado, Puesto reconocer primero su autonomía política, administrativa, y por supuesto la financiera la cual permite una planificación para poder intervenir en áreas con obras que a posterior se cobra las Contribuciones Especiales de Mejoras. a fin de poder tener cuentas sanas dentro de cada nivel de gobierno

“Art. 240.- Los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales. Las juntas parroquiales rurales tendrán facultades reglamentarias.

“Todos los gobiernos autónomos descentralizados ejercerán facultades ejecutivas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Artículo 240).

Resulta esencial cuando hablamos de autonomía de los territorios que también estos tengan la facultad o competencia que estos tengan facultades legislativas lo que permite que el concejo cantonal por medio de una ordenanza cree las Contribuciones Especiales de Mejoras, y financiar programas o intervenciones de obras.

“Art. 264.- Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley:

“(...) 5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras (...)” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Artículo 264).

Es en este artículo en específico el cual otorga la competencia para crear, modificar, o extinguir las Contribuciones Especiales de Mejoras, dándole total autonomía a los territorios sobre esta, que de nuevo mantenemos la autonomía para las Contribuciones Especiales de Mejoras en cuanto a cómo cobrar, cuánto cobrar y la finalidad del dinero recaudado.

A continuación, se detallan los artículos a considerar del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (2010) -COOTAD:

“Art. 1.- Ámbito.- Este Código establece la organización político-administrativa del Estado ecuatoriano en el territorio: el régimen de los diferentes niveles de gobiernos autónomos descentralizados y los regímenes especiales, con el fin de garantizar su autonomía política, administrativa y financiera. Además, desarrolla un modelo de descentralización obligatoria y progresiva a través del sistema nacional de competencias, la institucionalidad responsable de su administración, las fuentes de financiamiento y la definición de políticas y mecanismos para compensar los desequilibrios en el desarrollo territorial” (COOTAD, 2010, Artículo 1).

Este código es imprescindible puesto establece un orden jerárquico en el ordenamiento político-administrativo que establece los diferentes niveles de gobierno

desde lo nacional hasta lo más pequeño como las juntas cantonales, pero ya establece la descentralización con carácter de obligatoria con la finalidad de compensar dice el código desequilibrios pero resulta ser que se desequilibrio deviene de un centralismo que no ha descentralizado competencia alguna en la prácticas pero que sostenemos existe una línea para que los diferentes niveles puedan autogestionar sus recursos.

“Art. 55.- Competencias exclusivas del gobierno autónomo descentralizado municipal, Los gobiernos autónomos descentralizados municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley;

“(...) e) Crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras (...)” (COOTAD, 2010, Artículo 55).

En la misma línea del anterior artículo mencionado ya en el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Desarrollo en que es competencia exclusiva de los GADs que al caso que nos corresponde es el concejo cantonal el crear, modificar, exonerar o suprimir a lo que incluye las CEM.

“Art. 56.- Concejo municipal. - El concejo municipal es el órgano de legislación y fiscalización del gobierno autónomo descentralizado municipal. Estará integrado por el alcalde o alcaldesa, que lo presidirá con voto dirimente, y por los concejales o concejalas elegidos por votación popular, de conformidad con lo previsto en la ley de la materia electoral. En la elección de los concejales o concejalas se observará la proporcionalidad de la población urbana y rural prevista en la Constitución y la ley” (COOTAD, 2010, Artículo 56”

Reza el artículo precedente que el órgano legislativo a nivel cantonal es el concejo cantonal cuyas principales funciones son el de legislar crear ordenanzas y la más importante que es la fiscalización, que criterio de quien realiza este presente trabajo es el gran problema para el desarrollo de la nación, fuente de ineficiencia y de la mala administración.

“Art. 57.- Atribuciones del concejo municipal. - Al concejo municipal le corresponde:

“(...) c) Crear, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecute (...)” (COOTAD, 2010, Artículo 57).

Se vuelve a establecer en este código orgánico que las atribuciones o competencias está el crear, modificar, exonerar, o extinguir tasas como el pago por agua, saneamiento, recolección de basura y las contribuciones especiales de mejoras (CEM), más establece que no solo se cobrará la (CEM) por obras sino también por servicios que presta el ente municipal.

Ahora también la ley establece de forma muy clara el fin de los recursos que a fin de este trabajo es los recursos obtenidos por la Contribución Especial de Mejoras:

“Art. 166.- Financiamiento de obligaciones. - Toda norma que expida un gobierno autónomo descentralizado que genere una obligación financiada con recursos públicos establecerá la fuente de financiamiento correspondiente”.

“Las tasas y contribuciones especiales de mejoras, generales o específicas, establecidas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados ingresaran necesariamente a su presupuesto o cuando corresponda, al de sus empresas o al de otras entidades de derecho público, creadas según el modelo de gestión definido por sus autoridades, sin perjuicio de la utilización que se dé a estos recursos de conformidad con la ley” (COOTAD, 2010, Artículo 166).

Establece por todo medio por el cual se genere una obligación financiera, ya sean estas tasas, contribuciones especiales o generales, estos recursos generados ingresaron obligatoriamente al presupuesto en nuestro caso de estudio a las arcas municipales o bien a las cuentas de las empresas públicas dependiendo esto del modelo de gestión establecido.

“Art. 179.- Facultad tributaria. - Los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán crear, modificar o suprimir, mediante normas regionales, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas por los servicios que son de su responsabilidad y para las obras que se ejecuten dentro del ámbito de sus competencias o circunscripción territorial.

“Con la finalidad de establecer políticas públicas, los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán fijar un monto adicional referido a los impuestos a todos los consumos especiales, vehículos y al precio de los combustibles.

“Asimismo, los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán crear, modificar o suprimir recargos, tasas y contribuciones de mejoras y de ordenamiento.

“Los recursos generados serán invertidos en la región de acuerdo a sus competencias bajo los principios de equidad territorial, solidaridad y en el marco de su planificación.

“Esta facultad tributaria es extensible a los gobiernos autónomos descentralizados de los distritos metropolitanos” (COOTAD, 2010, Artículo 179).

Resulta también sustancial el entender la facultad tributaria de los GADs en la que establece la posibilidad o competencia que estos gobiernos seccionales puedan crear, modificar, suprimir en este caso tasas y contribuciones especiales o generales delimitado a sus circunscripción territorial por las obras que ejecute la administración pública, con la finalidad que dichos recursos generados bajo su competencia sean invertidos, pero ello no deja tener menor importancia ya que el que los GADs puedan generar sus propios recursos pues los hace menos dependientes del centralismo al que se puedan ser expuestas.

“Art. 182.- Contribuciones especiales de mejoras.- El propietario no responderá por concepto de contribución especial de mejoras, sino hasta el valor de su propiedad, establecido antes de iniciarse la obra.

“Las contribuciones especiales de mejoras determinadas en esta sección serán recaudadas por el gobierno autónomo descentralizado provincial hasta en diez anualidades contadas desde la terminación de la respectiva obra, para lo cual se expedirán los títulos correspondientes” (COOTAD, 2010, Artículo 182).

Al concluirse una obra realizada por el gobierno provincial, que aumente el valor de las propiedades de particulares, este gobierno determinará, por medio del departamento respectivo, el valor que adquirirán los predios ubicados en las diferentes zonas de influencia y la cantidad que deben pagar los particulares beneficiados por concepto de contribución especial de mejoras.

Resulta esencial el evitar que el contribuyente, el administrado sea sujeto de abuso por parte del ente estatal y que este artículo manda que el propietario del bien inmueble que se vea beneficiado por la actividad de la administración, estableciendo que el

propietario no responderá por concepto de las Contribuciones Especiales de Mejoras sino hasta el valor de su propiedad, que dicho valor de su propiedad será establecido antes de iniciar la obra evitando cualquier discrecionalidad de la administración dando la oportunidad al propietario de saber la posible valoración del inmueble, en un máximo de plazo para recaudar de 10 años a partir de finalizar la obra y que se expidan los correspondientes títulos de cobro, y que a posteriori para determinar los valores a pagar será establecido por la administración ya sean en zonas de influencia por el mejoramiento realizado.

A continuación, se expone los artículos de la Ley Orgánica de Régimen Municipal (2005) -LORM y su reglamento:

“Art. 396.- El objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública” (LORM, 2005, Artículo 396).

Finalmente, se cita el Artículo 1 de la Ordenanza que regula el cobro de las contribuciones especiales de mejoras en el Cantón Cuenca (2014):

“Art. 1.- Hecho Generador.- El objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas establecidas en la normativa vigente por la construcción de cualquier obra pública. La contribución especial de mejoras, como obligación tributaria, se genera para los propietarios de inmuebles de las áreas urbanas establecidas en la normativa vigente relativa a la División del Territorio Cantonal” (Ordenanza que regula el cobro de las contribuciones especiales de mejoras en el Cantón Cuenca, 2014, *Artículo 1*).

2.4. Principio de Equidad Tributaria

Como se había establecido anteriormente, debemos profundizar en este principio, puesto que la finalidad de este trabajo es el tratar la inequidad que existe en el pago de la Contribución Especial; de Mejoras en el Cantón Cuenca específicamente cuando el pago cuyas obras pese a tener un beneficio tanto a las parroquias rurales tanto como a las parroquias urbanas el pago de las CEM únicamente recae el peso de la obligación en las parroquias urbanas, por lo cual resulta esencial el tratar este principio de forma aislada de los demás principio ya tratados.

Partimos de lo mencionado en la sentencia de la Corte Constitucional No. 004-11-SIN-CC, en fecha 18 de Agosto del 2011 en el cual indica que el principio de equidad señala una dualidad que atiende por un lado a un ámbito horizontal, en el que los individuos con capacidad económica igual deben contribuir de forma similar, por lo que bajo esa visión, el principio de equidad guarda relación con otro principio el de generalidad, el principio de equidad también posee un ámbito vertical en donde los sujetos con mayor capacidad económica deben contribuir en un porcentaje más elevado, lo que se relaciona con el principio constitucional de progresividad (CC, 004-11-SIN-CC, 2011).

Así pues, el tratadista uruguayo Ceferino Costa González en su publicación “Los Principios de Equidad, Capacidad Contributiva, e igualdad - Breve Síntesis Conceptual”, describe al principio de Equidad en los siguientes términos:

“Se trata de un principio que es sinónimo de justicia y el cual se alcanza a través de la capacidad contributiva, principio éste que en 1776 Adam Smith lo denominaba “capacidad de pago”.

“La equidad en términos de capacidad contributiva es considerada generalmente en dos sentidos: horizontal y vertical.

“El concepto “horizontal” supone que quienes están en igual situación, en términos de capacidad contributiva, deben tributar el mismo monto de impuesto. De ahí la

importancia de que el impuesto sea “personal” en el sentido de tomar en cuenta la referida capacidad del contribuyente en su conjunto, para lo cual es necesario que sea “global”.

“El término “vertical” significa que quienes se encuentren en diferente nivel en términos de capacidad contributiva, deben tributar importes distintos. Para ello es fundamental el uso de tasas progresivas en donde la alícuota aumenta más que proporcionalmente con el incremento de la base imponible (...)”. (párr. 1-4).

Parte del expresar que el principio de equidad es sinónimo de Justicia al cual añade lo expresado por Adam Smith el cual lo denomina como capacidad de pago que hace referencia que los individuos deben cooperar en base a sus capacidades económicas, nos dice que el principio de equidad se la puede analizar desde 2 ópticas una horizontal y otra vertical.

Nos dice que el elemento horizontal hace referencia que a los individuos cuyas capacidades económicas son similares estos deberán tributar de la misma manera y resalta que el análisis sea personal si del individuo, que en el análisis de este trabajo se asimila a la propiedad inmueble del contribuyente en referencia a la capacidad el pago sobre el avalúo del bien y cuanto este debe contribuir por las obras realizadas desde el ente estatal.

En cuanto al elemento vertical refiere que en toda sociedad existen individuos cuya capacidad contributiva es mayor o diferente entre los miembros de la sociedad, por lo que entre todos ellos el cobro de los impuestos deben si ser diferentes siendo que si se cobrara el mismo porcentaje a personas de escasos recursos frente a personas con mayor capacidad económica sería el romper este principio de equidad tributaria.

Nos resulta pertinente el incluir un fallo de la Corte Constitucional de Colombia el C-183/98 el cual esgrime lo siguiente sobre el principio de equidad tributaria:

“El principio de equidad tributaria constituye un claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y la desmesura. No se trata de establecer igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riquezas existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de

alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional” (CC, C-183/98, 1998, p. 24).

Para este trabajo resulta también esencial el analizar lo ya expuesto por la Corte Constitucional de Colombia en su sentencia C-183-98 el cual nos dice que el principio de equidad tributaria conforma un inexorable límite tanto formal como material de la institución tributaria contra el contribuyente, que no únicamente sobre el cálculo aritmético para el pago de los tributos si no como corresponde a esta investigación el que todas las zonas que conforman el cantón Cuenca, contribuyan en base a sus posibilidades cuando las obras realizadas por la administración resulten en un beneficio de estas y que no solo las parroquias urbanas pague por dicha contribución dejando de lado a otras zonas quienes también se ven beneficiadas como colectividad.

Y que, en base a una solidaridad social aplicada a este trabajo, cada zona que compone el cantón Cuenca contribuya al pago de las obras que se entiende y es en beneficio de la colectividad se contribuya con su respectivo pago.

Del trabajo realizado por la licenciada Genissis Ruiz Cabrera (2020) en su trabajo “Principios Tributarios en la Cultura Tributaria: Aspectos Teóricos y prácticos” dice lo siguiente:

“La equidad es un principio que está enfocado en la capacidad contributiva de los ciudadanos, y en la distribución de las cargas tributarias impuestas, este principio tiene mucha relevancia en la legislación tributaria, puesto que, las personas que poseen menores ingresos quedan sujetas a similar carga tributaria, mientras que a las que presentan capacidad de pago diferente, obtienen una capacidad de pago distinta, gozan de las mismas oportunidades se demuestra la igualdad ante las leyes” (p. 10).

El cual no dice que dicho principio se enfoca en la capacidad contributiva del individuo pero también sobre la distribución de las cargas sobre la colectividad el cual acentúa nuestra investigación en cuanto que establece que las cargas deben ser distribuidas entre todos pero este elementos esencial no se materializa en cuanto que existen obras realizadas por el estado cuyo pago en este caso por concepto de la Contribución Especial de Mejoras por determinación de la ley únicamente se puede cobrar en el área urbana del Cantón Cuenca, por lo que recae sobre las parroquias determinadas como urbanas siendo que el beneficio de algunas obras resulta de un alcance

de beneficio general pero que como decimos su pago no se distribuye entre todos los beneficiarios sino en un área o grupo determinado rompiendo este principio de forma clara.

En la misma línea sostiene el Juez Manuel José Cepeda Espinosa en la sentencia C-734 de 2002:

“La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión” (p. 2).

El elemento que se resalta más allá de los beneficios distribuidos hacia la sociedad es que también están deben ser adecuadamente distribuidas entre todo el conjunto real de ciudadanos que se vean beneficiados esto bajo la perspectiva del objetivo de nuestro trabajo, ya que una adecuada distribución de las cargas sean éstas impuestos o contribuciones colabora a incrementar mayores contribuyentes posibles que como decimos se podrá financiar aún más obras esenciales para la población así como también la posibilidad de realizar obras de mayor impacto más que solo prestar los servicios más esenciales. Excluimos a las tasas ya que estas obligaciones de pago son como consecuencia directa del uso de servicios públicos como por la recolección de desechos, pago por energía entre otras.

Un elemento base que se repite es el que nos aporta la firma de abogados Carlos Felipe Law Firm S.R.L. (s.f.) con sede en República Dominicana, es la dualidad o doble perspectiva en la que se ve inmerso el principio de Equidad a continuación se describe en los siguientes términos:

“La equidad tributaria tiene dos corrientes, una que se refiere a la equidad horizontal y otra a la equidad vertical. La equidad horizontal se aproxima al principio de igualdad en el sentido de que dos individuos con capacidad económica igual deben tributar igual, en tanto la equidad vertical propende porque el individuo con mayor capacidad de pago debe soportar una mayor carga tributaria, que se aproxima más a la filosofía de la equidad como tal” (párr. 2).

Como podemos ver la doctrina mantiene en la misma línea que el principio de equidad no sólo hace referencia a que las personas con mayores ingresos aporten un poco más o que quienes tiene una condición económica menos favorable contribuyan según su condición sino que las cargas sean distribuidas entre todos, no solo frente a un determinado grupo sino a todo el colectivo respetando el principio de equidad, y es que analiza también beneficios que aplicado a las Contribuciones Especiales por Mejoras el colectivo o sociedad se ve beneficiado por toda intervención sea esta de forma directa o de forma indirecta por el mejoramiento de los espacios de la ciudad sean estos por obras de alcantarillado, mejoramiento de parques o en general obras de mejoramiento urbano y que dichas cargas no sean soportadas únicamente por el área urbana sino también por los cantones rurales según su capacidad contributiva.

Por cuanto procedemos a destacar los elementos más relevantes primero el entender la doble dimensión del principio de equidad un elemento horizontal el cual propugna que los individuos que se encuentren en una similar capacidad contributiva deben ser sujetos del mismo porcentaje impositivo, el segundo punto es el elemento vertical en cuanto que los individuos con mayor capacidad contributiva deben contribuir en un mayor porcentaje, en la misma línea sostiene el fallo de la Corte

2.5. El Hecho Generador para las Contribuciones Especiales.

Resulta esencial entender en términos generales es aquello que detona, da inicio al cobro de un tributo o en este caso para las Contribuciones Especiales de Mejoras (CEM), así pues, el Código Orgánico Tributario -COT dice lo siguiente:

“Art. 16.- Hecho generador. - Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo” (COT, 2005, Artículo 16)

Así nos establece que el hecho generador es el supuesto que configura a cada tributo.

Del mismo modo muy general podemos decir lo siguiente basado en nuestro ordenamiento jurídico: El hecho generador es aquella actividad que da razón a la actividad económica o conceptos jurídico económicos, es decir, es el acaecimiento que da origen a la obligación tributaria, la cual por razones de lógica y limitaciones materiales no se puede obtener una lista de los individuos que tienen o van a tener una obligación tributaria, sino que una vez que se materializa el hecho generador nace esta obligación tributaria.

Para el tratadista Erick Poot Lozano (2017) en su artículo “El Hecho Generador” lo define de la siguiente manera al hecho generador:

“El hecho generador se debe entender como aquel acto económico o negocio que resulta afecto al tributo y cuya realización u omisión va a generar el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir, es un hacer o un no hacer.

“El hecho generador da nacimiento a la obligación tributaria, pues la ley por sí sola no puede cumplir con este fin; esto, debido a que la norma no puede indicar dentro de su ordenamiento a los deudores individuales del tributo, por tal razón es que se sostiene del hecho imponible, que al realizarse determina el sujeto pasivo y la prestación a que está obligado” (párr. 1-2).

Parte primero por definir que el hecho generador es un acto económico que tiene efectos tributarios que al momento de materializarse estos o de omitirse, da pie al nacimiento de la obligación tributaria, y es que como indica el tratadista no es posible el determinar mediante ley quienes serán los deudores de la obligación tributaria, para lo cual el hecho imponible va a resaltar o mostrar tanto sujeto pasivo así como la obligación tributaria pendiente.

En la misma línea el analista tributario jurídico William Escobar (2020), en el estudio “El Presupuesto de Hecho y el Hecho Generador del Tributo” sostiene lo siguiente:

“El presupuesto de hecho es por así decirlo, la imagen abstracta del concreto estado de las cosas. En otras palabras, podemos definir el hecho generador como el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria” (p. 5).

Se mantiene en la misma línea lo expresado en la cita anterior que es un hecho hipotético por lo que se puede suponer que al momento que suceda o se materialice el acto de contenido económico es cuando da nacimiento a la obligación tributaria.

Por último, el autor peruano Pedro Flores Polo (1992) en su obra “*Derecho Financiero y Tributario Peruano*”, establece los elementos del hecho generador en los siguientes términos:

- Elemento objetivo: Es el señalar el hecho concreto en la normativa tributaria en que el sujeto pasivo de la obligación puede cometer materialmente.
- Elemento subjetivo: Refiere a todos los individuos que se ven involucrados en la obligación tributaria una vez que se ha materializado el hecho generador. Al dar inicio a la obligación tributaria, el hecho imponible establece quien va a ser el sujeto activo de dicha obligación y a su vez el sujeto pasivo de la misma. Este punto, tiene como objeto el coadyuvar a brindar definiciones de los sujetos pasivos y activos que interactúan con las circunstancias descritas en la ley, de tal forma que surja para unos la obligación y para otros la pretensión del tributo:
- Sujeto activo: Refiere al Estado a todo ente público acreedor del tributo.
- Sujeto pasivo: Es aquel que es obligado a cumplir las obligaciones tributarias, ya sea como en calidad de contribuyente o de responsable. Aquél obligado al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales.
- Elemento espacial: Refiere a la hipótesis jurídica que establecida en la norma tributaria señala el lugar de la realización del hecho imponible establecido en la norma. Este elemento nos permite encontrar soluciones a los problemas de la doble tributación.
- Elemento temporal: Es el que nos permite establecer el momento en el que se materializa el hecho generador. Que resulta imprescindible, ya que el momento en que se realiza el hecho generador es que nace la obligación tributaria y por tanto se aplica la ley vigente a la fecha de su realización y en ese sentido, todo lo referente a las exenciones o exoneraciones serán las existentes en el momento de la realización del hecho generador.
- Elemento cuantitativo: Muestra la medida, el grado o la intensidad en que se va a ver beneficiado el sujeto pasivo por la obra pública, en estas

siempre se refiere de datos estadísticos de contribución, ya que siempre habrá porcentajes variables del beneficio.

El autor peruano identifica 5 elementos esenciales dentro del hecho generador, el primero al que hace referencia es el elemento objetivo, el cual según nos dice el autor es lo estipulado en la norma tributaria que los individuos pueden materializar, esto quiere decir que el elemento objetivo es el presupuesto de hecho que consta en la ley y que toda vez que los contribuyentes realicen actos económicos estos si se adecuan al presupuesto de hecho da pie a la obligación tributaria.

Así también refiere el autor que existe un elemento subjetivo el cual hace referencia los individuos o personas vinculadas por el tributo; el primero es el sujeto activo en esencia es el ente público que es el acreedor de la obligación tributaria así como su recaudación, en el caso de nuestro trabajo el ente estatal es el Gobierno Autónomo de Descentralizado del Municipio de Cuenca ; así también existe un sujeto pasivo, este sujeto es el obligado al pago de la obligación de tributaria, para nuestro estudio será el obligado aquella persona beneficiada por la obra pública hacia un bien inmueble de su propiedad.

Continuamos analizando los demás elementos, el siguiente elemento es el elemento espacial el cual refiere que el presupuesto de hecho establecido en la norma se cumple en un determinado lugar una vez se materialice la hipótesis, esto según el autor es determinante a fin de evitar una doble tributación esto suele suceder cuando una empresa opera en varios mercados de distintos países.

También nombra el elemento temporal según el propio autor es determinante este elemento puesto al determinar en qué momento se materializó el presupuesto de hecho de la norma tributaria y que se produce el hecho generador incluso para determinar el momento de pago de la obligación, en base al tema de nuestra investigación decimos que para la Contribución Especial de Mejoras la ley determina que el pago será exigible toda vez que se haya entregado la obra a partir de ese momento no antes, incluso también el autor exige que es esencial para ver qué ley se aplicó en dicha fecha pasada o si es susceptible de exoneraciones o exenciones.

Como último elemento tenemos al elemento cuantitativo este elemento hace referencia al porcentaje que según el método de cálculo determine el beneficio percibido sea éste real o presuntivo, también nos dice que este porcentaje variará dependiendo del

beneficio que como también sostenemos en este aparte la posición de que la determinación del beneficio sea lo más cercano al beneficio de mercado que incrementó el valor a fin que las arcas públicas enfrentan menos gastos con la posibilidad de obtener más recursos sea pueda invertir más en obras bajo la figura de la Contribución Especial de Mejoras.

CAPÍTULO 3

3. ANÁLISIS ORDENANZA DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL EN EL CANTÓN CUENCA

3.1. Análisis del Artículo 1 de la Ordenanza para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras en el Cantón Cuenca.

Antes de proceder a realizar el análisis propiamente a la regulación mencionada en este capítulo creemos es necesario el entender la situación por cobertura de servicios básicos, esto en función de denotar el alcance de los servicios y obras públicas realizadas por el ente estatal base esencial para este trabajo así en conjunto el entender cómo se esta ordenanza transgrede el principio de equidad.

Creemos que es indispensable el mencionar las condiciones en las que se ha desarrollado la ciudad de Cuenca, para ello mencionaremos la investigación realizada por Diego Aulestia y Vanessa Rodríguez (2013) llamada “*Incentivos para el Cobro de la Contribución Especial de Mejoras y financiamiento de la Infraestructuras Públicas en el Ecuador*”, el cual nos arroja ciertos datos sobre las condiciones en las que se ha venido desarrollando la ciudad, por ejemplo nombra que al año 2012 la ciudad de Cuenca tenía una tasa de pobreza del 9.7% que hace la distinción que es notablemente baja con respecto a la media nacional cuya cifra ronda el 17,4%, o que como por ejemplo solo la cobertura de agua potable en el área urbana es del 97% de los hogares (p. 11).

Como podemos observar las condiciones más básicas de una ciudad como lo es el agua para sus habitantes tenga una cobertura de agua potable de casi en su totalidad, incluso que como lo publica diario El Comercio en el que menciona que según cifras de la Empresa ETAPA EP. la cobertura de las redes de agua potable alcance el 97 % y en el área rural es del 94% y que asimismo la cobertura del alcantarillado es del 94% y 90% (Castillo, 2018). Es conveniente también el tratar datos de pobreza de la ciudad postpandemia para tener una idea más cercana de las condiciones de la ciudad respecto de la nación, así pues la publicación realizada por el diario digital Primicias dice que el porcentaje de pobreza al año 2022 es del 13% podemos ver un crecimiento del 4,3% de

pobreza en la ciudad de Cuenca que resultan alarmantes pero también teniendo en cuenta que la media de pobreza nacional ronda el 26% (González, 2023).

Actualmente la ciudad de Cuenca posee una de las más altas tasas de cobertura de servicios como lo indica los últimos datos recabados por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos -INEC recabados en el presente año 2023 el cual nos arroja que las redes de agua potable alcanza al 97.1% de los habitantes, que la cobertura de la red eléctrica alcanza al 99.2% de la población, mientras el 88.16% tiene acceso a las redes de alcantarillado. , sí como la recolección de desechos alcanza al 96.5% de los hogares (INEC, 2023). Ante ello es evidente que la ciudad vive una realidad económica, social y tal vez hasta cultural un tanto distinta del resto del país y es que Diego Aulestia y Vanessa Rodríguez (2013) en la investigación antes mencionada refieren los siguientes términos de la ciudad:

“Mientras los habitantes de Cuenca se enorgullecen de estar a la vanguardia del país en muchos temas, no es menos cierto que las recaudaciones de la ciudad son las mayores de la República. La ciudad tiene una tradición de fuertes instituciones locales y sus principales actividades económicas son manufactura, comercio y servicios” (p. 12).

Tal vez incluso uno de los puntos que más hemos repetido es lo nocivo que puede resultar un centralismo para una eficiente y oportuna administración de los gobiernos locales que con toda certeza conocen en mayor medida las necesidades específicas de su población al estar inmersos en el territorio, en la cual es sano la autonomía, sobre todo la financiera con el único fin de proveer más y mejores servicios al ciudadano, lo cual ha hecho que como lo dice la cita anterior la ciudad de Cuenca goce de fuertes instituciones locales como lo son las empresas públicas que conforman toda la Corporación Municipal de la ciudad de Cuenca.

Para terminar el análisis hecho por Diego Aulestia y Vanessa Rodríguez (2013), ellos resaltan cuatro elementos de la experiencia de Cuenca con respecto a la Contribución Especial de Mejoras, concluye en primer lugar la importancia de la corresponsabilidad entre la administración y el ciudadano para el desarrollo de proyectos con reglas claras, anticipadas y socializadas con la población, el segundo elemento consiste en la estabilidad política con respecto a la continuación de programas que fueron implementados en anteriores administraciones, el tercer elemento es la credibilidad de las instituciones ante

el ciudadano y el último elemento que compone es el involucramiento de la sociedad sea como participantes de programas o veedor para ver que se cumplan las metas.

De lo aportado por Aulestia y Rodríguez (2013) es que el éxito de la Contribución Especial de Mejoras en la ciudad de Cuenca requiere de la calidad y verosimilitud de las instituciones locales hacia sus habitantes mediante la intervención de obras o la prestación de servicios públicos, esto a criterio de quien realiza el presente trabajo, es el resultado de un centralismo además de un estado alejado de la ciudad por lo que sus propios habitantes o ciudadanos tuvieron que desarrollar las instituciones públicas a fin de solventar sus necesidades básicas como lo puede ser el agua potable, redes de saneamiento, recolección de desechos entre otras actividades,

Una vez que en acápites anteriores se ha esbozado las condiciones de la ciudad de Cuenca, corresponde obtener una visión más amplia de la relevancia de la Contribución Especial de Mejoras en la región Latinoamericana , para ello analizaremos los aportes realizados por Óscar Borrero Ochoa y Julieth Rojas Ruiz (2020) en su investigación denominada “*Contribución de Mejoras en América Latina: Experiencias, desafíos y oportunidades*”, la cual refiere al inicio de su investigación que el principal problema de las ciudades Latinoamericanas es que tienden a un crecimiento alejado de una planificación territorial adecuada, esto dado por la continua expansión de la mancha urbana lo cual se ha difuminado el límite entre lo urbano y lo rural hasta llegar a casos de conurbación, así mismo establece que la principal deficiencia de los municipios latinoamericanos son carentes de recursos para poder ejecutar obras y que la mayoría de los casos se suele recurrir al estado central, pero que a su vez es una institución participativa, pues argumenta que el contribuyente adquiere un derecho directo sobre la obra para dar seguimiento, sobre todo porque existe una relación directa entre el costo y el beneficio, a lo que añade que el propietario puede advertir el beneficio que representara la obra para su inmueble.

Resulta interesante que un lado del problema es la cobertura de servicios básicos, que para las ciudades Latinoamericanas es todo un reto, puesto cada vez más individuos deciden migrar del campo a las ciudades o de centros urbanos menores a áreas urbanas mayores en busca de mejores oportunidades, así como el de un mayor bienestar, al tener con mayor facilidad el acceso a los servicios básicos de un centro urbano con infraestructuras más desarrolladas, esto lo podemos ver en un estudio realizado por la

CEPAL (2021), en el cual menciona en su anuario estadístico que al menos un 70% de los habitantes latinoamericanos están asentados en las zonas urbanas o aledañas, incluso casos como el de Ecuador en el cual viven en las áreas urbanas el 67.8% de la población o como en Argentina donde el 93.2% de su población está asentada en las áreas urbanas, por lo que podemos entender que las áreas urbanas han sufrido verdaderas explosiones demográficas, lo cual desencadenó una abrupta expansión de los centros urbanos hacia las áreas rurales difuminando o confundiendo el límite de lo urbano con lo rural a tal punto que por dicho crecimiento se han materializado conurbaciones de una área urbana con otra área urbana. Esto en razón del crecimiento urbano descontrolado

El otro punto de la debilidad de los Municipios latinoamericanos refiere a la generación de recursos para la reinversión en su propias jurisdicciones, a fin de proveer de más y mejores servicios públicos, que mantenemos en la misma línea de pensamiento en cuanto que los gobiernos locales deben formular nuevos medios para la generación de recursos, esto en pro de disminuir la dependencia de gobiernos locales medianos y pequeños del gobierno central, en especial cuando el estado central acumula una deuda pública que alcanza el 69% PIB más un déficit fiscal que ronda entre el 2.1% y el 1.2% hasta el 2025 (Diario La Hora, 2023). Con este estado de la finanzas públicas, no desarrollar nuevos mecanismos de financiamiento de las obras es totalmente perjudicial sobre todo para los gobiernos locales medianos y pequeños cuyos presupuestos suelen depender en gran medida de las transferencias de valores del estado central por ello la tangencial importancia de que se encuentre nuevas formas de financiamiento de las obras y que mejor una figura como la Contribución Especial de Mejoras la cual resulta ser participativa para los ciudadanos, así como el beneficios propio de la obra no va a ser sufragados por el ente público únicamente, sino como ya se estableció la participación del ciudadano o su involucramiento es esencial en el correcto manejo de la cosa pública., que como muestra la cultura de pago en el trabajo realizado por Borrero Ochoa y Rojas Ruiz (2020) señalan lo siguiente:

“En Jalisco (México) y Cuenca (Ecuador), la cultura de pago es alta, siempre y cuando se vean realizadas las obras y se observe el beneficio directo, como en el caso de las obras de pavimentación y alumbrado público, que incluso pueden ser solicitadas por un conjunto de propietarios. En el caso de Cuenca (Ecuador), la administración pública suele sugerir otro tipo de obras, como puentes, pasos de nivel y jardines, que se cobran

por beneficio general y por las que los contribuyentes no suelen manifestar interés en solicitar” (pp. 43-44).

Es más con respecto a la jurisdicción político administrativa que hacemos referencia en esta investigación que es la ciudad de Cuenca y según lo publicado por el Lincoln Institute es que los habitantes de la ciudad gozan de una profunda cultura de pago, claro esto a condición de la materialización de la obra y que como venimos diciendo esto se da porque el ciudadano ve de forma personal y directa el beneficio que esta obra le genera por lo que participa ; Esencial resulta que también se puede solicitar la ejecución de obras pero que el gobierno de la ciudad de Cuenca por medio de su equipo técnico suele sugerir a los próximos beneficiarios obras de mayor envergadura claro esto siempre y cuando sea necesario, pertinente y sobre todo ejecutable dentro del área.

Una vez esbozado las características de la ciudad de Cuenca, la cobertura de los servicios básicos de la que goza la ciudad, así como el estado fiscal del gobierno central, nos compete el analizar como en el artículo 1 de la “*Ordenanza para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras del Cantón Cuenca*” se quebranta el principio de equidad tributaria.

“Art. 1.- Hecho Generador.- El objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas establecidas en la normativa vigente por la construcción de cualquier obra pública. La contribución especial de mejoras, como obligación tributaria, se genera para los propietarios de inmuebles de las áreas urbanas establecidas en la normativa vigente relativa a la División del Territorio Cantonal” (Ordenanza que regula el cobro de las contribuciones especiales de mejoras en el Cantón Cuenca, 2014, Artículo 1).

Como lo establece la ordenanza que regula la Contribución Especial de Mejoras para el Cantón Cuenca que el objeto de la Contribución es el beneficio real o presuntivo de un inmueble que se ha visto acrecentado por la intervención estatal, se refiere a un valor residual entre el valor anterior a la intervención frente al valor acrecentado por la obra pública, y como lo dice por toda intervención de la municipalidad. Pero lo interesante es que únicamente se circunscribe a las áreas delimitadas por la propia municipalidad como áreas urbanas, pero aquí cabe hacer la aclaración que el quebrantamiento del principio de equidad no se da por todas las obras que generen beneficios, en la misma ordenanza en su Artículo 6 establece los tipos de beneficios por concepto de Contribución

Especial de Mejoras se dividen en 3 clases, primero obras de beneficio local son aquellas intervenciones que generan un beneficio directo a los frentistas como ejemplo de ello es la pavimentación de un calle determinada, segundo las obras de beneficio sectorial son aquellas obras que producen un provecho dentro de un área específica o delimitada, cabe destacar que estas delimitaciones no se llevan a cabo pues como se verá más adelante en una de las entrevistas realizadas la determinación tan restrictiva de en qué área específica se produce o genera este beneficio tiene sus limitaciones prácticas, y por ultimo tenemos las obras de beneficio general punto central de esta investigación la cual nos dice que son aquellas intervenciones que generan un beneficio para todos los inmuebles comprendidos dentro del área urbana el cual se remite en este punto a lo establecido en el Artículo 1 de la ordenanza citada que delimita al área urbana (Ordenanza que regula el cobro de las contribuciones especiales de mejoras en el Cantón Cuenca, 2014, Artículo 1).

El quebrantamiento del principio de equidad tributaria por parte de la ordenanza antes mencionada surge en virtud de la expansión urbana sobre las parroquias rurales que componen el cantón Cuenca ya que por causa de la expansión del área urbana sobre las áreas rurales ya se ha materializado una interconexión directa difuminando el límite urbano del límite rural esto se evidencia sobre todo como ejemplo en las parroquias rurales de Ricaurte, San Joaquín o la parroquia de Baños las cuales no se puede diferenciar en donde termina el área urbana y da comienzo al área rural, entonces el quebrantamiento del principio de equidad tributaria en este caso no hace referencia a un carácter de justicia tributaria sino como se estableció anteriormente el principio de equidad tiene dos componentes el primero un componente vertical el cual establece que los individuos tienen diferentes capacidades contributivas y en base a ello tributaran, y segundo un componente horizontal el cual es esencial que consiste en la homogeneización de la carga tributaria esto en virtud que al existir una conurbación con las parroquias rurales estas también se ven beneficiadas por las obras de beneficio general las cuales no se ven prorrateadas hacia todos los beneficiarios reales sino únicamente hacia aquellos ubicados dentro del área delimitada como urbana por parte de la municipalidad, esto ya que los predios que se encuentran sobre todo en la áreas conurbadas también se ven beneficiados por las obras de beneficios general pero que únicamente recae la carga tributaria en un grupo determinado que no homogeniza la carga.

Este quebrantamiento del principio de equidad tributaria no se cuestiona por una igualdad aritmética del estado fiscal de la municipalidad, sino de que todos los beneficiarios reales contribuyan o aporten en virtud de una homogeneización de las cargas entre todos los predios que se vean beneficiados por la intervención de la obra pública, que como se ha mencionado el principio de equidad tributaria refiere en uno de sus matices a la distribución de las cargas, entonces como ya hemos mencionado al perderse o difuminarse el límite del espacio urbano frente al área rural por una conurbación la cual estas áreas catalogadas como rurales se han visto beneficiadas por obras que tienen el carácter de obras de beneficio general, pero que sin embargo viendo beneficiadas por la intervención estatal estos predios no contribuyen al pago por concepto de Contribución Especial porque el Artículo 1 de la ordenanza antes mencionada sólo circunscribe dicha obligación de cobro a predios dentro del área urbana pese a que los predios de parroquias rurales que están conurbadas con el área urbana del cantón Cuenca se ven beneficiadas por las obras de beneficio general estas no contribuyen en ninguna proporción al pago por el beneficio percibido sea este real o presuntivo.

De la misma manera con la finalidad de profundizar como se quebranta el principio de equidad tributaria, se procedió a realizar una entrevista en fecha 6 de Diciembre del 2023 al Ing. Andrés Morales jefe del Departamento de Rentas y Tributos de la municipalidad de Cuenca, se le consulto que si el aprovechamiento generado por obras de beneficio general dentro del área de expansión urbana estos inmuebles viéndose beneficiados no contribuyen, a lo que nos explicó que dentro de las potestades que le otorga el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Desarrollo - COOTAD es el normar tasas y contribuciones a la municipalidad, a partir de la reforma del COOTAD se eliminó la categoría de solo lo urbano sino que queda abierto para que sea tanto para lo rural como urbano, por lo que en principio no se hace distinción al momento de generar la obligación, la disyuntiva existe en cobrar la CEM a los predios rústicos que a su criterio personal es un si pero ejemplifica que un individuo en la parroquia rural de Chaucha se le genere la obligación de pago puede resultar regresivo o incluso talvez ni siquiera ingrese a la ciudad como para pagar por ello, pero predios rústicos ubicados en las parroquias de San Joaquín, Ricaurte y talvez la parroquia de El Valle puede contribuir porque hace uso y están en zonas de expansión urbana, su criterio con respecto a la CEM es que quien debe pagar son los predios ubicados en la zona urbana y en las zonas de expansión urbana.

También se le preguntó si sobre que si todas las parroquias rurales deben contribuir al pago de la CEM por obras de beneficio general su respuesta fue que no, pero esto vinculado al crecimiento de la urbe así también lo límites urbanos únicamente quienes debe exigirles el pago son las zonas urbanas, así como las zonas de expansión urbana sobre las parroquias rurales.

Así también se procedió a consultar como se procede en el caso de conurbación para el cobro de la CEM como por ejemplo el caso de la Parroquia de Ricaurte a lo que respondió que se sigue un proceso en base a la ordenanza para delimitar el nuevo límite urbano el año anterior se estableció el nuevo Plan de Desarrollo y Ordenamiento Territorial -PDOT y Plan de Uso y Gestión del Suelo -PUGS y se expandió la zona urbana pero que la cuestión es que si se extendió el límite urbano hasta donde se debía expandir que a modo de ejemplo es el saber si a toda la parroquia de San Joaquín o toda la Parroquia de Ricaurte se le debe categorizar como urbano hasta donde la dificultad es el definir de forma apropiada y acertada el verdadero límite urbano.

También se procedió a consultarle sobre la importancia de la autonomía financiera de los gobiernos locales en específico el de la municipalidad de Cuenca se le consultó sobre el expandir la base de contribuyentes con la ampliación de la zona urbana, a lo que nos respondió que del 100% del presupuesto el 35% promedio obedece a ingresos corrientes es decir ingresos tributarios y no tributarios , a lo cual nos dice que esta autonomía es el ratificar y fortalecer la autonomía esto no quiere decir que se deba cobrar más por contribuciones o tasas a lo que nos dice que lo ideal no es el elevar la cuantía de la obligación por CEM o los valores de las tasas sino el ampliar el catastro de los contribuyentes de los predios, incluso tal vez el bajar los precios pero ampliar la base.

Después de todo lo expuesto anteriormente se le consultó que si a su criterio se ve quebrantado el principio de equidad tributaria por la regulación de la CEM en el cantón Cuenca al momento en que el prorrato de las obras sea únicamente pagada por la zona urbana y no por la totalidad de los beneficiarios, a lo que nos aporta que a su criterio este principio hace referencia a la igualdad de la repartición de las cargas tributarias, pero que está totalmente de acuerdo en que si existe un quebrantamiento del principio de equidad tributaria.

Así también se le preguntó sobre la importancia de las Contribuciones Especiales de Mejoras para el desarrollo sobre todo en las obras de beneficio general, cuya respuesta

de la autoridad nos dice que la CEM prácticamente nace en Cuenca como ejemplo para el resto del país dada las condiciones exiguas de las arcas estatales, lo que lleva ampliar este tipo de instrumento de la CEM el cual debe recuperar una parte de lo invertido porque sino no se puede proporcionar servicios un cantón sin desarrollo y que por vía de la CEM permite el recuperar para poder volver a invertir.

En el mismo sentido se le consultó si el cumplimiento de los contribuyentes cuencanos o dueños de predios, contribuyen de manera voluntaria al pago o si es más alto el porcentaje de cobro vía coactiva a lo cual nos supo responder que el contribuyente cuencano es un contribuyente cumplidor, pagador y que en su experiencia de asesorar a otros municipios y se ha podido apreciar su cartera vencido por todo concepto tributario es bajo y que su criterio el contribuyente cuencano es el que tiene un nivel más alto de pago voluntario, sin dejar de lado todo tipo de molestia pero paga el ciudadano y que un porcentaje de más o menos el 65% de los contribuyentes paga y el pago fuera del tiempo llega casi al 90% el cumplimiento del pago y se suele completar casi al 100% una vez notificado al contribuyente.

Para ello creemos necesario el asentar con datos lo previsto a recuperar por la Contribución Especial de Mejoras bajo el concepto de obras de beneficio local y también en obras de beneficio general, por lo previsto a recaudar, lo que se ha recaudado y nivel de pago para ello se ha incluido en esta investigación las 2 primeras variables con referencia a los siguientes años 2019, 2020, 2021, 2022 y 2023.

Tabla 1.

Cifras de obras de beneficio local.

AÑO	PRESUPUESTADO PARA RECAUDACIÓN	RECAUDADO POR CEM
2019	\$ 11,806.646	\$ 7,774.523
2020*	\$ 10,583.834	\$ 5,611.000
2021*	\$ 12,356.077	\$ 5,712.980
2022	\$ 16,091.065	\$ 6,779.119
2023	\$ 10,648.180	\$ 3,854.852

Nota: Las cifras de los años marcados con asterisco corresponden al período de pandemia global.

Fuente: Basado en la entrevista al Ing. Andrés Morales, jefe del Departamento de Rentas y Tributos de la municipalidad de Cuenca, 2023.

Tabla 2.*Cifras de obras de beneficio general.*

AÑO	PRESUPUESTADO PARA RECAUDACIÓN	RECAUDADO POR CEM
2019	\$ 7,032.052	\$ 6,723.000
2020*	\$ 10,130.085	\$ 6,800.000
2021*	\$ 5,831.105	\$ 4,360.293
2022	\$10,318.909	\$ 6,534.948
2023	\$ 9,325.203	\$ 6,172.551

Nota: Las cifras de los años marcados con asterisco corresponden al período de pandemia global.

Fuente: Basado en la entrevista al Ing. Andrés Morales, jefe del Departamento de Rentas y Tributos de la municipalidad de Cuenca, 2023.

Los resultados de la entrevista realizada al Ingeniero Andrés Morales –jefe del Departamento de Rentas y Tributos de la municipalidad de Cuenca– son claros en cuanto que corrobora cómo la ordenanza antes mencionada configura el quebrantamiento de hecho del principio de equidad tributaria toda vez que como se menciona a lo largo de esta investigación la inequidad en la repartición de las cargas tributarias al someter a los propietarios de bienes inmuebles de las áreas urbanas a contribuir al pago de la CEM de beneficio general en favor de los predios de las áreas de expansión territorial las cuales ya se han conurbado con el área urbana de la ciudad de Cuenca a lo que el funcionario municipal entrevistado nos acotó que hasta antes de la última reforma al COOTAD si se limitaba el área de cobro de la CEM al área urbana pero a posterior de su reforma se eliminó este límite por lo que deja abierta a la potestad municipal el cobro de la CEM tanto a las áreas urbanas así tanto a como a los predios rústicos, pero la gran diferencia que se hace y que se mantiene en nuestra línea de investigación es que el cobro de esta contribución no se la puede realizar a todas las parroquias rurales que componen el cantón Cuenca que como lo ejemplifica un el dueño de un predio rustico ubicado en la parroquia Chaucha no se ve beneficiado de ninguna forma por las obras de beneficio general dentro del cantón Cuenca y que incluso es regresivo puesto la generalidad de las condiciones fuera del área urbana no siempre son replicables dichas condiciones socioeconómicas, más aún en el ejemplo los ciudadanos asentados en la parroquia de Chaucha no está en su cotidianidad el trasladarse a diario al centro urbano de Cuenca.

También uno de los mayores aportes de esta entrevista es que si está de acuerdo con la extensión de la emisión de créditos por concepto de CEM hacia las zonas de expansión urbana sobre todo en las áreas conurbadas como lo ejemplifica en las parroquias de San Joaquín o Ricaurte las cuales ya se encuentran conurbadas de hecho hacia el área urbana de Cuenca, pero surge un problema y es el determinar en estas áreas implicadas si corresponde que toda la parroquia se considerada como urbana o una parte ella consideración de quien realiza el presente trabajo creemos que el área a delimitar como urbana es donde se debe expandir el límite urbano son las áreas de expansión urbana y no toda la parroquia sino en función de la expansión de la ciudad este límite debe irse actualizando.

Otro punto que se ha tratado es el evitar la dependencia financiera del estado central hacia el gobierno local de la ciudad de Cuenca en esa línea nos aporta que el generar recursos propios de la municipalidad es fundamental pero ello no debe ir encaminado hacia la subida de porcentajes para cobrar tasas o contribuciones sino que esta autonomía financiera bajo su perspectiva debe ir encaminado en ampliar el catastro de los contribuyentes , esto resulta esencial y en concordancia con nuestra investigación ya que como promulga el principio de equidad tributaria, uno de sus componentes es el de la distribución de las cargas entre los ciudadanos en este caso entre los predios que urbanos que ya contribuyen y a su vez los predios que se encuentran dentro del área de expansión urbana que se ven beneficiados por la intervención de la obra pública en las obras de beneficio general, pero ello como hemos demostrado no se cumple y que dicha carga se ve únicamente prorrateada hacia los inmuebles del área urbana.

Así pues también nos supo indicar que la importancia de esta institución es trascendental en un país como el nuestro que no goza de una fortaleza financiera para llevar a cargo las obras necesarias para la sociedad por lo que por medio de las contribuciones es posible un plan financiamiento para la ejecución de las obras más aún que hace partícipe al ciudadano, y que el ejemplo de Cuenca en su normativa ha servido de referencia para otras ciudades así como del alto cumplimiento de pago que caracteriza a los cuencanos según lo expresado por el Ingeniero Andrés Morales el cual calificó al contribuyente como uno cumplidor.

Y que por último se le preguntó si a su criterio, a posterior de todo lo expuesto si la ordenanza que regula la CEM dentro del cantón Cuenca quebranta el principio de equidad tributaria su respuesta fue un contundente sí, por lo que incluso desde la municipalidad o la administración se logra divisar de forma clara esta ruptura del principio tributario mencionado.

De manera esencial nos aporta en otra entrevista el Arquitecto Fernando Pauta, Docente investigador de la Universidad de Cuenca quien es experto en planificación territorial, la cual fue realizada el día 18 de Diciembre del 2023; A lo cual se le formuló las siguientes preguntas.

La primera de ellas es si podría caracterizar la expansión de Cuenca hacia las parroquias rurales adyacentes lo que nos aportó que Cuenca ha tenido un crecimiento exponencial a partir de las 2 últimas décadas del siglo pasado siguiendo las vías que comunican con las cabeceras parroquiales rurales entre ellas se puede observar a Baños, San Joaquín, Ricaurte, El Valle en menor medida , esas tendencias conocidas como tendencia en crecimiento en corredor , pero esa expansión en este siglo es más fuerte y deja de ser corredor y se vuelve una mancha que vuelca Cuenca sobre las parroquias rurales que en varios casos deriva en una conurbación como se destaca sobre todo las parroquias de Ricaurte, Baños, San Joaquín , Sidcay, Sayausí , es decir Cuenca de unos siete mil hectáreas rebasa lo que devenido en que casi ha crecido sobre el área rural en una ocupación alrededor de unos cuatro mil hectáreas en un total de doce a trece mil hectáreas en total estas son áreas donde se está expandiendo, pero que propiamente el espacio que ocupa el área de expansión urbana como tal debe estar en el orden de unas dos mil quinientas hectáreas sobre las parroquias rurales que ha devenido en una conurbación o bordear a las cabeceras de la parroquias rurales.

La siguiente pregunta fue por qué se da esta expansión del área urbana sobre el área rural , establece que es en base por la dinámica socioeconómica de Cuenca que se traduce en una dinámica demográfica importante, que Cuenca no deje de tener una alta tasa de natalidad la cual bordea la media de 2,5 anual es una tasa significativa, lo que genera una demanda de suelo para vivienda la cual la parte urbana no puede ser atendida dentro del área urbana dado el precio de los terrenos que son elevados, por lo que las familias deben trasladarse fuera del espacio urbano.

Se le consulto sobre si en estas zonas de las parroquias rurales reciben obras por parte de la municipalidad, siempre se ha caracterizado al menos por parte de la empresa pública ETAPA EP. que al ser áreas rurales que como ejemplo en los suelos rurales se trabaja mediante convenios con las comunidades, obras donde la empresa ETAPA EP. incluso asume un importante rubro de los costos generados, esto bajo el supuesto de que quienes están asentados ahí son personas de escasos recursos.

Se le consulto en base a su criterio de experto si cree que estos modelos de dotación de servicios son participativos con la comunidad, Sobre todo en esto lo podemos ver en el caso del Agua potable está presente los sistema de agua potable comunitarios como lo podemos ver en la parroquia Baños , En Turi el sistema Nero, en San Joaquín también tienen sus sistemas, es una gestión comunitaria , sobre todo en lo que se puede enfocar es en las redes de alcantarillado pero en base es por convenio donde la empresa pública aporta una parte y otra las comunidades, lo que ha hecho que la municipalidad no cobre la CEM porque se puede encontrar con gente de muy escasos recursos imposible de exigirle el pago por dicho concepto.

Por lo que estás dos mil quinientas hectareas de zona de expansión urbana que estando dentro del área de las parroquias rurales, de hecho, ya siendo ciudad no pertenecen de forma total a al área rural ni tampoco al área urbana las obras de beneficio general nadie tiene la iniciativa de emitir los títulos de cobro porque el régimen legal no está acorde a la realidad siendo que esos predios se ven beneficiados por las obras de beneficio general

Así también nos referimos sobre cuál es su criterio sobre que las áreas de expansión urbana las cuales no pagan por concepto de obras de beneficio general, que aunque se vean beneficiadas por estas intervenciones no contribuyen, su respuesta contundente que está mal al existir una inequidad frente a los predios urbanos que si pagan aun cuando esas obras ni siquiera están cerca de los predios obligados al pago, como a futuro el Tranvía cuatro ríos, pavimentación de la Avenida de las Américas, pasos deprimidos.

También se le pregunto si de llegarse a cobrar la CEM a los predios ubicados en estas áreas de expansión urbana cree usted se les debe cobrar el mismo porcentaje o este debe ser diferenciado, a lo que su respuesta es que debe ser igual, cobrando el mismo porcentaje porque en la práctica son predios urbanos, y en la práctica no se los reconoce como suelo urbano, sino que son o adquieren y reconoce y delimitarlos como urbanos a que se les clasifique como por ejemplo, área urbana de la parroquia Baños, área urbana de la parroquia Ricaurte como ejemplo deben tener una categoría de urbana.

En su experticia se le consulto cuáles son las principales parroquias rurales que se ven beneficiadas por las obras de beneficio general, son Baños, Sinincay, San Joaquín, Sayausí, Turi, y es aún más claro en el caso de la Parroquia rural de Ricaurte el caso de la conurbación es una parroquia de las más pequeñas y casi en su totalidad está urbanizado y resulta en una contradicción su categoría como rural.

Dentro de la importancia de la autonomía financiera se le consulto sobre cual es la importancia de la CEM en los gobiernos locales, nos parte diciendo que es una muy buena forma de realizar obras por los beneficios generados al ser un mecanismo adecuado para realizar obras públicas, porque el programa de obra pública se financia sin dependencia del gobierno central, así existen disposiciones legales que limitan el uso de los recursos generados por la CEM para la reinversión en el mismo programa, desnaturalizando esta figura, que en el caso de Cuenca sus ciudadanos son buenos pagadores lo cual esto se debe mantener.

Por ultimo a su criterio se quebranta de esta manera el principio de equidad tributaria entre propietarios de bienes inmuebles en el área urbana frente a los propietarios de bienes ubicados en las áreas de expansión urbana, si se quebranta porque esos predios también se benefician esos predios, sus dueños trabajan en la ciudad, se movilizan en ella, usan obras de beneficio general o simplemente es la condición porque beneficia a la colectividad, que a modo de ejemplo así no se use el Tranvía cuatro ríos pero la ciudad ya tiene y cuenta con ello, pero las obras de beneficio general está generan una apreciación del valor del suelo generando unas plusvalías, quebrantando si una equidad en la distribución de esta carga únicamente a un sector y no a todos los reales beneficiados.

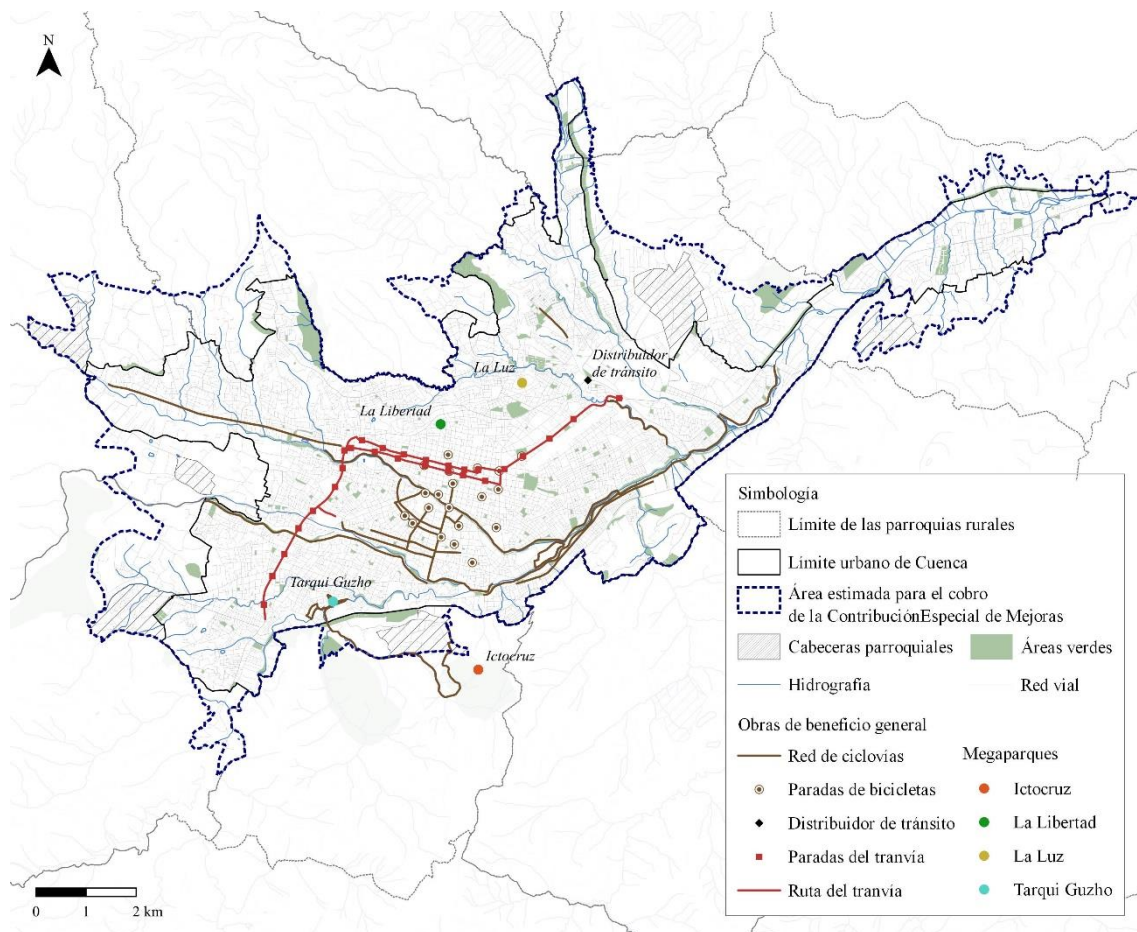
Como podemos apreciar de la entrevista realizada al Arquitecto Fernando Pauta, es que la ciudad de Cuenca ha sufrido un crecimiento demográfico importante en las dos últimas décadas del siglo pasado, la cual ha formado una mancha que se expande hacia las áreas rurales, en el que deriva en la conurbación como lo ha hecho sobre todo en las parroquias rurales de Baños, Sinincay, Sidcay, San Joaquín, El Valle aunque en menor medida pero el caso más emblemático es el caso de la parroquia de Ricaurte, así pues nos dice que el área urbana que ocupa la ciudad de Cuenca propiamente ronda las cuatro mil hectáreas y que alrededor de unas dos mil quinientas hectáreas son las zonas de expansión urbana ; Este crecimiento ha devenido por la dinámica demográfica la cual solo su tasa de natalidad de la ciudad de Cuenca ronda el 2,5 anual, lo cual exige a sus habitantes un suelo libre para su vivienda, más sin embargo buscan irse a las afueras de la ciudad por los precios altos del suelo lo que los obliga trasladarse como decimos a las afueras.

Ahora estas áreas rurales –nos explica el experto– que no se obtienen directamente obras por parte de la municipalidad pero que existe una excepción con la empresa pública ETAPA. EP la cual si bien nos presta el servicio de agua potable trabaja mediante convenios con las juntas de agua comunitarias como ejemplo para el asesoramiento técnico en el manejo y provisión del servicio ; Y es que estas dos mil quinientas hectáreas que comprenden las zonas de expansión urbana se ven difuminadas respecto a qué jurisdicción político administrativa pertenece pues al estar conurbadas no se puede establecer un límite claro en dónde comienza y termina tanto el área rural como en la zona urbana.

En cuanto al año pago de las zonas de expansión urbana de la CEM por las obras de beneficio general nos dice qué forma muy clara que está mal que no se contribuya puesto que se conforma una inequidad ya que por estas obras de beneficio general de la comunidad o sociedad estas solo se ven recargas al sector urbano y no todos sus verdaderos beneficiarios, y que al ser consultado sobre el valor a pagar por CEM de las zonas de expansión urbana nos dice que el valor a pagar debe ser exactamente el mismo que las zonas urbanas esto podemos inferir por la conurbación de estas áreas, las principales zonas hacia las que crece la ciudad de Cuenca nos dice que son las parroquias rurales de Baños, Sinincay, San Joaquín, Sayausí, Turi y en menor medida la parroquia de El Valle.

Figura 1.

Obras de beneficio general.



Fuente: Basado en información cartográfica de la Municipalidad de Cuenca, 2023.

Del primer mapa, nos muestra de forma muy clara el suelo urbano de la ciudad de Cuenca que ha sido clasificado como tal por el concejo municipal de la ciudad, demuestra de forma clara las principales infraestructura que ha dotado la municipalidad y que pagan o se pretenda emitir cobros bajo el concepto de la CEM como mejoras de carácter general, entonces en el mapa uno se pueden apreciar una de las infraestructuras como son las ciclovías además de sus puntos de estación de bicicletas del propio sistema de la ciclovía que como se puede observar esta tiene su preminencia al sur de la ciudad, pero que sin embargo también se extiende un tramo de la ciclovía por la Av. Ordoñez Lasso casi hasta donde termina el límite urbano de la ciudad, así mismo, también resalta por completo el trazado que recorre el sistema tranviario cuatro Ríos de Cuenca también con sus paradas que se resaltan en color rojo, el cual extiende su traslado desde el lado sur-oeste hacia el lado Nor-este del mismo, el cual como podemos observar en el mapa numero 1 que

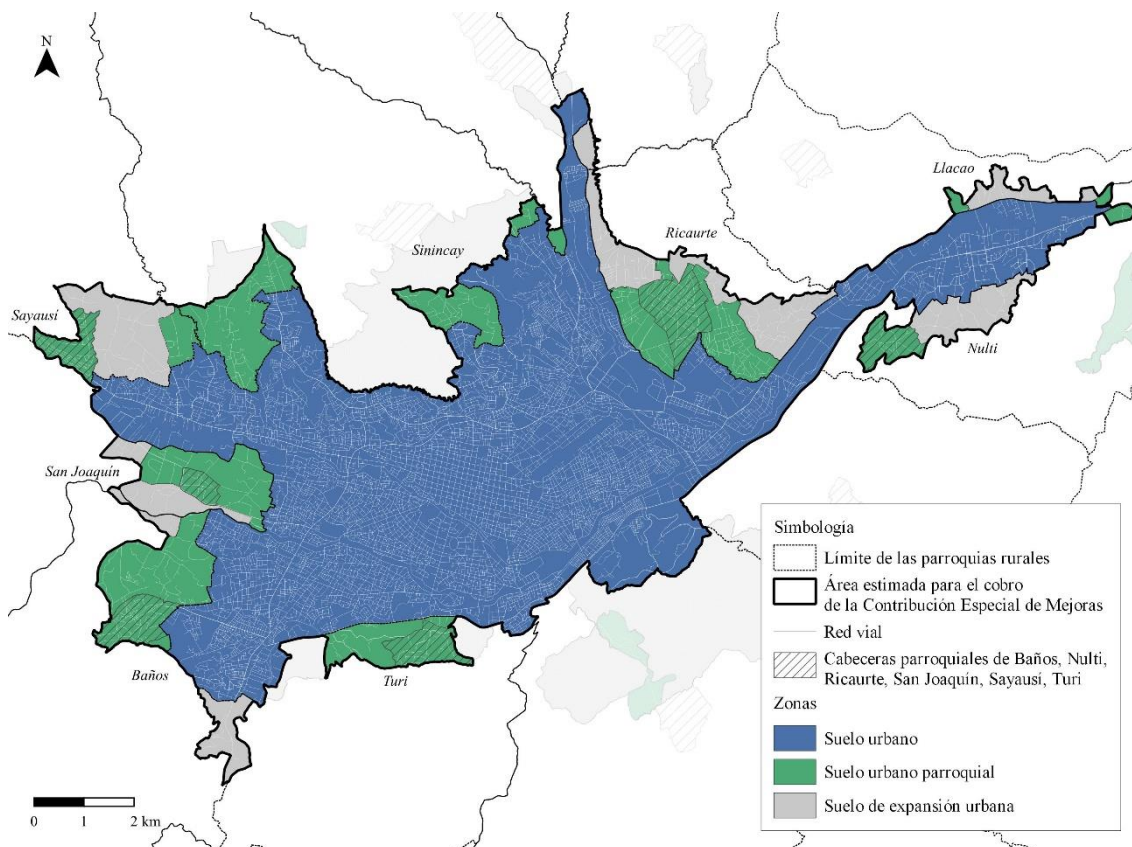
atraviesa la parte céntrica del asentamiento urbano, dotando del servicio de transporte a un amplio margen de individuos que viven dentro del área urbana más aun a las áreas de expansión urbana- así como las zonas urbano parroquiales que en el caso de estas obras cuentan con áreas de influencia inmediata.

De la misma manera resalta el paso a desnivel ubicado en el sector de la bomba de los choferes que se ubica al Nor-este de la ciudad, obra concebida para mejorar los tiempos de traslados y acabar con el congestionamiento de vehicular pero que como vemos esta obra se encuentra en un punto clave de la ciudad ya que primero es una zona con alta densidad vehicular y segundo es que se encuentra ubicado de forma muy cercana a la vía que interconecta tanto el acceso como salida de la parroquia Ricaurte la cual es de enorme beneficio para las personas que tienen su domicilio en estas zonas pero que aun así viéndose beneficiadas por estas obras no contribuyen al mantenimiento del sistema que materializado una obra a fin de atender una necesidad generalizada entre quienes desenvuelven sus actividades por las zonas que se ven influenciadas por la intervención estatal.

Por ultimo los denominados cuatro mega parques, que como se puede observar están edificados principalmente al norte y al sur de la ciudad se evidencia en el mapa uno tres de ellos se encuentran en el límite del área urbana por lo que no solo hay un beneficio al área urbana sino aquellos predios que están dentro del área de influencia como los ubicados en las áreas de expansión urbana o en las zonas urbano-parroquiales, incluso como en el parque denominado Ictrocruz ubicado a la parroquia Turi, la cual como se evidencia en el mapa número uno en el que este mega parque se encuentra fuera del límite urbano, ejerciendo una influencia positiva sobre la zona circundante a la obra al atraer individuos que intercambian servicios o consumen de gente ubicada en la zona, sus alrededores a lo que sus bienes también sufren una revalorización positiva al contar en las cercanía a sus predios una infraestructuras como estas evidenciando que el reparto de las cargas no es homogenia entre la sociedad o al menos entre la totalidad de sus beneficiados versus quienes aportan a la Contribución Especial de Mejoras , esto bajo la regulación actual.

Figura 2.

Área estimada para el cobro de la Contribución Especial de Mejoras.



Fuente: Basado en información cartográfica de la Municipalidad de Cuenca, 2023.

Ya con el conocimiento previo de la ubicación de algunas obras catalogadas para el cobro de la Contribución Especial de Mejoras como obra de beneficio general, entonces vemos el mapa de la ciudad de Cuenca más sus alrededores, el centro urbano de la ciudad ya consolidado se ve resaltado por el color azul, que como lo establece la ordenanza antes mencionada es el área donde se puede cobrar la CEM por obras de beneficio general, pero también a estas áreas se debe sumar el área de los suelos urbano parroquiales en color verde, ya que ambas se ven beneficiadas e influenciadas por estas obras de beneficio general, no solo en el área urbana en estricto sentido, sino que como se ha venido sosteniendo se encuentran en el medio de lo urbano y de lo rural difuminando la realidad de que áreas de estas parroquias rurales se han conurbado de hecho con el área urbana de la ciudad de Cuenca obteniendo un beneficio con cargo del erario municipal, entonces vemos como ejemplo en el segundo mapa como la parroquia Ricaurte se encuentra

totalmente conurbada con el área urbana tanto que las áreas que rodean a la cabecera parroquial están catalogadas con áreas de expansión urbana beneficiándose de obras concretas como el paso a desnivel remitirse al mapa número uno, demostrando que los predios ubicados en estas dos áreas si se ven beneficiadas por las obras publicas más no contribuyen al pago del sistema que permite esas intervenciones , sino que además de ello esos costes se prorratan únicamente a un grupo en específico y no a todos los beneficiarios reales.

Otros casos son los de las parroquias de Sayausí y Sinincay las cuales como muestra el mapa número uno la zona urbana ya se encuentra totalmente conectada con la cabecera parroquial de Sayausí así como áreas de suelo urbano parroquial, así mismo en el caso de Sinicay también contiene áreas de suelo de urbano parroquial que como demuestra el mapa numero dos están ya subsumidas dentro del área urbana.

En el caso de las parroquias de Turi, San Joaquín y Baños es evidente la conurbación de ya incluso de sus cabeceras parroquiales con el centro urbano, esto en vista del fuerte crecimiento de la ciudad que como consecuencia ha ido urbanizando áreas hasta incluso como hoy en día conurbar áreas enteras que en el caso de las parroquias antes mencionadas ya se ejercen actividades de todo tipo desde hostelería, turismo, un importante desarrollo inmobiliario o de actividades comerciales que están directamente vinculadas al área urbana, pero los costos de las obras de infraestructuras necesarias para el desenvolvimiento de la ciudad, pero estas cargas no se distribuyen entre todos los verdaderos beneficiarios.

Por ultimo las parroquias de Llacao y Nulti también tienen zonas de expansión urbana así también un suelo urbano parroquial importante por las actividades que se desenvuelven en esas áreas puesto mucho de los propietarios de esos predios tienen vínculos comerciales, familiares, laborales; y que incluso actualmente se encuentra en una momento de alta actividad inmobiliaria para el asentamiento de nuevas viviendas y urbanizaciones así como el de empresas o negocios pequeños para satisfacer necesidades que tiene todo aumento de propietarios en una zona determinada.

Entonces se puede establecer que la normativa actual no está acorde a la realidad de las dinámicas de expansión naturales de todo asentamiento en crecimiento como se puede observar en el mapa uno, segundo que como se explicó previamente esta realidad quebranta el principio de equidad tributaria al delimitar únicamente a los predios del área

urbana como la zona a emitir títulos de cobro por concepto de CEM en obras de beneficio general, no solo el área urbana debe pagar esta carga sino también los suelos urbano parroquiales que al estar conurbado de hecho, sus predios se ven beneficiados e influenciados por estas obras que incrementan la calidad de vida de la sociedad en general y así el de sus predios por lo que el pago de la CEM por obras de beneficio general debería extenderse el pago a las áreas de suelos urbano parroquiales y así tener un mayor catastro de contribuyentes, homogeneizando entre todos los predios beneficios en el sostenimiento de un sistema que permite el auto financiar obras sean estas locales, sectoriales o generales con recursos de la propia sociedad que por medio de la Municipalidad estas intervenciones apersona al individuo de las obras persiguiendo el mejor desenvolvimiento para la consecución de la obra, generando un círculo virtuoso de mecánicas positivas entre el ciudadano y el Estado para mejorar la calidad de vida.

CAPÍTULO 4

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1. Conclusiones

Realizada esta breve investigación relacionada con el quebrantamiento del principio de equidad tributaria por parte de la ordenanza que regula la Contribución Especial de Mejoras en el cantón Cuenca se puede concluir lo siguiente:

1) Que el inicio de esta institución tiene sus orígenes en la época republicana de Roma, como así casi todo nuestro régimen jurídico romanista se ve influenciado tanto por la fase republicana tanto como imperial de Roma el cual ya hacía prorratar los costos por ciertas obras ; que a posterior el primer caso de contribución especial lo encontramos en la Inglaterra del 1250 D.C. por la obras de mantenimiento del dique Romey, cuyos pagos serán distribuidos hacia las propiedades circundantes de la obra y que a posteriori se extendió a las colonias británicas en América bajo la denominación “*Special Assessments*”, que en Francia se instauró en el 1750 para secar un dique y también en las colonias españolas americanas se expidió la cédula real 1562 para el mantenimiento de puentes y caminos cuyo pago fue prorratado por los beneficiarios.

2) Así mismo que el concepto de tributo lo podemos delimitar en que es una obligación legal e impuesta al ciudadano para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas que a su vez tiene tres elementos base un elemento obligatorio, un elemento dinerario y un elemento contributivo, esto por toda actividad realizada.

3) También se delimita lo que se entiende por Contribución Especial de Mejoras lo que refiere toda vez que el ente público realiza una obra sea esta de beneficio local o general, produce un beneficio sobre el inmueble beneficiado sea este real o presuntivo por lo cual el ente estatal prorratea un porcentaje del costo de la obra hacia los beneficiarios y que esta institución tiene 2 características principales : la intervención de la obra pública y segundo el beneficio que percibe el dueño del predio , esto último por ventaja particular que provoca la intervención pública.

4) Así pues también el diferenciar la CEM de impuestos y de las tasas todo ello para que no se confunda, entonces la primera diferencia con los impuestos es que el impuesto es exigible toda vez que el presupuesto de hecho se cumple mientras que la exigibilidad de la CEM deviene del beneficio o revalorización del inmueble producto de la intervención estatal creando un relación directa. Así pues la exigibilidad de la CEM frente a las tasas es distinta ya que las tasas se cancelan producto la prestación de un servicio como lo es la recolección de desechos ; Un punto importante así también la contraprestación que en el caso de los impuestos no hay una contraprestación directa hacia quien paga como si lo es en las tasas pero que en la CEM se da por la obra realizada del ente estatal que genera un beneficio por el cual se paga ; También en referencia a su alcance puesto los impuestos tienen un carácter nacional mientras la CEM es aplicable a la jurisdicción político administrativa de los GADS locales ; y que por último el hecho generador en el caso de los impuestos se da por el cumplimiento del presupuesto de hecho mientras que el hecho generador para la CEM es la revalorización de los predios por la intervención pública en la obra.

5) Concluimos después de esta investigación que la naturaleza jurídica de la CEM es que esta institución deviene del beneficio sea éste real o presuntivo hacia los bienes inmuebles afectados por la obra pública generando una plusvalía el cual es un porcentaje capturado por esta contribución con la finalidad de la reinversión en más obras ; y que sus características es que pecuniaria por el pago a realizar, que es contributiva ya que colabora con el ente estatal en el sostenimiento del programa , que también es proporcional su pago ya que una parte lo asume la entidad estatal y otra el propietario beneficiado y por último que este percibe un beneficio sobre su propiedad revalorizando el predio en beneficio de su propietario aumentando su calidad de vida.

6) Y un punto esencial para este trabajo es el entender adecuadamente lo que encierra y resguarda el principio de equidad tributaria, que como lo ha determinado los portes anteriormente mencionados es que el principio de equidad refiere a una dualidad de elementos, el primero que tiene un carácter vertical el cual refiere a que el individuo que más posee debe contribuir en mayor medida y un segundo elemento esencial para este trabajo es el elemento horizontal no sólo en cuanto a que las personas que están en las misma situación económica tributen lo mismo no sino que las cargas tributarias sean distribuidas entre todos los ciudadanos y no un determinado grupo en favor de otros esto

para evitar cargas excesivas y provocar en otros beneficios exagerados constituyendo una total limitante hacia el abuso estatal que no refiere en ningún tipo a cálculos aritméticos sino una guía para la aplicación de las cargas tributarias.

7) Que el hecho generador tiene dos sentidos el primero cuando se activa toda vez que se cumple el presupuesto de hecho, pero que en el caso de las CEM corresponde a conceptos económicos como lo es en este caso el obtener un beneficio y la revalorización positiva del predio afectado por la obra pública, que aquí genera el nacimiento de la obligación tributaria y que esta se ve compuesta de algunos elementos que son los siguientes : Elemento objetivo refiere de la descripción concreta del presupuesto de hecho que a cometer origina la obligación tributaria, el elemento subjetivo describe a los involucrados siendo el sujeto activo el ente estatal y el pasivo dueño del predio beneficiado, un elemento temporal el cual determina el momento en que se realiza el hecho generador y por último el elemento cuantitativo que es el nivel de intensidad en que se ve beneficiado el sujeto pasivo por la obra pública.

8) Partimos que el principio de equidad tributaria se ve quebrantado o afectado por la ordenanza “ Ordenanza para el Cobro de Las Contribuciones Especiales de Mejoras en el Cantón Cuenca”, cuyo primer artículo limita de forma muy clara el ámbito espacial sobre el que se debe cobrar la Contribución Especial de Mejoras ya que lo reduce únicamente al área urbana sin ninguna concordancia con la realidad, sin hacer una distinción entre las obras de beneficio local así cuanto por las obras de beneficio general, este quebrantamiento surge en virtud de la expansión urbana de la ciudad sobre las parroquias rurales que rodean el área urbana y es que como se podrá visualizar el continuo crecimiento que extiende la mancha urbana sobre las parroquias rurales, ya se ha materializado de hecho una conurbación con ciertas parroquias rurales incluso en las cuales sus cabeceras parroquiales sean conurbado con las zonas urbanas, que a ejemplo de ello nombramos los casos más evidentes como lo son los casos de conurbación con las parroquias rurales de Baños, Ricaurte, Sinicay, Túri, San Joaquín, Sayausí, El Valle en menor medida , pero que donde más se puede observar este caso es en la parroquia rural de Ricaurte donde está íntegramente conectada ya con el área urbana del cantón Cuenca, pero ello ha creado zonas en la cuales es difícil el delimitar el espacio propio de la zona urbana así cuanto el espacio propio de las zonas rurales, difuminando cualquier tipo de línea divisoria, a lo cual estas zonas de suelo urbano parroquial a nuestro criterio en la

práctica están en un limbo ya que pertenecen bajo la norma al ámbito rural pero en la realidad de hecho estas ya están absorbidas por el área urbana , que al estar en estas condiciones los predios que se encuentran en estas zonas de suelo urbano parroquial se ven beneficiadas de forma directa por las obras de beneficio general, como lo son los pasos deprimidos, actualmente por los parques, el mismo tranvía cuatro ríos de la ciudad así como por la ciudad misma al movilizarse y satisfacer sus distintas necesidades, y es que dichos beneficios únicamente se ven prorrateados exclusivamente por los propietarios de bienes inmuebles en el área urbana, siendo que un grupo determinado paga esta carga tributaria en beneficio de sí y de otro grupo cuyo beneficio no le obliga al pago quebrantando así el principio de equidad tributaria al no distribuir la carga tributaria o sea el pago de la CEM entre todos los verdaderos beneficiados, imponiendo a un grupo específico cargas excesivas en favor del beneficio de otro grupo que no contribuye ya que el beneficio de obra general refiere al beneficio de toda la comunidad por cuanto debe extenderse este pago de la CEM hacia todas las zonas clasificadas como urbano parroquiales.

4.2. Recomendaciones

- Ampliar en aplicación del principio de equidad tributaria, el universo de predios cuyos propietarios pagan la CEM por obras de beneficio general ejecutadas en las áreas urbanas del cantón Cuenca, incorporando a los predios que corresponden a las áreas de expansión de la ciudad de Cuenca fuera de su límite legalmente establecido.
- Para el efecto estas áreas de expansión urbana deberán ser declaradas por el concejo cantonal de Cuenca, como zonas urbano parroquiales bajo el mismo régimen urbanístico del área urbana definida como ciudad de Cuenca. Por tanto, mantendrán el mismo régimen de las cabeceras de las parroquias rurales.
- Estos nuevos territorios urbano/parroquiales deberán ser motivo de una demarcación, cuyos límites deberán cumplir las funciones generalmente asignados a los perímetros de las áreas urbanas. en consecuencia, estos límites contendrán los hitos necesarios con las respectivas coordenadas.
- Así mismo en estas zonas urbano/parroquiales las Municipalidad de Cuenca procederá a la incorporación de sus predios al Sistema Catastral Urbano y a su

valuación como predios propiamente urbanos y por tanto para su aplicación en el reparto de las cargas derivadas de las obras de beneficio general.

BIBLIOGRAFIA

Aulestia, D. y Rodríguez, V. (2013). *Incentivos para el cobro de la Contribución Especial de Mejoras y el financiamiento de la infraestructura pública en Ecuador*. Lincoln Institute of Land Policy. https://www.lincolninst.edu/sites/default/files/pubfiles/aulestia-wp14da2sp-full_0.pdf

Blacio-Aguirre, R. (2012). El tributo en el Ecuador. *Revista De La Facultad De Derecho De México*, 61(255), 201-215. <https://doi.org/10.22201/fder.24488933e.2011.255.30250>

Borrero Ochoa, O. y Rojas Ruiz, J. (2020). *Contribución de Mejoras en América Latina: Experiencias, desafíos y oportunidades*. Lincoln Institute of Land Policy. https://www.lincolninst.edu/sites/default/files/pubfiles/contribucion-mejoras-america-latina-full_0.pdf

Carlos Felipe Law Firm S.R.L. (s.f.). Equidad tributaria. *fc-abogados*. <https://fc-abogados.com/es/equidad-tributaria/>

Castillo, L. (2 de noviembre de 2018). Cuenca cuenta con un plan de desarrollo hacia el 2030. Diario *El Comercio*. <https://www.elcomercio.com/actualidad/ecuador/cuenca-plan-desarrollo-crecimiento-municipio.html>

Código Orgánico Tributario [COT]. Registro Oficial Suplemento 38. Artículos 1, 11, 16. 14 de junio de 2005 (Ecuador).

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización [COOTAD]. Registro Oficial Suplemento 303. Artículos 1, 55, 56, 57, 166, 179, 182, 577. 19 de octubre de 2010 (Ecuador).

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. (2021). *Anuario Estadístico de América Latina y el Caribe*. CEPALSTAT. <https://statistics.cepal.org/yearbook/2021/statistics.html?lang=es&theme=sociales>

Constitución de la República del Ecuador [Const]. Artículos 83, 285, 120, 238, 240, 264, 300. 20 de octubre de 2008. (Ecuador).

Corte Constitucional [CC]. Agosto 18, 2011. J.C.P.: P. Pazmiño Freire. Sentencia No. 004-11-SIN-CC. (Ecuador). Recuperado el 15 de Octubre de 2023 de <https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=004-11-SIN-CC>

Corte Constitucional [CC]. Septiembre 10, 2002. M.P.: M. J. Cepeda Espinosa. Sentencia No. C-734/02. (Colombia). Recuperado el 08 de Octubre de 2023 de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-734-02.htm>

Corte Constitucional [CC]. Mayo 6, 1998. M.P.: E. Cifuentes Muñoz. Sentencia No. C-183/98. (Colombia). Recuperado el 12 de Diciembre de 2023 de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/c-183-98.htm>

Costa González, C. (21 de marzo de 2017). *Los Principios de Equidad, Capacidad Contributiva e Igualdad – Breve Síntesis Conceptual*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [CIAT]. <https://www.ciat.org/los-principios-de-equidad-capacidad-contributiva-e-igualdad-breve-sintesis-conceptual/>

Diario La Hora. (3 de enero de 2023). Ecuador inicia 2023 con menor deuda pública, pero persiste la falta de empleo de calidad. *Diario La Hora*. <https://www.lahora.com.ec/pais/deuda-crecimiento-empleo-economia-2023/>

Diep-Diep, D. (2003). La evolución del tributo. En M. A. Sánchez López (Ed.), *Derechos Humanos e Impuestos* (No. 64, pp. 65-91). Órgano Informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México. <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derechos-humanos-emx/article/view/24109/21576>

Escobar, W. (2020). *El Presupuesto de Hecho y el Hecho Generador del Tributo*. Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas. Gobierno de El Salvador. <https://www.taiia.gob.sv/estudios-juridicos/>

Favre, A. (1946). *Contribución de mejora*. [Tesis de doctorado, Universidad de Buenos Aires]. Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de

Buenos Aires. Colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central “Alfredo L. Palacios”. http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tesis/1501-0363_FavreA.pdf

Flores Polo, P. (1992). *Derecho Financiero y Tributario Peruano*. Editorial Justo Valenzuela.

Giannini, A. D. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero.

Gilmart, D. (5 de abril de 2013). Los impuestos en el Imperio romano. *Histórico Digital*. <https://historicodigital.com/los-impuestos-en-el-imperio-romano.html>

Giuliani Fonrouge, C. (2004). *Derecho Financiero*. (9ª ed). La Ley.

González-Ortiz, D. (2010). *El Tributo*. [recurso de aprendizaje textual]. Cátedra de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Jaume I. Castellón. https://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/22736/C05_Derecho_Tributario_Tema%201.pdf?sequence=1

González, P. (3 de marzo de 2023). Estas son las provincias de Ecuador donde subió la pobreza. *Primicias*. <https://www.primicias.ec/noticias/economia/pobreza-provincias-desempleo-empleo-ecuador/>

Ley Orgánica de Régimen Municipal de 1971. Registro Oficial No. 331. Quito, 15 de septiembre de 1971.

Ley Orgánica de Régimen Municipal de 2005. Suplemento del Registro Oficial No. 159. Quito, 5 de diciembre de 2005.

Impuestos Directos e Indirectos: Definición y Ejemplos. (s.f.). CONTABILIDAE: Contabilidad, Economía y Temas de Empresa. Recuperado el 16 de noviembre de 2023 de https://www.contabilidae.com/impuestos-directos-e-indirectos/#Impuestos_indirectos_definicion_y_ejemplos

Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. [INEC]. (2023). *Censo Ecuador: Cuenta conmigo*. INEC. Recuperado el 22 de Agosto de 2023 de <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNWUzMjQwOWMtZjFhOS00NjcZLTk0YTItNjcwZmRmY2YxMjkyIiwidCI6ImYxNTthMmU4LWNhZWVtNDQwNi1iMGFiLWY1ZTI1OWJkYTEyMiJ9>

Mayr-Harting, H. (2011). *Religion, politics and society in Britain, 1066-1272*. Longman, Harlow.

Mejía-Salazar, A. (2012). *Diccionario Derecho Tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.

Paredes-Hurtado, M. (2011). Contribuciones especiales en Ecuador y España. *Revista Jurídica de Derecho Público*, (5), 213-256. Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. <https://www.revistajuridicaonline.com/2011/05/contribuciones-especiales-en-ecuador-y-espaa/>

Paz, J. y Cepeda, M. (2015). *Historia de los Impuestos en Ecuador*. (1ª ed.) Servicio de Rentas Internas del Ecuador y Facultad de Economía y del Taller de Historia Económica de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador. <https://www.historiaypresente.com/hyp/wp-content/uploads/2016/11/Historia-Impuestos-Ecuador.pdf>

Pérez-Jiménez, L., Villegas-Yagual, F. e Icaza-Rivera, D. (2014). Los Tributos en el Ecuador - de personas naturales. *SATHIRI: Sembrador*, (7), 23-32. <https://doi.org/10.32645/13906925.321>

Pérez-Porto, J. y Merino, M. (25 de noviembre de 2022). *Régimen jurídico - Qué es, importancia, definición y concepto*. Definición de. Recuperado el 02 de Agosto de 2023 de <https://definicion.de/regimen-juridico/>

Poot Lozano, E. (23 de abril de 2017). *El Hecho Generador*. Grado Cero Prensa. Recuperado el 24 de Octubre de 2023 de <https://gradoceroprensa.wordpress.com/2017/04/23/el-hecho-generador/>

Real Academia Española. (s.f.). Tributo. En *Diccionario de la lengua española*. (23ª ed.). Recuperado el 28 de Noviembre de 2023 de <https://dle.rae.es/tributo>

Registro Oficial No. 402 de 2014 [Concejo Cantonal de Cuenca]. Por el cual se regula el cobro de las contribuciones especiales de mejoras en el Cantón Cuenca. 22 de diciembre de 2014.

Ruiz Cabrera, G. (2020). Principios Tributarios en la cultura tributaria: Aspectos teóricos y prácticos. Facultad de Ciencias Administrativas, Universidad Estatal de la Península de

Santa Elena. <https://repositorio.upse.edu.ec/bitstream/46000/5526/1/UPSE-TCA-2020-0064.pdf>

Rus-Arias, E. (23 de diciembre de 2019). *Historia del dinero*. Economipedia. Recuperado el 25 de Agosto de 2023 de <https://economipedia.com/definiciones/historia-del-dinero.html>

Valdés-Costa, R. (1970). *Curso de Derecho Tributario*. (1ª ed.). Editorial Depalma.

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (7ª ed.). Ediciones Depalma. <https://www.ejuridicosalta.com.ar/files/libro9.pdf>

ANEXOS

Anexo 1. Preguntas realizadas al Ing. Andrés Morales, jefe del Departamento de Rentas y Tributos de la municipalidad de Cuenca realizada el 6 de diciembre del 2023.

- ¿Qué piensa usted que las zonas de expansión urbana se vean beneficiadas de obras de beneficio general y que no contribuyan con el pago a la Contribución Especial?
- ¿Cree usted que todas las parroquias rurales deben contribuir al pago de las CEM?
- ¿Como procede la municipalidad para el cobro de la CEM en los casos de conurbación que existen?
- ¿A su criterio existe en la Municipalidad de Cuenca una autonomía financiera en la generación de recursos?
- ¿Cuál cree usted es la importancia de una institución como la CEM para la ciudad de Cuenca?
- ¿Qué tan buen pagador es el contribuyente Cuencano?
- ¿Cree usted que con todo lo antes expuesto se rompe el principio de equidad tributaria?

Anexo 2. Preguntas realizadas al Arquitecto Fernando Pauta, docente e investigador de la Universidad de Cuenca, realizada el 18 de diciembre del 2023.

- ¿La primera de ellas es si podría caracterizar la expansión de Cuenca hacia las parroquias rurales adyacentes?
- ¿Por qué se da esta expansión del área urbana sobre el área rural?

- ¿Estas zonas de las parroquias rurales tienen obras por parte de la municipalidad?
- ¿Cree usted que estos modelos de dotación de servicios son participativos con la comunidad?
- ¿De llegar a cobrar la CEM a los predios ubicados en estas áreas de expansión urbana cree usted se les debe cobrar el mismo porcentaje o este debe ser diferenciado?
- ¿Cuál es para usted la importancia de la CEM en los gobiernos locales?
- ¿A su criterio se quebranta de esta manera el principio de equidad tributaria entre propietarios de bienes inmuebles en el área urbana frente a los propietarios de bienes ubicados en las áreas de expansión urbana?