



UNIVERSIDAD DEL AZUAY

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS

**“ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DEL
PRINCIPIO DE CAPACIDAD
CONTRIBUTIVA EN LAS
CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE
MEJORA DENTRO DEL CANTÓN
CUENCA”**

Autor: Santiago Federico Córdova Robles.

Director: Dr. Tiberio Torres Rodas.

CUENCA-ECUADOR

2018

DEDICATORIA.

Dedico este estudio a:

Lariza, por ser mi pilar, mi fuente más grande de inspiración y empeño, nunca me has dejado de alentar, si me he tropezado me has enseñado a levantar, y hoy este logro es por y para ti mamita.

Federico, Cristóbal y Carolina, gracias por su inmensurable cariño, aliento y apoyo brindado a lo largo de cada paso que he dado en mi vida.

Nelson, Blanca y Hugo, gracias por su infinita sabiduría, por enseñarme que el camino que debe seguirse siempre es el camino de lo justo y lo honesto, son lecciones que las llevaré conmigo a lo largo de mi vida.

Boris, Hypatia, Lorena y Zobeida, gracias, porque son el reflejo más puro de que con esfuerzo y dedicación se puede alcanzar lo que uno se propone.

Nancy, quiero agradecerte por estar a mi lado desde que tengo memoria, por guiarme y nunca dejarme caer, por enseñarme que la voluntad de uno es la herramienta más sutil para hacer las cosas bien, y hoy abuelita, este logro es para ti.

AGRADECIMIENTO

Mi más sincero agradecimiento a todos quienes han formado parte de mi vida en este camino, a mi familia, mis amigos, docentes y la Universidad del Azuay, muchísimas gracias, sin su aliento, apoyo incondicional y enseñanzas he podido hoy cumplir con una meta más en mi vida.

Agradezco al Dr. Tiberio Torres Rodas por su incansable guía, por su tiempo invertido y su constante apoyo para la elaboración de este trabajo de titulación.

ÍNDICE

DEDICATORIA.....	II
AGRADECIMIENTO.....	III
RESUMEN.....	VI
ABSTRACT.....	VIII
INTRODUCCIÓN.....	8
CAPÍTULO I.-	10
Principios.....	10
1.- Principios – Definición y Enumeración.....	11
1.1 Principios rectores del derecho tributario.....	13
1.1.1 Principio de Legalidad.....	14
1.1.2 Principio de Generalidad.....	17
1.1.3 Principio de Igualdad.....	19
1.1.4 Principio de Progresividad.....	21
1.1.5 Principio de Irretroactividad.....	22
1.1.7 Principio de Eficiencia.....	24
1.1.8 Principio de Simplicidad Administrativa.....	25
1.1.9 Principio de Transparencia.....	25
1.1.10 Principio de Suficiencia Recaudatoria.....	26
2.- Principio de Capacidad Contributiva.....	27
2.1 Definición.....	30
2.2 Relación con el Principio de Justicia Tributaria.....	32
2.3 Análisis de Jurisprudencia sobre el principio de Capacidad Contributiva.....	36
2.4 Análisis de Doctrina sobre el principio de Capacidad Contributiva.....	43
 CAPÍTULO II.....	 47
Contribuciones especiales de mejoras.....	47
3.- Definición.....	48

3.1 Regulación de las contribuciones especiales de mejoras en el Código Tributario y el Código Orgánico Territorial, Autonomía y Descentralización.....	53
3.2 Breve análisis de la ordenanza municipal: “Ordenanza para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras en el cantón Cuenca” con especial atención en:.....	61
3.2.1 “Apertura, pavimentación, ensanche y construcción de las vías de toda clase”.....	66
3.2.2 “Obras de alcantarillado”.....	69
3.2.3 “Plazas, parques y jardines”.....	69
3.2.4 “Ensanche, construcción y reconstrucción de puentes, túneles, estaciones de transferencia, pasos a desnivel y distribuidores de tráfico e insumos de obras complementarias”.....	71
4. Análisis de Jurisprudencia sobre las contribuciones especiales de mejora.....	73
5 Análisis de Doctrina sobre las contribuciones especiales de mejora.....	81
6. Análisis en Derecho Comparado sobre las contribuciones especiales de mejora y su regulación al respecto.....	86
CAPÍTULO III.....	96
Conclusiones y recomendaciones.....	96
BIBLIOGRAFÍA.....	100

RESUMEN:

La presente investigación busca analizar si el principio de capacidad contributiva se cumple o no cuando se trata de las contribuciones especiales de mejora del cantón Cuenca. Nuestros textos legales respecto a este tema determinan que para calcular el valor a pagar de tributo se debe realizar un avalúo sobre el bien inmueble que resultó beneficiado por una obra pública. El principio de capacidad contributiva obliga a valorar la capacidad económica del contribuyente para determinar los valores a pagar de un tributo, consecuentemente, nuestros textos legales vulneran el principio de capacidad contributiva.

Palabras clave: capacidad contributiva, contribuciones especiales, COOTAD, justicia tributaria, ordenanza, tributos.

ABSTRACT

The present investigation seeks to analyze if the principle of contributory capacity was fulfilled when dealing with special contributions for the improvement of Cuenca. The Ecuadorian legal texts determine that to calculate the value of the tax payable, an appraisal of the real estate, which has benefited from some public work, must be made. The principle of contributory capacity required assessing the economic capacity of the taxpayer to determine the tax values to be paid. Consequently, Ecuadorian legal texts violated the principle of contributory capacity.



Translated by
Ing. Paul Arpi

ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE MEJORA DENTRO DEL CANTÓN CUENCA

I

INTRODUCCIÓN.

Nuestro régimen tributario está desarrollado en base a ciertos principios que deben obedecerse en su totalidad, tanto la doctrina como la jurisprudencia nacional han tratado a estos principios, concordando en su totalidad en lo esencial que resulta su observancia para el correcto funcionamiento de nuestro ordenamiento jurídico.

Uno de los principios más importantes a pesar de no constar textualmente en nuestro ordenamiento jurídico es el principio de capacidad contributiva, principio que obliga que al momento de crear un nuevo tributo o modificarlo, se valore los diferentes niveles de ingresos de los contribuyentes con la finalidad de que el tributo sea adecuado a la capacidad de pago del obligado. Este principio se vincula directamente con otro principio como resulta ser el principio de justicia tributaria, pues es de acuerdo a esta que las personas que tienen mayores ingresos (o mayor capacidad económica) son quienes contribuyen de una forma mas cuantiosa que aquellos que se encuentran en una posición inferior referente a estas primeras.

Si bien en teoría y en función de principios y de la doctrina la capacidad contributiva es entendida de esta forma previamente ya descrita, cuando se trata de contribuciones especiales de mejora, parecía ser a primera vista que esta capacidad contributiva se separa del principio de Justicia Tributaria, dejando en una especie de “igualdad material” a los contribuyentes, es decir, esta no distingue las diferentes realidades y niveles económicos de los diversos contribuyentes.

El COOTAD dentro de su normativa interna, al igual que nuestra Ordenanza para el cobro de las contribuciones especiales de mejora del cantón Cuenca y su reglamento, prevén que el cálculo de este tributo sea calculado a través de un método determinado.

Los métodos previstos tanto en el COOTAD como en nuestra Ordenanza para el cobro de las contribuciones especiales de mejora del cantón Cuenca y su reglamento parecerían ser insuficientes, pues a nuestro criterio no contempla en su totalidad al principio de capacidad contributiva ya que únicamente observa el beneficio obtenido a través de la ejecución de obras públicas.

Es por esta razón que resulta imperativo analizar si la Ordenanza para el cobro de las contribuciones especiales de mejora del cantón Cuenca cumple con el principio de capacidad contributiva, esto con la finalidad de encontrar una solución o propuesta que permita solventar las falencias que puedan encontrarse a lo largo de este análisis y así cumplir con todos los principios que guían nuestro régimen tributario.

CAPÍTULO I.

Principios.

1.- Principios.- Definición y enumeración.

Principios, ¿qué son realmente los principios?. A lo largo de la historia, mucho se ha dicho acerca este tema, pues los principios han sido analizados por varios tratadistas con diferentes puntos de vista. Nos enfocaremos en conocer la línea de pensamiento que mantiene el tratadista Robert Alexy, quien sostiene que a los principios se los define como “...mandatos de optimización...”¹, es decir, normas que gracias a su carácter imperativo mandan u ordenan la realización de algo en la mayor medida de su cumplimiento posible.

Por mayor medida de cumplimiento posible nos referimos a que estos principios pueden ser cumplidos en diferentes grados (mayor o menor cumplimiento), ya que debemos analizar la orden que se nos da a cumplir, pues debemos vigilar las posibilidades de que sea física y moralmente posible, haciendo alusión a que lo físicamente posible se refiere a aquello que es realizable por una persona humana o jurídica, y aquello moralmente posible se refiere a que no contravenga la normativa interna material de un Estado y su orden público.

Una de las confusiones mas comunes que existen en el tema, es que a los principios se los confunden con las reglas, puesto que ambas pueden concebirse en el ámbito práctico como normas; por ejemplo, una regla hecha norma que se confunde con un principio puede ser “nadie puede beneficiarse de su propia culpa”, o un principio confundido como regla puede ser “Res iudicata pro veritate habetur” el cual se traduce al castellano como “la cosa juzgada se entiende como verdad absoluta”, y sí, quizá existan normas que involucren a la figura de la cosa juzgada, pero estas son derivadas de este principio general de derecho.

A pesar de lo dicho, Robert Alexy en su libro “Sistema Jurídico, principios jurídicos y razón práctica”² esclarece dicha confusión determinando primero que los principios tienen un rango de generalidad evidentemente mas alto que aquel que poseen las reglas, por ejemplo, un grado alto de generalidad puede ser aquel principio hecho norma que permite a todos la libertad de culto, mientras que un grado de generalidad bajo puede fácilmente interpretarse como aquella libertad que se tiene de no entrar a una iglesia por diferencia de creencias.

¹ (Alexy, 1993)

² (Alexy, Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica. , 1998)

Otra visible diferencia entre un principio y una regla, es que los principios como ya se lo explico al inicio, son mandatos de optimización que mandan u ordenan la realización de algo en la mayor medida de su cumplimiento posible, mientras que las reglas ordenan un cumplimiento total, es decir, si existe una regla, esta se cumple o no se cumple, eliminando puntos medios, por lo que mas allá de esa distinción planteada por Alexy, de rango de generalidad, se refuerza la concepción de la posibilidad de cumplimiento de acuerdo a la exigencia, pues para los principios, estos serán exigibles de acuerdo a la vara con la que se los mida (posibilidades físicas y morales de cumplimiento), mientras que las reglas sencillamente son o no son aptas para ser cumplidas, no hay puntos medios.

Continuando con la línea de pensamiento de Robert Alexy, revisando al tratadista Aulis Aarnio, a los principios se los considera como "...normas del deber-ser..."³, es decir, normas que buscan llevar a un Estado a su máximo ideal, el cual debe ser alcanzado, lo que a nuestro parecer es debatible, ya que la concepción de lo que es ideal para un Estado puede ser valorado de forma diferente por sus ciudadanos en diferentes momentos y convertirse en objeto de ponderación o de debate llegando incluso al punto de ser rechazado si la idea no convence. Desde esta óptica, existe lo que se conoce como un estado ideal de las cosas, el cual dictamina o dirige lo que debe ser, y esto puede ser interpretado de diferentes maneras en las más variadas circunstancias, pues como se mencionó previamente, la concepción de lo ideal puede ser siempre objeto de ponderación o debate y su solución podría encontrarse en la idea de un favoritismo o apego hacia algo, es decir, optar por la decisión con la que más a fin nos sintamos y lo que mejor nos convenga, por eso decimos que un principio es un mandato de optimización.

Una vez definido el concepto de principio, es menester adentrarnos en lo que a nuestra materia (Derecho Tributario) le interesa, y esto es, determinar bajo que principios está sujeto nuestro régimen tributario.

Nuestra Constitución de la República, publicada en el Registro Oficial 449 el 20 de

³ (Aarnio, 2000)

Octubre de 2008, determina en su Art. 300 los principios sobre los cuales nuestro régimen tributario está sujeto, estos son:

“Art. 300.- 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.”⁴

A pesar de que el derecho tributario goce de cierta autonomía e independencia en relación a las otras ramas de derecho dentro de nuestro ordenamiento jurídico, no es menos cierto que las normas que comprendan la rama de derecho tributario deben siempre obedecer y guardar armonía con la Constitución de la República. Es por ello, que nuestro Código Tributario sigue esta línea y determina los siguientes principios en su Art. 5, el cual reza:

“Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”⁵

Por lo tanto, nos corresponde ahora analizar ciertos principios que rigen nuestro régimen tributario.

1.1.- Principios rectores del derecho tributario.

Es necesario empezar este análisis partiendo de la importancia de reconocer que todo Estado para poder financiar el gasto público necesita siempre de ingresos, y estos ingresos se los obtiene de varias formas, entre otras la que nos importa más, es a través de los tributos, sin embargo, el Estado no puede simplemente exigir el pago de tributos a sus ciudadanos, puesto que estos están sujetos a un marco de principios sobre los cuales debe enmarcar su actuación.

⁴ (Ecuador, 2008)

⁵ (Ecuador, Código Tributario, 2005)

La doctrina a lo largo de los años ha logrado determinar principios que sirven y ayudan a regular la actuación de los Estados cuando se tratan estas situación de índole tributaria, es decir, los principios sobre los cuales la doctrina ha llegado a un acuerdo sobre la necesidad de su existencia van a servir como un limitador sobre la actuación estatal para que esta no actúe de manera libre y arbitraria cuando se trate de la imposición y cobro de los tributos mismos.

Estos límites actualmente los podemos encontrar en nuestra Constitución de la República y también en nuestro Código Tributario, tal y como los hemos mencionado anteriormente.

A palabras del profesor Valdés Costa “...estos principios no constituyen una creación o innovación de la rama tributaria del derecho, sino que, al igual que los principios de otras ramas del derecho, resultan de una especificación de principios generales...”⁶ y deben encontrarse previamente enunciados en la Constitución de cada Estado.

Con este antecedente procederemos a estudiar los principales principios que rigen a nuestro régimen tributario interno, y que se encuentran a la vez reconocidos por los doctrinarios. Estos principios son:

- Principio de Legalidad.
- Principio de Generalidad.
- Principio de Igualdad.
- Principio de Progresividad.
- Principio de Irretroactividad.
- Principio de Eficiencia.
- Principio de Simplicidad Administrativa.
- Principio de Transparencia.
- Principio de Suficiencia Recaudadora.

1.1.1.- Principio de Legalidad.

Este principio esta relacionado con el aforismo en latín Nullum Tribute sine lege, el cual traducido al castellano podría explicarse como “no existe tributo sin ley previa”,

⁶ (Costa., 1992)

por lo que va a ser menester por parte del legislador determinar de manera clara los parámetros y condiciones necesarias para que la administración pueda exigir el cobro de un tributo, o para que el contribuyente sepa que se encuentra en la necesidad de cumplir con su obligación, ya sea esta de manera voluntaria o coercitiva por parte de la administración tributaria; para esto, el legislador debe determinar quienes van a ser los sujetos pasivos, es decir, aquellos obligados al pago, debe determinar cual es la base imponible, debe determinar de igual manera bajo que circunstancias se configura la existencia del hecho generador del tributo, de igual manera deberá determinar claramente todo tipo de infracciones, exenciones tributarias, sanciones, fechas para realizar pagos, tiempos para la caducidad de la facultad determinadora, tiempos para interponer una acción de prescripción de la acción de cobro, a quien debo hacer el pago, etc, etc, es decir, el legislador debe asegurarse de que todos estos aspectos se encuentren regulados bajo un marco legal, caso contrario, el tributo que se pretende cobrar se convertirá en inexigible, pues valorando al aforismo antes mencionado, no existirá tributo sin ley previa.

A pesar de que este principio no se encuentra reconocido textualmente dentro del Art. 300 de la Constitución de la República, si se lo encuentra reconocido en el Art. 301 del mismo cuerpo normativo previamente mencionado, el cual se lo puede apreciar cuando se hace mención a que “...solo por iniciativa de la función ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos...”⁷.

El Dr. José Vicente Troya Jaramillo señala en su libro, El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano, que este principio de legalidad se ha suavizado debido a que tanto en nuestra Constitución de la República como en el COOTAD se permite a los Gobiernos Autónomos Descentralizados a través de un acto legislativo crear, modificar y extinguir tasas y contribuciones especiales, pues ya no cabe aquella tesis que se mantenía acerca de que sin ley no hay tributo “Nullum tribute sine lege”⁸, sino más bien adaptando este aforismo debería decirse que “no hay tributo sin acto legislativo de órgano competente que los establezca”.

⁷ (Ecuador, Constitución de la República, 2008)

⁸ (Troya, 1999)

Al revisar el Art. 301 de la Constitución de la República se puede observar que la idea del principio de legalidad está presente, a pesar de que no sea de una manera textual, sino de una manera más omnipresente o tácita. No obstante de la falta de presencia textual sobre este principio, se conoce que efectivamente se encuentra garantizado por nuestro ordenamiento jurídico; y como ejemplo tenemos igualmente partiendo de la Constitución de la República:

“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.”⁹

O de igual manera, en el Art. 132 numeral 3 se puede observar:

“Art. 132.- La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos:

3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.”¹⁰

Este principio es uno de los más importantes ya que va a ser el encargado de revestir de legalidad a las creaciones del legislador en cuanto a materia tributaria nos compete, y de hecho, uno de los puntos más fuertes a considerar siempre por parte del legislador al momento de crear tributos va a ser el considerar al principio de capacidad contributiva como un pilar fundamental para que tenga éxito el tributo a crearse o modificarse, puesto que si bien este principio no consta textualmente en nuestro ordenamiento jurídico, es bien conocido por todos que está presente de una manera tácita. Si el legislador no considera la capacidad contributiva del sujeto pasivo como uno de los elementos primordiales de los tributos, tememos que estos

⁹ (Ecuador, Constitución de la República, 2008)

¹⁰ (Ecuador A. N., Constitución de la República, 2008)

carezcan de eficacia ya que quien cubren los tributos son los mismos sujetos pasivos, y si estos no tienen las posibilidades económicas para cumplir con su obligación, mal podría el Estado exigirles la misma, o incluso más, por lo tanto, el tributo a crearse o modificarse debe a más de lo ya expuesto, contemplar muy bien este principio de capacidad contributiva para así adquirir la eficacia requerida y ser completamente exigible.

1.1.2.- Principio de Generalidad.

Este principio ya se encontraba de manera previa consagrado en la Constitución Política de la República de 1998.

Este principio de generalidad tiene la misión de aplicar a todos los individuos, ya sean nacionales o extranjeros, el cobro de tributos, siempre y cuando se encuentren bajo los parámetros fijados por la ley, es decir, haber cumplido con el hecho generador de una obligación tributaria, y que en base a este se genere la necesidad de cancelar la obligación tributaria, debiendo evitarse a toda costa distinción alguna bajo ningún aspecto.

Varios doctrinarios sostienen que este principio tiene un alto grado de compatibilidad con el principio de igualdad, pues parafraseando a Marisa Vázquez en su libro Régimen Tributario, “este principio abarca las categorías de personas y bienes previstos por la norma y no realiza ninguna individualización”¹¹, es decir, mientras una persona cumpla con los requisitos necesarios, está obligada a pagar los tributos, sin importar su sexo, nacionalidad, edad, etc.

De acuerdo con el criterio de otro profesional en Derecho, el Dr. Patiño Ledesma, este principio debe aplicar las leyes de forma general y de manera abstracta, es decir, que vayan dirigidas hacia todos los contribuyentes sin importar su condición jurídica o calidad social, evitando así que los tributos tengan un tinte discriminatorio y hasta arbitrario.

Por lo tanto, al hablar del principio de generalidad, nos referimos al hecho de que todos están sujetos a pagar tributos, siempre y cuando su actividad haya encajado en el hecho generador, es decir, significa que por generalidad se va a entender al hecho

¹¹ (Vázquez)

de abarcar a todos los sujetos pasivos cuya actuación coincida con lo señalado en una ley/norma previamente establecida y clara.

Es como una universalidad en la que todos aquellos sujetos que realicen una actividad económica deben pagar tributos, en teoría inicialmente no cabrían excepciones, pero conocemos que existen casos determinados legalmente en que la norma prevé situaciones en las que los sujetos se encuentran exentos de pagar tributos, como por ejemplo lo dispuesto en el Art. 35 del Código Tributario el cual dispone:

“Art. 35.- Exenciones generales.- Dentro de los límites que establezca la ley y sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas o especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales:

1. El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público, las empresas públicas constituidas al amparo de la Ley Orgánica de Empresas Públicas y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública;^[1]_{SEP}
2. Las instituciones del Estado, las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa y económica como entidades de derecho público o privado, para la prestación de servicios públicos;
3. Las empresas de economía mixta, en la parte que represente aportación del sector público;
4. Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;
5. Las medidas dispuestas en el proceso de exclusión y transferencia de activos y pasivos, de una entidad del Sistema Financiero Nacional, de acuerdo con el Código Orgánico Monetario y Financiero, bajo cualquier modalidad;^[1]_{SEP}
6. El proceso de fusión extraordinario de las entidades del Sistema Financiero Nacional, de acuerdo con el Código Orgánico Monetario y Financiero;

7. Las Naciones Unidas, la Organización de Estados Americanos y otros organismos internacionales, de los que forme parte el Ecuador, así como sus instituciones por los bienes que adquieran para su funcionamiento y en las operaciones de apoyo económico y desarrollo social; y, ^[L]_[SEP]8. Bajo la condición de reciprocidad internacional:

a) Los Estados extranjeros, por los bienes que posean en el país; ^[L]_[SEP]b) Las empresas multinacionales, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados; y, ^[L]_[SEP]c) Los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, por sus impuestos personales y aduaneros, siempre que no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país.

Las exenciones generales de este artículo no serán aplicables al impuesto al valor agregado IVA e impuesto a los consumos especiales ICE.”¹²

Con este ejemplo queremos demostrar que a pesar de que el principio de generalidad sugiere en un inicio que todos aquellos que realicen una actividad económica, y se encasillen dentro del hecho generador están en la obligación de pagar tributos, existen ciertas entidades que se encuentran exentas de esto, dejando en claro que este principio no es absoluto, sino que se acoge a lo ya explicado en un inicio, que los principios son mandatos de optimización que mandan u ordenan la realización de algo en la mayor medida de su cumplimiento posible.

1.1.3.- Principio de Igualdad.

Este principio, al igual que el principio de legalidad no se encuentra comprendido expresamente dentro del Art.300 de la Constitución de la República, sin embargo, a pesar de esto, este principio si se encuentra reconocido dentro de nuestra Constitución de la República en sus Arts. 11 numeral 2 y 66 numeral 4 los cuales rezan en ese orden:

“**Art. 11.-** El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:

2. Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades.

¹² (Ecuador, Código Tributario, 2005)

Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación.

El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad.”¹³

Y en el Art. 66 numeral 4:

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

4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación.”¹⁴

Es importante mencionar que la igualdad a la que hacen alusión estas normas Constitucionales es una igualdad NO algorítmica o numérica, pues eso rompería cualquier intento de justicia, e iría en contra del mismo principio de igualdad que busca el mismo trato a quienes se encuentren bajo las mismas circunstancias.

Por lo tanto, dejamos en claro que este principio no pretende hacer que todos los contribuyentes cancelen los mismos pagos en iguales cantidades.

Este principio tiene una fuerte relación con el principio de capacidad contributiva, pues existe quienes consideran que a través del principio de igualdad y su finalidad, la cual es “tratar de forma igual a quienes se encuentren en igualdad de condiciones y tratar de forma desigual a quienes sean desiguales” se puede llegar a establecer un parámetro para medir la capacidad económica de un individuo y así verificar su capacidad contributiva, porque si mezclamos lo dicho en relación del fin del principio de igualdad con el principio de capacidad contributiva podríamos deducir que quien tenga una igual capacidad económica le correspondería un gravamen igual, y a quién tiene una capacidad económica distinta le correspondería un

¹³ (Ecuador, Constitución de la República, 2008)

¹⁴ (Ecuador, Constitución de la República, 2008)

gravamen desigual. Esto acerca más al principio de igualdad hacia la teoría del principio de justicia tributaria, el cual será analizado con detalle más adelante.

Como conclusión, el principio de igualdad hace referencia a que cuando estamos ante una ley de carácter tributario todos quienes sean sujetos pasivos, y que estos se encuentren frente a una igualdad de condiciones, deberán pagar los tributos que sean generados en base a una misma cuota, dejando en claro que no existe ninguna distinción o segregación al respecto sobre ningún contribuyente, es decir, todos quienes se encuentren ante esta igualdad formal, deben pagar por igual, obviamente atendiendo cada monto a cancelar dependiendo de la actividad económica que se realice.

1.1.4.- Principio de Progresividad.

Este principio tiene vigencia recién a partir de la Constitución de la República del 2008, pero no es ninguna innovación o creación de nuestros legisladores, ya que este principio efectivamente ha sido reconocido por diferentes legislaciones y ha sido objeto de estudios por parte de la doctrina tributaria, tanto así que se considera que el principio de progresividad se encuentra fuertemente vinculado con la capacidad contributiva.

¿Cómo puede este principio de progresividad estar vinculado con el principio de la capacidad contributiva? La respuesta se encuentra en la teoría de que quien más tenga debe contribuir en mayor cantidad, y quien menos tenga, paga menos, a esto se lo que se conoce como la “solidaridad social”, término que hace referencia al hecho de que siempre habrá un sector en todo Estado que se sacrifique un poco más por los demás, es decir, que tribute un poco más, en este caso, ese sector es de las personas que quizá más capacidad adquisitiva tienen, ya que tal y como nos enseña el tratadista colombiano César Cermeño en su libro Procedimiento Tributario, el principio de progresividad indica que “...a mayor nivel de ingreso, implica una mayor capacidad de pago y gasto, por ende, corresponde un mayor de tributación...”.¹⁵ Es por esto que la relación que tiene este principio de progresividad con el principio de capacidad contributiva se encuentra enfrascada en aquella frase previamente mencionada al inicio de este párrafo, pues se debe considerar siempre la

¹⁵ (C., 2017)

capacidad socioeconómica de una persona de manera individual para poder así determinar si a esa persona le corresponde pagar más por tener más o pagar menos por tener menos.

Sin embargo, a opinión nuestra consideramos que este principio de progresividad se convirtió en un instrumento de lucha contra quién mas produce, pues a través de este principio se está tornando imposible acumular capital, incluso podría limitar la producción pues todo el sacrificio que se hace por cada contribuyente en particular se vería opacado o limitado por las altas cifras que se deberían aplicar de acuerdo a este principio, incluso vendría a inferir en un factor anímico de los contribuyentes, pues su esfuerzo, sacrificio no se ve compensado en el pago de los tributos, y se convertiría en un premio a quien produce menos pagando evidentemente menos.

1.1.5.- Principio de Irretroactividad.

El principio de irretroactividad tiene estrecha relación con aquella regla universal transcrita en nuestro ordenamiento jurídico la cual dice: “La Ley solo rige para lo venidero”, es decir, que aquellas normas, o en este caso concreto, aquellos tributos que puedan crearse con posterioridad no van a tener jamás un efecto retroactivo, pues se atentaría contra uno de los principios universales conocido como “seguridad jurídica” el cual permite a las personas que se sometan a estas normas tener la confianza y efectiva convicción de que ningún tributo será creado o modificado con efecto retroactivo, y a su vez sobre la seguridad y efectividad de un derecho, evitando así actuaciones arbitrarias de las autoridades gubernamentales.

Esta regla se encuentra incorporada en mayor parte en los Arts. 6 y 7 del Código Civil Ecuatoriano, con lo cual queda evidenciado la intención del legislador, la cual es evitar que una norma surta efectos hasta que haya sido publicada en el Registro Oficial de acuerdo a lo que se prevé en el Art. 6 del Código Civil y de igual forma evitar que la ley tenga efectos retroactivos de conformidad con lo que dispone el Art.7 del mencionado Código.

En concordancia con el Código Civil, tenemos en el Código Tributario el Art. 3 el cual manda:

“Art. 3.- Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con

efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.”¹⁶

Igualmente dentro del Art. 11 del mismo cuerpo normativo declara que:

“Art. 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.

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.”¹⁷

Doctrinariamente, podemos encontrar en el libro de Luis Delgadillo su opinión acerca de este principio, el cual dicho autor hace una reflexión acerca del mismo proponiendo que “...para poder determinar la irretroactividad de una ley, se debe determinar el momento en que se realizó el hecho generador, y la vigencia del mismo, pues solo si este estuvo vigente al momento de su realización podría ser capaz de generar efectos jurídicos en base a lo que disponen las normas tributarias...”¹⁸.

Por lo que como conclusión de lo visto en las normas antes citadas y a opinión de la doctrina, quitando cualquier duda acerca de la finalidad de este principio, podemos destacar que cualquier norma tributaria que se haya creado, a partir de su promulgación en el registro oficial empezará a surtir efectos, y solamente bajo ciertas circunstancias dicha norma puede inmiscuirse o afectar asuntos anteriores a esta, como por ejemplo cuando se trata de materia de infracciones, o cuando se establezcan plazos de prescripción más cortos o penas más benignas, estas son las

¹⁶ (Ecuador, Código Tributario, 2005)

¹⁷ (Ecuador A. N., Código Tributario, 2005)

¹⁸ (Gutiérrez, 2003)

únicas excepciones permitidas, para todo lo demás se aplica la regla general en cuanto se refiere a que la ley no tiene efecto retroactivo.

1.1.6.- Principio de Eficiencia.

Este principio de eficiencia hace referencia al hecho de que la Administración Tributaria debe por su cuenta y para beneficio de los contribuyentes, agregar medios que faciliten y permitan un mejor manejo del sistema tributario, permitiendo que este a su vez sea eficiente.

Puede ser de gran ayuda referirnos estrictamente al concepto de eficiencia fijándonos en lo que dice la Real Academia de la Lengua Española: “Capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado”¹⁹.

Eso nos deja como conclusión que el término de eficiencia hace referencia a los métodos usados para cumplir con un objetivo trazado, lo cual, transformando ese concepto a un léxico jurídico, y más concretamente dentro de nuestro ámbito teórico como lo es el derecho tributario, podemos colegir que el principio de eficiencia tributaria busca implementar las correspondientes herramientas para que con esos métodos se pueda evitar un gasto excesivo en la búsqueda de la recaudación tributaria y a su vez lograr evitar que el contribuyente realice un mayor gasto para cumplir con su obligación fiscal.

Este principio apunta en general al mantenimiento del recaudo de los tributos de una manera ágil y transparente, el cual tiene suma importancia ya que de no aplicarse como es debido podría tener graves y dramáticos efectos en la parte práctica, pues si se reflexiona al respecto, un recaudo ineficiente podría ocasionar muchas otras clases de inquietudes. Cermeño nos ilustra en su libro Procedimiento Tributario, con un ejemplo: “si la eficiencia no es parte del recaudo de impuestos de una manera esencial, bien podría suceder que la carga tributaria recayera en los ciudadanos que cumplen cabalmente sus obligaciones en este sentido y premiaría a los evasores que

¹⁹ (Española, 2018)

no han sido cabales o que tributan sobre menos de lo que las normas materiales prescriben”²⁰.

Es por esta razón que este principio cobra gran importancia, ya que si en realidad el hecho de cobrar los tributos resulta más costosa que el hecho de percibir el ingreso de los mismos, carecería de lógica esta actividad, lo cual sería un desperdicio de recursos estatales de ser el caso, por lo que es menester recalcar que una recaudación eficiente va efectivamente a garantizar el cumplimiento de los fines de un Estado siempre y cuando no se exceda la administración imponiendo cargas adicionales de las que puede y debe cumplir el administrado, pues esto podría llevar a sofocar la economía de los contribuyentes y se caería precisamente en lo que se pretende evitar que es llevar una recaudación de tributos ineficiente, todo por no respetar aquella capacidad contributiva de los obligados.

1.1.7.- Principio de Simplicidad Administrativa.

Este principio tiene una relación más estrecha con la administración tributaria que con la creación de tributos, pues este principio obliga al legislador a llenar de herramientas necesarias y suficientes a la administración tributaria para que esta pueda realizar sus actividades con la mayor simplicidad y sencillez posible, actuaciones como las de recaudar, determinar impuestos etc.

Desde el punto de vista de la doctrina, parafraseando a Mehl²¹, se indica que esta idea de un sistema fiscal simple, es una quimera, un imposible, idea con la que no estamos de acuerdo pues hoy en día, con la digitalización y la facilidad de acceder a los servicios online de los servidores de la administración tributaria, se ha permitido tanto a la administración tributaria misma como al contribuyente realizar sus actividades necesarias para cumplir con sus obligaciones de la manera mas simple y eficaz.

1.1.8.- Principio de Transparencia.

El principio de transparencia no es otro sino aquel que obliga, fuerza o presiona a las instituciones de la Administración Tributaria a informar acerca de sus actuaciones,

²⁰ (C., 2017)

²¹ (Mehl, 1964)

debiendo estas (sus actuaciones) ser claras y precisas, con lo cual se permite un mayor control sobre estas instituciones estatales, y en el caso que nos compete, un mayor control sobre la administración tributaria.

Para Guillermo Cabanellas, dentro de su Diccionario Jurídico, se puede apreciar el concepto de transparencia que este nos brinda, siendo esta la “...percepción de los propósitos o intenciones ajenas, aún sin declararlas el interesado, ya sea por sus actos, por sus expresiones descuidadas o torpes o por sus antecedentes...”²².

García de Enterría en su libro Reflexiones sobre la ley y los principios generales del derecho, sostiene que “...este principio asegura la transparencia de la actividad de la administración, permitiendo que sus razones de decisión sean accesibles a todos...”²³.

Para concluir con este principio, la Corte Constitucional en la Sentencia Interpretativa No. 0001-09-SIC-CC manifestó que la “...transparencia constituye un deber específico, relacionado con la moralidad, fidelidad y claridad que debe presidir toda actividad del sector público...”²⁴.

1.1.9.- Principio de Suficiencia Recaudatoria.

Este principio busca que con lo recaudado se abastezca o cubra con las obligaciones financieras que tiene el Estado para así lograr cumplir con los objetivos que se traza anualmente.

Si seguimos acudiendo a los conceptos que aporta Guillermo Cabanellas, podemos entender que por suficiencia se refiere a “...aptitud; dotación bastante de elementos o amplitud para desenvolver una actividad...”²⁵.

José Luis Zabala Ortiz dentro de su libro Manual de Derecho Tributario establece que una de las características que debe cumplir todo sistema tributario es el de suficiencia en virtud de la cual “...los impuestos que se establecen por ley, en virtud

²² (Cabanellas, 2003)

²³ (Enterría, 2016)

²⁴ (Constitucional, 2010)

²⁵ (Cabanellas, 2003)

de la potestad tributaria, deben ser suficientes para financiar el gasto público sin necesidad de recurrir a mas impuestos u otras fuentes de financiamiento estatal...”²⁶.

Es importante mencionar que a pesar del acertado concepto que nos brindó el tratadista Zabala Ortiz, es menester tener en cuenta que los tributos que han de establecerse deben siempre considerar la capacidad contributiva de los contribuyentes, el cual también constituye un principio a pesar de no estar contemplado en nuestra Constitución como tal, por lo que la satisfacción de aquellas necesidades fiscales que nacen de aquellos objetivos planteados anualmente por parte del Estado deben ser satisfechas sin condenar la real capacidad contributiva de cada uno de los contribuyentes, pues caso contrario se estaría llevando el pago de tributos a una imposición desarrollada en base al imperio estatal y no en base la capacidad que poseen los contribuyentes para poder satisfacer aquellas obligaciones tributarias que nacieron del debido hecho generador, lo cual afectaría a derechos como por ejemplo el de la propiedad, contemplado en nuestra Constitución de la República en su Art. 321, el cual manda:

“Art. 321.- El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental”²⁷.

La vulneración de este derecho quedaría evidenciada de ser el caso, pues el Estado recaudaría más de lo que debe destruyendo aquel principio conocido como el de NO CONFISCATORIEDAD, el cual a palabras del Dr. José Vicente Troya “en base a este principio no caben tarifas impositivas excesivas”²⁸, y por ende, si se lo contraría, no solo que atentaría contra el propio bolsillo de los contribuyentes de manera exagerada, sino que vulnerando el mismo mandato Constitucional y aquel derecho a la propiedad contemplado en la misma.

2. Principio de Capacidad Contributiva.

A este principio de Capacidad Contributiva debemos entenderlo como aquel principio ordenador del derecho tributario, pues es a través de este que se logra

²⁶ (Ortiz, 1998)

²⁷ (Ecuador, Constitución de la República, 2008)

²⁸ (Troya, 1999)

verificar la posibilidad de cumplir o no con una obligación tributaria, es decir, a través de la capacidad contributiva el Estado puede justificar una imposición de índole económica para que sea cumplida a través de sus ciudadanos. A pesar de no constar expresamente en nuestro ordenamiento jurídico, se reconoce la existencia de la misma de una manera “omnipresente” tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, pues este principio posee un valor universal, ya que es en base a este que los tributos van a ser creados y o modificados.

A pesar de que este principio ha existido con anterioridad en diferentes naciones del mundo a lo largo de la historia, en Ecuador se lo empieza a considerar a raíz de que el porcentaje de riqueza en cuanto a su repartición era sumamente desproporcional, es decir, estaba en vigencia la notoria desigualdad existente de los ricos y poderosos ante los que no gozaban de tan buena capacidad adquisitiva, obviando el hecho de que la riquezas se encontraba en el poder de unas pocas manos, por lo que para contrarrestar a esta situación se introdujo esta idea de principio de capacidad contributiva respaldado como un sustento de justicia, pues se empezó a aplicar aquel concepto ya tratado de solidaridad social, obligando a que las personas que más tienen más contribuyan, y de igual manera obligando a que las personas que menos tengan contribuyan en menor medida o no contribuyan nada de ser el caso; pero para esto, este principio debe complementarse con otros principios como el de progresividad e igualdad.

El profesor Washington Durando considera que “...el tributo ya no tiene como razón de ser la prestación de servicios públicos, es el elemento decisivo en el desarrollo de la economía de los pueblos con su objetivo el bienestar económico-social, para lo cual es factor preponderante la distribución equilibrante de la riqueza nacional...”²⁹, por lo que a breves rasgos podríamos interpretar que este principio de capacidad contributiva se aleja un poco de lo que viene siendo la finalidad central de todos los tributos, la cual es ayudar al gasto público para transformarse en aquella búsqueda por el equilibrio y cuidado de la población a través de la imposición de obligaciones tributarias equitativas y justas en la medida que corresponda a cada contribuyente.

²⁹ (Flores, 1979)

Para el Doctor Geraldo Ataliba este principio de Capacidad Contributiva tiene estrecha relación con el principio de igualdad, pues para este autor la ley tributaria debe ser igual, entendiéndose esta igualdad como aquel “...trato desigual a los desiguales en la medida de sus desigualdades...”³⁰. Si los tributos van a ser exigidos en base a este principio (el de igualdad), se debe tener siempre en cuenta el principio de capacidad contributiva, el cual es un principio que reposa en la capacidad económica de las personas, pues se debe demostrar que aquella capacidad económica es real y existente, y por ende no es falsa o extemporánea, ya que como bien sabemos la riqueza de los contribuyentes puede variar en cuestión de meses, causando que aquellas personas que tenían un amplio patrimonio pasen a tener un patrimonio mucho menor, o viceversa, por lo que los tributos en su mayoría no pueden ser exigidos en base a supuestos o ideas acerca de una actividad económica, sino deben ser actuales y sobre todo reales a tiempo presente. Dentro del ámbito tributario la igualdad no hace referencia a que todas las personas están sujetas a una misma obligación tributaria, sino se refiere a que a cada uno de los contribuyentes se les debe reconocer su desigualdad o diferencia, para que así cuando se vaya a satisfacer las obligaciones tributarias por los contribuyentes se pueda hacer notorio el distinto sacrificio de cada uno realiza en la medida de su capacidad económica.

Dentro de los Doctrinarios nacionales más destacados tenemos al Doctor José Vicente Troya, quien en su obra EL NUEVO DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO ECUATORIANO nos ilustra al respecto de este principio de una manera más concreta y profunda, pues en su obra manifiesta que “...Este principio tiene un doble alcance: significa que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generados de obligación tributaria; y al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica...”³¹ lo cual quiere decir que en primer lugar, solamente cuando se haya configurado un hecho generador el contribuyente se encuentra en la posición obligatoria de pagar los tributos a los cuales está sometido gracias a su actuar. Recordemos que en la Constitución está prevista como una de las obligaciones de los ecuatorianos el cancelar los impuestos determinados por la ley.

³⁰ (Ataliba, 1986)

³¹ (Troya, 1999)

“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”³².

En segundo lugar, ese tributo que debe ser cancelado, únicamente debe ser satisfecho en la medida en que el contribuyente es apto de acuerdo a su capacidad económica o contributiva, por lo que podríamos retomar aquella primera idea que se arrojó acerca de la no confiscatoriedad, la cual en ideas del Dr. José Vicente Troya, si se considera a este principio de no confiscatoriedad “no caben tarifas impositivas excesivas”³³ es decir, siempre se debe satisfacer la obligación tributaria en base a la capacidad del bolsillo del contribuyente.

A su vez, este principio de capacidad contributiva tiene una fuerte relación con otro principio, el cual sí está reconocido en nuestro ordenamiento jurídico, nos referimos al principio de proporcionalidad, o a su vez, está reflejado en el principio de progresividad, el cual puede ayudar a desvelar aquella regla bastante clara que hace referencia a que quien más tiene, más debe pagar, pues recordemos que a pesar de que si bien todos los ciudadanos deben pagar tributos una vez encasillado nuestro actuar en el hecho generador para así ayudar al Estado con su gasto público, estos deben cumplir en la medida en la que tengan la posibilidad de hacerlo, con lo que se demuestra así el vínculo entre estos dos principios y a su vez retoma aquella primera idea inicialmente mencionada que hace referencia aquella solidaridad social.

2.1. Definición.

Como consecuencia de lo expuesto anteriormente, se ha tornado obligatorio recurrir a la doctrina para definir a este principio de capacidad contributiva:

Para Rodolfo Spisso, dentro de su obra Derecho Constitucional Tributario, el principio de capacidad contributiva “...denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la

³² (Ecuador, Constitución de la República, 2008)

³³ (Troya, 1999)

obligación fiscal...”³⁴ y además hace una distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva, pues para este autor “...capacidad económica no es identificable con capacidad contributiva, sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si solo tienen lo necesario para las exigencias individuales mínimas...”³⁵.

El autor Héctor Villegas, dentro de su libro *Manual de Finanzas Públicas* sostiene que “...la capacidad contributiva, también llamada capacidad de pago, o (ability to pay) denominado así por los anglosajones, puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos...”³⁶

Por otra parte, para Jarach el principio de capacidad contributiva “...no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Con ello no se reduce el principio a un cascarón vacío de contenido, ya que éste corresponde precisamente a los fines y propósitos de la política fiscal...”³⁷

Catalina García Vizcaíno define a la capacidad contributiva como aquella “...aptitud económica social para contribuir al sostenimiento del Estado. Si bien se la vincula con el principio de sacrificio, puede enfocársela también considerando las posibilidades de un individuo, más que su sacrificio. A la capacidad contributiva se la mide por índices (patrimonio, renta) o indicios (gastos, salarios pagados, transacciones, etc)...”³⁸

Alberto Tarsitano, autor previamente ya mencionado, define a la capacidad contributiva como un “...principio constitucional implícito que sirve a un doble

³⁴ (Spisso, 1993)

³⁵ (Spisso, 1993)

³⁶ (Villegas, 2000)

³⁷ (Jarach, 1999)

³⁸ (Vizcaíno, 1999)

propósito: de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria. Se lo podría definir como una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible...”³⁹

Finalmente, Francisco Cañal García define a la capacidad contributiva como aquel “...principio por el que la imposición se adecua a la aptitud económica personal y familiar del sujeto, en virtud de gravar hechos económicos, indicativos de una riqueza cierta y actual que no resulta anulada por la imposición, de modo que produce un reparto socialmente justo en el pago de los gastos públicos...”⁴⁰

Como conclusión, a nuestro pensar, una vez revisados todos los conceptos anteriormente citados podemos definir a la capacidad contributiva como aquella capacidad, o aptitud que, una vez revelada la riqueza real del contribuyente, permite al sujeto pasivo del tributo cumplir con aquella obligación tributaria, la cual está destinada a soportar la carga del gasto público. El tributo a pagarse no puede por ningún motivo alcanzar la totalidad de la riqueza revelada por parte del contribuyente, pues caso contrario se infringiría con el principio de no confiscatoriedad.

2.2. Relación de el principio de Capacidad Contributiva con el principio de Justicia Tributaria.

Ya desde siglos atrás que el ser humano está familiarizado muy bien con el término justicia, pues desde la época romana se conoce aquel concepto dado por Ulpiano en cuanto a que al Derecho se lo debería entender como el arte de lo bueno y de lo justo; lo que a su vez, conecta con un aforismo creado por el mismo derecho romano que llegó a convertirse en principio universal, el cual es *Ius Suum Dare*, lo que al castellano se traduce como “dar a cada quien el derecho que le corresponde”, por lo que ya implicaba que la justicia debería ser aplicada para todos los ciudadanos, sin

³⁹ (Tarsitano, 1994)

⁴⁰ (García, 1996)

hacer ninguna distinción de ninguna clase pues los derechos no se establecen para personas singulares, más bien al contrario, los derechos son creaciones de las personas, para las personas y por las personas.

Cabe mencionar que en la obra de Aristóteles conocida como *Moral a Nicómaco* el autor habla acerca de la justicia, pero no la justicia como se mencionó previamente desde el enfoque del *Ius Suum Dare*, sino lo hace desde una perspectiva un tanto más equitativa, es decir, para el autor la justicia es encontrar un punto medio en donde las vulneraciones sean mínimas entre dos partes, asegurando implícitamente una relación entre la proporcionalidad y la igualdad, así como una relación entre la desproporcionalidad y la desigualdad, y quizá sea correcto, ya que si tomamos la idea dada por Aristóteles y la aplicamos en la actualidad, el ser humano siempre debe buscar un punto medio en donde conceda algo y se le conceda algo, para así tratar de no perjudicar a nadie, tal y como lo hace un juez, por ejemplo en materia de alimentos, en donde el obligado a prestar pensión alimenticia debe cumplir con dicha obligación hasta el monto de su capacidad económica, y para eso el juez busca siempre un arreglo entre las partes, y así llegar a la máxima satisfacción a través de la aplicación de la justicia.

Con estas ideas previas lo que buscamos es dejar por sentado que la idea de justicia se viene manejando y desarrollando desde hace ya muchos años atrás, y en la actualidad lo que importa es determinar si realmente las normas, reglas; si los mismos ordenamientos jurídicos tienen contenidos que ayuden a la sociedad a alcanzar esa idea de justicia, la cual siempre debería ser la verdadera finalidad de todo Estado.

Es así que, a pesar de que el principio de justicia tributaria no se encuentre expresamente enunciado dentro de nuestro ordenamiento jurídico, es de conocimiento general por parte de los contribuyentes el hecho de que este principio está presente en todo momento, pues al ser el contribuyente quién ayuda al Estado a mantener y solventar el gasto público, es este también quién se da cuenta que los tributos que está obligado a pagar jamás van a tener un alcance excesivo o confiscatorio, pues para eso existen principios como el de igualdad y de progresividad; lo que a manera de resumen hasta el momento se pretende decir es

que la capacidad contributiva va de la mano del principio de justicia tributaria, pues las bases para que un sistema de régimen tributario se lo pueda llegar a considerar justo se encuentran primero y antes que nada aquella capacidad contributiva, capacidad que se convierte en un requisito indispensable para la imposición de tributos y en segundo lugar son los diferentes principios del régimen tributario que maneja nuestro ordenamiento jurídico, entre los cuales para este tema en concreto destacan el ya mencionado principio de igualdad y el principio de progresividad, ya que con el principio de igualdad se llegaría a cumplir con aquella igualdad formal que se busca, pues no existiría ninguna distinción o segregación al respecto sobre ningún contribuyente, es decir, deben pagar por igual, pero siempre respetando la capacidad económica de la persona que se encuentre en esa posición de cubrir la obligación tributaria, y por otra parte, con el principio de progresividad se llegaría a alcanzar aquella idea de la llamada solidaridad social, la cual en estricto sentido se refiere a que quien más tenga debe contribuir en mayor cantidad, y quien menos tenga, paga menos.

La concepción que adopte el legislador al momento de crear tributos va a verse severamente influenciada por el principio de capacidad contributiva, pues este principio toma un papel muy importante ya que para varios tratadistas y doctrinarios este principio es el pilar fundamental para la correcta creación y o modificación de tributos. Cuando se busca crear nuevos tributos, se establece un hecho generador, el cual debe cumplirse para que así pueda nacer la obligación por parte del contribuyente, y a través de dicho actuar se va a ver reflejada de una manera directa la capacidad económica y por ende contributiva del sujeto pasivo, pues para generar la obligación tributaria el sujeto pasivo debe encasillar su actuar de tal manera que encaje dentro del hecho generador, por lo que consecuentemente, si el sujeto pasivo de los tributos tiene las posibilidades económicas de colocar su actuar dentro del marco práctico del hecho generador, tiene por lo tanto una capacidad económica y consecuentemente contributiva para afrontarlo y cumplir con su obligación.

Existen tratadistas como Arrieta Martínez de Pisón, de nacionalidad española, que afirma que el principio de capacidad contributiva "...si bien es cierto que no agota el contenido del principio de justicia tributaria, sí creo que sigue siendo éste el que

paradigmáticamente aglutina al resto de principios y cataliza en gran medida el ideal de justicia tributaria...”⁴¹

La razón de haber citado a dicho autor, es porque correctamente expresa aquel pensamiento anteriormente ya planteado, que es el hecho de que la capacidad económica es el pilar fundamental para la existencia de un tributo, pues únicamente cuando a través de la actuación del sujeto pasivo se configura el hecho generador y este demuestre a todas luces la capacidad contributiva del obligado, solo así se hará posible la exigencia del tributo al contribuyente.

Por lo expuesto previamente, podemos afirmar que el principio de capacidad contributiva tiene un rol sumamente importante en la creación de los tributos, pues si este no fuese considerado al momento de la creación y posterior imposición de una obligación tributaria, el sistema se caería en pedazos, lo que llevaría a un Estado a perder un importante soporte para el gasto público como lo es el aporte que realizan los contribuyentes a través del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Esto deja por sentado que la balanza debe estar equilibrada en relación a lo que se exige y lo que se puede cubrir, exhibiendo así la estrecha y necesaria relación que existe entre estos dos principios como lo son el de capacidad contributiva y justicia tributaria.

Es de conocimiento general que el principio de justicia tributaria al no estar expresamente fijado en nuestro ordenamiento jurídico busca la manera de estar expresado y reflejado a través de otras maneras, estas maneras están traducidas específicamente en dos principios los cuales sí están consagrados en nuestro ordenamiento jurídico. Los principios que mejor expresan el sentido de la justicia tributaria son el principio de igualdad y el principio de progresividad, y esto es gracias a que el principio de igualdad nace conjuntamente con el Estado liberal, considerando principalmente el hecho de que todos son iguales ante la ley, sin embargo, la igualdad tributaria hace referencia a que todos los que se encuentran en la misma situación se les debe tratar como iguales y quienes tienen o se encuentran en una situación distinta se les reconocerá como tales. Por su parte el principio de

⁴¹ (Pisón)

progresividad igualmente va a estar marcado por el principio de justicia tributaria, el cual se ve reflejado a través del criterio de solidaridad social. Mientras más gana, más será la obligación tributaria, y mientras más capacidad contributiva se tenga mayor será la carga fiscal, lo cual a su vez nada tiene que ver con que exista desigualdad bajo ninguna circunstancia. Es a través de estos dos principios que la justicia tributaria toma participación en nuestro ordenamiento jurídico, y a su vez hace notoria la relación con el principio de capacidad contributiva, ya que sin esta, no existe forma alguna de que el Estado tenga éxito al momento de crear nuevos tributos o modificarlos, pues si no se lo toma en cuenta, va a pasar que el contribuyente no va a ser capaz de cumplir con la carga fiscal y va a verse envuelto en un interminable círculo de endeudamiento para cubrir siempre con las obligaciones tributarias.

Dicho de otra manera, y concretando el presente tema, a palabras de Rodríguez Bereijo “...Es claro que un sistema tributario sólo podrá ser justo y el reparto de la carga fiscal equitativo si todos los que exteriorizan manifestaciones de capacidad económica contribuyen de acuerdo con ella al sostenimiento del gasto público y lo hacen con igualdad (ante la ley y en la ley) sin diferenciaciones de trato o discriminaciones que carezcan de justificación objetiva y razonable o sean desproporcionadas. La igualdad es lo primero para la equidad. Se trata –como se dijo en la STC 96/2002, F. J. 7o– de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional, el deber de contribuir a la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas...”⁴²

2.3. Análisis de jurisprudencia sobre el principio de la Capacidad Contributiva.

Para el presente trabajo nos hemos visto en la necesidad de explorar diversas opiniones de profesionales en Derecho, para lo cual consideramos que la mejor forma de comprender un concepto es a través de las diferentes jurisprudencias que puedan emitirse dentro del Estado por la Corte Constitucional del Ecuador.

⁴² (Bereijo, 2016)

Es así que hemos visto pertinente analizar en caso concreto la sentencia N° 004-11-SIN-CC emitida por la Corte Constitucional del Ecuador para el período de transición, en fecha 18 de agosto del 2011 la cual responde al caso N° 0069-09-IN. De esta sentencia en particular nos interesa citar un concepto de capacidad contributiva, la cual nos ayudará a entender el sentido de este principio para futuras situaciones de orden práctico. Dicho concepto lo hemos citado a continuación:

“...Y es en este sentido que se ha regulado el artículo 300 de la Constitución, atinente a los principios del régimen tributario, cuando se dispone:

"El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán 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."

El mandato constitucional se enfoca entonces no solo desde la perspectiva Estado y ciudadano, sino que incorpora los principios esenciales de la gestión de la administración tributaria y los relativos al sistema tributario. Desde esta visión, los principios, a más de entenderse como contrapartida de las garantías del contribuyente, se constituyen condiciones necesarias del Estado para la aplicación de las políticas integrales tendientes a redistribución de recursos, generación de empleo, producción de bienes y servicios y el fomento de conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

El principio de la capacidad contributiva se constituye en el eje transversal, toda vez que su fundamento está dado por el deber de contribuir y se constituye en la base de medida de las prestaciones tributarias y límite de la presión tributaria.

La capacidad contributiva dentro del Estado constitucional de derechos y justicia encuentra una doble dimensión: la primera relacionada con el hecho que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de obligación tributaria; y como

contrapartida, los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica.

Esta primera dimensión se refiere a los tributos en particular, debiéndose entender que un tributo que no toma como base una manifestación de riqueza es inconstitucional, no cabe entonces que razones de género, raza, nacionalidad, condición familiar u otras, sirvan de fundamento para crear y aplicar tributos, sino únicamente aquellos indicios de capacidad económica.

La segunda dimensión atiende a la capacidad económica de los particulares concerniente al régimen tributario en general, y no a un tributo en particular. La Constitución, en el artículo 300 proclama qué sistema tributario debe configurarse, de modo tal que quienes tengan mayor capacidad económica, contribuyan en mayor medida al sostenimiento de las cargas públicas...”⁴³

La razón de haber citado esta interpretación que realiza la Corte, es para llegar al objetivo primordial de comprender de una vez y por todas el sentido que debe darse a este principio, y creemos que la Corte Constitucional lo hace de la mejor manera, pues concuerda tanto con tratadistas internacionales como con nacionales al determinar que este principio de capacidad contributiva si bien no se encuentra textualmente inmerso dentro de nuestro ordenamiento jurídico, este tiene un gran peso e importancia, pues al estar compuesta por estas dos dimensiones -(la primera que hace que sea obligatorio considerar la capacidad económica como fundamento para la creación y aplicación de tributos y la segunda que hace referencia a que quien tenga mayor capacidad económica, contribuyan en mayor medida)- este principio se torna en uno de los más importantes para el correcto y adecuado funcionamiento del sistema tributario en cuanto la creación, modificación y aplicación de tributos; adecuando nuestras palabras en lo que sería una intachable actuación por parte del legislador, pues es este quien debe velar para que los tributos sean creados de tal manera que no afecte el equilibrio del sistema y no sobrecargue los bolsillos de quienes ayudan al sostenimiento de las cargas públicas.

⁴³ (Ecuador C. C., SENTENCIA N.º 004-11-SIN-CC , 2011)

Con este breve pero necesario concepto dado por la propia Corte Constitucional acerca de este principio, hemos visto permitiendo revisar detalladamente la sentencia N° 041-15-SIN-CC emitida por la Corte Constitucional del Ecuador en fecha 16 de septiembre del 2015 dentro del caso N° 0015-15-IN.

Este caso tiene como antecedentes que en fecha 26 de marzo de 2015 la compañía CONECEL S.A. a través de su procurador judicial demandó la inconstitucionalidad del Art. 18 de la Ordenanza que regula la utilización u ocupación del espacio público o la vía pública y el espacio aéreo municipal, suelo y subsuelo por la colocación de estructuras, postes y tendido de redes alámbricas o inalámbricas pertenecientes a personas naturales o jurídicas privadas dentro del cantón Naranjal provincia del Guayas. Con la presentación de la demanda, la Corte da a trámite y ordena que se corra traslado tanto al alcalde como al procurador síndico del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Naranja para que puedan defenderse o impugnar dicha demanda de inconstitucionalidad. El Artículo que se estaba impugnado contenía valores que debían ser cancelados por contribuyentes específicos, como lo eran en este caso en concreto las personas naturales y jurídicas, sociedades nacionales y extranjeras de carácter privado, por la implantación e instalación de postes, tendidos de redes y estructuras; además de la fijación de las tasas correspondientes por la utilización u ocupación del espacio público, la vía pública, el espacio aéreo, suelo y subsuelo municipal, en el cantón Naranja.

El motivo por el cual se demandaba la inconstitucionalidad de dicha norma es porque a consideración del accionante, se está infringiendo el Art. 300 de la Constitución de la República, más concretamente el principio de equidad tributaria el cual tiene relación con otros principios que más adelante explicaremos, pues se considera que “...el valor que se pretende cobrar a través de la ordenanza no tiene relación ni proporción con el beneficio obtenido por el contribuyente...”⁴⁴.

Lo que se pretende hacer entender a la Corte, es que si una tasa (entendiéndose aquella como la contraprestación por un servicio público o por la utilización u ocupación de un bien público) no toma en cuenta el beneficio que obtiene el contribuyente, entonces estaría violentando el principio de equidad, y eso es lo que lo

⁴⁴ (Ecuador C. C., SENTENCIA N.0 041-15-SIN-CC , 2015)

convierte en inconstitucional, pues está yendo directamente en contra de las disposiciones de la Constitución de la República.

En la contestación a la demanda que se hace por parte del Alcalde y el procurador síndico del GAD de Naranjal, estos manifiestan que los Gobiernos Municipales tienen la potestad de crear tributos, y que las tasas a más de ser creadas para satisfacer necesidades colectivas, también son creadas por la utilización privativa del dominio público como ocurre en el presente caso, es decir, no necesariamente debe existir una contraprestación según se expresa en la contestación, y entre otros argumentos expuestos solicitan que se deseche la demanda de inconstitucionalidad.

Dentro de este proceso se dio la participación de un tercero interesado, la compañía OTECEL S.A. a través de su procurador judicial, quienes mediante un “amicus curiae”⁴⁵ señalaron que el Art. 18 y otros adicionales de la misma ordenanza infringían varias normas de la Constitución de la República, e indicaron que la facultad de la cual gozan los municipios es limitada, pues esta se encuentra regulada por el COOTAD.

Una vez que la Corte Constitucional revisó lo alegado por las partes, procedió a realizar el correspondiente análisis de constitucionalidad, del cual rescatamos lo siguiente:

A consideración de la Corte Constitucional, el GAD municipal de Naranjal cumplió con el procedimiento para la expedición de ordenanzas; y dado el hecho de que la materia del análisis formal versa sobre el cumplimiento de las formalidades exigidas para la creación de una tasa municipal, se puede concluir que en la especie, no existe inconstitucionalidad por la forma.

Una vez superado el análisis de forma, le correspondía a la Corte Constitucional realizar un análisis de fondo de las regulaciones emitidas en la Ordenanza para revisar si estas no infringen norma alguna, para lo cual se plantea la siguiente pregunta: ¿Se vulnera el principio constitucional tributario de equidad previsto en el

⁴⁵ "Amigo de la corte". Es un recurso que se utiliza para designar a la persona que voluntariamente interviene- por escrito- en un litigio de carácter constitucional con el objetivo de aportar con su opinión. Aunque no se convierte en parte procesal, de considerarlo necesario, el juez podrá escuchar en audiencia pública al amicus curiae.

Art. 300 de la Constitución de la República?. Para responder a esta interrogante, la Corte Constitucional decide realizar un análisis acerca de la naturaleza y alcance de los principios constitucionales tributarios, y empieza diciendo que el Estado, en el ejercicio de su “potestad tributaria”⁴⁶ no es ilimitada o irrestricta, pues se encuentra controlada por los múltiples principios que deben ser observados dentro del ejercicio de la potestad tributaria.

Un señalamiento muy importante que realiza la Corte Constitucional es el hecho de que reconoce la existencia de los principios de no confiscatoriedad y capacidad contributiva, principios que se encuentra presentes en el Régimen Tributario sin la necesidad de que la Constitución de la República los reconozca, y además señalan la necesidad de que estos principios deben ser observados y aplicados por la autoridad tributaria en el ejercicio de sus atribuciones, (es por ello que citamos la anterior sentencia, ya que este principio de capacidad contributiva fue ya analizado y explicado al momento en que se demandó la inconstitucionalidad de una norma, por lo que en este caso en concreto tomamos la oportunidad perfecta para explicar la misma en un caso práctico).

La Corte Constitucional, al mencionar a este principio tributario (capacidad contributiva) el cual ya se encontraba explicado en la sentencia N° 004-11-SIN-CC, puntualizó que “...la equidad atiende por un lado a un ámbito horizontal, lo que se entiende que los sujetos con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera, por lo que bajo ese ámbito, la equidad guarda relación con el principio tributario de generalidad. Por otro lado, la equidad posee un ámbito vertical en donde los sujetos con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida, lo que tiene relación con el principio constitucional tributario de **progresividad**, ya que el mismo exige tomar en cuenta la **capacidad contributiva** de los sujetos de forma tal, que quienes tienen mayor capacidad deban asumir obligaciones mayores y con ello, la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad contributiva...”⁴⁷. Así mismo la Corte Constitucional realiza un análisis de la equidad con el principio de no confiscatoriedad, del cual a manera de síntesis podemos

⁴⁶ Héctor Villegas: La facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonio para atender las necesidades públicas.

⁴⁷ (Ecuador C. C., SENTENCIA N.0 041-15-SIN-CC , 2015)

rescatar que el hecho de utilizar de manera ilimitada la potestad tributaria en la creación de tributos y fijaciones de cuantías implica el irrespeto por el derecho a la propiedad.

En consecuencia, luego de una considerable reflexión, la Corte Constitucional consideró que un tributo será justo cuando en su nacimiento y aplicación se consideren las garantías de legalidad, generalidad, progresividad, proporcionalidad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva. Con lo dicho por la Corte Constitucional, se procedió a revisar si las tarifas del Art. 18 de la mentada Ordenanza son violatorias o no al principio constitucional de equidad y junto a ello el resto de principios desarrollados en este fallo, para lo cual la Corte Constitucional utilizó un análisis de la Escuela Politécnica del Litoral del cual se pudo desprender que efectivamente las siete tarifas fijadas dentro del Artículo denunciado alcanzan valores excesivos que afectan de una u otra manera a la economía de las empresas privadas que se vean afectadas bajo la aplicación de este tributo, de tal manera que se evidencia la violación al principio de no confiscatoriedad y además se transgrede el principio de proporcionalidad en la medida de la falta de atención del concepto de capacidad contributiva ya que este es el principio rector y fundamental para fijar los montos que deberán ser cancelados por el sujeto pasivo en una obligación tributaria, pues recordando lo antes dicho por la misma Corte Constitucional: "...un sujeto aporta hacia el Estado en proporción a sus ingresos y rentas..."⁴⁸ En el presente caso, considerando los elevados montos que la municipalidad de Naranjal pretende cobrar por concepto de tasas, inobserva la capacidad contributiva de las empresas al existir una desproporcionalidad entre su utilidad y la carga tributaria que implica cumplir con dicha obligación, por lo que al final del fallo en la decisión la Corte decide aceptar la acción de inconstitucionalidad y declara inconstitucional el Art. 18 de la mentada Ordenanza por contravenir los principios tributarios de equidad, proporcionalidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, ordenando además que se adecúen las tarifas por el cobro de tasas en la ocupación de espacio público a los principios constitucionales tributarios previstos en el Art. 300 de la Constitución de la República.

Estos fallos analizados tienen la finalidad de explicar al lector el sentido que se le da

⁴⁸ (Ecuador C. C., SENTENCIA N.0 041-15-SIN-CC , 2015)

a la capacidad contributiva como un principio fundamental dentro del régimen tributario, más concretamente para la creación y modificación de tributos. El concepto dado por la Corte Nacional en el primer fallo y la forma en como se estudia al mismo y se le da una aplicación práctica en el segundo fallo, nos permite entender la trascendencia de este principio, pues no solo se configura como un importante freno a la potestad tributaria sino que actúa como un garantizador de los derechos de los contribuyentes, haciendo que los tributos sean cobrados en relación a la capacidad económica de las personas, aplicando el mecanismo de la solidaridad en donde quién más tenga, más contribuye.

2.4. Análisis doctrinario sobre el principio de Capacidad Contributiva.

En Argentina, doctrinarios afirman que este principio de capacidad contributiva tiene una doble función, pues en primer lugar serviría como un criterio de legitimación del poder tributario y a su vez fungiría como un límite o garantía contra dicho poder, atrayendo así una especie de balance entre los ciudadanos para con el Estado. La primera función en teoría ayudaría a entender aquella obligación de cumplir con las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes para así ayudar al Estado a sostener el gasto público, pues si a través de un mandato legal, es decir, una norma vigente en un ordenamiento jurídico se obliga a las personas a pagar tributos, estos deben hacerlo entendiendo que al cumplir con esta obligación impuesta legalmente, se está contribuyendo para aligerar aquella carga monetaria con la que tiene que lidiar el Estado cuando se ve obligado a cumplir con aquel gasto público tan necesario en una sociedad, pues es a conocimiento de todos que la mayor fuente de ingresos de los Estados es a través de los tributos; pero a pesar de que a primera vista parecería que un Estado puede imponer tantas cargas tributarias como este quiera, sale a la luz aquella segunda función que pretende limitar dicho poder, pues su finalidad también involucra garantizar la tutela efectiva de los contribuyentes y sus intereses, tratando así de que el Estado a través de las diferentes leyes impongan tributos que rebasen la capacidad contributiva de los ciudadanos, pues se estaría vulnerando el principio de no confiscatoriedad en el caso de que un Estado no respete aquella capacidad contributiva que posee cada uno de las personas obligadas tributariamente para con el Estado.

Fernando Vicente de la Casa considera que “...el principio de capacidad contributiva hace referencia a que a través de este principio el sujeto pasivo contribuirá con las obligaciones tributarias siempre y cuando tenga la capacidad económica para hacerlo...”⁴⁹.

De igual manera, existe quien considera que este principio de capacidad contributiva no hace más que recalcar lo que ya nos enseñó el principio de igualdad, que es buscar el trato igualitario a quienes se encuentren en igualdad de condiciones y un trato de desigualdad a quienes sean desiguales, o en otras palabras citadas por el mismo autor De la Casa “...a igual capacidad económica igual gravamen, y a desigual capacidad económica desigual gravamen...”⁵⁰ por lo que se torna evidente el hecho ya explicado de que el principio de capacidad contributiva se torna un pilar fundamental para la creación y o modificación de tributos, pues las obligaciones tributarias que lleva consigo cada contribuyente siempre será correlativa al rol que ejecuta la capacidad económica de el individuo en específico.

Desde España el principio de capacidad contributiva ya era considerado como uno de los criterios materiales de la justicia tributaria y como uno de los ingredientes de la fórmula ideal para llegar a establecer que la manera más idónea de aportar al gasto público es a través de la necesidad de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias, pero siempre mirando que la medida de sus contribuciones sean correlativas y de acuerdo a la capacidad económica de quienes están obligados a contribuir.

Dentro de la doctrina española una de las distinciones más acertadas que han realizado es la diferenciación de lo que es la capacidad contributiva y la capacidad económica. Cuando hablamos de capacidad económica estamos haciendo referencia a un patrimonio de una persona en concreto, es decir, la titularidad que posea el individuo sobre los bienes que este posea, y la capacidad contributiva hace referencia a la cantidad que tiene una persona para hacer frente a las obligaciones tributarias que le corresponden una vez satisfechas sus necesidades básicas y las de su familia

⁴⁹ (Casa, 2012)

⁵⁰ (Casa, 2012)

de ser el caso, por lo que es común que ambos términos se confundan y se piense que es lo mismo, tal y como considera Sainz de la Bujanda.⁵¹

Para Aparicio Pérez, de igual manera con nacionalidad española, considera que además de existir la distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva existe una tercera distinción que debe hacerse, la cual se la conoce como capacidad de pago, las cuales responden cada una a un momento en específico; es decir, "...la capacidad económica es la riqueza individual total, la capacidad contributiva vendría a ser la riqueza imponible y la capacidad de pago se correspondería con la riqueza disponible..."⁵², distinción con la que si bien no estamos del todo de acuerdo, tiene cierto sentido pues vale hacer una diferenciación entre lo que se conoce como capacidad económica y capacidad contributiva.

A nuestro parecer, existen dos límites que deben ser considerados al momento de establecer una nueva carga tributaria, estos límites son tanto la no confiscatoriedad como el respeto a un mínimo exento, explicando más a detalle, la no confiscatoriedad hace referencia al hecho de que el Estado sabiendo de sus poderes y sus facultades, e incluso conociendo que siempre va a tener ventaja de Administrador sobre sus administrados, no va a portarse de una manera arbitraria y abusiva exigiendo al contribuyente más de lo que realmente le corresponde cancelar, y más de lo que pueda llegar a pagar; y por otro lado, el respeto a un mínimo exento no es otra cosa que el hecho de que el Estado sepa desde que momento una obligación tributaria es exigible pues es imposible que desde cualquier monto el Estado exija el cumplimiento de una obligación tributaria, siempre habrá un mínimo exento que debe ser respetado por la entidad controladora.

Pérez de Ayala nos enseña que "...no pueden crearse impuestos... [...]... más que sobre situaciones que indiquen la existencia de capacidad económica para pagar el tributo..."⁵³ lo que recalca la importancia de este principio como un pilar fundamental para la existencia de esta materia. Revisando la jurisprudencia española, esta nos señala en la sentencia STC 194/2000 FJ So, acerca de los tributos que "...el

⁵¹ (Mestres, 1981)

⁵² (Casa, 2012)

⁵³ (Casa, 2012)

tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos que, por imperativo del art. 31.1 C.E., sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica...”⁵⁴, por lo que como reflexión final acerca de la capacidad contributiva, podemos expresar que este principio es sumamente importante para la vida en sí de los tributos, puesto que si el legislador no considerara a este principio al momento de crear o modificar tributos, los obligados aportarían en poco o nada en el sostenimiento de el gasto público por que sencillo motivo de que no se está considerando la verdadera capacidad económica que tiene el individuo para soportar las cargas tributarias, resquebrajando los límites antes mencionados como son un mínimo exento que libere de obligaciones tributarias y otro límite como lo es la no confiscatoriedad el cual le evitaría al contribuyente pagar más de lo que debe y o de lo que puede; el incumplimiento de esos dos límites llevaría a entorpecer cualquier intento de recaudación por parte del Estado causando una arbitrariedad absoluta por parte del Estado para con los contribuyentes.

⁵⁴ (Casa, 2012)

CAPÍTULO II.

Contribuciones especiales de mejora.

3.- Definición.

Dentro de nuestra materia, al hablar de tributos debemos entender que existen varias clasificaciones las cuales han sido adoptadas por la doctrina latinoamericana, incluyendo legislaciones europeas como lo son la española e italiana, las cuales al igual que nosotros reconocen tres clases de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Adentrándonos en material que nos compete, es necesario hablar acerca de uno de los tributos más complejos de tratar por su configuración y su estructuración, este es el tributo denominado “Contribución especial”. Para autores como De la Garza o Giannini, este tributo tiene la peculiaridad de que su fundamento jurídico se encuentra en lo que se conoce como “beneficio” o “ventaja”, la cual es obtenida por el que va a ser el contribuyente a través de una obra pública, pero, ¿en qué consiste el término beneficio o ventaja? El beneficio consiste en una ventaja económica, la cual debe ser real y efectiva, es decir, debe ser cuantificable económicamente. Cuando hablamos de beneficio debemos atender a la idea de que este aplica únicamente para el orden patrimonial, como por ejemplo a través del incremento del valor de un inmueble, ejemplo que nos lleva a la clara aplicación de las contribuciones especiales de mejora.

A más de que la doctrina considera fundamental el beneficio dentro de este tributo, la consideración de nuestro sistema es similar, pues se necesita obligatoriamente que exista una actividad estatal, la cual es la primera característica de este tributo, ya que a través del Estado y su accionar reflejado en la obra pública hace posible la existencia de este tributo, sin embargo, esto no es suficiente, debido a que la obra pública realizada por el Estado debe generar una plusvalía, es decir, se requiere que por medio de la obra pública se aumente el valor del inmueble del contribuyente.

De la Garza nos brinda un concepto acerca de lo que debe entenderse por contribuciones especiales, concepto que encontramos bastante completo pues este considera que este tributo es “...la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular, producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo

de la realización de una actividad determinada, generalmente económica...”⁵⁵. A través de este concepto hemos dejado absolutamente claro que en síntesis, lo que define perfectamente a este tributo es el beneficio obtenido a través de la actividad estatal.

Bien, una vez en entendido el concepto de contribuciones especiales, es menester explicar que al igual que los tributos, las contribuciones especiales poseen de igual forma una división. Esta división parafraseando al Dr. Vicente Troya responde a una cuestión de perspectivas del beneficio, ya que la primera clasificación se considera a “...aquellas que consisten en la prestación por el beneficio económico que genera la obra pública a ciertos contribuyentes...”⁵⁶ y la segunda clasificación que consiste en “...una prestación que paga quién, para utilizar un servicio público, produce un agravamiento al sector público”⁵⁷. Dicho en otras palabras, la primera clasificación hace referencia a las contribuciones especiales de mejora mientras que la segunda responde a lo que sería contribuciones especiales por gasto. Separándonos un poco de nuestro tema principal, explicaremos brevemente acerca de las contribuciones por gasto: estas llamadas contribuciones por gasto son menos aplicadas puesto que se considera que es muy complicado cuantificar el beneficio y por ende el monto del tributo que se pretende pagar, pues únicamente estaría influenciado por la cantidad que gasta el Estado realizando actividades para satisfacer a los particulares, desligándose de el beneficio que este recibiría con este gasto realizado por el Ente soberano.

Bien, ahora nos compete adentrarnos estrictamente en las contribuciones especiales de mejora; revisando a los diferentes tratadistas de la materia, pudimos encontrar una variedad de conceptos acerca de las contribuciones especiales de mejora, las cuales nos ayudarán a entender de mejor manera a estos tributos.

Es así que hemos tomado las palabras de Héctor Villegas, quien manifiesta en su texto Curso de finanzas, derecho financiero y tributario que las contribuciones especiales de mejoras son “...las contribuciones especiales en la que el beneficio del obligado proviene de una obra pública que presuntamente benefició a dichos

⁵⁵ (Jaramillo, 2002)

⁵⁶ (Jaramillo, 2002)

⁵⁷ (Jaramillo, 2002)

contribuyentes al incrementar el valor de su o sus inmuebles...”⁵⁸. La definición dada por el Dr. Villegas requiere mayor revisión dada la redacción de su concepto, y nos permitimos hacer hincapié en hacer notar que además de requerirse una obra pública, esta debe generar un presunto beneficio; el problema de esta definición es que deja abierta la posibilidad de que dicho beneficio por el cual el contribuyente va a pagar un valor con su propio dinero, sea real o presunto, lo que a todas luces parecería ilógico e injusto si no lo reflexionamos, pues si no existiese un beneficio que incremente el valor de los inmuebles de forma real, entonces ¿por qué los contribuyentes deberían pagar por esto en primero lugar?. Esta es una interrogante que será respondida más adelante.

Para el jurista Fonrouge, la concepción de las contribuciones especiales merece una perspectiva más amplia, pues para este autor, y nos permitimos parafrasearlo, “las contribuciones especiales no solo son obligatorias cuando existe un beneficio individual, sino que abarca también a varios grupos sociales que se han beneficiado o beneficiarán de las obras que realice el Estado, por lo que adquiere gran importancia la existencia del nexo entre el contribuyente y la obra aportada por el Estado con la cual se benefició el obligado, generando una desviación del principio de capacidad contributiva pues aquí no se respeta la idea de solidaridad social la cual causaba que el que más tenga más pague, sino que aquí va a pagar más quien más se beneficie de la obra o servicio”⁵⁹.

Este punto de vista del autor es interesante de analizar, pues ya se empieza a considerar que lo más importante es la prestación del servicio o beneficio de la obra, por lo que esto implica que el eje principal para el establecimiento de tributos ya no sea el principio de capacidad contributiva, sino sea el beneficio que se genera hacia el contribuyente a través de una actividad estatal, lo que genera como consecuencia el desobedecimiento a uno de los principios tributarios más importantes de esta materia, provocando un desorden en el actual orden tributario, pues si un tributo no se calcula midiendo la actual capacidad económica del un individuo, se podría fácilmente caer en la arbitrariedad de la Administración Tributaria, llegando a vulnerarse principios tan básicos y elementales como el de No confiscatoriedad o el

⁵⁸ (Fessia, 1987)

⁵⁹ (Fonrouge, 2001)

de proporcionalidad, lo cual podría desembocar tranquilamente en demandas de inconstitucionalidad de las ordenanzas que contemplan estas contribuciones especiales de mejora por el simple y sencillo hecho de que sin este mecanismo de control que tiene el ciudadano para con el Estado, el Estado a través de sus organismos y dependencias podrían actuar de una manera abusiva y arbitraria en contra del ciudadano particular.

Retomando el cuestionamiento que nos habíamos planteado acerca del concepto del autor Héctor Villegas, el ¿por qué los contribuyentes deberían pagar por estos tributos en primero lugar?. La respuesta es sencilla, a nuestra opinión, Héctor Villegas utiliza la palabra “presunto” para identificar dos posibles escenarios que podrían ocurrir con cualquier contribuyente.

El primer escenario responde al contribuyente beneficiado principal, el cual necesariamente debe cumplir con una obligación tributaria por el hecho de que su inmueble ha recibido una mejora, el segundo escenario implica un campo mayor de beneficio a nivel general, pues si bien una obra realizada que beneficia a un inmueble en particular pareciera que no genera beneficios inmediatos a otros ciudadanos, se cobra igualmente la obligación tributaria por el hecho de que en algún momento el ciudadano se beneficiará de dicha obra. La aplicación de un ejemplo facilitará el entendimiento de lo explicado: por un lado tenemos al Sujeto A dueño de un inmueble vive en un sector con las calles de tierra, el cual es frecuentemente recurrido por los ciudadanos del sector a pesar de la mala condición del camino, ahora por otro lado tenemos al Municipio, el cual se encarga de pavimentar la calle de tierra en donde se encuentra el inmueble del Sujeto A. Esta acción causa evidentemente que el valor real del inmueble se eleve y a la vez, facilite el acceso de los demás ciudadanos del sector el cual empieza a ser frecuentado en mayor número gracias al mejorado estado de la vía. Con este ejemplo se puede demostrar que esta mejoría es de dos tipos, la primera directa y real pues el valor del inmueble aumentó de precio y generó un beneficio a su propietario, y el segundo tipo es un poco más indirecto, pues a pesar de no aumentar ningún valor comercial a los inmuebles de los demás ciudadanos, estos también se beneficiaron del estado nuevo de la vía, lo que de manera indirecta general el beneficio con el cual se posibilita imposición de la obligación tributaria.

Para el tratadista Robert Blacio Aguirre, la contribución especial de mejora “...es una prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o colectivos derivados de obras públicas o actividades especiales del Estado...”⁶⁰. A nuestro parecer, el concepto dado por Blacio Aguirre tiene tintes similares al de los tratadistas anteriormente citados, pues también considera necesario aquel nexo causal entre el beneficio y la existencia de una prestación de servicio o una obra pública.

Dino Jarach interpreta a las contribuciones especiales como “...aquellas sumas de dinero que el Estado o ente recaudador, exige en razón de la ejecución de una obra pública, cuya realización o construcción debe proporcionar un beneficio económico en el patrimonio del contribuyente...”⁶¹.

De los conceptos revisados y analizados podemos comprender que las contribuciones especiales de mejoras son obligaciones tributarias que deben ser satisfechas por los contribuyentes beneficiados gracias a una obra pública o la prestación de un servicio, lo cual indica que no únicamente la persona que se beneficia de manera directa debe cumplir con la obligación tributaria, sino que también involucra a una colectividad gracias al hecho de que en algún momento estos harán uso de aquella obra pública o de la prestación de un servicio público. Recordemos, este beneficio debe ser de carácter real y efectivo, y sobre todo, cuantificable económicamente, y definitivamente el monto a pagar jamás debe ser superior al beneficio que se reportó como consecuencia de una actividad estatal, ya que siempre debe existir una relación entre el beneficio y el importe.

Como último dato acerca de las contribuciones especiales, cabe mencionar que de acuerdo a nuestra Constitución de la República, la competencia para crear, modificar o suprimir contribuciones especiales de mejora le corresponde a los Gobiernos Municipales:

“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

⁶⁰ (Aguirre, 2010)

⁶¹ (Aguirre, 2010)

especiales de mejoras.”⁶²

“Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”⁶³.

Como podemos apreciar, este tributo ha sido tratado ampliamente por tratadistas quienes han aportado con sus diferentes puntos de vista, permitiéndonos comprender de manera sucinta tanto la naturaleza como la utilidad de los mismos, pues estos tributos se rigen a través del beneficio causado por una actividad estatal, dejando a primera vista de que la capacidad contributiva ya no funge como elemento principal de los tributos, sin embargo, este beneficio actúa como un indicio de capacidad contributiva, permitiendo que esta gobierne al mundo de las contribuciones especiales. De igual manera, es importante recalcar los elementos que configuran a este tributo, como lo son la actividad estatal y el reporte de beneficios que generar una ventaja al contribuyente, sin embargo, no se debe confundir a las contribuciones especiales con las contribuciones por plusvalía, ya que estas segundas son un tributo causadas por el aumento del valor monetario de un inmueble por el transcurso del tiempo y no gracias a una actividad estatal reflejada en una obra pública, lo cual es diferente a las contribuciones especiales de mejora, las cuales sí responden al incremento del precio en dinero gracias a la realización de una obra pública.

3.1.- Regulación de las contribuciones especiales de mejoras en el Código Tributario y en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.

Nuestro ordenamiento jurídico no hace ninguna excepción en cuanto a materia tributaria le compete, es decir, efectivamente contiene regulaciones a cerca de las contribuciones especiales de mejora las cuales se encuentran comprendidas en su mayoría dentro del COOTAD y de forma muy breve pero que de igual manera tiene

⁶² (Ecuador A. N., Constitución de la República, 2008)

⁶³ (Ecuador A. N., Constitución de la República, 2008)

su importancia, encontramos normas en el mismo Código Tributario, las cuales analizaremos a continuación.

Cuando hablamos de contribuciones especiales de mejora, definitivamente estamos hablando de tributos, y a pesar de que nuestro ordenamiento jurídico lo encasilla dentro de esta categoría, nuestro Código Tributario no hace especial ni extensa mención sobre el mismo, ya que únicamente trata a las contribuciones especiales en dos de sus artículos, siendo estos el Art. 1 y el Art. 35.

El Art.1 del mentado Código se refiere al ámbito de aplicación de los preceptos que van a regular las relaciones jurídicas que se originen de los tributos, y lo especial de esta norma es que le da la categoría de tributo a las contribuciones especiales como se puede apreciar a continuación:

“Art. 1.- 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, entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.”⁶⁴

Lo importante de esta norma es que se le da el carácter de tributo a las contribuciones especiales de mejora, permitiéndonos ver que nuestro ordenamiento jurídico está en sintonía y se identifica con las corrientes latinoamericanas, así como con las corrientes italiana y española.

Sin embargo, por su carácter especial y complejo no son tratados como cualquier otro tributo, pues estos se manejan de manera diferente a por ejemplo los tributos, para los cuales nuestro Código si ha previsto exenciones generales.

“...Art. 35.- Exenciones generales.- Dentro de los límites que establezca la ley y sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas o especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones

⁶⁴ (Ecuador A. N., Código Tributario, 2005)

especiales:

1. El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público, las empresas públicas constituidas al amparo de la Ley Orgánica de Empresas Públicas y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública;^[1]^[2]^[SEP]
2. Las instituciones del Estado, las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa y económica como entidades de derecho público o privado, para la prestación de servicios públicos;
3. Las empresas de economía mixta, en la parte que represente aportación del sector público...”⁶⁵

El hecho de que las contribuciones especiales no sean contempladas por el Art. 35 del Código Tributario no quiere decir que no sea sujeto de exoneraciones, entendiéndose a este término como un sinónimo de exención de acuerdo a la opinión de Gildemeister, pues como lo veremos más adelante, este tributo también goza de su propia regulación y por ende, goza de las correspondientes exoneraciones al respecto.

A pesar de que el Código Tributario carece de más artículos que regulen a las contribuciones especiales de mejora, nuestro Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) regula de manera extensa a los mismos. A continuación hemos visto necesario revisar el contenido de este Código para así entender que trato le da nuestro sistema a las contribuciones especiales de mejora.

Para empezar, nuestro Código no nos entrega una definición concreta de lo que son las contribuciones especiales de mejora, por lo que hemos abrazado el criterio dado por el tratadista José Vicente Troya, el cual expresa que las contribuciones especiales de mejora son “...aquellas que consisten en la prestación por el beneficio económico que genera la obra pública a ciertos contribuyentes...”⁶⁶. Esta definición dada por el Maestro Troya Jaramillo nos entrega una línea de partida, la cual es entender que las

⁶⁵ (Ecuador A. N., Código Tributario, 2005)

⁶⁶ (Jaramillo, 2002)

contribuciones especiales de mejora tienen un efecto directo para con los inmuebles, ya que solo estos pueden resultar beneficiados por las obras públicas, causando que su valor se incremente y así su propietario goce de esos beneficios.

Ya que la obra pública va a afectar al valor del inmueble, es importante conocer hasta que punto va a responder el administrado por estas obras, así como es importante saber que obras están sujetas a este tributo, por lo que el análisis a nuestras normas es fundamental.

El COOTAD prevé en su normativa que cuando de contribuciones especiales se trata, el monto a pagar de las contribuciones espaciales nunca debe superar el valor del inmueble afectado por dicha obra pública, lo cual guarda absoluta lógica debido a que sería contradictorio y hasta perjudicial considerar siquiera cancelar una obligación que supera el valor de la propiedad afectada por la obra pública, pero para calcular el valor del inmueble es necesario un avalúo del mismo. De igual manera el monto a cancelarse necesariamente debe ser calculado dependiendo de las zonas que han sido influenciadas por la obra pública y la entidad que recaudará este tributo será concretamente el GAD provincial del lugar en donde se realizó la obra pública.

“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.

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.”⁶⁷

Es importante no confundir los conceptos previamente tratados por la doctrina sobre

⁶⁷ (Nacional A. , 2018)

las contribuciones especiales de mejora con lo que prevé el Art. 569 del COOTAD, ya que si bien este nos marca una pauta donde abarca el concepto de lo que es la contribución especial de mejora, en realidad la finalidad de la norma es indicarnos el ámbito sobre el cual van a aplicarse estos tributos, más no definirlo.

Como podemos apreciar a continuación, a pesar de que el Código Tributario no contemplada a las contribuciones especiales dentro de los tributos sujetos a exención, el COOTAD si considera que estos tributos pueden ser objeto de exoneración siempre y cuando se verifique un factor muy importante, el cual es la capacidad contributiva, ya que si un contribuyente en realidad no tiene como cumplir con sus obligaciones tributarias, mal se lo puede exigir que sacrifique su bien vivir y vida digna (conceptos indeterminados) para satisfacer requerimientos del Estado.

De igual manera, algo que se ha tratado muy poco en doctrina y aquí lo hacemos hincapié, es el hecho de que nuestro ordenamiento cuando habla del beneficio que debe recibir el inmueble, lo hace de una manera muy abierta ya que utiliza las palabras “real o presuntivo”, abriendo nuevamente el debate ya tratado a un inicio donde la mayoría de doctrina considera que el beneficio debe ser real y cierto, ya que cae en un completo sin sentido pagar por algo que no nos ha aportado en nada. Sin embargo, al estar esta norma contenida dentro de nuestro ordenamiento jurídico se vuelve automáticamente de acatamiento obligatorio, cerrando en teoría cualquier espacio que pueda existir para debatir de si los beneficios deben ser reales y ciertos o también presuntivos, y lo que a nuestros ojos parece mas grave, es el hecho de que no se considere una exoneración o disminución de pago por esta circunstancia, sino únicamente cuando la situación económica del individuo se vea amenazada de forma que este no pueda costear un estilo de vida decente y suficiente para satisfacer sus necesidades básicas.

“Art. 569.- Objeto.- El objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles por la construcción de cualquier obra pública municipal o metropolitana.

Los concejos municipales o distritales podrán disminuir o exonerar el pago de la contribución especial de mejoras en consideración de la situación social y económica

de los contribuyentes.”⁶⁸

Dentro del mismo cuerpo normativo, existe un capítulo concreto en donde el legislador ha visto conveniente tratar a estos tributos de forma exclusiva, y no se ha olvidado de redactar detalles importantes como su determinación y o cobro de las mismas, siendo así que para poder determinar a las contribuciones espaciales de mejoras, se debe considerar la totalidad de inmuebles que han sido afectados por las obras públicas tal y como se establece en el Art. 591 del COOTAD. De igual manera, el cobro de las mismas se encuentra regulado de la siguiente manera:

“Art. 592.- Cobro de las contribuciones especiales.-Las contribuciones especiales podrán cobrarse, fraccionando la obra a medida que vaya terminándose por tramos o partes. El gobierno metropolitano o municipal determinará en las ordenanzas respectivas, la forma y el plazo en que los contribuyentes pagarán la deuda por la contribución especial de mejoras que les corresponde. El pago será exigible, inclusive, por vía coactiva, de acuerdo con la ley.”⁶⁹

Básicamente esta norma nos da la posibilidad de realizar pagos parciales conforme el avance de la obra pública vaya dándose, lo cual a nuestro parecer es positivo pues evita que el contribuyente se vea forzar a manejar cargas monetarias que quizá si se cobraran de manera inmediata y en su totalidad dentro de un solo pago, causaría una imposibilidad de cumplir con la obligación tributaria.

“Art. 593.- Límite del tributo.- El monto total de este tributo no podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del mayor valor experimentado por el inmueble entre la época inmediatamente anterior a la obra y la época de la determinación del débito tributario.

Los reclamos de los contribuyentes, si no se resolvieren en la instancia administrativa, se tramitarán por la vía contencioso tributaria.”⁷⁰

De esta manera, a pesar de que existen órdenes muy claras sobre la forma en que ha de cobrarse estos tributos, y el límite existente sobre este, la realidad es que dentro de

⁶⁸ (Nacional A. , 2018)

⁶⁹ (Nacional A. , 2018)

⁷⁰ (Nacional A. , 2018)

las ordenanzas que proporcione cada GAD municipal o metropolitano se encontrarán los verdaderos límites y formas y plazos en que han de cubrirse estas obligaciones tributarias, las cuales recordemos pueden ser exigidas incluso de forma coactiva. Nuestro Código nos abre las puertas para que los reclamos que pretendan plantearse se los haga a través de dos vías, la primera que es conocida como la vía administrativa y la segunda que involucra ya al órgano jurisdiccional que sería la vía contenciosa tributaria, debiendo acudir primero a la vía administrativa para así proceder con la vía jurisdiccional.

No es menos obvio recalcar que el sujeto activo de este tributo va a ser la municipalidad o distrito metropolitano en donde se haya ejecutado la obra pública y que lógicamente se encuentre esta bajo su jurisdicción, esto con absoluta lógica ya que es evidente que si un GAD municipal invirtió su dinero en obras para los ciudadanos, lo menos que se puede esperar es que sea el mismo GAD quien reciba los pagos de las contribuciones especiales de mejora. Tampoco resulta demás recordar que el sujeto pasivo de esta obligación va a ser el o los propietarios de los inmuebles que se encontrasen afectados por las obras de la administración debido a que son estos quienes gozan de los frutos y o beneficios que trae consigo la obra pública.

Una fórmula que nos brinda este Código para calcular el costo a pagar del tributo es contemplar el valor total de la obra realizada y repartirla entre quienes actúan como propietarios de las viviendas o inmuebles que han sido beneficiadas, ya que todos deben cubrir las obligaciones de forma proporcional al beneficio que se recibió y así tratar de evitar cargas excesivas a los contribuyentes, sin embargo, debemos recordar que cada ordenanza de cada municipio va a regular esto de manera diferente y por su propia cuenta, eso si, se debe respetar la norma de este código, en especial lo previsto en el Art. 576 donde nos permitimos remarcar un pasaje del mismo que dice “...Los propietarios solamente responderán hasta por el valor de la propiedad, de acuerdo con el avalúo municipal actualizado, realizado antes de la iniciación de las obras...”⁷¹.

Esto nos deja cierta inquietud pues tal parece ser que el legislador se ha olvidado del principio de capacidad contributiva y únicamente se ha centrado en el valor real que

⁷¹ (Nacional H. C., 2018)

tienen los inmuebles, y nos inquieta por el hecho de que a pesar de que la tener la propiedad de un inmueble está relacionado con la capacidad económica y adquisitiva de un individuo, esta de ninguna manera refleja la capacidad contributiva del mismo, pues no siempre la posesión de inmuebles simbolizan una capacidad contributiva elevada y segura, muchas veces nos encontraremos en escenarios donde diferentes sujetos carezcan de capacidad contributiva a pesar de que tengan en su poder inmuebles.

Como es de esperarse, no todo lo que realiza el municipio puede ser gravado bajo el concepto de contribución especial de mejora, es por eso que el legislador ha previsto una serie de obras y servicios que son determinadas como contribuciones especiales de mejora.

“Art. 577.- Obras y servicios atribuibles a las contribuciones especiales de mejoras.- Se establecen las siguientes contribuciones especiales de mejoras por:

- a) Apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase;
- b) Repavimentación urbana;
- c) Aceras y cercas; obras de soterramiento y adosamiento de las redes para la prestación de servicios de telecomunicaciones en los que se incluye audio y video por suscripción y similares, así como de redes eléctricas;
- 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.”⁷²

Estas son las obras o servicios que son consideradas como contribuciones espaciales de mejora debido a que cada una de ellas cuando se las aplica representan un

⁷² (Nacional A. , 2018)

beneficio a quien las recibe, por ende, es lógico que el municipio pretenda recobrar valores que se invirtieron a través de este tributo, y la tarea de manejar estos tributos corresponden a diferentes órganos como lo son el “consejo regional”⁷³, los propios GADS, el “consejo municipal”⁷⁴ y el “consejo metropolitano”⁷⁵. Estos son los órganos encargados de crear, modificar y suprimir si es necesario las contribuciones especiales que se manejan en nuestro Estado.

La razón de ser de las contribuciones especiales de mejora se encuentra en la necesidad de financiar el gasto público que se genera a través de la obra pública o de la prestación de un servicio, y esto es pertinente mencionar debido al hecho de que estos ingresos que provengan de las contribuciones especiales de mejora son ingresos que van a ir dirigidos directamente a las arcas de los gobiernos autónomos descentralizados regional, provincial, metropolitano y municipal para ser precisos, con la finalidad de que con esto puedan realizar una gestión propia y se ayuden a financiar las mismas obras por las que en un principio se está cobrando. A esto se lo conoce como ingresos generados por propia gestión y van dirigidos a soportar el gasto público.

3.2.- Breve análisis de la ordenanza municipal: “ORDENANZA PARA EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE MEJORAS EN EL CANTÓN CUENCA”.

Como es de conocimiento general, la Constitución de la República en su Art. 240 determina expresamente que los GADS tienen facultades legislativas siempre y cuando se encuentren estas dentro de su competencia y jurisdicción territorial; esta facultad legislativa le permite a los Gobiernos Municipales crear, modificar y o suprimir las contribuciones especiales mediante una ordenanza, la cual precisamente es la que vamos a tratar a continuación.

Nuestra ordenanza denominada “Ordenanza para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras en el cantón Cuenca” nos brinda una idea contundente de lo

⁷³ El consejo regional es el órgano de legislación y fiscalización del gobierno autónomo descentralizado regional

⁷⁴ El concejo municipal es el órgano de legislación y fiscalización del gobierno autónomo descentralizado municipal

⁷⁵ El concejo metropolitano es el órgano de legislación y fiscalización del gobierno autónomo descentralizado del distrito metropolitano

que debe considerarse por objeto de las contribuciones especiales de mejora; siendo este el beneficio real o presuntivo que reciben los bienes inmuebles urbanos gracias a la construcción de una obra pública. Nótese que a pesar de que la doctrina comparte la idea de que el hecho generador de las contribuciones especiales de mejoras son la prestación de un servicio o la construcción de obras públicas, nuestra ordenanza contempla en primer plano únicamente la construcción de obras públicas de manera textual, dejando de lado la prestación de servicios, aunque es bien conocido por la doctrina nacional que las contribuciones especiales de mejora necesariamente abarcan una actividad estatal para su correcta aplicación. En cuanto a la base del tributo, esta se define en la ordenanza que será el costo total de la obra respectiva, a diferencia de lo que determinaba la doctrina mexicana que no permitía que se cobre más allá del 90% del valor de la obra, sin embargo, este costo total de obra debe siempre ser prorrateado entre los ciudadanos que resultaron beneficiados de la obra pública, dejando abierta una posible inquietud a responder si se refiere inicialmente a quienes resultaron beneficiados de forma directa o también haciendo extensiva la obligación a quienes se hipotéticamente se benefician de forma indirecta. Esta inquietud es resuelta por la misma ordenanza artículos después cuando habla acerca del tipo de beneficios, entre los cuales se encuentran los beneficios generales y específicos, cuya aplicación se explicará más adelante.

Es importante destacar el hecho de que quienes actúen como propietarios de los inmuebles beneficiados por las obras públicas deben responder hasta el valor de su propiedad, debiéndose realizar un avalúo municipal previo inicio de las obras para así poder tener una certeza de el valor inicial de la propiedad y el valor total del beneficio que esta alcanzo gracias a la obra realizada por la administración, esto va a permitir que el contribuyente tenga seguridad y certeza en cuanto a los valores que debe manejar para cumplir con sus obligaciones tributarias y así evitar inconvenientes que desemboquen en desentendimientos entre la administración y el contribuyente.

Cuando habíamos hablado de beneficios, tanto la doctrina como nuestra ordenanza municipal comparten teorías en cuanto la existencia de dos clases de beneficios, por unos llamados beneficios directos e indirectos, y por otros llamados generales y específicos, coincidiendo los beneficios directos con los beneficios específicos y los beneficios indirectos con los beneficios generales. Estos beneficios incorporados

dentro de nuestra ordenanza clasifica a su vez a los beneficios específicos en sectoriales y locales, correspondiendo a estos beneficios locales aquellas obras que afectan directamente a los inmuebles frentistas, y los beneficios sectoriales son aquellos que causan un beneficio a un sector o área determinada, pero no deben confundirse a estos con los beneficios generales, ya que estos aplican únicamente a un sector en específico de la comunidad, mientras que los beneficios generales van a llegar a todos los inmuebles del área urbana de acuerdo a la ordenanza municipal, siendo el órgano encargado para la determinación de la clase de beneficio que debe aplicarse la Dirección de Planificación Municipal. Es importante mencionar que estas obras deben afectar necesariamente a todos los predios urbanos del cantón al cual se rige la ordenanza, el cual en este caso es el cantón Cuenca.

La manera en la que se debe proceder para repartir por decirlo de esta manera, el costo de la obra, es determinar en primer lugar cuales son los inmuebles beneficiados y el tipo de beneficio que estos están obteniendo de la obra pública. Esto permite de una manera más segura y justa calcular cuanto le corresponde pagar a cada individuo por el beneficio reportado, tanto así que para esto el municipio verificará si los inmuebles que recibieron el beneficio son de un solo tipo, entonces entre ellos deberán costear el gasto total de la obra, pero si existen diversos tipos de beneficios gracias a una misma obra pública, entonces se deben diferenciar de quienes hayan recibido los beneficios generales y quienes han recibido los beneficios específicos, para así a través de un Comité Consultivo integrado por el Señor Alcalde se pueda determinar el valor que le corresponde pagar a cada uno de los beneficiados por concepto de contribuciones especiales de mejoras.

Uno de los puntos más discutidos por los estudiosos de la materia, es determinar si el fin o destino que tiene lo recaudado por concepto de contribuciones especiales de mejoras debe ser re utilizado en más obras o ver si ¿el destino de los mismos es irrelevante para el tributo?. Para algunos doctrinarios, el destino que se le da a los ingresos que se perciben por concepto de contribuciones especiales de mejora es irrelevante, pues únicamente importa el cumplimiento de la obligación tributaria, más no el destino que se le da a lo recaudado; pero también existe otra parte de la doctrina que considera que el destino es de suma importancia ya que con lo que se percibe se podría ayudar a cubrir los valores que no se percibieron por concepto de exoneraciones o incluso se podrían financiar nuevas obras gracias a esos nuevos

ingresos. Nuestra Ordenanza coincide con esta segunda corriente doctrinaria y determina que los valores recuperados a través de este tributo deben ir directamente a cubrir los costos de las exoneraciones que prevé la Ordenanza, costos que no sean asumidos por el GAD Municipal, o cuyos costos no sean imputados a obras de beneficio general y específicas; incluso la misma ordenanza prevé la posibilidad de utilizar esos ingresos para el financiamiento de nuevas obras públicas.

Ya que mocionamos exoneraciones y exclusiones, nos hemos visto en la necesidad de revisar un poco los mecanismos que poseen los contribuyentes para evitar o disminuir el pago de las contribuciones especiales de mejoras. Poniéndose en la perspectiva de los contribuyentes, no siempre se va a tener la posibilidad económica de afrontar una nueva carga económica, por lo que se ha visto la necesidad de determinar cuando un sujeto es viable para ser exonerado y o excluido del pago de este tributo. Anticipamos la necesidad de la existencia de un informe motivado de la Dirección de Avalúos, Catastros y Estadísticas o de la Dirección de Control Municipal en donde se verifique que por ejemplo el bien inmueble no posea un valor equivalente a veinticinco remuneraciones mensuales básicas mínimas unificadas del trabajador en general, o por ejemplo que los predios que hayan sido declarados de utilidad pública por el Concejo Municipal y que tengan juicios de expropiación, en el caso de existir sentencia estos deben encontrarse inscritos en el Registro de la Propiedad y debe estar catastrada, o si se trata de una expropiación parcial, se tributará por lo no expropiado, otra causa de exclusión es cuando el contribuyente se encuentre en una situación económica muy pobre y no pueda hacer frente a los gastos generados por la obra pública. Estos son algunos de los mecanismos previstos en la ordenanza que estamos tratando actualmente, y nuestra finalidad es demostrar a través de la aplicación de la exoneración el contribuyente tiene un mecanismo de defensa en contra del pago de las contribuciones especiales de mejora, y hacemos énfasis en determinar que el principio de capacidad contributiva es valorado dentro de esta ordenanza, ya que una de las posibilidades que se plantea para la exoneración es la situación económica, dando a entender que los principios tributarios son respetados y aplicados de forma eficiente para que el contribuyente pueda sentirse respaldado y seguro en la aplicación de estos mecanismos creados para que estos puedan defenderse frente al cobro de estos tributos.

Cambiando un poco la idea de lo expresado, es importante mencionar que el órgano competente encargado de determinar las contribuciones especiales de mejoras es la Dirección Financiera Municipal, la cual debe emitir los correspondientes títulos de crédito por contribución especial de mejoras, y estos serán exigibles desde la fecha de su notificación, pero con la posibilidad de que estos títulos puedan ser emitidos para un plazo de pago de 3 años con la generación de los respectivos intereses. Estos intereses se generan luego de los 30 días de haber sido emitido el título, obedeciendo al interés legal claro, e igualmente puedo solicitar financiamiento cuando no se tenga el dinero para cumplir con la obligación, con lo cual los pagos se podrían hacerlo en periodos mensuales, y si el contribuyente se atrasa con los pagos, colocándose a sí mismo en mora, la empresa puede exigir el pago de las cuotas vencidas más la totalidad de las contribuciones especiales de mejora a través de una acción coactiva.

De igual manera, nuestra ordenanza otorga ciertos privilegios a quienes se encuentran en situaciones especiales como por ejemplo a adultos mayores, niños, niñas y adolescentes, personas con discapacidad, privadas de libertad, personas con enfermedades catastróficas, jubilados, etc. Estos beneficios a los que nos referimos son rebajas que se realizan a través de la Dirección Financiera Municipal, y el porcentaje de la rebaja dependerá de la situación en la que se encuentren individualmente cada uno, siendo así por ejemplo cuando en las mejoras de beneficio global las personas que se encuentren en los grupos de atención prioritaria se beneficiaran con una rebaja del 100% siempre y cuando el avalúo del inmueble no sea superior a quinientas remuneraciones básicas del trabajador en general, y si se excede, el contribuyente ya no gozará de las rebajas y deberá cumplir con la obligación tributaria sobre el excedente del inmueble; o igualmente, si son propietarios de un solo inmueble adultos mayores, niñas, niños y adolescentes, personas con discapacidad, personas privadas de la libertad, personas con enfermedades catastróficas, jubilados, etc estos gozarán de el descuento siempre y cuando el bien se destine para vivienda y que la obra no supere los doscientos metros cuadrados de construcción, lo cual es correctamente aceptado ya que siempre puede existir la variable de que personas que no se encuentran en las mismas condicione que otras para laborar y así cubrir sus obligaciones tributarias deban ser asistidas por el Estado para tratar de solventar y solucionar su situación.

Este tributo si bien toma en cuenta en ciertos pasajes de esta ordenanza a principios tributarios como el de igualdad, legalidad, proporcionalidad; también debería considerar al principio de capacidad económica, y usamos la palabra debería por el motivo de que a pesar de haberse previsto mecanismos como las rebajas y exoneraciones, el punto de partida para el cobro de este tributo es un avalúo del bien inmueble, causando así que este principio tan importante sea poco apreciado ya que si bien la capacidad adquisitiva juega un rol importante en los contribuyentes para determinar sus tributos, no lo es todo, pues pueden existir un sin fin de escenarios en donde encontremos a personas que sin tener un sustento económico considerable, se vea este obligado a cubrir obligaciones tributarias excesivas y casi imposibles de cumplir, es por ello, que a nuestro modo de pensar hemos decidido revisar algunas de las siguientes obras y servicios atribuibles a contribuciones especiales de mejora, para así poder determinar si la forma en como se cobra estos tributos cumple o no con el principio de capacidad contributiva.

3.2.1 “Apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase”

En cuanto a esta contribución especial de mejora, se prevé que los costos que involucran la pavimentación, repavimentación, construcción y reconstrucción de toda clase de vías, a las cuales indudablemente se deben considerar obras de adoquinamiento, pavimento o cualquier otra forma de intervención constructiva en calzada deberán ser distribuidos en base a las siguientes reglas:

Si la vía no supera los ocho metros de ancho, el cuarenta por ciento se prorrateará entre los dueños de los inmuebles frentistas de la obra pública, esto haciéndolo de manera proporcional en cuanto a la medida de inmueble que se posee frente a la obra pública, y se prorrateará el sesenta por ciento entre todos los propietarios de los inmuebles afectados en base a un avalúo que realiza el municipio sobre cada inmueble, y de ser el caso, si uno de los inmueble resulta ser que tuviere frente con dos o más vías, el avalúo se debe dividir proporcionalmente en la medida de dichos frentes, por lo que, para calcular la base del tributo correspondiente a cada predio se debe realizar una suma de alícuotas. Encontramos sobre esta primera forma de proceder una acertada elaboración por parte del municipio en cuanto a los porcentajes sesenta – cuarenta, sin embargo, a ojos de nuestra opinión, los valores a

pagarse no deberían únicamente valorar el tamaño del inmueble o el mismo costo de este a través de un avalúo, ya que esto se deslinda por completo las situaciones económicas de los contribuyentes, pues no se valora nada más que los bienes inmuebles dejando de lado aquella capacidad contributiva de quienes deben hacer frente a las obligaciones tributarias, situación que encontramos completamente inaceptable, pues tanto para la doctrina extranjera como para la doctrina nacional el principio de capacidad contributiva es un pilar fundamental que debe ser valorado al momento de imponer tributos, y evidentemente aquí se lo está haciendo a un lado para únicamente ver los costos frente a las obras y su relación con el inmueble afectado, mas no con el ciudadano que debe cumplir con los pagos, dejando en claro el incumplimiento de este principio eje del derecho tributario.

En cuanto a los lotes que carezcan de edificación, el Municipio realiza un avalúo de edificación presuntivo y en base a ese avalúo es que se calcula el porcentaje que respondería al valor del inmueble que debería existir, correspondiendo ese porcentaje al sesenta por ciento que debería ser prorrateado entre las propiedades que hagan frente a la obra pública, es decir, este avalúo presuntivo adquiere gran importancia, sin embargo consideramos que la aplicación de este avalúo presuntivo podría ser aplicado dependiendo de la situación, ya que recordemos, existe la posibilidad de que los propietarios del predio no edificado pueda solicitar la exoneración de este tributo gracias a que el valor del predio pueda no exceder el valor mínimo de veinticinco remuneraciones mensuales básicas mínimas unificadas del trabajador en general, o igualmente puede solicitar una exoneración si la situación del contribuyente es precaria y por esa razón no ha construido, de esta forma si se valorara antes la situación del contribuyente, se podría evitar extensas discusiones con la administración acerca de si es conveniente o no emplear recursos administrativos para la elaboración de avalúos presuntivos, y consigo evitar todo el trámite que involucra la solicitud de exoneración de este tributo. Para el avalúo presuntivo se debe establecer un predio medio, esto es básicamente un predio que esté de igual manera haciendo frente con la vía, posterior a esto, el lote sin edificación se le asigna un factor K, el cual corresponde a la superficie del lote sin edificación dividido para la superficie del lote del predio mediano, el resultado de esta división dará como resultado el factor K, posteriormente este factor K se debe multiplicar por el área de construcción del predio mediano y así es como se obtiene el resultado deseado que es

la superficie de construcción presuntiva. Explico esto porque es primordial destacar la visión de la Municipalidad para poder calcular los valores que le correspondería pagar a quienes no han edificado pero aún así sus terrenos se han beneficiado de la obra pública incrementando su precio, pero no terminamos de encontrar adecuada la solución planteada ya que aplicar un valor presuntivo no es del todo correcto en estas situaciones puesto que esta fórmula si bien da un aproximado al valor que tendría una edificación, no cumple con la esencia del principio de capacidad contributiva, el cual obliga a que quienes tengan mayor capacidad económica, contribuyan en mayor medida, ya que no está individualizando sino todo lo contrario, al realizar ese avalúo presuntivo lo que se está haciendo es sacar valores irreales, pues eso es, y tratar de cobrarlos por concepto de contribuciones especiales de mejora. Recordemos que el principio de capacidad contributiva que posee una doble dimensión al referirse al hecho de que por objeto de tributación se entiende la manifestación riqueza directa e indirecta y a su vez que los contribuyentes deberán de contribuir de acuerdo a su capacidad económica.

El inconveniente con este principio se encuentra al momento de revisar esas dos dimensiones, ya que cuando hablamos de manifestaciones de riqueza directa e indirecta nos estamos refiriendo a una de las clasificaciones de los impuestos, los cuales responden a impuestos directos e indirectos siendo los primeros aquellos que miden una manifestación inmediata de la capacidad contributiva como por ejemplo el patrimonio y la renta, y los segundos son aquellos en donde la capacidad contributiva es mediata como por ejemplo los actos de consumo. Sin embargo, y a pesar de que en realidad si se está tratando de una clasificación de impuestos, al estar el objeto del principio de capacidad contributiva la manifestación riqueza directa e indirecta, se entendería que su aplicación sobrepasa a la de los impuestos y se haría posible su aplicación en cuanto a las contribuciones especiales de mejora, esto solo como una idea, pues si el Municipio considera al inmueble para calcular este tributo se entendería que está haciendo uso de la manifestación de riqueza de forma directa al referirse directamente a un bien que forma parte del patrimonio del contribuyente, pero en el caso de los lotes de terreno vacío no aplica ninguna de las dos manifestaciones de riqueza, simplemente decide realizar un avalúo con valores que no son reales y en base a los resultados que arroje este avalúo es que se procede a dar los valores a cobrar y que debe asumir el contribuyente.

3.2.2 “Obras de alcantarillado”

Sobre las obras de alcantarillado, su forma de proceder para el cobro de las mismas no varía en nada en cuanto a lo analizado previamente, el valor debe ser prorrateado en base a un avalúo municipal de las propiedades que resultaron beneficiadas de la obra y será la empresa ETAPA EP la encargada de determinar si es beneficio es general o específico. Es importante recalcar que cuando el beneficio a más de ser local (específico) se extiende a un beneficio sectorial (general), el valor se prorratea entre los beneficiarios en su totalidad pero con la particularidad de que al tratarse de servicio de alcantarillado, la parte del costo de la obra que en teoría le corresponde a los predios que se beneficiaron de forma directa se calculará tomando a consideración que el diámetro máximo de la tubería utilizada en la obra es aquel que corresponda al diámetro ponderado de toda la red construida, con el dato especial de que el diámetro ponderando en sistemas de alcantarillado en ningún momento puede ser menor a cuatrocientos milímetros y si se trata de sistemas de agua potable, no podrá ser menor a ciento diez milímetros, en función de la longitud instalada y el costo unitario de suministro e instalación, el cual posee una fórmula propia que se encuentra en el reglamento para la aplicación en la empresa pública Municipal de telecomunicaciones, agua potable, alcantarillado y saneamiento de Cuenca, ETAPA EP, de la ordenanza para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras en el cantón Cuenca.

Cuando se trate de lotes sin edificaciones que pertenezcan al municipio como parques, protección de orillas de cursos de agua, etc, a estos no se les aplicará ningún cálculo de construcción presuntiva, pues sería ilógico que la administración se cobre a si misma, es decir, estos se encuentran exonerados del pago de contribuciones especiales de mejoras; para todos lo demás casos en que los predios sin infraestructura edificación pertenezcan a particulares, se procederá igualmente como ya se explicó a realizar un avalúo presuntivo para así poder calcular el valor a pagar por parte del administrado.

3.2.3 “Plazas, parques y jardines”

Como ya se explicó anteriormente, en la Ordenanza para el Cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras en el cantón Cuenca se prevé la necesidad de

calificar cuando una obra ha generado un beneficio de carácter local, sectorial o general; siendo así el beneficio local cuando las obras generan un beneficio directo a los predios frentistas, el beneficio sectorial son aquellas que generan un beneficio en áreas amplias pero delimitadas, y el beneficio general afecta a todos los inmuebles de las áreas Urbanas establecidas en la misma Ordenanza ya mencionada en su Art. 1, siendo el órgano encargado de realizar esta distinción es la Dirección de Planificación Municipal, y las empresas públicas municipales a través del órgano que cuente con la respectiva atribución, como por ejemplo ETAPA EP, o EMAC EP.

Como sabemos, los parques, plazas y jardines forman parte de la lista de las contribuciones especiales de mejoras, y por ende, estas obras deben ser calificadas según el beneficio que reportan para su cobro, por lo que hemos de explicar a través de un ejemplo la manera en como la Dirección de Planificación Municipal cataloga a estas obras según el beneficio que reporten y sus criterios a considerar.

En oficio DF-UR-0607-2017 el departamento de Rentas del Municipio de Cuenca solicitó a la Directora General de Planificación, la Arq. Fanny Ochoa Piña, una calificación del tipo de beneficio de obras que se estaban realizando acerca del proyecto denominado “cinturón verde”, proyecto que consiste en construir una infraestructura más “verde” a nivel cantonal. Este proyecto abarcaba la construcción de canchas de uso múltiple en el parque Las Playas, igualmente construcción de canchas de uso múltiple en el sector San Pedro de Baguanchi, obras de recuperación de parque Las Delicias, y la construcción de cinco nuevos parques como el de Patamarca, La Herradura, Quinta Chica, etc.

La respuesta de la Dirección General de Planificación en resumen contenía una valoración del tipo de beneficio que debía aplicarse a este proyecto “cinturón verde”, el cual presentaba un razonamiento bastante lógico expresando que en primer lugar, el desarrollo del proyecto den “cinturón verde para la ciudad de Cuenca” formaba parte del Plan Nacional del Buen Vivir, garantizando así los derechos de la naturaleza y mejorar la calidad de vida de la población en general dotando a la ciudadanía de espacios adecuados para su integración y desarrollo de actividades programadas en beneficio de la comunidad.

Se valoró que este proyecto tenga por finalidad satisfacer las necesidades de la población generando una integración social y familiar y a su vez, reportando beneficios como aportar la economía de los sectores, a la movilidad al interior de las

unidades barriales, a la salud pública en medicina preventiva pues así mejoran el bienestar físico y mental de los adultos, jóvenes, niños, adultos mayores y personas con discapacidad, ayuda ambientalmente a la calidad del aire, genera lugares de participación comunitaria, disminuye los índices de delincuencia, etc.

Bajo esos criterios de valoración, la Directora General de Planificación estableció el carácter de beneficio general sobre estas obras debido a la afectación en común que tendrían dentro del área urbana de este cantón. Esto genera como consecuencia que el costo de la obra se proratee entre todos los beneficiarios y así poder solventar los gastos que la administración está efectuando en cuanto la construcción del proyecto cinturón verde se trata.

Sin duda existe un inconveniente mayor en cuanto a las obras de beneficio general se trata, pues a pesar de que el gasto se proratea entre todos, en ningún momento se hace una valoración económica de la situación del contribuyente como tal, provocando una inobservancia del principio de capacidad contributiva, principio que recordemos, es catalogado por la doctrina como fundamental a la hora de establecer y o modificar tributos. A decir verdad, es en esta clase de Contribuciones Especiales de Mejoras donde se hace notar más la falta de observación de este principio, pues la cantidad a pagar por los beneficiados es calculada sin ningún estudio o valoración, simplemente se reparte el gasto entre los beneficiarios y se ordena el pago, más no se determina cuanto debe pagar cada uno amparándose en un sustento fiable y determinado en cuanto a su capacidad de pago.

3.2.4 “Ensanche, construcción y reconstrucción de puentes, túneles, estaciones de transferencia, pasos a desnivel y distribuidores de tráfico e insumos de obras complementarias”

Para este ítem contemplado en la Ordenanza para el Cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras en el cantón Cuenca hemos de igual manera recogido un análisis proveniente del Director General de Planificación acerca de valoración de este tipo de obras, tomando como punto de partida una ilustración práctica sobre la construcción del puente sobre la quebrada en el sector de la ciudadela Bello Horizonte y vía a Rayoloma.

Parte de una obligación de la Municipalidad es tutelar los derechos de compradores y vendedores de acuerdo a la Ordenanza que regula la planificación y ejecución de

proyectos habitacionales de interés social en la modalidad de urbanización y viviendas progresivas, por lo que a ser una necesidad transformada en derecho que tenían los moradores de la Urbanización Monay en cuanto al acceso vehicular de dicha urbanización, el municipio procedió a la construcción del puente sobre la quebrada en el sector de la ciudadela Bello Horizonte y vía a Rayoloma.

Las obligaciones de pago establecidas por el beneficio real que esta obra reporte fueron asignadas únicamente a los propietarios de los predios beneficiados, debido a que se considera que esta obligación es de carácter real, independientemente de las obligaciones que se puedan acordar entre el urbanizador y el beneficiario, catalogando consecuentemente a esta obra como de beneficio sectorial, debido a que únicamente benefició a los predios que formaban parte de la Urbanización Monay.

Esta valoración que realiza el Director General de Planificación parece acertada dado el tipo de beneficio que se produce con la obra construida, pues a pesar de que a consideración de varios, un puente pueda significar una obra de beneficio general, cuando este no representa un provecho para la ciudadanía en conjunto más que para unos pocos, mal puede ordenarse el pago del tributo de contribución especial de mejoras para toda la ciudadanía, sino debe hacerse únicamente para quienes reportan el beneficio.

Otro ejemplo traído a colación es el del mantenimiento de distribuidores de tráfico, pues a pesar de que los mismos se encuentran contemplados en la Ordenanza para el Cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras en el cantón Cuenca, únicamente se prevé su construcción, ensanche o reconstrucción, más no su mantenimiento, por lo que se asume que estas obras al corresponder al mantenimiento y conservación, no pueden ser atribuibles a contribuciones especiales de mejoras, ya que es la misma Municipalidad el órgano encargado de el mantenimiento y conservación de tales obras sin que esto implique una imposición de contribuciones adicionales a las obras ejecutadas con cargo de su mantenimiento o conservación a pesar de que a primera vista implique siempre un beneficio por el hecho de encontrarse en un estado funcional.

Para culminar esta breve revisión sobre la ordenanza, nuestro comentario final acerca de lo revisado es que a simple lectura no parece respetarse del todo el principio de capacidad contributiva, principio eje de nuestro análisis, sin embargo, el sistema aplicado actualmente parece funcionar en cierta medida, pues de una u otra forma la

administración debe recuperar el dinero invertido en las obras públicas sobre las cuales los particulares se encuentran beneficiándose, ya sea de forma general o de forma más directa, beneficio que jamás debería ser visto como un regalo de la administración sino como una ayuda que estos brindan para mejorar la calidad de vida de sus ciudadanos, servicio que debe ser retribuido por los mismos beneficiados para así poder ayudar a costear el gasto público y llegar a realizar más obras que beneficien a más personas. Si bien estamos en desacuerdo con muchas de las herramientas que utiliza la administración, tales como el empleo de avalúos sobre predios edificados o avalúos presuntivos, porque estos no reflejan una verdadera capacidad contributiva del ciudadano, de hecho, no reflejan ni la capacidad económica del mismo, no es menos cierto que hasta el momento no existe otro método, por decir, más justo para recuperar los valores utilizados por la administración para las obras públicas, siendo así que hasta que no se invente un nuevo modelo que verdaderamente respete la capacidad contributiva de las personas, se debe seguir empleando este sistema que es un tanto inadecuado pero que ha resultado eficiente hasta el momento, intentando aplicar de la forma más correcta posible el cálculo costos a través del prorrateo sobre los beneficiados para así estimar el beneficio generado, es decir, intenta ser lo más preciso posible para que ninguna persona salga perjudicada, aunque no siempre resulte de esa manera.

4.- Análisis de Jurisprudencia sobre las contribuciones especiales de mejora.

Es importante explicar previamente que este primer caso que hemos implementado en el presente trabajo para análisis es tratado bajo la Ley de Casación, esto debido a que resulta extremadamente difícil encontrar casos actuales dentro del cantón Cuenca. Su respectivo análisis procede a continuación.

Caso No. 1.

Suplemento del Registro Oficial No. 799 , 18 de Julio 2016 - SENTENCIA N." 024-16-SIN-CCCASO No. 0015-M-IN-CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR.

El primer caso que trataremos pertenece a una acción de inconstitucionalidad de una ordenanza general para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras a beneficiarios de obras públicas ejecutadas en el cantón Limón Indanza.

La acción de inconstitucionalidad fue planteada en el año 2013 ante la Corte Constitucional del Ecuador, como actor se encontraban los señores Henry Patricio Peláez Arévalo, Segundo Gómez Iñiguez, entre otros, todos por sus propios derechos, en contra de la ordenanza general para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras a beneficiarios de obras públicas ejecutadas en el cantón Limón Indanza, para lo cual con la presentación de la demanda la Corte ordenó que se corra traslado al Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Limón Indanza y al Concejo Municipal de Limón Indanza, provincia de Morona Santiago, así como al procurador general del Estado, esto con la finalidad de que puedan defenderse ante la presente acción de inconstitucionalidad.

La demanda de inconstitucionalidad tenía como respaldo para su sustento el hecho de que se en la ordenanza se omitió los derechos constitucionales de los adultos mayores, discapacitados y mujeres jefas de hogar de recursos económicos escasos, respecto a exonerar las contribuciones especiales de mejoras a los beneficiarios de obras públicas en el cantón y cierran la demanda solicitando la suspensión provisional de la aplicación de la ordenanza general para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras a beneficiarios de obras públicas ejecutadas en el cantón Limón Indanza.

Procuraduría General del Estado contesta la demanda presentando como primer argumento las facultades que la Constitución brinda a los GADS, entre las cuales sobresale el Art. 264, el cual hace referencia a la posibilidad del que los gobiernos municipales tengan competencias exclusivas para crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras, de igual manera se hace mención a las normas contenidas en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización que se refieren a las competencias de los gobiernos autónomos descentralizados, y a los regímenes aplicables a los tributos y contribuciones especiales de mejoras. Bajo las consideraciones señaladas, el delegado de la Procuraduría, señala que la propia Constitución faculta a los gobiernos autónomos descentralizados a emitir ordenanzas para el cobro de

contribuciones especiales de mejoras, asimismo, están facultados para establecer los límites de las exoneraciones de la contribución especial de mejoras.

De modo concreto, la Procuraduría General del Estado, en relación con la alegación de vulneración a derechos constitucionales a través de la ordenanza emitida para el cobro de contribuciones especiales de mejoras, señala que en consecuencia, si la propia Constitución faculta a los gobiernos autónomos descentralizados municipales emitir ordenanzas para el cobro de contribuciones especiales de mejoras, como igualmente los faculta con la posibilidad de exonerar o extinguir tasas, significa también que están facultados para establecer el límite de la exoneración especial de mejoras, como sucede en el caso, y que los propios accionantes mencionan, en consecuencia no existe ninguna vulneración de las normas constitucionales invocadas por los accionantes. Es así, que en consideración a todos los argumentos expuestos, la Procuraduría General del Estado solicita que, mediante sentencia, se rechace la acción pública de inconstitucionalidad propuesta.

EL alcalde y el procurador síndico también contestaron y por su parte señalaron al respecto en lo que guarda relación con la alegación a vulneraciones a los derechos de los discapacitados, adultos mayores, mujeres jefas de hogar y el derecho al buen vivir, se señala que la ordenanza en cuestión está apegada al ordenamiento constitucional y legal vigente, y en tal virtud, se refiere a la ley especial del anciano, atinente a la exoneración de impuestos; así como a la ley de discapacidades, referente también a la exoneración de impuestos, y al respecto señala que en los mencionados Códigos no se establece la exoneración de tasas y contribuciones especiales de mejoras para este grupo de personas, solicitando que se deseche la demanda de inconstitucionalidad planteada.

La corte dentro de sus consideraciones preliminares realizó un control de constitucionalidad. El control formal de las normas infra constitucionales no pudo realizarse debido a que solo se tenía un año para plantearse esta acción desde que se emitió la Ordenanza, por lo que el análisis por la forma sobre la norma en cuestión no fue desarrollado, sin embargo, si realizó un control material, sobre el cual realizó el siguiente problema jurídico:

1. La ordenanza general para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras a beneficiarios de obras públicas ejecutadas en el cantón Limón Indanza, ¿vulnera el

derecho a exenciones en el régimen tributario de las personas adultas mayores y de las personas con discapacidad, reconocidos en la Constitución de la República?

Como un primer punto a considerar dentro del presente análisis, es necesario partir de la apreciación del contenido del artículo 84 de la Constitución de la República; que indica:

“Art. 84.- La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades. En ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentarán contra los derechos que reconoce la Constitución.”⁷⁶

Esto con el propósito de determinar, si la "ordenanza general para el cobro de contribuciones especiales de mejoras a beneficiarios de obras públicas ejecutadas en el cantón Limón - Indanza", al momento de su creación y expedición respetó esta disposición constitucional, y por tanto se observó los derechos de las personas adultas mayores y discapacitadas, que son los derechos que los accionantes consideran vulnerados. A más de lo expuesto, es necesario indicar que la Constitución de la República prevé dentro de sus normas la exoneración dentro del régimen tributario para las personas adultas mayores y discapacitados.

La Corte se planteó una segunda pregunta, siendo la interrogante si ¿En el contenido mismo de la contribución especial establecida por el gobierno del cantón Limón Indanza se han vulnerado normas constitucionales?.

La respuesta que nos entregó la Corte Constitucional, tras un análisis doctrinario, respecto los conceptos y objeto de las contribuciones especiales de mejora, fue indicar que las contribuciones especiales de mejoras son creadas para financiar principalmente obras públicas, y se cobran en base al beneficio, ya sea este real o presuntivo, y dentro de la ordenanza general para el cobro de contribuciones especiales de mejoras a beneficiarios de obras públicas ejecutadas en el cantón Limón – Indanza no se encontró beneficio tributario alguno para los adultos mayores

⁷⁶ (Ecuador A. N., Constitución de la República, 2008)

o discapacitados, por lo que asegura que esta ordenanza no fue expedida en observancia y armonía con la Constitución de la República.

El problema encontrado por la Corte es que los accionantes cuando demandaron la inconstitucionalidad de la ordenanza, lo hicieron fundamentándose en la inexistencia de contenido acerca de los beneficios tributarios para los adultos mayores o discapacitados, configurándose así una omisión, sin embargo, este fundamento es inútil frente a la esencia de una acción de inconstitucionalidad pues ésta tiene como objeto garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico a través de la identificación y la eliminación de incompatibilidades normativas entre normas constitucionales y las demás disposiciones que integran el sistema jurídico, por lo que la Corte considera que la acción planteada no es pertinente ya que en palabras de la Corte, para analizar lo que se pretende existe otro tipo de procedimientos constitucionales, en donde se deben observar parámetros clara y expresamente determinados. Sin embargo, se consideró que el contenido de la Ordenanza no cumple con lo dispuesto en la Constitución de la República en cuanto o determinado sobre los beneficios tributarios para las personas adultas mayores y con discapacidad, y por ende se deben garantizarlos, por lo que ordena que se reforme la ordenanza general para el cobro de contribuciones especiales de mejoras a beneficiarios de obras públicas ejecutadas en el cantón Limón – Indanza con la inclusión de los beneficios tributarios antes señalados para así lograr una armonía de acuerdo a lo que establece la Constitución de la República.

Esta sentencia nos permite valorar la importancia del tema constitucional sobre los textos de rango inferior, ya que estos deben ser elaborados con absoluto cuidado vigilancia de las normas constitucionales que rigen a nuestro ordenamiento jurídico; el caso quizá no nos atañe en demasía debido a que nuestra ordenanza no tiene este problema en cuanto a los beneficios tributarios para las personas adultos mayores y discapacitados, sin embargo, nos sirve como un ilustrador de las herramientas que posemos los ciudadanos para hacer respetar los derechos que nos corresponden previstos en la Constitución de la República.

Casi No. 2

IMPUGNACIÓN DE COBRO DE CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE MEJORAS.

22-XII-2006 (Resolución No. 119-06, Sala de lo Fiscal, E.E. 11, 17-I-2008).

El presente trámite que hemos traído a colación es un juicio de impugnación de cobro de contribuciones especiales de mejora planteada por el Sr. Eugenio Vélez Salazar, procurador común Sr. Carlos Abad y otros, en contra el Director Financiero del Municipio de Cuenca.

En el año 2003 el señor Milton Cerna Veloz por sus propios derechos y como procurador común del señor Alfonso Capón Guamán y otros, propuso ante el Director Financiero Municipal de Cuenca un reclamo administrativo, el cual buscada dejar sin efecto la resolución administrativa que ordenaba el cobro de obras de pavimentación, obras realizadas en la calle Av. De las Américas de esta ciudad de Cuenca. Acto seguido, la administración mediante resolución N° 317 negó el reclamo. Los afectados procedieron a realizar una demanda de impugnación en contra de los títulos de crédito que se mencionan en los avisos de pago emitidos alegando que el Consejo Municipal de Cuenca no tiene derecho a exigir dicha contribución por cuanto las obras fueron realizadas por el Estado a través del Ministerio de Obras Públicas y Comunicaciones; a lo que responde la administración que la contribución especial de mejoras es exigible por el beneficio que han obtenido los actores por las obras realizadas en la Avenida de las Américas de la ciudad de Cuenca, sin que importe quién las haya ejecutado. La sentencia emitida fue favorable para los actores, por lo que el Director Financiero del Municipio en fecha 25 de julio de 2005 interpuso un recurso de casación en contra de la sentencia emitida por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en la ciudad de Cuenca, dentro del juicio de impugnación 42-04.

Se presentó recurso de casación fundamentando este en la causal número uno del Art. 3 de la ley de casación, alegando que cuando se expidió la sentencia impugnada se incurrió en una errónea interpretación de múltiples artículos provenientes de la Constitución Política, la Ley Orgánica de Régimen Municipal y la Ordenanza Codificada general normativa para el cobro de las contribuciones especiales de mejora por obras ejecutadas en el cantón Cuenca, y además plantea una falta de aplicación de una norma de la Constitución.

Sustenta en el recurso de casación que el consejo cantonal tiene la facultad de crear, suprimir y modificar tasas y contribuciones especiales de mejoras, y alega de igual manera que el objeto en sí de las contribuciones especiales el cual es de acuerdo a lo

que establecía la Ley de Régimen Municipal “...el beneficio real o presunto y que el mismo haya devenido de cualquier obra pública...”⁷⁷ por lo que alega que no importa quien ejecute la obra, ya que si los propietarios colindantes se beneficiaron de la obra, estos se encuentran en la obligación de pagar la contribución especial de mejoras, dejando en claro que resulta absurdo dejar que los beneficiarios globales se hagan cargo del costo de la obra para que así los beneficiarios directos puedan exonerarse de esta, ya que la obligación de pago surge de acuerdo a la ley, y a demás señala de que de incurrirse en un supuesto error de denominación de calles, esta tampoco afectaría a la obligación ya que de todas formas el beneficio es real.

La Corte para resolver realiza una reflexión bastante profunda en cuanto manifiesta que el hecho generador de las contribuciones especiales de mejora es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles del área urbana gracias a la construcción de cualquier obra pública, aunque concuerda con nuestro criterio pues rechaza la idea de que la ley se aplique sobre beneficios presuntivos, estando acorde con la doctrina al solicitar que el beneficio debe ser real, tangible y medible.

Continuando con la reflexión de la Corte, esta hace un importante señalamiento al manifestar que no forma parte del hecho generador de este tipo de tributos el hecho de que la obra deba realizarse por el sujeto activo, ni mucho menos que las recaudaciones tengan un fin específico y cita un Artículo del Modelo de Código Tributario para América Latina, en el cual se puede apreciar que “...Art. 17: Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación...”⁷⁸, igualmente hace mención a que los Códigos de Brasil, Uruguay y Bolivia están redactados de similar manera, y hace hincapié en que a pesar de que el Código Tributario de nuestro país no defina lo que son las contribuciones especiales de mejora, la Ley Orgánica de Régimen Municipal expresa que los fondos que se recaudan por el cobro de las contribuciones especiales de mejora no constituyen elementos constitutivos del tributo y tampoco lo constituye quien ha efectuado las obras públicas. Culminando

⁷⁷ (JUSTICIA, 2005)

⁷⁸ (JUSTICIA, 2005)

esta reflexión y estando preparada para emitir su resolución, la Corte prosigue a declarar improcedente la demanda.

De esta sentencia relatada muy brevemente se puede apreciar a primera vista que en ese entonces la llamada la Corte Suprema de Justicia atiende y establece dos puntos que resultan ser pertinentes comentar, el primero de ellos es en cuanto el señalamiento que realizan acerca de la irrelevancia de quien realice la actividad estatal, siempre y cuando exista un beneficio, este debe ser objeto de pago por contribución especial de mejoras, y el segundo señalamiento es acerca de la poca importancia que le da la Corte al destino de los tributos recaudados bajo el concepto de contribuciones especiales de mejora.

Acerca del primer señalamiento cabe mencionar que de acuerdo a la Ordenanza Municipal actual y vigente a nuestro tiempo, establece que el objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo que han sufrido los inmuebles urbanos por la construcción de cualquier obra pública, esto marca desde un inicio una pauta pues basta la existencia de una obra, no importa quien la haya ejecutado, y que cause beneficio para que esta obligación nazca y sea exigible como contribución especial de mejoras, incluso se determina que el sujeto activo (municipios o distrito metropolitano) pueden suscribir convenios con empresas públicas para así llegar a realizar obras públicas, permitiéndonos así verificar lo antes dicho por la Corte, en donde a perspectiva de esta le resulta irrelevante establecer quien realizó la actividad estatal, sin embargo, debemos hacer una acotación desde el punto de vista práctico, pues a pesar de que si bien se ha tornado irrelevante conocer quién prestó el servicio, no cualquiera puede pretender cobrar un tributo bajo esa teoría, es decir, únicamente las entidades municipales tienen el poder para exigir el cobro de las contribuciones especiales de mejora, nadie más.

En cuanto al segundo señalamiento, no coincidimos con el criterio de la Corte debido a que nos resulta de suma importancia conocer el destino que recibirán los tributos una vez recaudados debido a lo que se conoce como ingresos propios de la gestión, ya que esto indica que la municipalidad debe hacer frente a las necesidades de sus ciudadanos con lo que esta misma genere, y sería una labor inaceptable el permitir que los ingresos sean despilfarrados por los administradores. Nuestra ordenanza fuerza a que los valores recuperados sean destinados a cubrir los costos de las exoneraciones que prevé la misma ordenanza, y además el dinero debe ser destinado

para el financiamiento de nuevas obras, lo que nos permite tener certeza de la utilidad que se le está dando al dinero cobrado bajo el concepto de contribuciones especiales de mejoras, y nos deja en evidencia que aquel primer criterio dado por la Corte ha quedado atrás, dando la importancia que se merece a este tema.

5.- Análisis de Doctrina sobre las contribuciones especiales de mejora.

El hecho de que los municipios gocen de potestad tributaria facilita la creación de contribuciones especiales de mejora por los mismos, y esto se justifica gracias a que la finalidad de estos tributos es ayudar a financiar el gasto público realizado a través de las obras o servicios brindados, las cuales van a ser enteramente aprovechadas por los ciudadanos ya sea de forma individual o colectiva, es decir, cuando un municipio realiza diversas obras como por ejemplo pavimentación de calles, veredas o demás construcciones que resultan de interés público, así como obras de alcantarillado o ampliación del sistema de agua potable, son para provecho de las personas, y por ende, estas obras deben financiarse con este tributo caso contrario resultaría muy difícil poder realizar alguna obra ya que se carecería de financiamiento.

Para el profesor Juan Carlos Benalcazar esta potestad tributaria “no es absoluta ni arbitraria”⁷⁹ ya que recordemos, de acuerdo al Art. 301 de la Constitución de la República indica que tanto “las tasas como las contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”⁸⁰, con lo que quiere decir que los tributos creados por los municipios están sujetos y subordinados al principio de legalidad, encontrando sus límites en lo que el legislador pueda llegar a determinar, por lo que esa expresión de autonomía financiera no se encuentra ajena al control de la ley.

Para Sergio Francisco de la Garza los tributos a más de clasificarse en impuestos, tasas y contribuciones especiales, poseen más clasificaciones como es en este caso de “tributos originarios y derivados”⁸¹. Se considera que las contribuciones especiales de mejora deberían encasillarse dentro de la clasificación de ingresos derivados, ya que estos no son propiamente generados por el Estado ni de su patrimonio, sino que el Estado es quien recibe de los particulares.

⁷⁹ facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones.

⁸⁰ (Guerrón, 2013)

⁸¹ (Garza, 2008)

Otra distinción que realiza este autor, es en base al poder tributario, el cual a su modo de concebir la materia puede ser tanto originario como derivado, siendo originario cuando nace de la Constitución y derivado cuando la entidad política lo posee porque se lo han transmitido una entidad que si gozaba de este poder originario. Esta clasificación la traemos a colación debido a que el poder tributario se encuentra fuertemente vinculado con las contribuciones especiales debido a que al hablar anteriormente de autonomía financiera hacíamos referencia al hecho de que los municipios gozan también de la facultad recaudadora de tributos, encasillando a estos en lo que sería a ojos de De la Garza un poder tributario originario, ya que es la misma Constitución del Ecuador quien faculta a los municipios el cobro y manejo de los mismos.

Se considera por la doctrina mexicana que uno de los derechos que deberían respetarse y que le corresponde a los contribuyentes, en cuanto a materia de contribuciones especiales nos referimos, es el derecho de conocer el valor de las obras que están realizando las entidades administrativas, y este valor debería ser entregado mucho antes de que se empiece la obra, esto con la finalidad de que el contribuyente esté preparado para afrontar las cargas que se le vayan a imponer y puedan establecerse medios de defensa por si existiese un error de cálculo que arroje montos erróneos los cuales pueden perjudicar al particular. Este criterio posee mucho sentido desde todos los ángulos en que se lo mire debido a que el contribuyente si careciera de este mecanismo estaría expuesto a lo que le diga la autoridad administrativa, pudiendo de forma arbitraria provocar desventajas en contra de los administrados a través del establecimiento de montos elevados sin justificación alguna. Este mecanismo no lo aplicamos aquí en el país, sin embargo, el contribuyente tiene la posibilidad de defenderse a través de la aplicación de otros mecanismos como lo indican el municipio a través de la ordenanza respectiva, mecanismos que se sintetizan en la posibilidad de exonerarse y o excluirse del pago de las contribuciones especiales de mejoras a través de la existencia de un informe previo y motivado emitido por la Dirección de Avalúos, Catastros y Estadísticas o también a través de la Dirección de Control Municipal, pero es necesario recalcar que esta exoneración o exclusión de pago no aplica para todos, ya que existen parámetros como ya vimos previamente que deben verificarse y cumplirse para

poder ser sujeto de exoneración y o exclusión del pago de las contribuciones especiales de mejora.

Revisando a doctrinarios mexicanos hemos podido deducir que para estos, las contribuciones especiales son prestaciones fijadas por el Estado de manera unilateral y de manera obligatoria para una persona o un grupo de varios individuos que se han beneficiado por la prestación de un servicio o la obra pública, y esto con la finalidad de ayudar a costear los gastos y costos, las cuales van siempre en la mira del interés general reflejado en los beneficios que reciben con el aumento del valor del inmueble en donde se encuentra realizando la obra o se prestó el servicio.

Para el profesor De la Garza, "...las contribuciones especiales son la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica..."⁸². Es importante recalcar que tanto De la Garza como la doctrina mexicana en si coinciden en denominar a las contribuciones especiales como prestaciones, lo cual podría prestarse a confusiones que obedecen a otro término como el del contraprestaciones, por lo que hemos visto necesario esclarecer esta duda debido a la similitud de significados entre la una y la otra. De acuerdo en términos de la RAE este término se trata de un "...tributo o servicio pagadero al propietario de alguna entidad corporativa..."⁸³, mientras que el término contraprestación, es una "...prestación que debe una parte contratante por razón de la que ha recibido o debe recibir de la otra..."⁸⁴. Desde ya hacemos notar nuestra posición al estar de acuerdo con la palabra de los tratadistas mexicanos, dándole la categoría de prestación a las contribuciones especiales, y esto se debe a que si bien existe una actividad estatal o prestación de servicio que afecta de forma directa a los contribuyentes, y estos a su vez se ven obligados a cumplir con una obligación económica, obviamente teniendo en cuenta el principio de capacidad contributiva, los contribuyentes reciben ese beneficio, constituyendo en si una ventaja para el contribuyente ya que gracias al Estado, este consiguió aumentar el valor de su inmueble evitándose pagar el valor completo de la obra por si mismo. Es por eso que

⁸² (Garza, 2008)

⁸³ (Española, 2018)

⁸⁴ (Española, 2018)

es una prestación y no una contraprestación, por el simple hecho de que el contribuyente no va a recibir ningún ingreso de ningún tipo, el hecho de que si inmueble aumente de valor es una consecuencia de la actividad estatal, y evidentemente el Estado necesita del aporte de los contribuyentes beneficiados para poder costear la obra en su totalidad o en su mayoría.

La doctrina italiana por su parte considera que este tributo es una prestación debida por dos clases de individuos, el primero se trata de las personas que se ven afectadas de manera positiva gracias a la prestación de un servicio o a través de la obra pública, siendo esta afección un incremento económico a través de la mejora de su patrimonio, la segunda clase a la que hace referencia la escuela italiana es acerca de las personas que gracias a las cosas que poseen, o de la actividad a la que se dedican generan un incremento de gasto público; siendo evidente que dentro de la primera clase se encasilla nuestro tema a tratar que son las contribuciones especiales de mejora, dejando en claro así que nuestro sistema de derecho ecuatoriano posee ciertas matices similares a la del sistema de derecho italiano.

Retomando los análisis que realiza la doctrina mexicana, nos encontramos con que esta clasifica a las contribuciones especiales en tres grupos o clases: "...A) contribución de seguridad social, B) contribuciones por gasto, y C) contribuciones de mejoras..."⁸⁵. La que nos interesa por el contenido a nuestra materia es la tercera, es decir la contribución de mejoras, la cual como ya vimos es aquella cuyo hecho gravable es el beneficio que proviene de la actividad estatal, ya sea a través de la realización de una obra pública o a través de la prestación de un servicio.

Las contribuciones especiales de mejoras, como todo en esta materia, posee elementos que la constituyen y la diferencian de las demás, es así que encontramos como primer elemento a la prestación en dinero gracias a un beneficio recibido, y reiteramos lo antes dicho, es una prestación gracias a que el contribuyente no va a recibir ningún ingreso de ningún tipo, el hecho de que si inmueble aumente de valor es una consecuencia de la actividad estatal como por ejemplo la repavimentación, el alcantarillado, etc, esas son prestaciones que hace el Estado y no se los puede considerar bajo ninguna manera como contraprestaciones que realiza el contribuyente a través de su pago. El segundo elemento es que a este tributo se lo

⁸⁵ (Garza, 2008)

considera como una obligación “ex lege”, es decir, se aplica el principio de legalidad en su máxima expresión, la cual indica que sin ley, no existe tributo, o más bien adecuado ese concepto, sin la ordenanza respectiva no va a existir este tributo. El tercer elemento que encontramos es el hecho generador de las contribuciones especiales de mejora, el cual radica en la obra pública o servicio prestado por parte de la administración las cuales producen un aumento al valor de los inmuebles de los contribuyentes. La existencia de estos tres elementos permite el nacimiento de las contribuciones especiales de mejora pues, al existir una ordenanza donde se determina que cierta actividad será regulada de una manera determinada, acompañado de la actividad estatal, seguida del beneficio traducido en el incremento del valor del inmueble, nos da como consecuencia ese nexo de causalidad que se traduce como la existencia en si de la contribución especial de mejora. La ausencia a su vez de cualquiera de estos elementos, sea la actividad estatal, sea el incremento del valor del inmueble, o cualquier elemento que configure un presupuesto del mismo provocaría la inexistencia de la obligación tributaria.

El incremento del valor del inmueble es de suma importancia, tanto así que la doctrina mexicana la ha denominado “principio de beneficio” y su aplicación consiste en hacer pagar a las personas por el hecho de que la obra o servicio que se prestó favoreció a la comunidad, es decir, fue una actividad con un interés general y por eso se obliga a pagar a los contribuyentes pese a no tener un beneficio individual. Para Ataliba, la base imponible de este tributo se encuentra en la plusvalía, es decir, “...la medida de la plusvalía es la medida del tributo...”⁸⁶ Nosotros consideramos que el principio de beneficio tiene su sentido hasta cierto punto, pero no se debe olvidar que el verdadero sentido de este tributo es ayudar al gasto público cobrando a quienes obtengan un beneficio a través de el incremento del valor de su inmueble, lo que quiere decir que este tributo debe imponerse en especial a las personas que se benefician de este y en menor grado a todas las demás personas gracias a que busca un interés general.

Tanto nuestro ordenamiento jurídico como la doctrina internacional concuerdan en que quien realiza el hecho generador es la misma Administración pues es esta quien a través de la obra pública o la prestación de un servicio generan el beneficio a los particulares dueños de los inmuebles que provoca que el valor del bien suba, por

⁸⁶ (Ataliba, 1986)

administración nos referimos en su mayoría a los GADS, y las obras a las que nos referimos son por ejemplo la repavimentación, alcantarillado, etc. Si la administración es el sujeto activo, es lógico que el sujeto pasivo se encasille en los pies de quienes reciben los beneficios de la actividad estatal, es decir, el sujeto pasivo será siempre el propietario del bien inmueble pues gracias a la actividad estatal el valor de su inmueble aumentó de precio.

Este principio de beneficio en sí constituye pilar referente para la doctrina mexicana, pues su razonamiento se fundamenta en la ventaja que reciben las personas obviamente siempre y cuando sean habitantes de la ciudad, y esa ventaja como ya se indicó previamente puede ser directa o indirecta, y recalcamos esto por que para los estudiosos de la materia las obras siempre van a ser de beneficio colectivo, es decir, que si bien los propietarios de los inmuebles frente a los cuales se realizan actividades estatales van a resultar beneficiados, también resultarán de similar manera la colectividad, pues es sabido por todos que siempre una obra va a generar un beneficio tanto a un particular como para una colectividad, por lo que resultaría incompresible que el costo total de la obra sea únicamente cubierto por los beneficiados directos y no por los que se pueden beneficiar de forma indirecta. Al igual que en nuestro país, en México la contribución especial que deben cancelarse no puede superar en los absoluto el valor de la obra, llegando a un máximo del 90% de total de la obra, y se les concede a los contribuyentes un plazo no mayor a 10 años para que cumplan con sus obligaciones tributarias.

Consideramos que este principio de beneficio si bien no consta textualmente en ninguna de nuestras normas o textos legislativos, tiene sus tintes de constancia ya que nuestra ordenanza se extiende tanto a los beneficiados de forma directa como indirectamente denominando a las obras que afecten tanto a particulares como a la ciudadanía como “obras de beneficio general”, y es gracias a esta idea popularizada que se grava a los ciudadanos para que aporten y ayuden con el gasto realizado por la Administración, poniendo de manera firme la concepción de que las obras ayudan a varios y no solo a uno, permitiendo así que las cargas se repartan de manera proporcional entre los ciudadanos.

6.- Análisis en Derecho Comparado sobre las contribuciones especiales de mejora y su regulación al respecto.

La finalidad que perseguimos al involucrar temas de Derecho Comparado, es precisamente poder comparar, analizar y criticar tanto semejanzas como diferencias de nuestras normas con los diferentes sistemas jurídicos vigentes a nivel global, con la única intención de reflexionar acerca de lo que entre diferentes sistemas se entiende y aplica por contribuciones especiales de mejoras y así tratar de mejorar en las carencias que podamos llegar a encontrar. Para el presente análisis hemos decidido escoger a Estados relativamente cerca de nuestro país con la intención de entender la manera en como las contribuciones especiales de mejoras son tratadas y así revisar el enfoque que tienen los países de habla hispana acerca de estos tributos.

Empezando el presente análisis, hemos de arrancar con la Ley de Tributación municipal de Perú, este código contiene al igual que el COOTAD la regulación acerca de las contribuciones especiales de mejora del Estado peruano. Similar a nuestro Estado, en Perú su ley determina que sean las Municipalidades quienes perciban, creen, modifiquen y supriman las contribuciones especiales a través de ordenanzas, aunque dentro de su marco normativo, a las contribuciones especiales de mejora en Perú se las denominan contribuciones de obras públicas, las cuales tienen la misma función y ejecución que se les da aquí a las Contribuciones especiales de mejora, es decir, estas se calcularán teniendo en cuenta el mayor valor que adquiere la propiedad beneficiada gracias a la obra municipal; es importante recalcar que la primera diferencia encontrada dentro de los marcos normativos es que para el ordenamiento jurídico peruano, las obras deben ser realizadas necesariamente por el municipio, mientras que en nuestro país, incluso con criterios de la Corte, no importa quien haya realizado la obra pública, siempre y cuando se la haya realizado dentro del cantón en donde opera la ordenanza que permita el cobro y se presente el beneficio en los inmuebles. El destino de los tributos que se cobren deben ir necesariamente, al igual que en nuestra ciudad, directamente a financiar el costo de inversión de las obras públicas.

Para la ciudad de Lima, su Municipio creó la Ordenanza que establece las normas procesales para la recaudación, fiscalización y administración de la contribución especial de obras públicas en la provincia de Lima, ordenanza que prevé la obligatoriedad de acatamiento respecto los predios beneficiados gracias a Obras Municipales. Dentro de esta ordenanza, se define a las contribuciones especiales de obras públicas como aquel “...tributo que grava los beneficios derivados de la

ejecución de obras municipales...”⁸⁷, haciendo que le hecho imponible sea básicamente el mayor valor que adquieren los inmuebles ubicados dentro de la zona de beneficio gracias a la realización de obras públicas. La ordenanza que permite el cobro de las contribuciones especiales en Lima, al igual que nuestra ordenanza, designa como sujetos pasivos a aquellos que son propietarios de inmuebles beneficiados por las obras públicas, y designa como sujeto activo a la misma administración municipal.

Algo que llama nuestra atención, es el dato de que dentro de esta ordenanza se excluye del pago a entidades como sociedades de beneficencia, entidades religiosas, predios que presten servicios médicos, cuerpo de bomberos, universidades y centros educativos, predios que correspondan organizaciones políticas como partidos o alianzas, etc, etc. Esto es novedoso para nosotros ya que dentro de nuestra ordenanza no se contempla la exclusión de ninguna de estas entidades, pues a ojos de nuestra ley, todos deben cumplir con su obligación tributaria sin ninguna excepción, salvo contados casos en que la situación económica del sujeto pasivo lo requiera, o que los predios tengan una situación especial, sin embargo, dentro de la ordenanza de lima para el cobro de contribuciones especiales no se hace ni mención a estas situaciones de orden práctico, es más, no se los considera para nada, únicamente se enfoca en las entidades tendientes a prestar servicios a la comunidad y las recompensa excluyéndolos del pago de las contribuciones especiales, exclusión que a nuestros ojos no tiene ningún sentido.

Otro dato que pudimos encontrar similar al analizar la ordenanza de Lima, es que el costo de la manutención o reparación de las obras ya realizadas jamás podrán ser cobradas bajo la característica de contribución especial por obras públicas ya que de eso se debe encargar el mismo municipio como uno de sus deberes de institución.

El método empleado en el Estado peruano, más concretamente dentro de la ciudad de Lima para la determinación de la contribución total es el mismo que se emplea en nuestra ciudad a través de nuestra ordenanza, es decir, a través de un avalúo y el cálculo del beneficio obtenido gracias a la obra pública es que se puede llegar a determinar el total de la contribución especial por obra pública, lo único que se hace de manera diferente es la aplicación de criterios para llegar a la determinación de la

⁸⁷ (Lima, 2014)

contribución que le corresponde a cada uno, ya que aquí se en la ordenanza de Lima se valora a través de cuatro diferentes criterios como lo son:

- 1) El criterio de frentes
- 2) El criterio de áreas y
- 3) El criterio de los frentes y áreas

El primer criterio técnicamente implica la distribución del monto total en proporción a la longitud que tengan los frentes de los predios, el segundo criterio se refiere a la distribución del monto total en proporción al área que tenga el terreno beneficiado, el tercer criterio como su nombre lo indica involucra la distribución total de la contribución entre las áreas y la longitud de los predios beneficiados, pero la forma en como y cuando aplicar estos criterios dependerá del tipo de obra que se realizó; siendo así este sistema un tanto diferente al nuestro, pues incluso, a más de los criterios, se permite a la vecindad realizar propuestas acerca de las contribuciones para su cobro, incentivando en mayor grado la participación entre el municipio y la ciudadanía.

Si algo nos llama la atención de lo revisado hasta el momento sobre el Estado de Perú y la forma en como manejan las contribuciones especiales de mejora, es la ausencia de individualización sobre las obras que han de ser consideradas para el cobro de las contribuciones especiales de mejora, pues tanto en su Ley de Tributación Municipal, como en la ordenanza de Lima revisada se puede apreciar la ausencia de aquella individualización de obras, dejando entrever que para el cobro de contribuciones especiales de mejora basta que la obra sea realizada por el municipio para que se acoja al criterio de cobro de este tributo; obviamente debe generar un beneficio, pero a nuestros ojos siempre es conveniente distinguir las obras sujetas a este tributo para eliminar cualquier incertidumbre que se pueda generar al respecto de que obras están siendo objeto de aplicación de contribución especial de mejora, o como se lo denomina en Perú, contribución especial por obra pública, quizá siendo por esta razón que la ordenanza tiene ese nombre, ya que desde un inicio parece ser que el Municipio de Lima tenía la intención de catalogar con este tributo a todas las obras realizadas por el Municipio. Otro punto de vista que resalta a nuestra opinión es que únicamente involucra para la aplicación de exoneraciones de este tributo a entidades que de manera general decimos, prestan un servicio a la comunidad, lo

cual a de acuerdo a nuestro punto parece algo absurdo, pues si se aplicara en nuestra ciudad la exoneración del tributo de esa manera, generaría una vulneración al principio de Igualdad y Generalidad.

Una vez revisado el ordenamiento jurídico de Perú a breves rasgos, procedemos ahora a involucrarnos con la Ley General Tributaria Municipal de El Salvador y su ordenanza de contribución especial de ornato, construcción, reconstrucción, remodelación, mejora y mantenimiento de parques, plazas, zonas verdes, arriates centrales de las vías públicas, espacios públicos y otros análogos del municipio de San Salvador.

La Ley General Tributaria Municipal de El Salvador contiene pocas menciones acerca de las contribuciones especiales, sin embargo, dentro de su marco normativo nos permite conocer que a las contribuciones especiales de mejora se las conoce como contribución especial municipal, pero aunque su nombre sea distinto, su trato es el mismo ya que de igual manera este tributo se caracteriza por el beneficio real o presunto proveniente de la realización de obras públicas provenientes del municipio, por lo que obviamente, quien tendrá toda la potestad para crear, modificar y suprimir este tributo será el Municipio a través de la respectiva ordenanza, señalando además que el límite total para el cobro de estas contribuciones el coste de la obra, y el límite individual será el beneficio que reciba el dueño del predio afectado, siendo el destino de estos tributos la financiación de obras nuevas.

La primera observación de la que nos percatamos, es de que al igual que en Ecuador, el beneficio puede ser real o presunto, es decir, no necesariamente se debe comprobar que el predio sufrió un aumento en su valor, con lo cual mantenemos nuestra opinión en desacuerdo ya que si no se genera realmente un beneficio, no se debería cobrar por la obra, pues se esta tocando el bolsillo del contribuyente sin existir realmente un motivo más que el legal para solicitar el pago de las contribuciones espaciales, causando así un gasto que no merece ser cubierto sino por quienes han sido beneficiados directamente de la obra pública. Por lo demás, encontramos a la Ley General Tributaria Municipal de El Salvador bastante similar en ciertos puntos que esta trata acerca de las contribuciones especiales de mejora.

En cuanto la Ordenanza de contribución especial de ornato, construcción,

reconstrucción, remodelación, mejora y mantenimiento de parques, plazas, zonas verdes, arriates centrales de la vías públicas, espacios públicos y otros análogos del municipio de San Salvador podemos rescatar la peculiar aplicación de normas para el cobro de este tributo, ya que se nota la diferente visión de aplicación normativa sobre este tributo, siendo así que si bien su hecho generador es similar al nuestro, siendo este el beneficio real o presunto como consecuencia del mejoramiento del entorno habitacional, se debe hacer notar la gran diferencia, que se nota incluso desde el mismo título de la ordenanza, abarcando no solo mejoras que reciben los predios gracias a una obra pública, sino que involucra también una amplia gama de mejorías que son cobradas bajo este concepto de contribución especial. La manera en como se aplica el factor cobro aquí también es un tanto diferente, pues todo va a depender del área del terreno y el destino que se le aplique, es decir, puede dividirse ente inmuebles de uso exclusivo para habitación e inmuebles con usos varios. Dependerá como se mencionó del área del terreno para realizar el cobro de las contribuciones especiales, siendo así que si el bien se aplica para vivienda únicamente, los costos pueden ir de \$0.40 centavos a un máximo de \$56 al mes, y si el inmueble es destinado para usos varios los costos serán desde \$1.00 hasta un máximo de \$280.00 mensuales.

Si bien El Salvador posee una ordenanza considerablemente diferente a la nuestra, más allá de que no sea muy detallada e involucre más actividades municipales para el cobro de contribuciones especiales de mejora de las que a nuestro parecer debería, esta nos demuestra la visión que se tiene acerca de las contribuciones especiales de mejora a nivel continental; nuestro ordenamiento jurídico, y nos atrevemos a decirlo con total firmeza, está mucho más desarrollado y estructurado en comparación con lo que nos ha demostrado sistemas de derecho como el peruano y salvadoreño, siendo nuestra Ordenanza mucha más detallada y profunda en cuanto al trato y regulación de las contribuciones especiales se refiere. No coincidimos en la metodología que aplican para el cobro de las contribuciones especiales de mejora, pues sustentar el monto a pagar únicamente sobre las áreas de los predios parecería ser un tanto ineficiente e incorrecto dado el hecho de que se deben tomar en cuenta otros factores para así poder calcular el monto a pagar, factores como el valor del terreno antes y después de la obra pública, la capacidad contributiva del sujeto pasivo, revisar deducciones o exoneraciones si es que estas existen, etc, factores que no se valoran

en esta ordenanza.

A síntesis general, podemos decir que la concepción teórica de las contribuciones especiales de mejora es muy similar entre los países ubicados en el continente americano, sin embargo, el trato y herramientas que utilizan cada uno para realizar el cobro de las mismas varía considerablemente, pues aunque coincidamos en el objetivo de las contribuciones especiales de mejora, y en los sujetos activos y pasivos del tributo, la forma de calcular las contribuciones especiales de mejora, y las obras que son consideradas para ser objeto de este tributo varía muchísimo en comparación a lo que nuestra ordenanza prevé, permitiéndonos rescatar quizá el esfuerzo que se ha puesto dentro de nuestro ordenamiento jurídico para concebir una normativa más completa y práctica en función de las personas y sus diferentes situaciones del día a día.

Al otro lado del mundo, recogiendo lo que establece el ordenamiento jurídico español, se puede apreciar la existencia de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, ley que contiene un amplio desarrollo sobre las contribuciones especiales de mejora. El hecho imponible o hecho generador de este tributo, como se lo quiera llamar, en España lo constituye el beneficio o aumento de valor de un bien raíz como consecuencia de la realización de una obra pública, situación que no es nada diferente a lo ya visto anteriormente, la base imponible de este tributo en España es como máximo del 90% debido a que el otro 10% soportará el municipio o los llamados ayuntamientos a través de auxilios que obtengan del Estado o cualquier entidad pública o privada. Para calcular la cuota tributaria a diferencia de lo que determinaban ordenanzas como la del San Salvador, aquí la base imponible del tributo se reparte entre los sujetos pasivos de acuerdo a los metros lineales de fachada, a la superficie, el volumen edificable y el valor catastral que se obtiene a través de un avalúo que realiza el ayuntamiento de la ciudad en donde se haya realizado la obra, y si alguien goza de algún beneficio fiscal, la cuota que le correspondía a esa persona no puede ser repartida entre los demás contribuyentes, sino se hará cargo el mismo ayuntamiento. Nótese la innovación realizada por el Estado Español en donde se permite la colaboración ciudadana, siendo esta una especie asociación entre contribuyentes que promueven la realización de obras, con el compromiso de sufragar la parte que le corresponde aportar, obviamente siempre y cuando quienes sean parte de esa asociación entre contribuyentes sean los

propietarios de los inmuebles que vayan a beneficiarse. Igualmente se distingue el tipo de beneficio entre el directo y el común de los contribuyentes.

En comparación con lo que prevé nuestra norma, es novedoso el hecho de que los municipios allá en España se hagan cargo del 10% del costo total de la obra, obviamente esto es gracias a la ayuda que reciben del gobierno, sin embargo, es una figura que no se ha visto dentro del país y con una economía mejor llevada podría implementarse a futuro para un mejor desarrollo y entendimiento entre los ciudadanos y el municipio; otro dato que llama la atención es el hecho de que para calcular el monto a pagar por parte del contribuyente se toman en cuenta más herramientas, no solo se emplea un avalúo para conocer el valor del beneficio, sino analizan también los metros lineales de fachada, a la superficie y el volumen edificable, permitiendo a nuestro parecer que el monto que se determine sea mucho más preciso y concreto ya que cuenta con más información analizada y calculada; y por último, pero no menos importante, el detalle de colaboración ciudadana nos parece muy productivo, pues con esto ya no depende únicamente de la labor de los municipios para realizar obras, sino que esta herramienta les facilita la construcción de obras y permite una integración fructuosa de los ciudadanos para el cuidado y mantenimiento de la ciudad, ayudando así al municipio a cumplir con obras pendientes o incluso obras que no estaban previstas, situación que por el momento no se ha visto que suceda en nuestra ciudad.

En Madrid existe la ordenanza fiscal reguladora de las contribuciones especiales, y dentro de esa ordenanza, lo más destacado es la obligatoriedad del ayuntamiento para exponer al público las cuotas por quince días mediante anuncio en el boletín oficial de la comunidad de Madrid y en el Tablón de Edictos del Ayuntamiento, notificando de todas formas individualmente a cada sujeto, esto con la finalidad de que todos conozcan sus obligaciones sin importar de que si los domicilios son conocidos o no. También los contribuyentes pueden pedir fraccionamientos de pago de las cuotas de las contribuciones especiales que han sido notificadas hasta por un máximo de cinco años siempre y cuando los montos a abonar mensualmente sean superiores a los 30 euros y que se asegure la obligación con alguna garantía dada por el mismo contribuyente. La ordenanza reconoce al igual que la Ley Reguladora de Haciendas Locales la existencia de obras de iniciativa particular, con lo cual se permite promover la realización de obras por cuenta propia de los contribuyentes siempre y

cuando se comprometan a pagar el valor que le corresponde a cada uno.

Lo destacable de la ordenanza de la ciudad de Madrid es la voluntad que han tenido para fomentar lo que ellos llaman iniciativa particular, dando libertades y apoyo a los ciudadanos para que estos se hagan cargo de las obras que estos crean necesitar sin esperar que el ayuntamiento de Madrid decida empezar la realización de obras, permitiendo así que sea el pueblo a través de las asociaciones administrativas de contribuyentes se haga cargo de su propia ciudad, esto de cierta forma obliga a los propios ciudadanos y al ayuntamiento a preocuparse más por un correcto manejo de fondos para así evitar inconvenientes de índole económico, y por otro lado consideramos igualmente destacable la solicitud de garantías cuando se trate de pagos parciales, pues estas garantías van destinadas a asegurar de una forma más concreta el cobro de obligaciones, evitando así hacer diferentes requerimientos de pagos cuando el contribuyente se atrase en uno o más pagos de acuerdo al monto que solicita en los pagos parciales.

De esta manera, a través del análisis de las diferentes ordenanzas y modelos de códigos tributarios en diferentes países tanto americanos como europeos podemos destacar que el contexto que se le da dentro del marco normativo y doctrinario a las contribuciones especiales de mejora es muy parecido, ya que coinciden todos sin excepción en que es necesario el beneficio de un inmueble proveniente de una obra pública realizada por la administración municipal para que pueda operar este tributo, dejando de lado las diferentes denominaciones que se le pueda dar a este, ya sea como contribuciones especiales por obras públicas, o contribuciones especiales de mejora, la finalidad, hecho generador, sujeto activo y pasivo son los mismos, lo único que las hace diferentes es la manera en que estas son calculadas, pues cada municipio utiliza las herramientas y métodos que considere mas convenientes para realizar cálculos justos, nuestro análisis acerca de lo revisado termina con la convicción de que tanto las ordenanzas de Lima, como de San Salvador, como de Madrid y de Cuenca enfocan su completa atención en los beneficios recibidos sobre los inmuebles, obligándose los diferentes municipios a calcular el monto del tributo basándose únicamente tomando en cuenta el inmueble y sus diferentes dimensiones; situación que reiteramos ya en considerables ocasiones, a nuestro parecer genera una

consecuencia importante en la notoria ausencia de aplicación de los principios tributarios que rigen a nuestro ordenamiento justificando nuestra opinión en la omisa valoración que hacen varios de los municipios acerca de la condición económica de los contribuyentes, pues salvo nuestra ordenanza, ninguna de las otras ordenanzas analizadas prevé exoneraciones para particulares, salvo una que otra que considera exoneraciones pero para entidades que realzan actividades que benefician a la comunidad como el cuerpo de bombero, instituciones de beneficencia, etc. Debe tomarse en cuenta la capacidad contributiva de los individuos, tratando de valorar la cantidad a pagarse del tributo no solo amparándose en los valores que arrojen los avalúos municipales, sino también respetando los aspectos económicos de cada contribuyente para así llegar a una verdadera justicia, evitando cargar demasiado económicamente a quien no tiene ni para su propia subsistencia, es decir, es necesario respetar la aplicación del principio de capacidad contributiva y aplicar la teoría de solidaridad social a todos los contribuyentes sin excepción.

CAPÍTULO III.

Conclusiones y recomendaciones.

Durante la investigación realizada en el presente trabajo de titulación, y tras analizar profundamente tanto conceptos doctrinarios como jurisprudenciales acerca de lo que se considera por principio de capacidad contributiva y contribuciones especiales de mejora, hemos podido colegir que a los principios que rigen a nuestro sistema tributario se les debe un respeto absoluto y bajo ninguna circunstancia se los debe apartar al momento en que se considera la creación de una nueva ley, reglamento u ordenanza pues estos son los llamados a traer el orden y estabilidad al sistema, a demás de cuidar la debida confianza que deposita el ciudadano a las normas que van a regir su vida diaria; es por eso que consideramos que la ordenanza para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras en el Cantón Cuenca resulta ser un incompleta pues consideramos que no se valora al principio de capacidad contributiva con la importancia que este merece. Todos conocemos que el gracias al principio de generalidad todas las personas que encasillen su actuar en un hecho generador están obligadas a pagar tributos, pero con la aclaración de que este principio, una vez realizado el hecho generador, obliga al pago considerando siempre la capacidad contributiva del contribuyente, obviamente siempre y cuando exista ley previa que lo permita, y si se tratase de las contribuciones especiales de mejora, es necesario la existencia de un beneficio, que de acuerdo a palabras de nuestra ley puede ser real o presuntivo, proveniente de la realización de una obra pública por parte del municipio. Al respecto encontramos un inconveniente cuando se habla del beneficio presuntivo, ya que consideramos que va en contra de todo lo que es justo cuando se pretende cobrar al contribuyente por un beneficio que puede como puede que no haber recibido, y recordemos que de acuerdo a la doctrina analizada, el hecho generador de las contribuciones especiales de mejora requieren del beneficio, y que este sea únicamente real, pues caso contrario causaría perjuicio a quien esté pagando por algo que nunca recibió – aclarando que nos referimos a las contribuciones especiales que generen un beneficio directo o local, no sectorial ni general - lo que a nuestro parecer resultaría más allá de absurdo e injusto.

Mantenemos lo expresado en cuanto a el respeto de los principios que rigen al régimen tributario, pues es importante que al momento de la repartición de las cargas tributarias, estas se repartan respetando el principio de progresividad, es decir, no contentarnos únicamente con saber que va a contribuir la persona que tenga la capacidad contributiva para hacerlo, sino es importante conocer la medida en que va

a contribuir cada individuo, por lo que en términos generales este principio de progresividad se estaría obligando a que quién más tenga, más debe contribuir, pero cuando se trate de las contribuciones especiales de mejora se cree que la progresividad debe aplicarse en base a quién más beneficio reporte gracias a la construcción de una obra pública. El principio de generalidad es parcialmente aplicado por nuestra ordenanza, ya que si bien el concepto de este principio nos obliga a evitar la existencia de exenciones para que todos paguen sus tributos una vez cumplido el hecho generador, nuestra ordenanza prevé precisamente la posibilidad de que en determinadas situaciones como por ejemplo de orden económico, una persona pueda quedar libre del pago de las contribuciones especiales de mejoras. La eficiencia también forma parte importante de este tributo a través de nuestra ordenanza, ya que en realidad la administración se ha encargado de el recaudo de este tributo se lo realice de una manera más ágil y transparente, pues es de conocimiento público que el destino que se le da a lo recaudado va directamente al financiamiento de nuevas obras públicas para beneficio de la ciudadanía; si la eficiencia no formara parte de nuestra ordenanza, existiría un problema, pues podría darse el caso como se manifestó al inicio del presente trabajo de que si la recaudación no fuera transparente, las cargas tributarias únicamente fuesen satisfechas por quienes cumplen con sus obligaciones y premiaría a quienes incumplen con sus obligaciones al no permitir entre ver quienes no lo están haciendo con responsabilidad.

El principio de igualdad parecería ser aplicado de forma correcta en nuestra ordenanza, ya que nos deja entrever que aplica teoría del igual a los iguales y desigual a los desiguales, esto no quiere decir que si alguien tiene igual capacidad contributiva se le debe imponer el mismo gravamen, más bien se refiere a la necesidad de la existencia de igualdad la formal que se busca, permitiendo que todos gocen de iguales derechos y libertades, así como de igual obligaciones cuando su actuar se encasille en el hecho generador de este tributo, sin embargo, pese a que estamos llamados a hacer cumplir con los principios que rigen nuestro régimen tributario interno, existen ciertos principios que no son respetados en su totalidad, como es el caso del principio de capacidad contributiva, pues si bien la capacidad contributiva valora las potenciales manifestaciones de riquezas, ya sean estas directas o indirectas, consideramos que en nuestra ordenanza para el cobro de las

contribuciones especiales de mejora del cantón Cuenca no se valora lo suficiente en lo atinente a la capacidad económica. Explicando lo dicho, si bien la contribución especial de mejoras a través de su ordenanza toma como base la manifestación de riqueza expresada en el beneficio real o presuntivo que recibe un inmueble gracias a la realización de una obra pública, esta no valora la capacidad económica de quienes sufren el gravamen, ya que salvo aquellas personas que sufran de una situación económica precaria, es decir, persona que no posea los medios o recursos suficientes para su subsistencia podrá ser exonerada o excluida del pago de este tributo. Recordemos que doctrinariamente a la capacidad contributiva se la valora desde el punto de vista de que el sujeto pasivo contribuirá con las obligaciones tributarias siempre y cuando tenga la capacidad económica de pago para hacerlo, sin embargo, nuestra ordenanza en ningún momento valora esta situación, únicamente toma como punto de partida el beneficio que el contribuyente recibió calculado a través de un avalúo que realiza el municipio para imponer el gravamen, lo cual es una clara violación al principio de capacidad contributiva, situación que debería ser corregida, ya que esto puede generar problemas para las personas que en realidad no estén en situaciones precarias pero que tampoco gocen de una capacidad económica suficiente como para costear sus obligaciones tributarias. La forma en como podría resolverse esto, es valorando tanto el beneficio adquirido por el contribuyente sobre su inmueble como también estudiando el patrimonio, o indicios como lo son gastos, salarios pagados, transacciones, etc, es decir, existen formas más completas de calcular el gravamen sin transformar a las contribuciones especiales de mejoras, ya que obviamente el eje principal de las contribuciones especiales es el beneficio que recibe el inmueble gracias a la obra pública, pero para el cálculo del gravamen, o quizá en última instancia para las mensualidades con las que se han de cubrir este tributo, se pueda valorar los indicios mencionados y así llegar a un reparto justo del tributo para el pago de los ciudadanos.

Bibliografía

- Alexy, R. (1993). (Fontamara, Ed.) Obtenido de Google Académico:
https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=derecho+y+razon+practica&btnG=
- Alexy, R. (1998). Obtenido de Google Académico :
https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=SISTEMA+JURI%CC%81DICO%2C+PRINCIPIOS+JURI%CC%81DICOS+Y+RAZO%CC%81N+PRA%CC%81CTICA+*&btnG=
- Aarnio, A. (2000). Obtenido de
https://scholar.google.es/scholar?hl=es&as_sdt=0%2C5&q=reglas+y+principio+s+en+el+azonamiento+juridico&btnG=
- Ecuador, A. N. (2008). Constitución de la República. 218. Ecuador.
- Ecuador, A. N. (2005). Código Tributario. Ecuador.
- Costa, R. V. (1992). *Instituciones de derecho tributario* (II ed.). DEPALMA.
- Troya, J. V. (1999). *El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*. . (E. e. Costa, Ed.)
- Vázquez, M. *Régimen Tributario*. Editorial FEDYE.
- Nacional, H. C. (2018). *Código Civil*. Quito, Ecuador: Lexis.
- Gutiérrez, L. D. (2003). *Principio de derecho tributario*. México, México: Limusa.
- Española, R. A. (2018). *Real Academia Española*. Obtenido de
<http://dle.rae.es/?id=EPVwpUD>
- Cabanellas, G. (2003). Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. II . Buenos Aires, Argentina: Viamonte.
- Mehl, L. (1964). Elementos de la Ciencia Fiscal. (323) . Barcelona, España: BOSH.
- Enterría, E. G. (2016). Reflexiones sobre la ley y los principios generales del derecho. Madrid, España: Editorial Civitas.
- Constitucional, C. (25 de 02 de 2010). Obtenido de
http://portal.corteconstitucional.gob.ec/Raiz/2009/001-09-SIC-CC/REL_SENTENCIA_001-09-SIC-CC.pdf
- Ortiz, J. L. (1998). *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: CONOSUR.
- Ataliba, G. (1986). Derecho constitucional tributario. . *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*.
- Spisso, R. (1993). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Villegas, H. (2000). *Manual de Finanzas Públicas*. Buenos Aires, Argentina: De la Palma.
- Jarach, D. (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.
- Vizcaíno, C. G. (1999). *Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Tarsitano, A. (1994). *El principio constitucional de capacidad contributiva*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- García, F. C. (1996). *Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales*. San Luis, México: Revista de la facultad de derecho de la Universidad Autónoma de San Luis.
- Aristóteles. (1967). *Moral a Nicómaco*. Madrid, España: Colección Austral.
- Pisón, A. M. *Sistema Tributario y Constitución*. España: Cuadernos de derecho público.

Bereijo, Á. R. (2016). *Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria*. Madrid, España: Revista jurídica Universidad Autónoma de Madrid.

Casa, F. V. (2012). *Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*. España: Crónica Tributaria.

Mestres, M. (1981). La justicia tributaria y su formulación constitucional. *Civitas*.

C., C. C. (2017). *Procedimiento Tributario* (Vol. II). Bogotá, Colombia: LEGIS.

Flores, W. D. (1979). *Legislación Tributaria Ecuatoriana*. Quito, Pichincha, Ecuador: Editorial Universitaria.

Ecuador, C. C. (18 de agosto de 2011). *Portal de la Corte Constitucional*. Obtenido de http://portal.corteconstitucional.gob.ec/Raiz/2011/004-11-SIN-CC/REL_SENTENCIA_004-11-SIN-CC.pdf

SENTENCIA N.º 004-11-SIN-CC, Caso N.º 0069-09-IN (Corte Constitucional del Ecuador 18 de agosto de 2011).

SENTENCIA N.º 041-15-SIN-CC, CASO N.º 0015-15-IN (Corte Constitucional 16 de septiembre de 2015).

Fessia, H. V. (1987). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Vol. 1). Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Garza, S. F. (2008). *Derecho financiero Mexicano*. Monterrey, México: Editorial Porrúa.

Fonrouge, C. G. (2001). *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Aguirre, R. B. (2010). *El tributo en el Ecuador*. México, México: Revista de la Facultad de Derecho de México.

Jaramillo, J. V. (2002). *Los Tributos y sus clases*. Quito, Ecuador: UASB.

Nacional, A. (21 de mayo de 2018). CODIGO ORGANICO DE ORGANIZACION TERRITORIAL, AUTONOMIA Y DESCENTRALIZACION. Quito, Ecuador: Lexis.

A, G. (1985). *Google académico*. Obtenido de <file:///Users/santiagocordova/Downloads/Dialnet-ExencionYExoneracion-5110209.pdf>

Guerrón, J. C. (2013). La autonomía financiera municipal en el Ecuador, con especial referencia a los ingresos tributarios ya la potestad tributaria de los municipios. *Revista IUS*.

22-XII-2006 (Resolución No. 119-06, Sala de lo Fiscal, E.E. 11, 17-I-2008) (SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL 07 de 07 de 2005).