



CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE MEJORAS

Análisis de su regulación y
aplicación en Ecuador

Diego Adrián Ormaza Ávila
Coordinador

Tiberio Torres Rodas - María Augusta Torres Rodas
David Fernando Torres Rodas - José Luis Vázquez Calle
Daniel Santiago Bravo Vintimilla



CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE MEJORAS

Análisis de su regulación y
aplicación en Ecuador

Diego Adrián Ormaza Ávila
Coordinador



EDUNICA
EDITORIAL UNIVERSITARIA

Contribución especial de mejoras. Análisis de su regulación y aplicación en Ecuador

Diego Adrián Ormaza Ávila

Coordinador

© Autores:

Diego Adrián Ormaza Ávila

María Augusta Torres Rodas

José Luis Vázquez Calle

Daniel Santiago Bravo Vintimilla

Docentes de la Universidad Católica de Cuenca - Ecuador

Tiberio Torres Rodas

David Fernando Torres Rodas

Docentes de la Universidad de Cuenca - Ecuador

© Universidad Católica de Cuenca

© Universidad de Cuenca

© Editorial Universitaria Católica de Cuenca

Primera edición: marzo de 2026

ISBN: 978-9942-27-379-6

e-ISBN: 978-9942-27-380-2

Editora: Abg. Larizza Pozo Astudillo

Edición y corrección: Msc. Pablo Salazar Luna

Diseño y diagramación: Dis. Vicente Condo Zhimnay

Diseño de portada: Dis. Vicente Condo Zhimnay

Impreso por Editorial Universitaria Católica (EDUNICA)

Dirección: Tomás Ordóñez 6-41 y Presidente Córdova

Teléfono: 2830135

E-mail: edunica@ucacue.edu.ec

Esta obra cumplió con el proceso de revisión por pares académicos bajo la modalidad de doble par ciego.

Esta obra cuenta con la participación de autores miembros de la Red Interdisciplinaria Iberoamericana de Investigadores e Investigadoras, Nodo Socio-Jurídico.

Queda prohibida la reproducción total o parcial de la obra sin permiso por escrito de la Universidad Católica de Cuenca y Universidad de Cuenca, quienes se reservan los derechos para la primera edición.

Cuenca-Ecuador

Obra producto del proyecto de investigación.

Regulación normativa de las contribuciones especiales de mejora en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Análisis de sus efectos jurídicos.

Índice

Capítulo I

Distorsiones normativas en la regulación del beneficio como elemento constitutivo de las contribuciones especiales de mejoras en el Ecuador.....13

Introducción	13
Metodología	14
Consideraciones preliminares	15
Naturaleza de las Contribuciones Especiales	17
Resultados y discusión del estudio	22
El beneficio que producen las obras públicas	25
Conclusiones	38
Referencias bibliográficas.....	40

Capítulo II

Efectos jurídicos por la falta de notificación en las contribuciones especiales de mejora en el Ecuador43

Introducción	43
Los Tributos	46
Contribuciones Especiales de Mejoras y los Títulos de Crédito	46
Determinación de las Contribuciones Especiales de Mejoras	51
La notificación de los títulos de crédito	52
Efectos jurídicos de la falta de notificación	54
Metodología	60
Resultados	61
Análisis de Caso: Contribuciones especiales de mejoras recaudadas por el Municipio de Azogues en el año 2025	62
Discusión	65
Conclusiones	66
Referencias bibliográficas	67

Capítulo III

Exceso de poder y vulneración al principio de reserva de ley en la determinación de contribuciones especiales de mejoras sustentadas en una ordenanza de carácter general.....69

Introducción	69
Metodología	71
Consideraciones generales	72
El principio de reserva de ley en materia tributaria	76
Contribuciones especiales de mejoras	84

El problema de las ordenanzas generales.....	88
Pronunciamientos de la justicia constitucional ecuatoriana, relativos a las ordenanzas que regulan contribuciones especiales.....	91
Consecuencias Legales	96
Conclusiones.....	97
Referencias bibliográficas.....	98

Capítulo IV

Contribuciones especiales de mejoras, deficiencias en la regulación de este tributo y su aplicación en los gobiernos locales del Ecuador101

Introducción.....	101
Naturaleza jurídica de las contribuciones especiales.....	103
Las contribuciones especiales en el ordenamiento jurídico de Ecuador.....	109
Metodología.....	116
Discusión.....	120
Conclusiones.....	124
Referencias bibliográficas.....	125

Capítulo V

La seguridad jurídica en materia tributaria. Una aproximación desde el constitucionalismo ecuatoriano129

Introducción	129
La seguridad jurídica:	
algunos elementos de orden histórico	131
La caracterización de la seguridad jurídica desde la doctrina y legislación ecuatoriana.....	135
La seguridad jurídica, un concepto indispensable en materia tributaria	140
Caracterización de la seguridad jurídica en materia tributaria	143
Conclusiones	150
Referencias bibliográficas.....	152

Presentación

Como coordinador general de la Red Interdisciplinaria Iberoamericana de Investigadores e Investigadoras, Nodo Socio Jurídico (RII/INS), me complace presentar la obra *Contribución especial de mejoras. Análisis de su regulación y aplicación en Ecuador*, fruto del proyecto de investigación “Regulación normativa de las contribuciones especiales de mejoras en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Análisis de sus efectos jurídicos”, desarrollado por la Universidad Católica de Cuenca y la Universidad de Cuenca. Es preciso destacar que este libro ofrece una exploración rigurosa de un tributo local de gran relevancia, abordando su fundamento doctrinal, su articulación con el derecho procesal y su pertinencia desde una perspectiva constitucional.

El capítulo I, a cargo del Dr. Tiberio Torres Rodas, diagnostica las distorsiones normativas que socavan el concepto de beneficio como elemento constitutivo de la contribución especial de mejoras. El au-

tor pone en evidencia la proliferación de ordenanzas municipales carentes de delimitación clara de sujetos y bases imponibles; advierte, además, la contradicción entre principios de equidad y prácticas legislativas locales. Su propuesta de unificación interpretativa aporta criterios que fortalecen la predictibilidad normativa y reducen el margen de arbitrariedad.

La segunda entrega corresponde a la Abg. María Augusta Torres. Este texto arroja luz sobre los efectos jurídicos de la notificación defectuosa en la imposición de la contribución. A través del rigor del Derecho procesal tributario, la autora demuestra que la omisión de requisitos formales acarrea nulidad de actos administrativos y disuade la adhesión voluntaria al tributo. El capítulo aporta un conjunto de recomendaciones procedimentales para restablecer la confianza del contribuyente y minimizar litigios.

En el capítulo III, el Dr. David Fernando Torres Rodas examina el exceso de poder y la vulneración al principio de reserva de ley en la fijación de estas contribuciones. El aporte documental confronta ordenanzas municipales con el mandato constitucional de ley formal, revelando supuestos de delegación normativa inapropiada. El autor recurre a ejemplos reales para ilustrar cómo la falta de reservas claras conduce a controversias judiciales y vacíos de legitimidad.

Por otra parte, el capítulo IV, por el Abg. Diego Adrián Ormaza Ávila, documenta las deficiencias operativas de gobiernos locales en la aplicación práctica del tributo. El autor describe la carencia de sistemas de información georreferenciada, la ausencia de manuales de procedimiento y la precariedad en la capacitación técnica. Tales falencias erosionan la eficiencia recaudatoria y generan desigualdades territoriales que atentan contra la justicia distributiva.

Por último, el capítulo V, redactado por los abogados José Luis Vázquez Calle y Daniel Santiago Bravo Vintimilla, sitúa la contribución especial de mejoras en el mapa del constitucionalismo tributario ecuatoriano. Los autores integran el análisis del principio de seguridad jurídica con el respeto a derechos fundamentales —igualdad, propiedad, debido proceso— y sostienen la necesidad de órganos judiciales ágiles capaces de dirimir controversias con solvencia.

La estructura metodológica de esta obra combina enfoques doctrinales, comparados y cualitativos. El contraste de ordenanzas municipales, el estudio de casos y la reflexión constitucional permiten extraer propuestas de reforma normativa y administrativa con alto grado de precisión técnica. El resultado constituye un manual de consulta obligado para académicos, operadores jurídicos y autoridades locales.

Los cinco capítulos conforman un cuerpo de conocimiento integrado que trasciende el análisis ecuatoriano. La experiencia presentada aquí ofrece lecciones valiosas para el diseño de regímenes de contribución especial en Iberoamérica, en especial en materia de claridad normativa, eficiencia procedimental y resguardo de derechos. Los autores de cada capítulo son miembros activos de la RII/INS, por lo que este trabajo reafirma el compromiso de nuestra comunidad académica internacional y aporta un referente fundamental para el estudio comparado y el desarrollo del Derecho tributario.

Eduardo Andrés Calderón Marengo

Coordinador General, RII/INS

Pamplona, España, 25 de junio de 2025



CAPÍTULO
I

**Distorsiones normativas en la
regulación del beneficio como
elemento constitutivo de las
contribuciones especiales de
mejoras en el Ecuador**

Tiberio Torres Rodas¹

tiberio.torres@ucuenca.edu.ec
ORCID: 0000-0003-2247-9035

Introducción

Las contribuciones especiales constituyen una categoría tributaria de significativa aplicación en el Ecuador, siendo que una importante porción de los recursos que financian los presupuestos de los

¹ Nacido en Azogues, Ecuador. Doctor en Jurisprudencia y abogado de los tribunales de justicia de la república por la Universidad de Cuenca. Magíster en Derecho, mención en Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador. Profesor titular de Derecho Tributario en la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad de Cuenca. Profesor de Derecho Tributario y Derecho Económico de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Azuay. ExProfesor de Derecho Tributario de la Universidad Católica de Cuenca. Profesor de Posgrado en varias Universidades. Se ha desempeñado como procurador y asesor jurídico de la Administración Tributaria en el Ecuador y de la Corporación Eléctrica del Ecuador.

gobiernos autónomos descentralizados (GAD) proviene de los mismos. La Constitución de la República confiere potestades tributarias, respecto de las contribuciones especiales a favor de los GAD municipales, y el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD, 2010) establece el marco normativo general para la creación y aplicación de esas contribuciones especiales.

El hecho generador de la *contribución especial* lo constituye el beneficio que la obra pública produce en el sujeto pasivo que debe pagar el tributo, en consecuencia, es importante analizar si los GAD, a quienes se les ha otorgado potestad tributaria, y gestión tributaria respecto de estos tributos, cumplen con la determinación en norma, del beneficio que debe producirse para la generación de las contribuciones especiales de mejora, conforme lo exigido en el Art. 4 del Código Tributario que establece el principio de reserva de ley y que exige que los elementos esenciales del tributo, entre ellos su hecho generador, sean regulados en ley.

Metodología

El estudio se desarrolló a partir de un análisis documental de ordenanzas municipales que regulan la creación y aplicación de contribuciones especiales de mejoras en el Ecuador. La muestra estuvo conformada por 77 cantones, seleccionados con el objetivo de incluir municipios de distintas regiones del país y con diferentes características administrativas, lo que permite una aproximación representativa al fenómeno estudiado. Se empleó una metodología mixta: desde una perspectiva cualitativa se analizó el contenido

normativo de las ordenanzas, y desde un enfoque cuantitativo se sistematizaron los casos en los que se cumplen —o no— las condiciones legales para la determinación del beneficio.

Consideraciones preliminares

Marco doctrinario

Las contribuciones especiales son tributos de características especiales, sobre todo porque el hecho imponible de los mismos está vinculado con una actividad estatal que produce un beneficio para el contribuyente. Quizá el elemento que más destaca en las contribuciones especiales es el que tiene que ver con la actividad estatal que produce ese beneficio, puesto que como lo reconocen doctrinarios como Einaudi (1962) o Valdés Costa (2016), el Estado ejecuta actividades de beneficio o de utilidad general, y al mismo tiempo, de ese actuar se deriva un beneficio particular o específico para quien se constituye como contribuyente del tributo.

El concepto mismo de contribución especial está determinado por estas características relacionadas con el beneficio particular obtenido por el contribuyente. Giuliani Fonrouge (2001) señala: “Las contribuciones especiales comprenden gravámenes de diversa naturaleza, pudiendo definirse como la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado” (p. 278). El beneficio es por tanto condición *sine qua non* se produce el hecho imponible de este tipo de tributo.

Marco normativo en Ecuador

La legislación ecuatoriana en el COOTAD ha incorporado esta categoría tributaria como fuente de financiamiento de los GAD, tanto a nivel provincial como municipal:

Art. 181.- Facultad tributaria. - Los gobiernos autónomos descentralizados provinciales podrán crear, modificar o suprimir mediante normas provinciales, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas por los servicios que son de su responsabilidad y por las obras que se ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción territorial. 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. (COOTAD, 2010)

Para el caso de los GAD provinciales, el COOTAD norma de forma sucinta lo relacionado con las contribuciones especiales, y de forma tácita reconoce que el hecho imponible del tributo está relacionado con el beneficio que la obra pública genera a favor del propietario de inmuebles, cuando en el Art. 182 dispone que el aumento de valor de los inmuebles de los particulares, que se deriven de la obra, permitirá al GAD el establecimiento del nuevo valor del inmueble a efectos de cobrar el tributo y establece la posibilidad de que éstos establezcan contribuciones especiales de mejoras, ya sean con carácter general o específicas, por las obras que ejecuten.

En cambio, cuando se regulan las contribuciones especiales, como una categoría tributaria respecto de la cual se le atribuyen potesta-

des a los GAD municipales y metropolitanos, el COOTAD se refiere de forma expresa al beneficio como objeto del tributo en el Art. 569, aun cuando en esta norma, conforme lo referiremos más adelante, se prevé la posibilidad de que ese beneficio sea real, o simplemente se presuma.

Naturaleza de las Contribuciones Especiales

Como se señaló antes, la contribución especial es un tributo cuyo hecho imponible está condicionado por la producción de un beneficio a favor del contribuyente, y que este (el beneficio) se derive de una actividad estatal.

Dicho de ese modo, podría suponerse que la contribución especial no reviste ninguna particularidad respecto de otro tipo de categorías tributarias, puesto que, atendiendo al concepto mismo de tributo, puede suponerse que en otras especies del mismo también estemos ante el supuesto de una actividad del Estado y que esa actividad estatal sea generadora de beneficios para las personas.

En efecto, si tenemos presente que los tributos son esas prestaciones que el Estado impone a los particulares y que tienen como objeto principal la financiación del gasto público, entonces podemos hacer una reflexión diciendo que: El gasto público tiene como finalidad última el cumplimiento de los fines del Estado, que a su vez, el Estado persigue de forma general la satisfacción de necesidades de sus administrados; *ergo*, la actividad estatal que es financiada con

tributos produce beneficio en los particulares que se aprovechan de las actividades estatales. De esta forma podríamos concluir diciendo que todo tributo, sin importar su tipo, al financiar el gasto público, permite que el Estado realice actividades que benefician a los administrados produciéndoles un beneficio.

En efecto, desde el punto de vista de la utilidad del tributo y de la finalidad que persiguen las actividades estatales, ocurre que todo tributo está relacionado con una actividad estatal que produce beneficio en los ciudadanos o administrados. Pensemos en el servicio de salud pública, pagado con impuestos, que atiende las necesidades de salud de la población y que en consecuencia le beneficia; o en el servicio de educación pública que alfabetiza a las personas y les produce un beneficio, o en la utilidad que para todos implica la existencia de una buena red de carreteras, o sistemas de servicios públicos eficientes, todos ellos pagados, en todo o en parte con tributos. Sin que distingamos el tipo de tributo, con todos ellos se pagan las actividades del Estado, y de ella se aprovechan o benefician los habitantes del Estado.

No obstante, la doctrina ha hecho puntualizaciones que son determinantes y que nos permiten establecer diferencias claras entre los distintos tipos de tributos dependiendo de la actividad del Estado que con ellos se pagan, y de los efectos que se producen por dichas actividades estatales en quienes pagamos tributos. El profesor Gerardo Ataliba (1987) con total acierto divide entonces a los tributos en Tributos Vinculados y Tributos No Vinculados, dependiendo de si esa actuación del Estado se refiere o no de manera específica al sujeto obligado al pago del tributo.

Mauricio Plazas Vega (2000) se refiere a los tributos no impositivos, para referirse a los tributos a los que el profesor Ataliba denomina “vinculados”, y en esa categoría incluye a las tasas y las contribuciones especiales en las que el elemento de coacción, o de imposición estatal no son el elemento característico, sino que más bien se hacen presentes otros aspectos diferenciadores, como el de la prestación de un servicio en la tasa, o la existencia de un beneficio derivado de la actividad estatal en las contribuciones especiales.

En el presente estudio, nos referiremos en concreto a las contribuciones especiales como categoría tributaria propia de los GAD municipales y metropolitanos, esto en razón de la disposición del art. 264 constitucional: “Art. 264.- Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: (...) 5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras” (Constitución, 2008) que atribuye de forma exclusiva la competencia relacionada con las contribuciones especiales a los gobiernos autónomos municipales, los que ejercen esta atribución conforme las disposiciones de la ley, tal como lo manda a su vez el Art. 361 de la Constitución de la República.

La remisión a la ley que hace la Constitución nos obliga a analizar las disposiciones del COOTAD, norma en la que se desarrolla la institución de la Contribución Especial como categoría tributaria, y le atribuye a esta prestación la característica de ser establecida respecto de las obras públicas que ejecuten los GAD.

El COOTAD eso sí, atribuye competencias respecto de las contribuciones especiales a favor de los consejos regionales:

Art. 34.- Atribuciones del consejo regional. - Son atribuciones del consejo regional las siguientes: (...) d) Crear, modificar, extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que preste y obras que ejecute. (Constitución, 2008)

Asimismo, se asignan atribuciones a los consejos provinciales:

Art. 47.- Atribuciones del consejo provincial. - Al consejo provincial le corresponde las siguientes atribuciones: (...) f) Crear, modificar o extinguir tasas y/o contribuciones especiales por los servicios que preste y obras que ejecute. (Constitución, 2008)

También a los gobiernos municipales:

Art. 55.- Competencias exclusivas del gobierno autónomo descentralizado municipal. - Los gobiernos autónomos descentralizados municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: (...) e) Crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras. (Constitución, 2008)

Y al régimen especial del distrito metropolitano:

Art. 87.- Atribuciones del Concejo Metropolitano. - Al concejo metropolitano le corresponde (...) e) Crear, modificar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecute. (Constitución, 2008)

Ahora bien, una vez que hemos identificado el régimen normativo que desarrolla las contribuciones especiales, conviene hacer una reflexión respecto de la naturaleza de las mismas. Tania Jaramillo (2006) se refiere al tema de forma muy didáctica explicando como algunos sistemas tributarios lo tratan como *tributo*, otros como *tributo especial* y otros como *contribución*, incluso de una naturaleza no necesariamente tributaria; empero, deja claro que en el caso ecuatoriano la discusión se zanja atendiendo a la clasificación de tributo que el Código Tributario hace en su artículo 1, que divide al tributo en impuesto, tasa y contribución especial.

Establecido entonces que, en el Ecuador, la contribución especial se trata de un tributo, resta entonces determinar los supuestos imposables del mismo. En este apartado, en el Ecuador, siguiendo las opiniones doctrinarias prevalentes sobre las contribuciones especiales, tenemos que esta categoría tributaria tiene como objeto de imposición el beneficio especial que recibe el sujeto pasivo como consecuencia de la realización de obra pública. Este beneficio, que necesariamente debe presentarse para que sea posible la configuración del tributo no es un beneficio cualquiera, sino que es uno de características especiales ante cuya presencia puede imponerse el gravamen.

Paola Merchán Aguirre (2024) se refiere a este beneficio diciendo que aun cuando la norma permite la consideración de un beneficio real o presuntivo como susceptible de ser gravado, debe no obstante tenerse presente la línea de pensamiento de la Corte Nacional de Justicia que, siguiendo los lineamientos de la doctrina, exigen que el beneficio tenga las características de ser real, tangible y mensurable. Nos sumamos a esta opinión, agregando entonces que las disposiciones del COOTAD sobre las contribuciones especiales, se apartan de lo que la doctrina ha desarrollado sobre las contribucio-

nes especiales, creando un mandato que peligrosamente permite a los GAD establecer contribuciones especiales por cualquier obra, respecto de cualquier sujeto, independientemente de que este último reciba o no un beneficio efectivo de la actuación estatal.

Lo cierto es que, más allá del acertado comentario expuesto por Merchán Aguirre, el COOTAD norma la posibilidad de que el beneficio gravable sea tanto el real como el presuntivo, derivado de la realización de obras públicas. Respecto de esta realidad normativa vigente es que se ha realizado el estudio sobre cuyos resultados nos referimos en las líneas que siguen.

Resultados y discusión del estudio

De los muchos datos importantes que han podido obtenerse del estudio aplicado en el presente documento tendremos en consideración aquellos que miran al cumplimiento o no de la determinación del tipo de beneficio gravable, y la medida en la que en las ordenanzas municipales sobre contribuciones especiales optan por la consideraciones de beneficios reales, tangibles y mensurables, o si se apegan a las disposiciones del COOTAD sobre el establecimiento del beneficio; e incluso, los casos en los que en las ordenanzas municipales que rigen la aplicación de las contribuciones especiales, se adoptan otro tipo de soluciones respecto del establecimiento del beneficio gravable.

Para entrar en el análisis de los resultados antes señalados, es menester que traigamos a colación las disposiciones legales respecto del establecimiento del beneficio, como objeto de imposición del tributo.

En este punto, una primera referencia necesaria es la del Art. 186 del COOTAD, que al establecer la facultad tributaria de los GAD municipales y de los distritos metropolitanos, atribuye la competencia de la creación, modificación, exoneración y supresión de tasas, y de contribuciones especiales:

Art. 186.- Facultad tributaria.- Los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritos metropolitanos mediante ordenanza podrán crear, modificar, exonerar o suprimir, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, por procesos de planificación o administrativos que incrementen el valor del suelo o la propiedad: por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que son de su responsabilidad: el uso de bienes o espacios públicos; y, en razón de las obras que ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción, así como la resolución para la captación de las plusvalías. (COOTAD, 2010)

Dentro de la categoría tributaria de las contribuciones especiales, la norma se refiere a dos, a saber, unas *contribuciones especiales de mejoras generales* y otras *contribuciones especiales de mejoras de carácter específico*.

Entonces, si la ley le atribuye a los GAD, tanto municipales como a los distritos metropolitanos, poder tributario respecto de las contribuciones especiales, y en ese categoría tributaria al reconocer la existencia de contribuciones generales y otras específicas, debemos hacer la reflexión respecto de ese elemento diferenciador, general o específico que pueden tener las contribuciones especiales, para entender a qué se refiere esa generalidad o especificidad a la que hace mención la norma del Art. 186 del COOTAD.

Sabiendo que las contribuciones especiales corresponden a una categoría tributaria en la que lo que se grava es el beneficio que recibe el sujeto pasivo, derivado de una actuación estatal, la inquietud que cabe plantearse gira entonces en torno al tipo de beneficio que de las actuaciones estatales se deriva.

Hemos anotado antes que, en la legislación ecuatoriana, el Art. 1 del Código Tributario contiene, además de un concepto de tributo, una clasificación del mismo, disponiendo que el tributo puede ser: impuesto, tasa y contribución especial:

Tributo es la prestación pecuniaria exigida por el Estado, a través de entes nacionales o seccionales o de excepción, como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, con el objetivo de satisfacer necesidades públicas. Los tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales. (Código Tributario, 1975)

La norma vigente del artículo 1 del Código Tributario corrigió una imprecisión presente en el texto legal anterior, que clasificaba los tributos en impuestos, tasas y “contribuciones especiales o de mejoras”. Esta redacción generaba confusión al equiparar el género *contribución especial* con la especie *contribución especial de mejoras*, pese a que la doctrina reconoce ampliamente la existencia de diversos tipos de contribuciones especiales, entre los cuales se encuentra, como una de sus formas, la contribución de mejoras.

Esta contribución especial de mejoras, sigue siendo el único tipo de contribuciones especiales que se desarrolla en el COOTAD, norma legal que establece el régimen tributario de los GAD. Por ello, a lo largo del estudio realizado, y a partir de ahora en el presente documento, nos referiremos únicamente a las contribuciones especiales

de mejoras, entendiendo por tales a aquellos tributos cuyo hecho imponible está determinado por el beneficio que el particular recibe por una actuación estatal, consistente en la construcción o realización de obras públicas.

El beneficio que producen las obras públicas

Habiendo ya limitado el ámbito del estudio a la categoría tributaria contribución especial de mejoras, lo pertinente es formularse la pregunta del tipo de beneficios que producen las obras públicas. Evidentemente, un largo listado de beneficios derivados de la construcción de obras públicas por parte del Estado se puede elaborar, incluyendo en el mismo a beneficios que van desde la significación misma de la obra —por ejemplo, el beneficio de organizar la actividad de compraventa de productos en el caso de un mercado— pasando por los beneficios colaterales que produce una obra —por ejemplo el ahorro de tiempo en los traslados que produce la pavimentación de una vía— hasta terminar en el análisis del tipo de beneficio que tiene importancia para efectos fiscales, esto es, el que se produce específicamente sobre el sujeto pasivo del tributo.

Antes hemos referido ya lo que en líneas generales ha opinado la doctrina respecto del beneficio como hecho imponible del gravamen en las contribuciones especiales, y hemos mencionado también la opinión de la Alta Corte de Casación en materia de contribuciones especiales y de las características que debe presentar el beneficio derivado de las obras públicas para poder ser considerado como materia de imposición; empero, ahora por la trascendencia del beneficio como

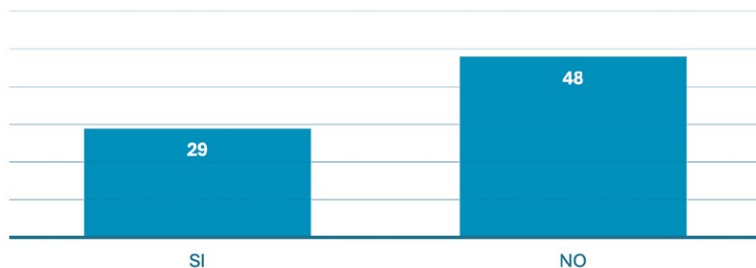
hecho de imposición, es menester volver a referirnos al mismo, pero haciendo ya consideraciones particulares respecto de las condiciones que debe reunir conforme la doctrina, conforme la opinión de las altas cortes, y conforme las disposiciones legales que lo establecen como hecho generador de las obligaciones tributarias.

El beneficio, como elemento constitutivo del tributo, en la doctrina.- Las discusiones doctrinarias respecto de las contribuciones especiales, y concretamente las relacionadas con las condiciones que deben presentarse para su establecimiento, coinciden en señalar que esta categoría tributaria requiere dos supuestos: por una parte una intervención o actuación del Estado, ejecutando una actividad que se refiere en específico al sujeto pasivo del tributo -o a quien luego de la actuación se convertirá en sujeto pasivo del tributo-; y luego, que esa actuación estatal produzca en el sujeto obligado un beneficio.

Es de suponer, entonces, que cuando los GAD ejercen actos de poder tributario, estableciendo contribuciones especiales de mejora, tienen la precaución de describir el tipo de beneficio que debe producirse para que se produzca el hecho generador del tributo. En el caso de estudio, revisadas las ordenanzas de los 77 cantones del universo de estudio, se encuentra que en 29 de las mismas, se hace una descripción del beneficio que se entiende como supuesto para el establecimiento del tributo, correspondiendo el dato al 37,66% del total de ordenanzas estudiadas:

Gráfico 1

Descripción del beneficio en las ordenanzas municipales



Una primera conclusión a la que podemos arribar entonces es que en el caso de los municipios ecuatorianos, apenas el 37,66 % de los mismos establecen de forma clara, en sus ordenanzas, el tipo de beneficio que es constitutivo de las contribuciones especiales de mejora.

El beneficio no obstante no es uno de aquellos generales, indeterminados, o de esos que pueden señalarse se producen a favor de todos los habitantes del Estado, sino que, por el contrario, tiene —o debe tener— la característica de ser concreto, por tanto, posible de apreciarlo como real, como efectivamente producido, y por último, debe ser susceptible de ser medido, es decir, debe ser mensurable. Fernández (2000) cuando se refiere a los elementos del *hecho generador* en el caso de las *contribuciones especiales* dice que en el mismo deben concurrir dos elementos: el primero la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o un aumento del valor de sus bienes; y el segundo, la realización de obra pública o el establecimiento o ampliación de un servicio. Nótese como el autor referido establece una característica particular en el beneficio, y que consiste en que el

mismo se manifiesta en un aumento del valor de sus bienes Fernández (2000) y, por tanto, conforme hemos dejado dicho antes, el beneficio no es de aquellos generales o indeterminados, sino que por el contrario cumple la condición de ser real, efectivo y mensurable.

Los pronunciamientos judiciales emitidos por el Tribunal Supremo Español, reiteradamente han señalado la condición de que el beneficio especial que se produce por efecto de la actuación del Estado es lo que precisamente vuelve exigible el gravamen que se deriva de la contribución especial. El beneficio debe ser distinto del general o del beneficio común ha dicho el Tribunal Supremo Español, en Sentencia de 15 de enero de 1992, lo que presupone que las actuaciones estatales respecto de las que pueden establecerse Contribuciones especiales deben generar a favor del sujeto pasivo un beneficio que es especial precisamente porque se refiere a él en concreto, aumentando el valor de su propiedad, al punto que esa plusvalía es consecuencia precisamente de la obra o actividad estatal ejecutada, así adhiere a esta opinión Plazas Vega (2010) cuando señala que el hecho generador de las contribuciones especiales radica en la realización de una obra pública o en ocasiones en un conjunto de obras, cuya destinataria es la colectividad y no una persona en particular, pero de la cual se desprende un beneficio concreto y divisible que tiene su más común expresión en un mayor valor de los inmuebles que están ubicados en la zona de influencia de la obra.

La característica que hemos anotado respecto del beneficio es lo que nos permite diferenciar a la contribución especial de otras categorías tributarias. Antes hemos anotado como en virtud de esta característica el profesor Ataliba clasificó a los tributos en vinculados y no vinculados; ahora, nos permitimos traer a recuerdo a Hidalgo (2001) que sobre la contribución especial dice:

En el caso de la contribución especial el elemento diferenciador con los otros impuestos lo constituye la ventaja real que el particular recibe, misma que se convierte en el fundamento jurídico de este tributo, de tal forma que la deuda tributaria no surge si falta el mencionado beneficio.

El beneficio que recibe el sujeto pasivo en la contribución especial es de tal importancia que, la medida en la que se produce, llega incluso a desplazar a las consideraciones tradicionales sobre capacidad contributiva como elemento para el establecimiento del *quantum* del tributo. En efecto, si ordinariamente el principio de capacidad contributiva obliga a imponerle gravámenes más altos a quienes más tienen, en la *contribución especial* la consideración sobre la manifestación de la capacidad contributiva se traslada a la medida del beneficio recibido por el sujeto pasivo como consecuencia de la actividad estatal. Así, quien mayor beneficio recibe, mayor valor de contribución especial se ve obligado a pagar.

Paredes (2011) sobre el asunto mencionado señala que su importancia en el montante global de los ingresos públicos es marginal, aunque llama la atención de los estudiosos por el hecho de que se sustituye el principio de la capacidad económica por el del beneficio. Esto es, no paga más el que más tiene, sino que paga más el que más se beneficia por la obra o servicio en cuestión. Plazas Vega (2010) indica también que es ese beneficio, y consecuentemente la cuantificación del mismo, la que a su vez viabiliza la liquidación del valor que debe pagarse por concepto de la contribución especial.

Como vemos, la doctrina apoya la idea de que en las contribuciones especiales es condición necesaria la existencia de un beneficio concreto, singularizado y mensurable, que es posible establecerse de

manera particular en cada beneficiario de la actuación del Estado. En el caso ecuatoriano, es preciso señalar que estas consideraciones doctrinarias se aplican únicamente a una clase específica de contribución especial: aquella vinculada a la realización de obras públicas. Si bien el Código Tributario, al definir y clasificar los tributos, reconoce la existencia de las contribuciones especiales en general, el resto del ordenamiento jurídico vigente regula únicamente aquellas que derivan de la actividad estatal consistente en la ejecución de obras públicas. Por tanto, en el país se ha normado y desarrollado exclusivamente la figura de la contribución especial de mejoras.

Como ya se ha señalado, en el Ecuador existen disposiciones relativas a las contribuciones especiales tanto a nivel constitucional — cuando se establecen las competencias de los gobiernos autónomos descentralizados respecto de esta categoría tributaria— como en la normativa secundaria de rango legal, en particular en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), donde se atribuyen competencias específicas en materia de tasas y contribuciones especiales a favor de los gobiernos autónomos regionales, provinciales, municipales y de distritos metropolitanos.

En esa normativa legal, el legislador sí hace una expresión concreta respecto de la relación entre la Contribución Especial y el beneficio que la realización de las obras públicas genera a favor de los sujetos pasivos de este tributo, *verbi gratia* de lo dispuesto en los Arts. 182 y 569 del COOTAD que antes hemos referenciado en el presente estudio.

Lo que debemos analizar en el caso de las disposiciones legales vigentes, es si el legislador al relacionar la contribución especial

con el beneficio que la actuación estatal produce en el sujeto pasivo, tuvo o no en cuenta las conclusiones doctrinarias respecto de las condiciones que debe reunir ese beneficio —ser efectivo, concreto y mensurable— para ser constitutivo del tributo. Este análisis, de conformidad con la delimitación establecida en el presente estudio, se circunscribirá a la contribución especial de mejoras en el ámbito municipal.

En ese orden de cosas, tengamos en cuenta lo dispuesto en el COOTAD, en el Art. 186 establece la facultad tributaria de los municipios y distritos metropolitanos respecto de las contribuciones especiales. La norma contempla la posibilidad de que estas contribuciones especiales de mejoras sean generales, o específicas, consideración ésta que está directamente relacionada con el beneficio que se deriva de las obras públicas conforme pasamos a anotar.

El título IX del COOTAD propone un apartado específico en la ley, para regular las contribuciones especiales de mejora en los gobiernos municipales y distritos metropolitanos. Es en la primera disposición de este título en donde se percibe ya una primera discrepancia entre la consideración que ha hecho el legislador para normar las contribuciones especiales, y lo que hemos dejado anotado antes sobre las opiniones doctrinarias y los pronunciamientos judiciales en lo que tiene que ver con el beneficio como elementos constitutivos del tributo.

En efecto, el COOTAD en el Art. 569, dispone: “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”. Nótese como la disposición legal refiere el beneficio derivado de la construcción de

obras públicas, como objeto de la contribución especial, pero nótese también como reseña una doble posibilidad respecto del mismo, cuando dispone que el beneficio puede ser de carácter real, o presuntivo.

Sobre el beneficio real, evidentemente el legislador consideró las condiciones que antes hemos anotado en el sentido de que se trate de uno que efectivamente se produzca, característica a la que nosotros añadimos las condiciones de que sea mensurable y concreto. Nos permitimos hacer esa acotación pues, si el beneficio no es verificable y medible en relación a cada uno de los sujetos pasivos obligados a pagar la contribución especial, no puede llegar a afirmarse que el mismo sea real, conforme la exigencia legal.

Donde se presentan mayores dificultades es en la categoría de “beneficio presuntivo” contemplada en la ley. Son diversos los ámbitos en los que surgen problemas de definición, comenzando por la discusión teórica que puede plantearse respecto de los tipos de presunción. En efecto, cabe preguntarse si el beneficio presuntivo al que alude el Art. 569 del COOTAD corresponde a una presunción *iuris tantum* —esto es, susceptible de ser desvirtuada mediante prueba en contrario— o si, por el contrario, se trata de una presunción *iuris et de iure*, que no admite prueba en contrario y que, por tanto, debe aceptarse como incontrovertible, aun cuando en la práctica resulte evidente que dicho beneficio no se ha producido en determinados casos.

El otro asunto trascendental sobre el que surgen las inquietudes es el relacionado con que ese beneficio presuntivo puede entenderse producido para un sujeto o un conjunto de sujetos en concreto, o si por el contrario la presunción adoptada por el Estado al momento

de ejercer la potestad tributaria, afecta a la generalidad de la población de un sector del cantón —en cuyo caso se establecería un beneficio sectorial— o a la generalidad de los habitantes del mismo (beneficio global).

El COOTAD (2010) en el Art. 572 manda que la ejecución de obras de vialidad consistentes en la construcción de vías conectoras o avenidas principales generarán contribución especial de mejoras para el conjunto de propiedades de la zona donde se ha construido la vía, o de toda la ciudad según el caso. De esta disposición concluimos que, en atención al segundo de los asuntos de polémica que hemos planteado en el párrafo anterior, la ley se ha encargado de limitar la posibilidad del establecimiento de contribuciones especiales de mejoras de beneficio zonal o general, únicamente al caso de construcción de obras viales.

Por tanto, queda claro que conforme la ley, no cabe la consideración de obras que produzcan beneficios generales sino únicamente para el caso de la construcción de obras de vialidad. Empero, más adelante veremos cómo, en los casos de las *ordenanzas municipales* objeto del estudio realizado, ese beneficio general se aplica equivocadamente respecto de otro tipo de obras.

Y, el primero de los asuntos controversiales planteados, el relacionado con el tipo de presunción que debe entenderse configurada en el beneficio presuntivo que puede establecerse con relación a las obras públicas ejecutadas, y consecuentemente como objeto de imposición con las contribuciones especiales, se resuelve con la disposición constante en el Art. 573 del COOTAD que manda: “Determinación presuntiva.- Existe el beneficio a que se refiere el artículo anterior, cuando una propiedad resulta colindante con una obra

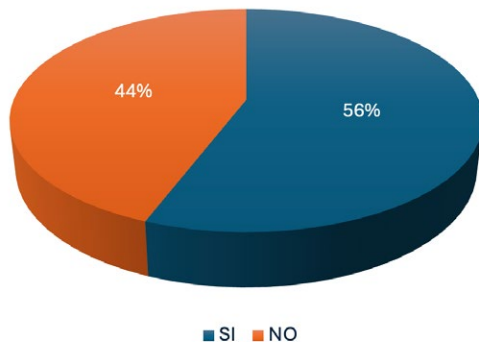
pública, o se encuentra comprendida dentro del área declarada zona de beneficio o influencia por ordenanza del respectivo concejo”.

De esta norma, que no establece la posibilidad de ser desvirtuada con prueba en contrario, se entiende que la presunción del beneficio es de derecho; téngase en cuenta que la disposición legal es categórica cuando dispone que el beneficio existe —más allá de que en los hechos se produzca o no efectivamente, se entiende que siempre está presente— por el hecho de que la propiedad sea colindante o se encuentre en el área de beneficio declarada mediante ordenanza municipal.

Empero, de lo dicho, arribamos a una tercera conclusión que resulta trascendental a efectos de dilucidar qué ocurre respecto de las contribuciones especiales cuyas ordenanzas han sido analizadas en el estudio: conforme lo dispone la ley, únicamente las obras públicas de construcción de vías conectoras, y de avenidas principales, permite el establecimiento de un beneficio presuntivo como objeto de imposición con contribuciones especiales de mejora. La ley no permite que en otro tipo de obras los gobiernos autónomos municipales o de distritos metropolitanos establezcan, por medio de ordenanza, que se presume beneficio sobre los inmuebles por la ejecución de las mismas.

En el total de ordenanzas estudiadas, correspondientes a 77 cantones del Ecuador, se ha encontrado que en 43 de ellos —es decir, en el 56 % de los casos— se incluyen disposiciones normativas que contravienen lo establecido en el COOTAD respecto del tipo de beneficio (real o presuntivo) sobre el cual puede establecerse el tributo.

Gráfico 2
Adulteraciones a la ley



En los casos analizados, se encuentra que la posibilidad de que el beneficio presuntivo de las obras públicas, que legalmente está reservado para las obras de carácter vial, conforme lo permitido por los Arts. 572 y 573 del COOTAD, se extiende indebidamente a la construcción de otro tipo de obras, tales como: obras de saneamiento, construcción de aceras y bordillos, obras de carácter pluvial, obras de construcción de redes de agua potable, construcción de plazas, entre otros.

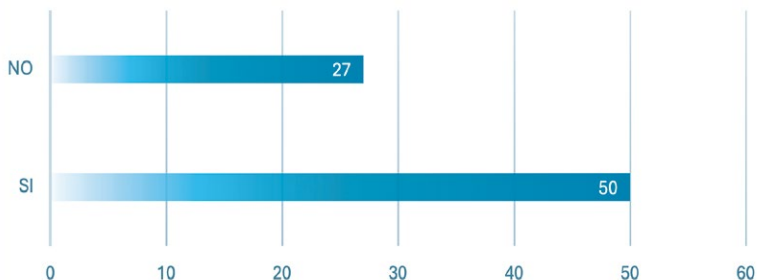
Por tanto, podemos afirmar que, en el Ecuador, los gobiernos municipales al ejercer sus potestades tributarias de establecimiento de contribuciones especiales de mejoras por las obras públicas que ejecutan, se extralimitan en el ejercicio de dichas potestades, toda vez que aun cuando en la ley se establecen claros límites respecto del tipo de beneficio respecto del que pueden establecerse las contribuciones especiales, en los hechos se encuentra que se aplica

la presunción de la producción del beneficio respecto de casos no previstos en la norma.

Finalmente, es necesario hacer una mención sobre el universo de personas que se convierten en sujetos pasivos de las contribuciones especiales, conforme las disposiciones de las ordenanzas analizadas. Hemos dejado anotado que a la luz de las disposiciones de los Arts. 572 y 573 del COOTAD, ese beneficio presuntivo que se produce respecto de los inmuebles ubicados en las zonas de influencia de las obras públicas ejecutadas, únicamente en el caso de ejecución de obras viales pueden establecerse presunciones de que se produce beneficio zonal o general.

Los mandatos de la ley exigen entonces que las contribuciones especiales —salvedad hecha respecto de las obras viales— se establezcan solamente sobre el beneficio que se produce en las propiedades que se benefician de la realización de las obras públicas. Este beneficio debe ser real, y por tanto, el cobro del tributo será legítimo y legal solo en los casos en los que los inmuebles efectivamente vean incrementado su valor como consecuencia de la construcción de las obras públicas.

En el cuadro que sigue, podemos ver en cuántos, de los 77 casos estudiados, se establecen obras que se entienden producen beneficio a la totalidad de la población:

Gráfico 3*Establecimiento del tributo a toda la población*

En consecuencia, vemos que en 50 de los 77 casos de estudio (64,94 %), los GAD municipales, y distritos metropolitanos han establecido en sus ordenanzas que todos los propietarios de bienes inmuebles del cantón son sujetos pasivos de las contribuciones especiales de mejora por las obras públicas que esos GAD ejecutan. Por tanto, ejercen indebidamente su potestad tributaria al hacer extensiva la consideración de obras de beneficio general a casos no previstos en la ley que limita esta posibilidad únicamente a las obras viales, conforme hemos dejado anotado antes.

Conclusiones

De los datos obtenidos en el estudio, y de las consideraciones expuestas en el presente trabajo, arribamos a las siguientes conclusiones:

Las *contribuciones especiales de mejoras* son tributos cuyo hecho generador se produce cuando la actuación estatal, concretamente la construcción de obras públicas produce en los propietarios de bienes inmuebles un beneficio. Por tanto, pertenecen a la categoría de tributos vinculados pues, la obligación de pago del tributo está directamente relacionada con una actividad estatal que se ejecuta y produce un efecto directamente referido al obligado tributario.

En el caso de las contribuciones especiales, la obligación tributaria nace como consecuencia de que las actuaciones estatales producen un beneficio a favor del sujeto. En el Ecuador, las actuaciones estatales capaces de producir obligaciones tributarias tipo contribución especial, consisten en la ejecución de obras públicas, que configuran a su vez las contribuciones especiales de mejoras.

La doctrina reconoce ampliamente que el beneficio producto de la actividad estatal, para configurar las contribuciones especiales, debe ser un beneficio real y, por tanto, producirse efectivamente; debe ser concreto, es decir, generarse específicamente respecto de un sujeto o un grupo de sujetos determinados; y, finalmente, debe ser mensurable, de manera que pueda establecerse con precisión su cuantía. En el Ecuador, además de esta consideración proveniente de la doctrina, en la ley se ha optado por la posibilidad de que el beneficio que puede ser objeto de contribución especial se trate de un beneficio presuntivo, por tanto que el Estado pueda mediante acto normativo suponer que el beneficio imponible se produce.

Dejamos claro que, conforme las disposiciones del COOTAD la posibilidad de presumir el beneficio derivado de las obras públicas solamente alcanza a las obras viales, de construcción de vías de conexión o avenidas principales, casos en los cuales la ley supone que se produce un beneficio en favor de los inmuebles ubicados en las áreas de influencia de dichas obras.

En el caso ecuatoriano, en varios gobiernos municipales se ha ejercido de manera abusiva la potestad tributaria respecto de las contribuciones especiales de mejoras. De los datos obtenidos en el estudio realizado, los municipios se extralimitan al momento de establecer mediante ordenanza los aspectos relacionados con el beneficio como elemento constitutivo de las contribuciones especiales de mejoras.

En efecto, la primera distorsión detectada hace relación a que en las ordenanzas municipales se establece que la presunción del beneficio como objeto imponible con contribuciones especiales de mejoras, es aplicable a muchos tipos de obras, sin considerar que la ley solamente permite dicha presunción para el caso de la construcción de obras viales. Las ordenanzas municipales entonces, pese a ser normas de rango inferior a la ley, sobrepasan los límites establecidos en la ley que les confiere la potestad tributaria sobre las contribuciones especiales a los municipios y distritos metropolitanos.

El segundo elemento sobre el que se detecta una extralimitación y por tanto una distorsión normativa, es en la que mira a la posibilidad de establecer que una obra pública genera un beneficio de carácter general, es decir, respecto de sujetos cuyos inmuebles no

son colindantes o se encuentran en la zona de influencia directa de las obras públicas.

Aquí también, varios gobiernos municipales vía ordenanza clasifican a las obras como de beneficio local, sectorial (zonal) o global, lo que a su vez incide nuevamente en la consideración del beneficio como elemento productor del tributo. El COOTAD, permite que solamente las obras viales se consideren como de beneficio general, mientras varias de las ordenanzas analizadas hacen esa consideración sobre otro tipo de obras.

Por lo expuesto, resulta necesario que los GAD municipales realicen una revisión minuciosa de las ordenanzas que han dictado para regular las contribuciones especiales, y adopten las medidas de corrección necesarias para ajustarse a lo que la ley les permite en el ejercicio de sus potestades tributarias. Solamente de esa manera se cumplirán con los supuestos de respeto de la Constitución, la ley, y los derechos de los ciudadanos como contribuyentes.

Referencias bibliográficas

Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de incidencia tributaria* (R. García Mullin, Trad.). Instituto Peruano de Derecho Tributario.

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. (2010). Ediciones Legales. <https://www.fielweb.com>

- Código Tributario. (2005). Ediciones Legales. <https://www.fielweb.com>
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). Ediciones Legales. <https://www.fielweb.com>
- Einaudi, L. (1962). *Principios de hacienda pública* (6.a ed.). Editorial Aguilar.
- Fernández Marín, F. (2000). *Estudio jurisprudencial de las contribuciones especiales* (Vol. 10). Universidad de Almería.
- Fonrouge, G. (2001). *Derecho financiero*. Depalma.
- Jaramillo Luzuriaga, T. C. (2006). Naturaleza jurídica de la contribución especial y sus elementos definitorios. Análisis de procedibilidad de la resolución municipal dictada por el Concejo Metropolitano de Quito que impone una contribución ciudadana como medio de financiar sus festividades. En L. Toscano Soria (Ed.), *Nuevos estudios sobre derecho tributario*. <https://app.vlex.com/vid/538076226>
- Merchán Aguirre, J. P. (2024). *La contribución especial de mejoras: Análisis del beneficio especial y la capacidad contributiva* [Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador]. Repositorio UASB-Digital. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/10135/1/T4426-MDT-Merchan-La%20contribuci%C3%B3n.pdf>
- Ojeda Hidalgo, Á. (2001). *La contribución especial (un tributo complejo)*. Iuris Dictio, 2(4). USFQ Press.

Paredes Hurtado, M. (2011). Contribuciones especiales en Ecuador y España. *Revista Jurídica Online*, 228. https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2011/05/213_a_256.pdf

Plazas Vega, M. (2010). *Los tributos vinculados. Estudios Socio-Jurídicos*, 2(1), 140. <https://revistas.urosario.edu.co/index.php/sociojuridicos/article/view/178>

Valdés Costa, R. (2016). *Curso de derecho tributario*. Editorial B de F.



CAPÍTULO

II

Efectos jurídicos por la falta de notificación en las contribuciones especiales de mejora en el Ecuador

María Augusta Torres Rodas¹

matorresr@ucacue.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0846-3723>

Introducción

Las contribuciones especiales de mejoras representan un tributo esencial en el marco del financiamiento de obras públicas dentro de los gobiernos locales en Ecuador. Este gravamen, de acuerdo con su naturaleza jurídica propia se debería imponer a los propietarios de bienes inmuebles que se benefician directamente del incremento en el valor de sus propiedades, resultante de la ejecución de proyectos de infraestructura por parte de los Gobiernos Autónomos Descen-

¹ Abogada por la Universidad Técnica Particular de Loja, magister en Derecho Administrativo por la Universidad Técnica Particular de Loja, magister en Derecho Procesal Penal y Litigación Oral por la Universidad Católica de Cuenca, docente Titular de la Universidad Católica de Cuenca.

tralizados (GAD). Según De la Garza (2000), estas contribuciones son prestaciones pecuniarias obligatorias para aquellos que obtienen un beneficio particular derivado de una obra pública o un gasto público especial.

En el contexto de la gestión municipal, la recaudación de tributos, incluidas las contribuciones especiales de mejoras, es fundamental para asegurar la sostenibilidad financiera y la prestación de servicios públicos de calidad. El Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) confiere a los GAD municipales la facultad exclusiva de crear, modificar, exonerar o suprimir estas contribuciones, subrayando su rol crucial en la financiación de obras que mejoran el valor del suelo y la calidad de vida de los ciudadanos.

La determinación de estas contribuciones, regulada por el Código Tributario, implica un proceso detallado que incluye la identificación del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. Este proceso debe garantizar que la carga tributaria se distribuya de manera justa y equitativa entre los beneficiarios de las obras públicas.

Un aspecto crítico en la aplicación de las contribuciones especiales de mejoras es la notificación de los títulos de crédito a los contribuyentes. La notificación, definida como el acto de informar a las personas sobre el contenido de una decisión administrativa, es un requisito indispensable para la exigibilidad de la obligación tributaria. La falta de notificación puede acarrear la vulneración de derechos fundamentales como la seguridad jurídica, el debido proceso y el derecho a la defensa.

El presente artículo analiza la aplicación de las contribuciones especiales de mejoras en el contexto ecuatoriano, con un enfoque particular en la notificación de los títulos de crédito. A través de un análisis documental de las ordenanzas municipales y un estudio de caso del municipio de Azogues, se examina el cumplimiento de las normativas vigentes y se evalúan las implicaciones de la falta de notificación en los derechos de los contribuyentes.

Este estudio busca evidenciar la importancia de la notificación en el proceso de recaudación de contribuciones especiales de mejoras, así como promover una mayor transparencia y respeto por los derechos de los ciudadanos en la gestión tributaria municipal.

La presente investigación en la parte inicial desarrolla conceptos sobre contribuciones especiales de mejora y los títulos de crédito, luego se aborda la determinación de contribuciones especiales de mejora, la notificación y los efectos jurídicos de la falta de notificación de los títulos de crédito, en un segundo momento se presentan los resultados de la investigación realizada en 77 municipios del país a través de la cual se evidencia que en las ordenanzas existentes en su mayoría no se establece la obligatoriedad de notificación con los títulos de crédito. Posteriormente se presenta un análisis de caso de contribuciones especiales de mejora cobradas por el Municipio de Azogues en el período fiscal 2025.

Finalmente se desarrollan conclusiones en las cuales se determina la inobservancia de la ley por parte de los GAD municipales y la vulneración a los derechos de los contribuyentes.

Los tributos

Debemos entender que los tributos constituyen recaudaciones monetarias que el Estado, o entidades públicas establecidas en la ley, exigen a los agentes económicos dentro de su territorio, ejerciendo su poder soberano. La capacidad de establecer, cambiar o eliminar tributos recae exclusivamente en el Estado, quien lo hace mediante la creación de leyes y normativas específicas.

La Constitución establece que todos los ciudadanos tienen la obligación de pagar tributos, siempre que estos estén legalmente establecidos. Esto garantiza la protección de los contribuyentes frente a posibles abusos por parte de la administración tributaria.

Además, los municipios, como entidades autónomas, tienen la facultad constitucional de crear, modificar o suprimir tasas o contribuciones especiales mediante la emisión de normativas correspondientes.

Contribuciones especiales de mejoras y los títulos de crédito

Las contribuciones especiales de mejoras son un tipo de tributo que se establece sobre los bienes inmuebles que se benefician de manera directa y específica de una obra pública realizada por un GAD. En otras palabras, es un pago adicional que realizan los propietarios de inmuebles que se ven valorizados o mejorados gracias a una obra pública.

Para De la Garza (2000), 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 provoca un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica. (p. 343)

Para cubrir los gastos asociados a la prestación de servicios públicos municipales, como la construcción de infraestructura, el mantenimiento de espacios públicos y la prestación de servicios básicos, los municipios cuentan con la facultad de recaudar tributos de sus ciudadanos. Esta medida busca garantizar la sostenibilidad financiera de las municipalidades y mejorar la calidad de vida de la población.

Al respecto el COOTAD al referirse a las competencias exclusivas de los GAD municipales en su artículo 55 literal e) establece: “Crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras”. En este orden de ideas el cuerpo normativo en mención establece la capacidad tributaria de los GAD y el distrito metropolitano de Quito en los siguientes términos:

Art. 186.- Facultad tributaria.- Los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritos metropolitanos mediante ordenanza podrán crear, modificar, exonerar o suprimir, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, por procesos de planificación o administrativos que incrementen el valor del suelo o la propiedad; por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que son de su respon-

sabilidad; el uso de bienes o espacios públicos; y, en razón de las obras que ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción, así como la regulación para la captación de las plusvalías. Cuando por decisión del gobierno metropolitano o municipal, la prestación de un servicio público exija el cobro de una prestación patrimonial al usuario, cualquiera sea el modelo de gestión o el prestador del servicio público, esta prestación patrimonial será fijada, modificada o suprimida mediante ordenanza. Los municipios aplicarán obligatoriamente las contraprestaciones patrimoniales que hubieren fijado para los servicios públicos que presten, aplicando el principio de justicia redistributiva. El incumplimiento de esta obligación podrá ser causal de destitución de los funcionarios responsables. En el caso de incumplimiento el órgano legislativo del gobierno autónomo descentralizado respectivo sancionará sin perjuicio de las sanciones correspondientes al funcionario responsable del incumplimiento. Los gobiernos municipales y distritos metropolitanos autónomos en base a los tributos generados en las parroquias rurales y otros que desconcentren en beneficio de los presupuestos de los gobiernos parroquiales rurales constituirán un fondo cuyo cincuenta por ciento (50%) se reinvertirá equitativamente entre todas las parroquias rurales de la respectiva circunscripción territorial y el cincuenta por ciento (50%) restante se invertirá bajo criterios de población y necesidades básicas insatisfechas. (COOTAD, 2010)

Las contribuciones especiales de mejoras son prestaciones que se aplican cuando una obra pública genera un beneficio directo y específico para un contribuyente (Ormaza Ávila, 2022), este beneficio se distingue de aquellos que el Estado proporciona a la población en general a través de sus obras públicas.

Esta prestación se establece con el fin de generar un beneficio, ya sea real o esperado, para un individuo. Dicho beneficio surge como consecuencia de la ejecución de una obra pública, la cual provoca un aumento en el valor de su propiedad inmobiliaria (Mogrovejo

Jaramillo, 2013), el cálculo de este tributo se realiza al dividir el costo de la obra entre los inmuebles favorecidos por la realización de la misma.

La imposición de contribuciones especiales está directamente vinculada a la realización de obras públicas que generan un beneficio específico para los propietarios de bienes inmuebles, esta competencia se encuentra regulada en la Constitución en el Art. 264, que otorga a los municipios la facultad de ejecutar obras públicas y de establecer los mecanismos de financiamiento correspondientes.

Peña Villamil (1995) define a las contribuciones especiales como: “Tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento en el valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos” (p. 63). De su parte, Montañó Galarza (2017), refiere que las contribuciones especiales de mejoras suelen ser impuestas por los gobiernos autónomos descentralizados derivadas de las competencias en la generación de obra pública provincial, cantonal y metropolitana.

De otro lado, es importante conocer que, en el sistema tributario ecuatoriano, los títulos de crédito constituyen una herramienta esencial para la administración fiscal, permitiendo la exigencia y el cobro de obligaciones tributarias pendientes. Su naturaleza jurídica, fundamentada en el Código Tributario, los distingue de los títulos de crédito mercantiles, adaptándose a las particularidades del derecho fiscal.

El Código Tributario ecuatoriano establece el marco legal para la emisión y ejecución de los títulos de crédito tributarios. El artícu-

lo 149 de este cuerpo normativo señala que “los títulos de crédito u órdenes de cobro se emitirán por la autoridad competente de la respectiva administración, cuando la obligación tributaria fuere determinada y líquida” (Código Tributario, Art. 149). Esta disposición legal delimita claramente la competencia y los requisitos para la emisión de estos títulos.

Para Montaña y Jaramillo (2014), en la fase de cobro obligatorio, los municipios y distritos metropolitanos se basan en títulos de crédito que certifican la deuda tributaria exigible al contribuyente. Un inconveniente común para estas entidades es la falta de notificación de estos títulos, conforme al artículo 151 del Código Tributario, lo cual obstaculiza la impugnación por parte del contribuyente y puede generar una excepción al proceso de ejecución por la omisión de dicha notificación.

Según el Código Tributario y el ejercicio del derecho en el ámbito administrativo, los títulos de crédito deben contener los siguientes elementos:

- El título debe identificar claramente la administración tributaria y el departamento que lo emite. Esto asegura la legitimidad del documento y la autoridad que lo respalda.
- Debe contener los nombres y apellidos o razón social del deudor tributario, así como su número de registro único de contribuyentes (RUC) o cédula de identidad. Además, debe incluir la dirección del deudor, si se conoce.
- Se debe especificar claramente el monto de la obligación tributaria adeudada, incluyendo los conceptos, períodos y valores correspondientes. La obligación debe ser determinada y líquida.

- Debe indicar la base legal que sustenta la obligación tributaria, haciendo referencia a las leyes, reglamentos o resoluciones aplicables.
- Incluir la fecha en que fue emitido, lo cual es relevante para efectos de plazos y prescripción.
- Estar firmado por la autoridad competente de la administración tributaria, lo que le otorga validez y autenticidad.

Determinación de las contribuciones especiales de mejoras

Conforme lo establecido en el Código Tributario la determinación se refiere a la acción o conjunto de acciones que se originan en la administración tributaria o de los contribuyentes, con el propósito de declarar o establecer la existencia del hecho que origina el tributo, así como la base imponible y su monto. En aquellos casos en los que la determinación se base en el valor de propiedades inmobiliarias, se deberá considerar obligatoriamente el valor de mercado que aparezca en los catastros municipales en la fecha en que ocurrió el hecho generador.

En el caso de las contribuciones especiales de mejoras esta determinación la realiza el sujeto activo es decir la administración pública y deberá comprender la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

Las contribuciones especiales de mejora se regulan a través de actos normativos observando aquellas obras que pueden ser consideradas

como tal y se encuentran establecidas en el art, 577 del COOTAD y su cobro se reglamentará mediante ordenanza conforme lo dispuesto en el Art. 492 de mismo cuerpo normativo. La determinación de las contribuciones especiales de mejoras debe considerar los siguientes elementos:

- La obra debe generar un beneficio real o presuntivo en el patrimonio de los propietarios.
- Se debe delimitar la zona en la que se presume que los inmuebles reciben el beneficio de la obra.
- Identificar a los propietarios de los inmuebles ubicados en la zona de influencia.
- Determinar el costo total de la obra, incluyendo los gastos de diseño, construcción y fiscalización.
- Establecer el porcentaje del costo de la obra que será financiado mediante la contribución especial de mejoras.

La notificación de los títulos de crédito

La notificación es un requisito esencial tanto en procedimientos legales como administrativos, ya que asegura que las personas estén informadas sobre sus derechos, obligaciones o cualquier situación que les afecte. Es a través de este acto que las decisiones judiciales y administrativas adquieren validez. Aunque los documentos cumplan con los requisitos legales, si no se comunican a los interesados, pueden considerarse inválidos.

Según el artículo 164 del COA (2017), la notificación se define como el acto mediante el cual se informa a los individuos o grupos sobre el contenido de una decisión administrativa, asegurando así que tengan la oportunidad de ejercer sus derechos.

Para Pozo (2022), la notificación es un procedimiento legal mediante el cual se informa a las partes involucradas sobre asuntos relevantes para sus derechos. Esto puede incluir tanto situaciones que impactan directamente sus derechos actuales, como aquellas que podrían afectarlos en el futuro, o también la imposición de obligaciones que puedan incidir en sus intereses.

La Corte Constitucional considera que la notificación es un derecho que garantiza que los actos de las autoridades sean públicos y transparentes. Esta información adecuada es crucial para que los ciudadanos puedan ejercer su derecho a la defensa y gozar de seguridad jurídica (Sentencia No. 161-14-SEP-CC, 2014).

La notificación es un mecanismo que asegura la transparencia y el conocimiento de cómo las decisiones administrativas impactan los derechos de los ciudadanos o partes interesadas. Al informar sobre los actos administrativos, se garantiza que los individuos comprendan las implicaciones legales y puedan ejercer sus derechos adecuadamente. En el contexto de las obligaciones tributarias, la notificación juega un papel crucial en la efectividad de las acciones administrativas.

En los procedimientos administrativos, la notificación es un acto que confiere validez y eficacia, un principio que se extiende a los procesos tributarios. Según Jiménez Navas (2009), la notificación del acto que genera la obligación tributaria es fundamental para que

los contribuyentes conozcan y cumplan sus deberes fiscales. Además, la notificación no solo informa sobre la existencia de la obligación, sino que también detalla su origen y las normas que la regulan.

En el Código Tributario (2005), la notificación es definida como el “acto por el cual se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución administrativa (...) en orden al cumplimiento de deberes formales”; y, en su artículo 19 dispone que la notificación es una de las maneras por las cuales la obligación se vuelve exigible.

En el Art. 85 de la norma mencionada se dispone que todo acto administrativo a través del cual se genere una obligación debe ser notificado. En este orden de ideas, toda decisión de la administración para que sea exigible y eficaz debe ser debidamente notificado a las personas interesadas o aquellas a las cuales se les establece una obligación.

Efectos jurídicos de la falta de notificación

En el ámbito tributario ecuatoriano, la notificación se presenta como un requisito esencial para la efectividad de ciertas obligaciones fiscales. La administración tiene la responsabilidad de informar a los contribuyentes sobre sus deberes, y esta comunicación puede ser determinante en la forma en que se extinguen dichas obligaciones. La falta de notificación no invalida el acto en sí mismo, pero sí impide que despliegue sus efectos jurídicos. En otras palabras, el acto existe y es válido, pero no puede ser exigido ni ejecutado hasta

que se notifique debidamente. Esta distinción entre validez y eficacia permite proteger los derechos de los ciudadanos sin paralizar la actividad administrativa. Además, si la falta de notificación causa un perjuicio, el afectado puede interponer una acción de reparación directa para obtener una indemnización.

Sobre la exigibilidad el Código Tributario (2005), en el Art. 19 numeral 2 se establece: “Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación”.

Este precepto legal establece un principio fundamental: la exigibilidad de la obligación tributaria depende de la notificación de la liquidación realizada por la administración. Esto significa que, hasta que el contribuyente no sea notificado de la liquidación, la obligación no es exigible y, por lo tanto, no puede ser objeto de cobro.

La Constitución de la República del Ecuador (2008), en su artículo 82, reconoce la seguridad jurídica como un derecho fundamental, que garantiza la existencia de normas coherentes con la propia Constitución, claras, previas, públicas y aplicadas por autoridades competentes. Para Gallego Marín (2012):

La seguridad jurídica es entendida como un estado psíquico en el que los seres humanos “perciben” satisfacción y tranquilidad por observar cómo se garantiza y, a su vez, como se materializa el catálogo de valores que posee el ordenamiento jurídico.

En este sentido la seguridad jurídica establece un vínculo sólido entre el Estado y sus ciudadanos, donde el primero se compromete a mantener un marco legal estable y justo. Esto asegura que los

individuos puedan planificar sus vidas con certeza, sabiendo que sus derechos serán respetados y protegidos. En caso de que surjan conflictos o cambios legales, el sistema debe ofrecer mecanismos claros y accesibles para la resolución de disputas y la reparación de posibles daños.

“La seguridad jurídica es la situación peculiar del individuo como sujeto activo y pasivo de relaciones sociales, cuando estas relaciones sociales se hallan previstas por un estatuto objetivo conocido y generalmente observado” (Millas, 2012, p. 222). Esta idea resalta la singularidad del concepto de seguridad en el ámbito legal, enfocándose en la confianza que el individuo deposita en su entorno, al saber que existen normas establecidas que resguardan su estabilidad.

Para algunos expertos en derecho, la seguridad jurídica se entiende como un principio que asegura la correcta aplicación de las normas, considerándose un elemento indispensable en un Estado de derecho. Este principio responde a la necesidad de conocer el ordenamiento jurídico y la esencia de la ley (Vargas Morales, 2023). De esta manera, se facilita la adecuación del comportamiento humano a las normas legales preexistentes y se permite tomar medidas frente a posibles arbitrariedades en la aplicación de la ley por parte de autoridades o particulares.

Para la Corte Constitucional (Sentencia No. 016-10-SEP-CC, 2010), la certeza legal incluye una serie de procedimientos efectivos que facilitan el desarrollo de los derechos de los ciudadanos, sin verse afectados por la falta de confianza o incertidumbre.

Villegas (2011), afirma que “la seguridad jurídica en materia tributaria implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de

la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga que va a recaer sobre los ciudadanos” (p. 285).

La certidumbre y la ausencia de arbitrariedad constituyen pilares fundamentales de la seguridad jurídica. En el ámbito tributario, esto se traduce en la necesidad de un ordenamiento legal que proteja los derechos de los contribuyentes. Al respecto, Aguirre (2013) enseña que:

La seguridad jurídica evita la arbitrariedad de las autoridades, lo que se refiere a impedir que las administraciones tributarias realicen conductas contrarias al derecho en la aplicación de los tributos, prohibiendo la ejecución e interpretación de disposiciones jurídicas tributarias de inferior jerarquía –léase reglamentos, resoluciones y demás actos normativos– que contravengan a lo regulado en normas jurídicas superiores. (p. 34)

El conocimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes es fundamental. Los gobiernos locales deben aplicar las normas tributarias de manera precisa para asegurar la certidumbre y proteger los derechos de los contribuyentes. Una administración tributaria que opera dentro del marco legal garantiza la seguridad jurídica. De lo contrario, se corre el riesgo de vulnerar los principios y leyes tributarias, lo que perjudica los derechos de los contribuyentes.

Las entidades públicas deben actuar de conformidad con la Constitución y las leyes tributarias, especialmente en lo que respecta a las obligaciones de los gobiernos locales. Su accionar debe ser reglado y no discrecional, generando así confianza en los contribuyentes.

El principio de seguridad jurídica es crucial en las contribuciones especiales de mejoras. Las administraciones no pueden exigir el pago de estos tributos si no han sido establecidos mediante una ordenanza del órgano legislativo competente en materia impositiva, que en este caso es el concejo municipal de los gobiernos autónomos y si estos no han sido notificados conforme manda la ley.

La seguridad jurídica es una garantía para los ciudadanos, asegurando que solo se les exijan pagos tributarios cuando estos estén claramente establecidos en una normativa legal apropiada, hayan seguido el procedimiento legal correcto, hayan sido notificados y sean impuestos por autoridades competentes, es decir, respetando la reserva de ley en el ejercicio del poder tributario estatal.

De acuerdo con la Corte Interamericana de Derechos Humanos (2001), el debido proceso es un derecho que se aplica a toda clase de causas, tanto administrativas como judiciales. La inobservancia de las garantías procesales en un procedimiento administrativo conlleva a la nulidad de las actuaciones realizadas.

El debido proceso es un principio fundamental del derecho que garantiza que todas las personas tengan un juicio justo y equitativo. Este derecho está consagrado en la Constitución de la República del Ecuador (2008), específicamente en el artículo 76 estableciendo una serie de garantías que deben cumplirse en todo proceso judicial, administrativo o de cualquier otra índole.

Agudelo (2004) destaca que el debido proceso es fundamental para un sistema legal equitativo, al proveer una base procedimental mínima que asegura la validez del ordenamiento jurídico. La relevancia de este principio se manifiesta en la necesidad de contar con reglas cla-

ras y anticipadas que direccionen cada etapa de los procesos legales, abarcando desde asuntos civiles y laborales hasta cuestiones fiscales.

Una de las garantías o derechos vulnerados al no existir notificación del acto administrativo es la establecida en el número 7 literal a) del artículo 76 de la Norma Supra, en la que se dispone que ninguna persona puede ser privada de su legítimo derecho a la defensa en cualquier etapa en que se encontrara el procedimiento, y que bajo ningún concepto puede ser vulnerado, pues el desconocimiento del acto que contiene el título de crédito no le permite al contribuyente defenderse o contradecir a la administración pública.

El derecho a la defensa implica que ninguna persona puede renunciar a su derecho de defenderse, es inviolable es decir no puede ser vulnerado por ninguna autoridad, es exigible en cualquier etapa del procedimiento. Incluye además el derecho a ser informado sobre aquella obligación jurídica que tiene que soportar, el derecho de presentar pruebas a su favor y contradecir aquellas presentadas en su contra, entre otras. Al desconocer la existencia de un acto o resolución que le concierne, se le priva de la oportunidad de ejercer su derecho a la defensa, consagrado el ordenamiento jurídico.

Al respecto la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece:

Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. (1978, Art. 8-1)

En su esencia, este texto consagra el derecho a la tutela judicial efectiva, un pilar del Estado de derecho. No se limita a garantizar el acceso a un tribunal, sino que exige que este acceso se realice bajo ciertos parámetros que aseguren la justicia y la equidad en el proceso.

Metodología

Este capítulo de libro al ser resultado de un proyecto de investigación, se enfocó en presentar los resultados obtenidos en la ejecución del mismo, específicamente exponer cuáles son los efectos que se producen por la falta de notificación a los contribuyentes con los autos de pago o títulos de crédito a los sujetos pasivos de las contribuciones especiales de mejora en Ecuador.

Este trabajo tiene un enfoque mixto de alcance descriptivo. Por un lado, se identificó que existe falta de notificación a los contribuyentes, pero también se exponen las consecuencias de esta falta de notificación. Se aplicaron los métodos dogmático jurídico para la fundamentación teórica y normativa, el método analítico en las ordenanzas municipales que fueron objeto de la muestra en este proyecto de investigación. Respecto de este punto se debe señalar que se analizaron 71 ordenanzas municipales que establecen contribuciones especiales de mejora en su respectiva jurisdicción municipal. Finalmente, se aplicó el método y se realizó un estudio de caso respecto de una contribuyente que canceló contribuciones especiales sin la existencia previa de notificación.

Como técnicas de investigación se aplicaron las fichas bibliográficas, el análisis documental y análisis estadístico. Los resultados de esta investigación se presentan a continuación.

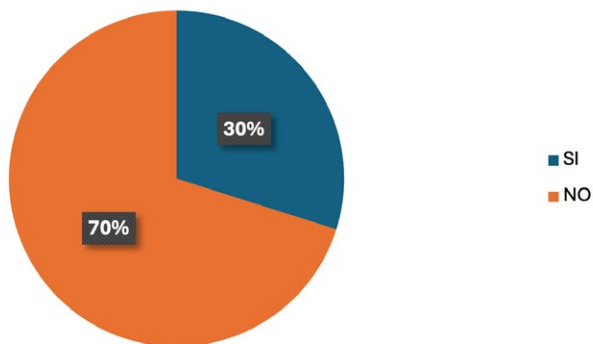
Resultados

En esta sección se presenta el análisis documental realizado a las ordenanzas municipales de contribuciones especiales de mejora en relación con la notificación de los títulos de crédito respecto de aquellos contribuyentes que han cumplido el hecho generador del tributo originándose la obligación tributaria.

Para este análisis la población está constituida por 222 municipios que existen en el Ecuador, se obtuvo una muestra de 77 municipios con la intención de que los resultados tengan un 90 % de confiabilidad y un 5 % de margen de error. Los resultados de este análisis se presentan a continuación.

Gráfico 1

La ordenanza expone la necesidad de notificar al contribuyente con el acto de determinación y liquidación



Del gráfico número 1 se evidencia que, de las 77 municipalidades analizadas, 23 de ellas, lo que equivale al 30 %, contemplan dentro de sus ordenanzas la disposición de la notificación con el título de crédito a los contribuyentes, mientras que 54 municipalidades, lo que equivale al 70 % de municipios analizados, no cumplen con esta disposición. Lo que evidencia una transgresión e inobservancia de la disposición contenida en el artículo 151 del Código Tributario.

Análisis de caso: contribuciones especiales de mejoras recaudadas por el Municipio de Azogues en el año 2025

El marco legal ecuatoriano, específicamente la Constitución y las leyes pertinentes, otorgan a los gobiernos locales la facultad de establecer, ajustar o eliminar tributos como tasas y contribuciones por mejoras. Es crucial que estas contribuciones se formalicen mediante ordenanzas, emitidas por los concejos municipales.

El poder tributario conferido a estos gobiernos autónomos, exige una aplicación escrupulosa, garantizando el respeto de principios tributarios fundamentales como la legalidad, la seguridad jurídica, la capacidad contributiva y la reserva de ley. De esta manera, se asegura que, los derechos de los contribuyentes no sean vulnerados por las acciones de la administración pública.

La ordenanza se erige como el instrumento normativo a través del cual los GAD ejercen su potestad legislativa en materia tributaria. El Art. 264-5 de la Constitución establece que la creación, modificación o eliminación de tasas y contribuciones especiales de mejoras debe realizarse exclusivamente mediante ordenanza. En consonancia, el artículo 301 de la misma Carta Magna refuerza esta disposición, delineando el proceso para la creación de estos tributos y reafirmando el principio de reserva de ley.

En resumen, la ordenanza se configura como el mecanismo idóneo para la implementación de tasas y contribuciones especiales de mejoras. Sin embargo, es imperativo recordar que la Constitución también exige que los gobiernos autónomos, al ejercer su potestad tributaria, actúen en estricto apego a la ley, específicamente a lo dispuesto en el Código Tributario y el COOTAD.

El presente apartado se dedica al análisis de la aplicación de la potestad tributaria por parte del municipio de Azogues, específicamente en lo que respecta a las contribuciones especiales de mejoras. Para ello, se elaboró un cuadro que detalla los rubros y obras objeto de estudio, el cual se presenta a continuación.

Tabla 1
Detalle de contribuciones especiales de mejora

Clave catastral	Nombre de la obra	Valor a pagar
501010216009	Ampliación y mejoramiento de la Avda. 16 de Abril de la Ciudad de Azogues-Sector: La Playa	96,73 USD
501010216009	Construcción del Complejo Comercial Municipal de la Ciudad de Azogues, Primera- Sector: La Playa	67,54 USD
501010216009	Intervención integral patrimonial de la Avenida de la Virgen- Sector: Azogues	13,52 USD
501010216009	Construcción de la Obra proyecto anillo vial Veintimilla Serrano y 4 de Noviembre- Sector: Azogues	12,07 USD
501010216009	Ampliación de la Av. Aurelio Jaramillo- Sector: Azogues.	18,91 USD
Total		208,77 USD

Nota. Recibo de pago número 2778334.

El cuadro analizado muestra que la municipalidad del cantón Azogues implementó cinco obras que resultaron en la recaudación de contribuciones especiales de mejoras. Los montos cobrados se prorratearon en pagos anuales y corresponden al ejercicio fiscal 2025, mismos que fueron cancelados en el mes de enero, sin que exista notificación de ninguno de los títulos de crédito como exige el Código Tributario del Ecuador en su Art. 19.

En este sentido se puede afirmar que el contribuyente llega a tener conocimiento de los tributos respecto de cuáles ha nacido la obligación tributaria el momento en el que se acerca a pagar el impuesto a la propiedad de bienes inmuebles al inicio del año.

Discusión

De los datos expuestos y el análisis de caso se evidencia que al no existir notificación de los títulos de crédito por parte de los GAD municipales se vulneran derechos de los contribuyentes como el derecho a la seguridad jurídica y confianza legítima, el derecho a la defensa y contradicción, el derecho al debido proceso.

Además, al no existir notificación la obligación no se vuelve exigible a pesar de que el acto administrativo tenga validez sin embargo el problema radica en que para realizar ciertos trámites en los GAD se necesita que el usuario esté al día en sus pagos con la administración y esto obliga a que los contribuyentes cumplan con el pago de tributos a pesar de no haber sido notificados conforme a la ley.

Conclusiones

De los datos obtenidos se concluye que las administraciones municipales en su mayoría incumplen la obligatoriedad de notificar con el acto administrativo o título de crédito en el cual se determina la obligación del contribuyente vulnerando así las normas establecidas en nuestro sistema jurídico.

El análisis de la doctrina revela que la notificación no solo actúa como un procedimiento formal, sino también como un derecho fundamental. Este derecho garantiza la claridad sobre las responsabilidades y beneficios que adquieren los individuos ante la administración pública. Además, la notificación es un pilar esencial para asegurar la validez, eficacia y transparencia de las decisiones administrativas, especialmente aquellas que imponen obligaciones.

En el ámbito tributario, la notificación se convierte en el paso decisivo para hacer exigible el pago de impuestos, como las contribuciones especiales de mejoras, la notificación no solo clarifica las acciones administrativas, sino que también legitima y optimiza el proceso administrativo, permitiendo la exigibilidad del tributo en cuestión. Por lo tanto, la omisión de la notificación de las contribuciones representa una violación de los derechos de los contribuyentes.

El derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes se ve comprometido cuando la administración pública incumple su deber de notificar las contribuciones especiales de mejoras. Esta obligación exige que la administración actúe conforme a la ley, asegurando que sus acciones sean predecibles y no arbitrarias. La falta de notificación, por lo tanto, constituye una vulneración de este derecho.

Es importante señalar que la falta de notificación por parte de la administración tributaria no solo vulnera el derecho a la seguridad jurídica del contribuyente, sino que también impacta negativamente en otros derechos fundamentales como el de defensa y el debido proceso. Esta omisión genera incertidumbre y desconocimiento sobre las acciones de la administración al establecer obligaciones tributarias, impidiendo que los contribuyentes puedan ejercer su derecho a réplica o cuestionar la determinación y los elementos que componen el tributo.

Referencias bibliográficas

- Agudelo Ramírez, M. (2004). El debido proceso. *Opinión Jurídica*, 89-105
- Aguirre, P. (2013). El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del SRI. 34. Obtenido de <https://www.corteidh.or.cr/tablas/33420.pdf>
- Código Orgánico Administrativo. (2017). (S. S. 31, Ed.) Quito: Ediciones Legales EDLE S.A.
- Código Orgánico de la Organización Territorial Autonomía y Descentralización. (2010). Registro Oficial S. 303. (A. Nacional, Ed.) Quito: Ediciones Legales EDLE S.A.
- Código Tributario. (2005). Registro Oficial S. 38. (A. Nacional, Ed.) Quito: Ediciones Legales EDLE S.A.
- Constitución de la República del Ecuador. (20 de Octubre de 2008). Registro Oficial No. 449. (Asamblea Constituyente, Ed.) Montecristi, Ecuador: Ediciones Legales EDLE S.A.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos. (02 de 02 de 2001). Caso Baena y otro. Vs. Panamá. San José, Costa Rica

- Mogrovejo Jaramillo, J. (2013). Impuestos locales a las transferencias de dominio de bienes inmuebles. ProQuest.
- Jiménez Navas, M. d. (2009). Régimen jurídico de las notificaciones en el ámbito tributario. Sevilla: Universidad de Sevilla. Obtenido de https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/14993/B_TD-PROV1.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Montaño Galarza, César. "El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008". *Revista de Derecho* 15 (2017): 43-69.
- Montaño Galarza, C. E. (2014). *Derecho tributario municipal ecuatoriano: fundamentos y práctica*. Corporación Editora Nacional, CEN; Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.
- Ormaza Ávila, D. (2022). Las contribuciones especiales de mejora en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Su regulación, efectos jurídicos y la necesidad de su modificación. <https://roderic.uv.es/bitstream/handle/10550/85775/Tesis%20Doctoral%20Diego%20Ormaza%2031-10-2022.pdf?sequence=1>
- Peña Villamil, Manuel. *Derecho Tributario*. Editora Liticolor, 1995
- Sentencia No. 161-14-SEP-CC, 0542-13-SEP (Corte Constitucional del Ecuador 07 de Octubre de 2014). Obtenido de <https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=161-14-SEP-CC>
- Sentencia No. 016-10-SEP-CC, 0092-09-EP y 0619-09-EP Acumulados (Corte Constitucional del Ecuador 29 de Abril de 2010). Obtenido de <https://portal.corteconstitucional.gob.ec/FichaRelatoria.aspx?numdocumento=016-10-SEP-CC>
- Vargas Morales, R. A. (1 de Junio de 2023). Seguridad jurídica como fin del derecho. *Revista de Derecho* (Universidad Católica Dámaso A. Larrañaga, Facultad de Derecho). Doi: <https://doi.org/10.22235/rd27.3075>



CAPÍTULO

III

Exceso de poder y vulneración al principio de reserva de ley en la determinación de contribuciones especiales de mejoras sustentadas en una ordenanza de carácter general

David Fernando Torres Rodas¹

davidf.torresr@ucuenca.edu.ec

ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-2555-8707>

Introducción

La contribución especial, perteneciendo a la categoría de ingresos propios, de fuente tributaria, se ha convertido en una de las fuentes

- 1 Doctor en Jurisprudencia y abogado de los tribunales de justicia de la república. Licenciado en Ciencias Políticas y Sociales, especialista en Tributación por la Universidad de Cuenca. Magíster en Derecho Administrativo por la Universidad Técnica Particular de Loja (UTPL). Especialista en Derecho Penal y Justicia Indígena, y magíster en Derecho Penal y Criminología por la Universidad Regional Autónoma de los Andes (UNIANDES). Abogado en libre ejercicio profesional, con énfasis en Derecho Administrativo y Tributario, en Torres y Rodas Abogados, ATT & Law. Docente en la carrera de Derecho de la Facultad de Jurisprudencia y en la carrera de Administración de Empresas DUAL de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Cuenca.

principales de recursos para los niveles de gobierno seccional, especialmente en los gobiernos autónomos descentralizados municipales GAD. Esta especie tributaria, que nace como consecuencia del beneficio real o presuntivo (COOTAD) que genera la construcción de una obra pública, respecto del plus valor en los bienes inmuebles colindantes o ubicados en las áreas de influencia determinadas en la norma; debe ser establecida de forma debida y suficiente, mediante acto normativo de carácter general (ordenanza), en el que se determine de manera precisa cuáles han de ser los presupuestos de hecho que constituirán su origen (hecho generador), se identifiquen con claridad a los sujetos activo y pasivo del tributo, y se disponga la forma de cálculo y determinación del valor que se ha de pagar por su concepto.

No obstante, lo indicado, la cotidianidad de la actividad administrativa demuestra una realidad distinta, en la que no en todos los casos se cumplen los presupuestos jurídicos preestablecidos, ni se aplican de manera cabal los principios jurídicos que deben tenerse en cuenta en las relaciones jurídico tributarias. En esta línea de ideas, los principios de legalidad y reserva de ley, sostén de la actividad administrativa estatal, no son aplicados y cumplidos en debida forma, lo que se verifica cuando encontramos casos en los que, varios GAD, han creado ordenanzas de carácter general (genéricas) para regular y normar todo el tema relacionado con la contribución especial, lo que ocasiona que, este tributo sea cobrado bajo los mismos parámetros, en todas las obras públicas que esos GAD construyen, sin discriminar situaciones particulares que obligatoriamente deberían ser observadas, por las distintas realidades fácticas que se presentan en cada caso, tales como: situación de los inmuebles afectados (positiva o negativamente) por la ejecución de la obra pública; universo de contribuyentes, sus situaciones personales y financieras particu-

lares; procedencia de rebajas y exenciones del tributo, etc.; lo que afecta la seguridad jurídica de los sujetos pasivos, en las nociones de certeza y previsibilidad, de necesaria custodia y resguardo en los sistemas jurídicos nacionales.

Se analizará la conveniencia y procedencia de la emisión de ordenanzas específicas, individuales para cada obra pública ejecutada, y la necesidad de erradicar esta práctica, cada vez más común, de normar genéricamente, realidades y situaciones jurídicas que requieren tratamientos particularizados.

Metodología

El presente tema ha sido desarrollado aplicando una metodología mixta, puesto que se ha tomado en consideración los datos obtenidos de la revisión de las ordenanzas municipales en materia de contribución especial de mejoras, mismas que, si bien no se las menciona expresamente durante el desarrollo del contenido, sin embargo sirvieron para formar criterio respecto de la problemática que se aborda, y que consiste en la extralimitación de funciones y afectación de los principios de legalidad y reserva de ley, al determinar obligaciones tributarias en la especie de contribución especial de mejoras, respecto de obras construidas por la administración pública, y tomando como sustento legal para el nacimiento de dicho tributo, ordenanzas genéricas que regulan de manera general esta especie tributaria; y sin que exista para cada una de las obras, la correspondiente ordenanza que establezca el hecho generador, los sujetos pasivos, la base imponible y la cuantía de la obligación

tributaria, considerando para el efecto las particularidades de cada caso específico.

Cualitativamente se analizaron las opiniones de doctrinarios en la materia, y los pronunciamientos que sobre esta especie tributaria ha hecho la Corte Constitucional en los últimos años; análisis del que se ha confirmado el criterio del suscrito sobre la temática.

Consideraciones generales

La Constitución de la República del Ecuador concibe al Ecuador como un Estado constitucional de derechos y justicia, contexto bajo el cual, la normativa infraconstitucional se teje en torno a los principios señalados en la ley suprema, asegurando así, que el poder del Estado esté necesariamente ligado a los derechos fundamentales reconocidos a sus habitantes. Montaña Galarza (2011) sostiene:

En un “Estado Constitucional de Derechos y Justicia”, como lo ha establecido el constituyente en el art. 1 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE), las obligaciones a cargo de los contribuyentes deben fundamentarse en disposiciones jurídicas delimitadas por valores y principios esenciales, útiles para evitar el abuso de la Administración en general, y concretamente en el campo impositivo, de la Administración Tributaria, con el objeto de reconocer los derechos y las garantías de los ciudadanos. Nuestro Estado Constitucional de Derechos y Justicia no deja de ser Estado de Derecho, presidido por la norma fundamental, incondicional y suprema. Se habla incluso del “principio de Estado de De-

recho”, adoptado en varias constituciones contemporáneas, relacionado con la protección de la dignidad humana, la vinculación del poder estatal a los derechos fundamentales, la garantía de la vía judicial y del debido proceso, la separación de poderes con sometimiento al orden constitucional y legal, las exigencias formales y materiales en la producción de disposiciones jurídicas, la independencia de los jueces. (p. 43)

En esta línea, la organización política y el ejercicio del poder del Estado se supeditan a las formas y condiciones constitucionalmente preestablecidas, de tal manera que, las instituciones y entidades que conforman la administración pública, actúan bajo claros límites señalados por la norma positiva.

El COOTAD, (2010) determina la esfera de prerrogativas, facultades, derechos y obligaciones de las entidades que conforman el régimen autónomo descentralizado, asignando de manera concreta las potestades, concurrentes y exclusivas, que le pertenecen a los llamados GAD, dentro de las fronteras de sus circunscripciones territoriales correspondientes. De entre estas, los GAD, tienen por asignación constitucional y legal, la facultad de generar sus propios ingresos, independientemente de los recursos que reciban por asignaciones gubernamentales, a través de distintos mecanismos, entre ellos, la creación de ingresos tributarios mediante el establecimiento de tasas y contribuciones especiales, en el marco de sus correspondientes jurisdicciones territoriales.

Imperioso resulta de manera previa, referirse al tratamiento que la Ley hace respecto de las facultades que les corresponden a los GAD parroquiales, entidades que, a pesar de formar parte de ésta estruc-

tura político administrativa encargada del ejercicio del gobierno de manera descentralizada (GAD regionales, provinciales, municipales, y parroquiales rurales), sin embargo, por sus condiciones propias, relacionadas con su estructura de carácter elemental, tienen atribuidas, y por ende, pueden ejercitar, solamente algunas de las facultades que de manera plena pueden ejercer los otros niveles de GAD. Así, las facultades normativas (dictar ordenanzas) y tributaria (creación de tributos), les están vetadas a las juntas parroquiales rurales, como nivel de GAD.

El COOTAD (2010) dispone:

Recursos propios y rentas del Estado. - De conformidad con lo previsto en la Constitución, los gobiernos autónomos descentralizados generarán sus propios recursos financieros y, como parte del Estado, participarán de sus rentas, de conformidad con los principios de subsidiariedad, solidaridad y equidad interterritorial. (Art. 163)

En relación con la obligatoriedad de que los recursos de carácter tributario (creados por acto normativo del GAD) ingresen en sus presupuestos institucionales, manda:

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

En el contexto trazado, los GAD tienen varias fuentes de financiamiento de sus presupuestos institucionales, por una parte, las asignaciones que el ejecutivo hace para ellos en el presupuesto general del estado; y, por otra, los provenientes de los tributos que se destinan para dichos niveles de gobierno. Respecto de éstos, es decir, de los ingresos de origen tributario, pueden provenir ya sea de la participación que tengan, en consideración a diversos criterios técnicos y legales, de los impuestos de carácter seccional, que siendo creados por ley de manera general para todos los GAD, cada uno de ellos se beneficia de aquellos en sus límites territoriales, en la forma y proporción previstas en la propia ley.

Adicionalmente, también en la órbita de los ingresos de carácter tributario, tenemos aquellos que provienen de la recaudación de los tributos que son creados por acto normativo seccional, tal como lo prevé el Art. 166 del COOTAD, bajo las figuras de tasas o de contribuciones especiales, correspondiendo en ambos casos, destinarlos al presupuesto institucional propio o de sus empresas, como manda la norma invocada.

En el marco establecido, analizaremos la forma en que los GAD ejercen sus facultades legislativa y tributaria, para la determinación y recaudación de las contribuciones especiales de mejoras específicamente. Veremos cómo en esa tarea afectan los derechos de los contribuyentes como consecuencia de la inobservancia de principios elementales en materia tributaria, y del ejercicio abusivo de dichas potestades.

El principio de reserva de ley en materia tributaria

El derecho tributario en general, sustenta su estructura en distintos principios que se encuentran recogidos en las constituciones de los Estados, y que además se replican en las leyes secundarias que norman específicamente el sistema contributivo. Uno de ellos es el principio de reserva de ley en materia tributaria, en razón del cual, los tributos estatales deben ser creados, regulados, determinados, modificados o extinguidos mediante ley.

Para referirnos a la *reserva de ley* como soporte de la actividad tributaria estatal, resulta imperioso distinguirlo del principio de legalidad, ya que, si bien suelen ser utilizados como sinónimos, en materia tributaria tienen sus particularidades.

De lo dicho, el principio de legalidad, en virtud del cual el Estado, sus instituciones, funcionarios y servidores —única y exclusivamente— pueden en el ejercicio de sus funciones, hacer lo que la ley expresamente lo permita; en materia tributaria se concreta en el respeto y apego a la ley en las actuaciones administrativo tributarias, incluido el ejercicio de la facultad determinadora, que debe ser cumplida y actuada en el marco señalado previamente en la norma. Este principio de legalidad, expresado en la Constitución de la República del Ecuador (2008):

Art. 226.- Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la Ley.

De aplicación general y obligatoria en toda la actividad administrativa estatal, tiene sus ribetes particulares en materia tributaria, escenario en el cual el principio de legalidad (hacer solo lo que la ley expresamente permite) se lo identifica con la llamada potestad tributaria (la ley permite al Estado la creación, modificación, recaudación, y extinción de tributos) potestad tributaria que la ejerce en la forma prescrita en la Constitución, que dispone: “Art. 301.- Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos” ergo, la ejerce aplicando otro principio, el llamado principio de *reserva de ley*, mismo que no debe ser entendida como un limitante, sino como una manera o modo de ejercer dicho poder.

Troya Jaramillo (2024) por su parte señala que:

El principio de legalidad, mejor dicho, de reserva de ley, antes que una limitación, es un modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria. Este principio se encuentra incluido de una manera más apropiada y amplia en la nueva Constitución, cuando la parte pertinente del artículo 301 dice: solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Se reitera la necesidad de ley, al tratar de las atribuciones de la Asamblea Nacional, a quién corresponde, entre otras, la de crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. (Art. 120 numeral 7 de la Constitución) Además, en el Art. 132 se dispone que se requiere de ley para crear, modificar o suprimir tributos. (pp. 131, 132)

Diferenciando estos principios Simón Acosta (1993) ha dicho:

El principio de legalidad debe ser hoy día diferenciado netamente del principio de reserva de ley, que es el que, desde mi punto de vista, expresa esa necesidad de que sea precisamente la ley la que regule determinados aspectos del tributo. (p. 148)

En ese contexto, el mismo autor expone los rasgos característicos y diferenciadores de ambos principios identificándolos de la siguiente manera: “El principio de legalidad es el que establece las relaciones entre la norma general o el ordenamiento (...) y el acto singular o acto administrativo, entre norma y administración” (p. 149) indicando de este principio emanan dos versiones distintas de vinculación, es decir, dos maneras de expresarse la relación entre norma y acto administrativo, a saber, una que implica vinculación negativa, manifestada en la concepción de que la administración puede hacer en el ejercicio de sus funciones todo lo que la norma no le impida o prohíba, a pesar de no tener autorización expresa para ello; y otra vinculación en sentido positivo, que implica una actuación de la administración únicamente en las materias y en la forma que la ley específicamente ha señalado.

Este criterio sirve para diferenciarlo, según lo indica Simón Acosta (1993) respecto del principio de reserva de ley:

En cambio el principio de reserva de ley, es un principio que se refiere a las relaciones entre la ley y las demás normas jurídicas que no tienen rango de ley (...). En los orígenes del constitucionalismo el principio de reserva de ley se confunde con el de legalidad, pues la rígida separación de poderes impide al Ejecutivo dictar normas generales, pero la cada vez mayor asunción de competencias normativas por el ejecutivo obliga a plantear el problema de las relaciones entre la norma administrativa y

la norma legal, a cuyo efecto el principio de reserva de ley se diferencia netamente y cobra plena autonomía en relación con el principio de legalidad, cuyo significado actual es el de todo acto administrativo debe fundarse en una norma general autorizante. El significado primario de la reserva de ley es, por el contrario, que una materia, en nuestro caso la tributaria, tiene que regularse por ley y no por reglamento. (p. 149)

Al tenor de lo dicho, es de mayúscula importancia destacar que la realidad jurídica actual en la que se concibe un Estado constitucional de derechos, la reserva de ley juega un papel protagónico, mayor que la que ha tenido en sus orígenes, puesto que las ideas de libertad individual, de derecho a la propiedad, de soberanía, preconizadas por el constitucionalismo actual, conciben a la reserva de ley como nacida de la voluntad misma del pueblo, quien se autoimpone límites al ceder parte de sus derechos y prerrogativas a ese ente superior llamado Estado, y uno de esos límites, en materia tributaria, es precisamente el limitar el nacimiento del tributo solo de la ley (ley formal), y no de voluntades externas distintas, ni de normas de menor jerarquía. Lapatza (1987) sostiene que:

En una sociedad libre solo la comunidad puede imponerse a sí misma las normas que definen delitos y penas y solo la comunidad puede imponerse a sí misma las normas que determinan los tributos, es decir, la cantidad con que cada uno de sus miembros ha de sostener los gastos de la colectividad. (p. 157)

Reserva de ley que lógicamente implica no solamente la creación misma del tributo (determinar el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible, y la cuantía), sino su modificación y su extinción; anotación relevante para entender uno de los principales problemas actuales en materia tributaria, y que se manifiesta con las modificaciones que se hacen a los tributos (cuantías, exenciones,

exoneraciones, rebajas) mediante actos normativos distintos a la ley (reglamentos, resoluciones de carácter general); rompiendo el principio que venimos explicando.

Este principio descansa además en la idea de que la actividad legislativa estatal, es la manifestación de la soberanía popular, que, mediante la cesión de prerrogativas, potestades y derechos de los ciudadanos, entregan a un ente superior (Estado), la facultad de dictar normas para reglar el funcionamiento del colectivo, señalándole el deber ser. Esta voluntad popular se traduce luego en la creación de tributos, mediante ley, que entendida en su acepción más amplia comprende también las ordenanzas, que se constituyen en la expresión de la facultad normativa de los gobiernos autónomos descentralizados, y que dan origen a los tributos de carácter seccional (tasas y contribuciones especiales) que sirven para sustentar el costo del servicio público local; lo dicho se materializa normativamente en el contenido del Código Tributario Ecuatoriano (2005) que dispone:

Poder Tributario. - Solo 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. (Art. 3)

Este principio de reserva de ley abarca también a los elementos esenciales de los tributos, a saber:

- *Hecho generador o hecho imponible*: Entendido como el presupuesto señalado en la ley, para el nacimiento de la obligación tributaria.
- *Sujeto activo*: Aquel quien, dentro de la relación jurídica derivada de la obligación tributaria, es el titular del derecho de cobro del tributo (ente público).

- *Sujeto pasivo*: Quién está obligado a pagar el tributo, pudiendo éste ser quien directamente verifique el cumplimiento del hecho generador; el responsable, o el tercero.
- *Base imponible*: La magnitud o valor sobre el que se calcula el tributo.
- *Cuantía del tributo*: En los casos en los que se establecen valores o cantidades fijas a ser pagadas por concepto de tributo.
- *Exenciones y bonificaciones*: Circunstancias que liberan total o parcialmente del pago.

El fundamento del principio de reserva de ley, es la garantía de la seguridad jurídica, entendida como la certeza y la noción de previsibilidad para los ciudadanos, quienes de antemano deben conocer bajo qué presupuestos nace la obligación tributaria, deben tener certeza de la forma de cálculo, y del monto a pagar por concepto de tributos; todo esto en relación con el principio de igualdad ante la ley, en virtud del cual, quienes se encuentren en las mismas condiciones, cumplirán de la misma forma, en los mismos montos, la obligación tributaria. La reserva de ley también se exterioriza en el principio de que ninguna persona puede ser obligada a pagar un tributo, que previamente no esté establecido en la ley. En legislaciones como la ecuatoriana, del principio de legalidad se ha desarrollado el principio de reserva de ley, contenido en el Código Tributario (2005), que manda:

Reserva de ley. - Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones: los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este código. (Art. 4)

La mentada seguridad jurídica, en el ámbito tributario y en palabras de (Paulick, 1980) “se instrumenta a través de los subprincipios de generalidad, tipicidad y legalidad de la imposición” y continúa diciendo “deben estar tan determinados que el contribuyente pueda calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre él” (p. 48). Esta noción de certeza, que brinda la seguridad jurídica (Ataliba, 1985) sostiene que:

Genera un clima radicalmente adverso a la sorpresa. El Estado no sorprende a sus ciudadanos, no adopta inopinadas decisiones que les aflijan. La previsibilidad de la actuación estatal es un magno designio que resulta de todo el contexto de preceptos orgánicos y funcionales integrantes del núcleo del sistema constitucional. (p. 7)

Este principio entonces implica una doble manifestación, por un lado se lo entiende como la certeza o certidumbre que el Derecho aporta al ciudadano, de que este será aplicado en la forma que se encuentra dictado; y, por otro lado, como proscripción de la arbitrariedad estatal, puesto que, perteneciendo a la noción de principio de legalidad, la seguridad jurídica implica que la administración pública (Estado) ha de actuar única y exclusivamente dentro de los límites establecidos previamente por la ley. La voluntad de la autoridad, su libre decisión y albedrío, no tienen cabida en un estado constitucional de derecho.

Tal trascendencia tiene el principio de seguridad jurídica, que tal como lo hace notar el maestro Eusebio González en su artículo titulado “El principio de seguridad jurídica” ha sido reconocido en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, entre los derechos imprescriptibles del hombre.

En el hilo de ideas planteado, esta seguridad jurídica entendida en la dimensión de certeza y de interdicción de la arbitrariedad de la administración, se traduce llanamente en aquel convencimiento que tendrá el ciudadano, en el caso que nos ocupa el contribuyente especial de mejoras, de que para que se convierta en sujeto pasivo de la obligación de pagar este tributo como consecuencia del plus valor que ha recibido el inmueble de su propiedad como consecuencia de la construcción de una obra pública, debe existir de manera previa, la ley que establezca dicho tributo, que determine con certeza y previamente el presupuesto de hecho que servirá como hecho generador, quienes serán entonces los sujetos pasivos, la forma de cálculo de monto a pagar, y la cuantía de dicha obligación. En la materia, dicha ley es la ordenanza, comprendida como el acto normativo de competencia de los GAD (regional, provincial o municipal/cantonal), en la que se determine de manera inconfundible, cuál es la obra que dará ocasión a la recuperación de los valores invertidos por el Estado, y que han acrecentado la valoración pecuniaria de las propiedades colindantes y del área de influencia.

Lo dicho, nos ubica ya en el tema específico propuesto, de que no es suficiente la existencia de una *ordenanza general* de determinación y cobro de *contribución especial de mejoras*, en una región, provincia o cantón determinados; sino que se requiere, a nuestro criterio, ordenanza específica, particular para cada cobro, para cada obra; puesto que la *especie tributaria contribución especial de mejoras*, se ha de cobrar incluso de distinta forma, en distintos montos, y con distintos beneficios y exenciones inclusive, en cada caso.

Contribuciones especiales de mejoras

Ha de indicarse inicialmente que la legislación ecuatoriana no define ni conceptualiza de manera concreta a las contribuciones especiales de mejora, no obstante, existen referencias de ellas en varios cuerpos normativos, así, en la Constitución de la República del Ecuador (2008), al regular el régimen tributario, dispone: “Solo 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” (Art. 301); mientras el artículo 240, que dispone: “Los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales”; complementado con lo dispuesto en el artículo 239 del mismo cuerpo normativo, que manda: “El régimen de gobiernos autónomos descentralizados se regirá por la ley correspondiente” disposiciones constitucionales que nos conducen al COOTAD (2008), entendido como la ley que regula el funcionamiento, competencias, atribuciones, facultades y obligaciones de los distintos niveles de GAD; ley en la que tampoco existe una definición expresa de las contribuciones especiales de mejoras, pero que también contiene una relación de ellas cuando en su artículo 172 dispone: “Los gobiernos autónomos descentralizados (...) son beneficiarios de ingresos propios generados por la gestión propia (...). Son ingresos propios lo que provienen de impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas”; complementado con el artículo 186 que manda: “Facultad Tributaria.- Los gobiernos autónomos descentralizados

municipales y distritos metropolitanos mediante ordenanza podrán crear, modificar, exonerar o suprimir, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas”.

A pesar de lo indicado, podemos señalar en términos generales que, tal como lo ha indicado la doctrina, las *contribuciones especiales de mejoras* son aquellos tributos que se determinan sobre los titulares del derecho de dominio de los bienes inmuebles, que se benefician con un incremento en su valor (plusvalía) como consecuencia de la ejecución de una obra pública. El sustento jurídico establecido como hecho generador del mismo, es el beneficio real o presunto derivado de la ejecución de una obra pública; beneficio que además tiene el carácter de particular, puesto que es posible identificarlo de manera individual, en cada uno de los propietarios de los bienes que colinden, o se encuentren en el área de influencia de la obra pública, y que han incrementado su valor como consecuencia de la misma. En el Ecuador, Troya Jaramillo (2014) sostiene:

Para la hacienda nacional tiene gran importancia la llamada impropriamente Ley de Impuesto a la Plusvalía, expedida mediante Decreto Supremo 908 promulgado en el Registro Oficial 116 de 8 de diciembre de 1970 (...) Aunque muy imperfectamente, y calificando de impuesto a este tributo, que es una verdadera contribución de mejoras, se establece el principio de quienes se benefician particularmente de una obra pública han de satisfacer un gravamen. Quien debe percibir la contribución es el ente que realizó la obra pública. (p. 70)

Dicho esto, la existencia de un beneficio derivado de la obra pública, es requisito *sine qua non* para el cobro de la contribución de mejoras. Considerando entonces que la justificación o presupuesto de hecho requeridos para el nacimiento de ésta obligación tributaria, es el beneficio o plus valor que afecta al inmueble, derivado de

la obra pública; la cuantía de éste tributo tiene que ser proporcional al beneficio que el propietario recibe por el incremento del valor de su bien; es decir, no puede exceder ese beneficio. Para Vega Herrero (1975) “Este tributo cumple análoga función económica que el coste de una mejora por cuenta propia, y, en cierta medida, permite recuperar para la comunidad las ventajas individualizadas que ocasiona la administración pública” (p. 56).

Mención aparte debe hacerse sobre el tema del *beneficio*, puesto que mientras la doctrina discute todavía respecto de la evaluación del beneficio, y si éste efectivamente se produce, Vega Herrero (1975) sostiene que:

La enorme complejidad de la vida ciudadana hace muy difícil desagregar, de forma explícita, la incidencia de una obra sobre las funciones de utilidad o de producción, pues ambas se ven condicionadas por tal cúmulo de circunstancias socio-económicas y técnicas, que incluso pueden ocasionar, en casos límites, externalidades negativas para muchos agentes, en vez de los previstos efectos externos positivos. Por ejemplo, una mejora en el firme de una calzada puede generar un tráfico inducido que influya muy desfavorablemente sobre las condiciones ambientales de la calle: polución, ruido, congestión, etc., ocasionando así unos costos sociales que pueden superar para algunos los beneficios que reporta la accesibilidad lograda. (p. 56)

En la doctrina italiana, Einaudi (1962) concibe la contribución especial como una compensación de carácter obligatorio pagada al ente público “con ocasión de una obra llevada a cabo por él con fines de utilidad pública, pero que conlleva también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles” (p. 72). En la legislación ecuatoriana, el tratamiento del beneficio ha sido

resuelto de manera distinta, al punto de que ya no resulta necesario plantear la reflexión beneficio/perjuicio, dado que la normativa vigente —en particular el COOTAD (2010)— se refiere directamente y de forma exclusiva a la existencia del beneficio, el cual puede ser real o presunto; es decir, efectivo y verificable, o no (Montaño Galarza, 2011). En este sentido, el artículo 569 establece: “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”. De ello se desprende que serán sujetos pasivos de este tributo, conforme a lo dispuesto en el artículo 575, los propietarios de los inmuebles beneficiados por la ejecución de la obra pública.

No obstante lo indicado, la discusión sobre el *beneficio* resulta trascendental cuando, en relación con el principio de seguridad jurídica y el principio de reserva de ley, se entre a analizar “cuál ha sido la obra pública que ha generado éste beneficio, real o presuntivo”; puesto que al identificarse la obra, se logrará identificar también los predios o inmuebles sobre los que recae el beneficio; y solo cumplida ésta tarea de identificación específica, podrá determinarse el tributo respecto de los propietarios de dichos inmuebles.

Para hacerlo, evidentemente en aplicación del principio de reserva de ley, deberá crearse el tributo (la contribución especial de mejoras respecto de esa obra pública específica) mediante el acto legislativo formal (ordenanza regional, provincial o cantonal, según el nivel de gobierno autónomo descentralizado del que se trate) correspondiente, en el que se establezcan: hecho generador, sujeto pasivo, base imponible y cuantía de la contribución especial de mejoras.

El problema de las ordenanzas generales

Naturaleza de las ordenanzas:

Las ordenanzas son normas de carácter general emitidas por los GAD (en el ámbito de sus jurisdicciones territoriales) y tienen un rango inferior a la ley.

Históricamente podemos ubicar como antecedente lejano de lo que hoy llamamos “ordenanza municipal” a los llamados “fueros municipales” identificados en la legislación española del siglo XIV, sobre ello Morollón Hernández (2005) sostiene:

Surgen en un momento en que los fueros, como derecho local, están quedando desfasados, en cuanto a que los temas que plantean y sus soluciones responden a momentos históricos al menos dos siglos anteriores. A su vez, a partir del siglo XIII, con la recepción del *ius commune* y el proceso de centralización y homogeneización impulsado por la monarquía, sobre todo con las disposiciones legislativas de Alfonso X el Sabio, y la continuidad de Alfonso XI con el Ordenamiento de Alcalá de 1348, se acabaron derogando buena parte de los contenidos de los viejos fueros, además de relegarlos en la prelación de las leyes; los tribunales habían de atenerse a la legislación regia y, en el campo no cubierto por ella, a los fueros municipales como fuente de derecho suplementaria del *ius commune* representado por las Partidas de Alfonso X. (p. 266)

Estas herramientas servían para normar las situaciones administrativas y económicas de los municipios, entendidos como espacios territoriales reducidos, de cercanía, más próximos al pueblo que lo

que estaba el reino; y por eso eran de competencia del concejo, sin perjuicio de que el rey pudiera incluso tener injerencia en ellas.

En nuestros días, y en la normativa ecuatoriana vigente (Constitución, COOTAD), las ordenanzas son la expresión de la facultad de autodeterminación de la que gozan los niveles de gobierno autónomo descentralizado, a nivel regional, provincial, o cantonal, a través de la potestad normativa asignada por la carta suprema y por la norma infra constitucional, que asigna a las ordenanzas la calidad de leyes seccionales, con vigencia en las circunscripciones territoriales en las que se dictan.

Siendo los GAD, los organismos de administración ejecutiva, legislativa e inclusive jurisdiccional, en sus ámbitos territoriales, al igual que lo es el Estado a nivel macro; éstos tienen asignados para sí el ejercicio de las distintas competencias, necesarias para el adecuado funcionamiento y administración de sus territorios. Así, ejecutivamente, tienen la potestad de administrar las distintas competencias, exclusivas y concurrentes que le son asignadas por la constitución y la ley, en el ámbito de prestación de servicios públicos, cultural, sanitario, urbanístico, de administración y control de recursos naturales, etc.

Jurisdiccionalmente, tienen la potestad de resolver las reclamaciones que ante ellos se presentan, en el ámbito de sus competencias, e inclusive de actuar como juzgadores en los procedimientos sancionatorios propios de sus atribuciones y materias; o de actuar como funcionarios ejecutores en los procesos de cobro vía ejecución coactiva; y finalmente, en el ámbito legislativo, tienen la potestad de dictar las normas que van a encargarse de regular cada una de

las áreas que son de su competencia, incluyendo la materia tributaria, respecto de los tributos de carácter seccional, que pueden ser creados mediante acto normativo seccional (tasas y contribuciones especiales) bajo la figura de ordenanza. De lo dicho, jurídicamente las ordenanzas tienen la categoría de *leyes seccionales*, y gozan al igual que las leyes formales, de las características de obligatoriedad y generalidad.

Conflicto de la ordenanza de carácter general en materia de contribución especial de mejoras, con el Principio de Reserva de Ley

Si una ordenanza general pretende crear o regular los elementos esenciales de una contribución especial, se viola el principio de legalidad, en la dimensión de la reserva de ley, como fuente creadora de tributos. Esto se debe a que la creación y regulación de los tributos deben hacerse por ley, y en este sentido, la contribución especial se debe crear y regular, en cada caso específico, de cada obra pública, y de cada beneficio particular generado como consecuencia de su construcción, con la ordenanza correspondiente; y esto, porque lo que genera el tributo en las contribuciones especiales es el beneficio particular que genera la obra en el propietario del inmueble.

No es jurídicamente apropiado, desde la visión y vigencia del principio de reserva de ley, que una *ordenanza genérica* en materia de contribuciones especiales, que serviría para regular en general, todas las obras que se ejecuten (sin importar su tipo, monto, naturaleza) y los beneficios reales o presuntivos que se generen, en todos los inmuebles afectados por éstas (sean colindantes o no, estén en área de influencia inmediata o no), y por supuesto, respecto de todos los propietarios de dichos bienes inmuebles, sin atender a sus condiciones personales de edad, condición social, estrato económico. Puesto

que pretender validar esta forma de regulación genérica o general, significaría que, el ejercicio de análisis necesario para la aplicación de principios como los de capacidad contributiva, equidad, igualdad entre iguales, y otros; que deben considerarse obligatoriamente al momento de crear la contribución especial, determinar los sujetos de pago, los montos de las obligaciones, las exenciones, las rebajas, e incluso la extinción de las obligaciones tributarias de ellos derivadas.

Lo dicho, también afecta el principio de legalidad en general, puesto que esta forma de regulación, significaría que la administración pública ha actuado fuera de los márgenes de la ley, en una forma no prevista por ella. Ello significaría un exceso de poder, una extralimitación de funciones. Por tanto, respecto de cada contribución especial debería establecerse el beneficio que se genera, y por tanto, el hecho generador del tributo.

Pronunciamientos de la justicia constitucional ecuatoriana, relativos a las ordenanzas que regulan contribuciones especiales

Creemos importante mencionar los argumentos jurídicos y el análisis hecho por la Corte Constitucional del Ecuador en la Sentencia No. 024-16-SIN-CC, y en la Sentencia No. 76-16-IN/21, relacionadas a la contribución especial de mejoras.

Sentencia No. 024-16-SIN-CC, dictada dentro del Caso No. 0013-13-IN, presentada por varios accionantes 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 In-danza, por haberse omitido en este cuerpo normativo 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, la disposición transitoria primera de la or-denanza por contravenir la norma constitucional de irretroactividad del régimen tributario.

En la sentencia, la Corte Constitucional al referirse a la contribu-ción especial de mejoras, inicia haciendo una referencia a la au-sencia de conceptualización o definición específica de esta especie tributaria, en la ley, ante lo cual, tras mencionar definiciones dadas por la doctrina y la forma en que la normativa ecuatoriana la regula, la identifica señalando lo siguiente:

De lo descrito, se puede puntualizar entonces que la contribución es-pecial de mejoras es creada para financiar obras públicas municipales, desde la óptica de la necesidad de financiamiento del gobierno autónomo municipal que la genera, y por el beneficio (real o presuntivo) que le otorga a la persona la construcción de una o varias obras. Este beneficio podría traducirse, por tanto, como el rédito económico que se generaría a favor del titular de un bien inmueble por concepto de plusvalía, con la implementación de obras o el establecimiento de un determinado servi-cio por parte de la municipalidad.

Continúa luego haciendo un análisis de la norma constitucional, que otorga a los gobiernos autónomos seccionales facultad o potestad normativa, para emitir contribuciones especiales de mejora, e ingre-sa en el análisis de la irretroactividad de la norma tributaria, con la salvedad en caso de tener efectos pro contribuyente; y del principio de reserva de ley, y al hacerlo la Corte menciona lo siguiente:

este principio fue desarrollado de forma pertinente en la sentencia 002-14-SIN-CC, dentro de la causa 0056-12-IN, la cual señaló: es fundamental anotar entonces, que el principio constitucional de reserva de ley o reserva legal establece que determinadas materias deben ser reguladas exclusivamente por normas expedidas por el órgano legislativo, constituyéndose en una importante garantía del orden democrático que asegura a la ciudadanía representada por el parlamento, la facultad de definir y regular las materias de especial importancia a través de debates plurales y transparentes dotados de legitimidad. (...) ahora bien, conforme a estas atribuciones otorgadas por la Constitución de la República y la ley que regula la materia, es decir el COOTAD, se evidencia la facultad que tienen los organismos seccionales autónomos para expedir ordenanzas para el cobro de contribuciones especiales de mejora.

En esta sentencia, además, la Corte Constitucional al analizar específicamente el principio de irretroactividad referido, ha hecho las siguientes consideraciones:

luego de haber esclarecido la figura de la irretroactividad de la ley en materia tributaria; es necesario determinar, si el contenido de la disposición transitoria primera de la ordenanza general para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras a beneficiarios de obras públicas ejecutadas en el cantón Limón Indanza, expedida por su gobierno autónomo municipal, vulneró este principio constitucional de irretroactividad, como lo afirman los accionantes. Para el efecto, el texto de la señalada disposición transitoria impugnada indica: PRIMERA: La presente ordenanza será aplicable a todas las obras de adoquinado, aceras o bordillos terminadas, cuyas liquidaciones del tributo se encuentran pendientes de emisión.

Es así que, el criterio utilizado por los impugnantes para considerar inconstitucional la norma, es que las obras fueron terminadas con antelación, a la existencia de una ordenanza previa; al respecto, se puede observar que la citada norma impugnada, es clara en indicar que el

contenido de la ordenanza aplicará para todas aquellas “obras” cuyas liquidaciones del tributo, se encuentran pendientes de emisión. Es decir, establece la existencia previa de una “obligación tributaria” por parte de los habitantes de la zona urbana del cantón Limón Indanza que se beneficiaron con obras ya realizadas por la municipalidad en el pasado, sin que para ese momento hubiere existido una ordenanza que contemple tal obligación tributaria.

En tal sentido, es importante recordar que la obligación tributaria es el vínculo jurídico personal que se crea entre la autoridad acreedora del tributo y los contribuyentes, al verificarse el “hecho generador” previsto por la norma que lo regula. En esta misma línea, para entender de mejor manera lo expuesto, es fundamental determinar lo que es el criterio tributario de hecho generador. Al respecto, el Código Tributario lo establece como: “Art. 16.- Hecho generador. - Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.

Ahora bien, partiendo de este fundamento y de forma concordante, el COOTAD establece el hecho generador de las contribuciones especiales de mejoras de los gobiernos municipales, como el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública. Así también, en armonía con el contenido del artículo 18 del Código Tributario que indica: “La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley (hecho generador) para configurar el tributo”; es claro que debió existir una norma previa, que para el caso era una ordenanza, que contenga la obligación tributaria de los ciudadanos del cantón Limón Indanza de pagar una contribución especial por mejoras al verificarse el beneficio real o presuntivo en favor de los bienes inmuebles de su propiedad. En tal sentido, el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Limón Indanza debió previamente darle vida jurídica a tal tributo conforme lo establece la Constitución de la República en el artículo 264 número 5, que le permite crear, modificar o suprimir

contribuciones especiales de mejora; y así también en observancia de la ley que regula este tributo, el COOTAD, lo cual para el caso materia de este análisis no sucedió.

Sentencia No. 76-16-IN/21, dentro del caso No. 76-16-IN que demanda la inconstitucionalidad de la Reforma a la Ordenanza que regula la Aplicación, Cobro y Exoneración de Contribuciones Especiales de Mejoras en el Cantón San Pedro de Pelileo, en relación a las exenciones tributarias para adultos mayores y personas con discapacidad y el principio de irretroactividad de la ley tributaria. En esta sentencia, la Corte Constitucional hace una importante reflexión relacionada con la afectación que implica en las dimensiones del tributo, una aplicación retroactiva de la ley (ordenanza en este caso), y para ello indica lo siguiente:

62. Para empezar el análisis, este organismo considera prudente puntualizar que, en los tributos, indistintamente de su tipo (impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejora), 14 concurren tanto una dimensión sustantiva como una dimensión adjetiva. Así, lo sustantivo del tributo está dado por los elementos constitutivos tasados en la norma, a saber: los sujetos de la obligación tributaria, el hecho generador, la base imponible, la tarifa, entre otros. Mientras que, en la dimensión adjetiva del tributo se identifican aquellos factores relacionados con procedimientos y facultades tributarias. 63. De este modo, mientras que en la parte sustancial del tributo se establece los elementos configurativos de la obligación tributaria; en la parte adjetiva, se recoge la regulación procedimental, incluyendo reclamos e impugnaciones, así como, las regulaciones que le permiten a la autoridad tributaria ejercer sus facultades de determinación, sanción, resolución y recaudación. En cuanto a la facultad de recaudación, la parte adjetiva regula el cómo y cuándo del cobro y el pago del tributo. 64. En cuanto a esto, la Corte Constitucional deja por sentado que un rompimiento del principio de irretroactividad puede manifestarse en las dos dimensiones estudiadas, pero únicamente

es constitucionalmente relevante cuando la aplicación tributaria retroactiva no está justificada y causa una regresión de derechos. (...) 68. En este sentido, mientras que en lo que atañe a lo sustantivo del tributo, el principio de irretroactividad protege al patrimonio de los contribuyentes, a efectos de que no sea afectado por un tributo o un elemento del tributo no previsto con antelación; en lo tocante a la dimensión adjetiva del tributo, este principio además de proteger el patrimonio de los contribuyentes, garantiza que las personas no sufran alteraciones o limitaciones intempestivas e injustificadas sobre su derecho a desarrollar libremente una planificación tributaria lícita y no abusiva.

Análisis y pronunciamientos que abarcan también una realidad adicional relacionada con la vulneración del principio de reserva de ley, y del principio de legalidad a nuestro entender; y es determinar contribuciones especiales respecto de obras construidas con antelación a la expedición de la norma, aunque sea ésta genérica, situación que evidentemente agrava el irrespeto a los mentados principios.

Consecuencias Legales

- *Activación del derecho del contribuyente, para interponer recursos administrativos:* La liquidación de la contribución especial de mejoras, por una obra pública específica, podría ser impugnada administrativamente por el contribuyente, al ser derivada de una ordenanza general.
- *Derecho de iniciar acciones judiciales:* Ante una negativa respecto del recurso administrativo presentado, los contribuyentes pueden interponer acciones judiciales ante los tribunales distritales de lo contencioso tributario, impugnando la legalidad de la contribución.

- *Podrían iniciarse acciones tendientes a conseguir la declaratoria de nulidad de la ordenanza:* En casos graves, los tribunales competentes pueden declarar la nulidad de la ordenanza general por ser contraria a la ley.
- *Responsabilidad de los funcionarios:* Los funcionarios que hayan actuado con exceso de poder (directores financieros, funcionarios recaudadores, funcionarios ejecutores) pueden ser sancionados.

Conclusiones

La contribución especial, para que cumpla el supuesto de reserva de ley, requiere de un acto legislativo (ordenanza) específico, en el que se establezcan sus elementos esenciales. La ordenanza general puede establecer las condiciones generales que complementen las disposiciones de la ley (COOTAD), pero no puede crear el tributo o modificar sus elementos esenciales de la contribución especial, puesto que la misma deberá regularse, para cada obra, en ordenanza específica.

De lo dicho, la efectiva aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria, significará en el marco de las contribuciones especiales, la creación de ordenanzas específicas para cada una de las obras públicas, respecto de las cuales se pretenda el cobro del tributo, como consecuencia del plus valor que aquellas han generado en los inmuebles colindantes o del área de afección o influencia; toda vez que, solo con ordenanza específica en cada caso, podrá identificarse de manera clara el hecho generador del tributo (cuál es la obra cuya construcción genera el beneficio), los sujetos

pasivos de la obligación tributaria (propietarios de los inmuebles afectados) con especificación de los casos en los cuales caben las exoneraciones o rebajas; y, la cuantía de la obligación tributaria (la que no podrá exceder del porcentaje y monto señalado en la ley para el efecto, esto es, el valor de la propiedad inmobiliaria).

A nuestro criterio, como ha sido expuesto en el presente trabajo, la creación de ordenanzas generales de contribuciones especiales, bajo cuyo espectro se justifique la determinación de obligaciones tributarias por contribuciones especiales, para todas las obras, y respecto de todos los contribuyentes de la región, provincia o municipio de que se trate; constituye un exceso del ejercicio de la potestad tributaria de la administración seccional, y vulnera el derecho a la seguridad jurídica en la dimensión del respeto a la reserva de ley para la creación de los tributos.

Referencias bibliográficas

- Ataliba, G. (1985). Capítulo VII: Seguridad jurídica. En *República e Constituição*. Revista dos Tribunais.
- Einaudi, L. (1962). *Principios de hacienda pública* (6.^a ed.). Aguilar.
- Lapatza, F. (1987). El principio de legalidad y las relaciones ley-reglamento en el ordenamiento tributario español. En *Estudios de Derecho y Hacienda* (Vol. II, p. 872). Instituto de Estudios Fiscales.

- Montaño Galarza, C. (2011). El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008. *Foro: Revista de Derecho*, (15), 43-69.
- Morollón Hernández, P. (2005). Las ordenanzas municipales antiguas de 1400 de la ciudad de Toledo. *Espacio, Tiempo y Forma. Serie III*, 18, 265-439.
- Paulick, H. (1980). *La ordenanza tributaria de la República Federal de Alemania*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Simón Acosta, E. (1993). El principio de legalidad o reserva de ley tributaria. En E. González García (Ed.), *Principios constitucionales tributarios* (pp. 149-169). Universidad Autónoma de Sinaloa.
- Troya Jaramillo, J. V. (2014). *Manual de derecho tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Vega Herrero, M. (1975). *Las contribuciones especiales en España*. Instituto de Estudios Fiscales.



CAPÍTULO

IV

Contribuciones especiales de mejoras, deficiencias en la regulación de este tributo y su aplicación en los gobiernos locales del Ecuador

Diego Adrián Ormaza Ávila¹

Introducción

Las contribuciones especiales de mejoras constituyen una subespecie de las contribuciones especiales, la cual se caracteriza por el beneficio que por lo general se ve reflejado en el aumento de valor de

1 Abogado de los tribunales de justicia por la Universidad Católica de Cuenca, Especialista Superior en Tributación por la Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador, magister en Derecho, mención Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador, magister en Ciencias Políticas y Gestión Pública por la Universidad Rey Juan Carlos en España, doctor en Derecho, Ciencia Política y Criminología por la Universidad de Valencia en España, docente titular en la Universidad Católica de Cuenca, correo electrónico daormazaa@ucacue.edu.ec, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3492-0943>

los bienes inmuebles como consecuencia de una obra pública realizada por los gobiernos municipales o metropolitanos. Este tributo se caracteriza por estar asociado a la teoría del beneficio, es decir, que obligatoriamente debe existir un beneficio especial dirigido a un grupo de ciudadanos para que exista la justificación suficiente y así poder crear el tributo.

En este sentido, la finalidad de este capítulo se dirige al análisis de la regulación de las contribuciones especiales de mejoras en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, con la intención de identificar si esta regulación guarda relación con la naturaleza propia de este tributo, además se ha planteado la posibilidad de realizar una revisión a los actos normativos municipales en los cuales se establece este tributo, esto con la finalidad de determinar si la potestad tributaria que poseen estos gobiernos está siendo aplicada de forma correcta.

El interés en el desarrollo de este trabajo también se enmarca en la identificación del verdadero funcionamiento de este tributo como fuente de ingresos propios para los municipios, puesto que, el deber ser de esta prestación se enfoca en la de ser un ingreso no permanente sino especial, inclusive de ahí deviene el nombre del tributo “contribución especial”; en algunos casos se puede verificar que los ingresos por contribuciones especiales, son sumamente altos y permanentes, esto estaría contradiciendo la propia naturaleza de esta prestación.

En este sentido, es fundamental desarrollar un trabajo académico que permita conocer cómo se está creando y aplicando este tributo en Ecuador, y así determinar si existe la necesidad de realizar reformas al marco normativo y mejorar los procesos de control para garantizar que este tributo se alinee a su verdadera naturaleza y se lo aplique de forma adecuada.

Naturaleza jurídica de las contribuciones especiales

Los tributos en atención a su clasificación clásica, se dividen en tres especies, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. Desde una visión dogmática, los tributos se clasifican en vinculados y no vinculados, esta diferenciación permite comprender de forma correcta la razón de ser de cada especie tributaria. En esta línea, por un lado, tenemos a los tributos vinculados, los mismos que para ser establecidos requieren de una actividad previa del Estado, aquí tenemos a las tasas y a las contribuciones especiales. De otro lado, tenemos a los tributos no vinculados, los que no requieren de una actividad previa del Estado para su establecimiento, aquí tenemos a los impuestos.

En Ecuador, el marco jurídico no se ha encargado de establecer una definición de cada una de las especies tributarias, es por ello que, para definir a las contribuciones especiales es oportuno tomar la establecida por la Ley General Tributaria de España (2003) que al respecto señala:

Son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o aplicación de servicios públicos. (Art. 26)

Por su parte el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, 2015) en su Art. 5 define a esta prestación como:

El tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios especiales derivados de la realización de obras públicas, o ampliación de servicios públicos. Su producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

Con estas definiciones se entiende que, en el caso de las contribuciones especiales, al ser un tributo vinculado, la actividad previa del Estado está dirigida a la construcción de obras públicas o el establecimiento de servicios públicos. Pero para que se entienda cumplido el presupuesto de hecho de esta prestación, además de la ejecución de la obra pública, se requiere que la misma, genere un beneficio especial en determinados sujetos, siendo estos los posteriormente llamados a sufragar el tributo.

Es por ello que, se afirma que las contribuciones especiales se sustentan en la teoría del beneficio. En esta línea García Novoa (2009) sostiene que “la contribución especial se da en función de los verdaderos beneficios económicos (incrementos de valor) experimentados por ciertos contribuyentes, que podemos denominar los especialmente beneficiados, como producto de una actividad estatal de incidencia general o colectiva” (p. 303).

En este sentido, se debe comprender que las contribuciones especiales son aquellos tributos que se caracterizan por el beneficio especial que reciben ciertos particulares como consecuencia de la ejecución de obras públicas o el establecimiento de servicios públicos por parte del Estado. Así, para Plazas Vega (2010):

La contribución es una prestación tributaria establecida por ley o con fundamento en la ley a favor del Estado como un titular directo o in-

directo, en virtud de la realización actual o potencial de una obra o la ejecución de una actividad de interés colectivo que no depende de la solicitud del contribuyente, pero le reporta beneficio, liquidada en función de ese beneficio y destinada a financiar la obra o actividad de que se trate. (p. 140)

Una característica propia de esta prestación es que existe un beneficio diferenciado y especial, distinto del beneficio que puede presentarse a toda la colectividad a consecuencia de la actividad estatal, es decir, el Estado por lo general, construye y ejecuta obra pública buscando el bienestar de la colectividad en general, pero una vez que se ha realizado la obra pública se desprende la existencia de un beneficio de carácter especial en un grupo específico de personas, este beneficio específico es justamente lo que grava la contribución especial. Para Pérez Royo (2017) “dicho gasto o actividad debe redundar de manera efectiva en un beneficio especial para una persona o categoría de personas, aparte del beneficio general para el conjunto de la colectividad” (p. 50).

Respecto de este mismo punto es adecuado señalar lo expresado por Bulit Goñi (2011) para quien:

El beneficio nació ya en cabeza del titular de la propiedad afectada a raíz de la construcción de la obra; y porque el propósito de la obra no fue ocasionar ese beneficio a ese sujeto, sino de orden general, más allá de que el sujeto efectivamente se beneficie. (p. 427)

En esta misma línea, el Tribunal Supremo Español (1992) señaló:

Es obvio que dicha exigibilidad presupone el beneficio especial para algunas personas o sector de la población pues de otra suerte el propio

concepto de beneficio especial se destruiría si se entendiese que el beneficio común o general es equivalente a aquel, adentrándonos en este supuesto en el ámbito del impuesto. (STS de 15-01-1992)

Así se entiende entonces que, este tributo no es considerado como un ingreso permanente sino especial, de ahí su propio nombre, no es permanente como sucede en el caso de algunos impuestos, ya que no toda obra pública va a generar beneficios especiales e incluso las obras públicas generales se financian preferentemente con impuestos, en este sentido se puede afirmar que, si no existe un beneficio especial sino solamente uno general, no existe la justificación idónea para la creación de este tributo.

El beneficio que se requiere para que se origine una contribución especial debe cumplir con ciertos requisitos, estos son, debe ser real, divisible y cuantificable. Real, en el sentido de que el contribuyente puede identificar cuál es el beneficio especial que está recibiendo; divisible, en el sentido que pueda diferenciar el beneficio que él recibe y que es distinto al beneficio que reciben los demás; cuantificable, en el sentido de poder determinar monetariamente el beneficio que obtiene por la ejecución de la obra pública.

Siguiendo en el mismo punto de análisis, es decir, la naturaleza del beneficio en el caso de las contribuciones especiales, este puede ser de dos tipos: el primero se ve reflejado en el aumento de valor de los bienes inmuebles, y el segundo, el beneficio especial se ve reflejado en las actividades económicas que realizan los particulares, esas actividades justamente se van a ver beneficiadas con la ejecución de la obra pública.

Estos dos tipos de beneficio, son justamente los que dan origen a la clasificación de las contribuciones especiales, cuando el beneficio se presenta como aumento de valor de los bienes inmuebles por la ejecución de obra pública, estamos frente a las contribuciones especiales de mejora, y cuando el beneficio se presenta en las actividades económicas del particular, estamos frente a las contribuciones por beneficio especial. Respecto de este punto, es oportuno señalar el criterio expuesto por Simón Acosta et al. (2017), que al respecto señalan:

Tradicionalmente se han distinguido dos tipos de contribuciones especiales: las contribuciones de mejora y las contribuciones por beneficio especial. En las contribuciones de mejora existen unos aumentos determinados de valor como consecuencia de la realización de las obras públicas o el establecimiento de los servicios públicos, mientras que, en las contribuciones por beneficio especial, el aumento de valor no se encuentra determinado. (P. 143-144)

En el caso de Ecuador, y como se describirá en páginas siguientes, la normativa nacional ha reconocido únicamente a las contribuciones especiales de mejora, en este sentido, la Corte Constitucional de Ecuador al referirse al beneficio que debería presentarse para que se origine este tributo ha expuesto que:

Este beneficio podría traducirse, por tanto, como el rédito económico que se generaría en favor del titular de un bien inmueble por concepto de plusvalía, con la implementación de obras o el establecimiento de un determinado servicio por parte de la municipalidad. (Sentencia núm. 024-16-SIN-CC)

Es fundamental al momento de comprender como actúa cada especie tributaria, tomar en consideración al principio de capacidad contri-

butiva, puesto que el mismo funciona como un principio de carácter material y de justicia tributaria. En este sentido, el principio de capacidad contributiva establece los parámetros idóneos para saber cuándo el Estado puede establecer un tributo en cada caso en concreto.

La capacidad económica dice relación con la potencialidad económica vinculada a la titularidad y disponibilidad de riqueza; con la aptitud, la posibilidad real, la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación tributaria concreta. (Masbernat Muñoz, 2010)

Este principio se presenta con mayor plenitud en los impuestos, puesto que estas prestaciones están más relacionadas a las actividades económicas que realizan las personas y que expresan la aptitud de cada uno para poder soportar este tributo, pero, aunque de forma más tenue también este principio se presenta en el caso de las contribuciones especiales, y efectivamente este principio se va a hacer presente en el beneficio especial que reciben determinadas personas por la ejecución de obra pública.

En este punto es oportuno tomar el criterio expuesto por Vega Herrero (1975), quien sostiene la necesidad de la existencia de un beneficio especial como fundamento de la contribución especial, al respecto la autora señala que

Esta obligatoriedad tiene como fundamento, en nuestra opinión, el principio de capacidad contributiva, de forma que, si el particular ve incrementada dicha capacidad por la obtención de un beneficio especial, es lógico que se le exija una parte del coste de la obra o servicio que motivaron tal exteriorización de capacidad contributiva. (p. 83)

Estas ideas nos permiten comprender la importancia de la existencia del beneficio especial como fundamento del tributo y la expresión

de capacidad contributiva. Es decir que, el aumento de valor de los bienes inmuebles o el beneficio especial, constituyen la materialización de la capacidad contributiva y sobre esta capacidad se debe establecer la tarifa del tributo en cuestión.

Una vez que se han expuesto las características propias de la contribución especial y en qué casos debe ser establecida la misma, es oportuno que revisemos como está regulado este tributo en la legislación de Ecuador, esto nos permitirá conocer que la regulación actual está en línea con la verdadera naturaleza de esta prestación.

Las contribuciones especiales en el ordenamiento jurídico de Ecuador

En primer lugar, es oportuno hacer referencia a la potestad tributaria específicamente en el caso de las contribuciones especiales, es decir, la Norma Supra de Ecuador reconoce esta potestad a los distintos niveles de gobierno. En concreto pueden establecer contribuciones especiales los gobiernos regionales, provinciales, cantonales y distritos metropolitanos, quedando únicamente excluidos de esta potestad los gobiernos parroquiales.

En la práctica son los gobiernos municipales y metropolitanos quienes hacen mayor utilización de este tributo en relación a las obras públicas que ejecutan, la potestad tributaria se encuentra reconocida en el artículo 264 de la Constitución de la República del Ecuador (2008), misma que en su numeral 5 refiere: “Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas tasas y contribuciones especiales de mejoras”.

Respecto del procedimiento de creación del tributo, el artículo 301 *ibidem*, señala que: “Solo 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”. En este sentido se debe comprender entonces que únicamente mediante ordenanza emitida por el respectivo concejo, que es el ente competente puesto que el único con potestad tributaria, se podrán crear, modificar o eliminar contribuciones especiales de mejora.

Un aspecto que llama mucho la atención, es que el ordenamiento jurídico ecuatoriano regula únicamente a las contribuciones especiales de mejora, entendiéndose que no se reconocen a las contribuciones por beneficio especial que es la segunda especie o clase de contribuciones especiales. Esto nos permite presumir entonces, que las contribuciones especiales que se encuentran reconocidas en el Ecuador son aquellas que presentan un aumento de valor de los bienes inmuebles como consecuencia de la ejecución de obras públicas, puesto que esta es la característica propia de las contribuciones especiales de mejoras. Esta última afirmación o hipótesis es la que se pretende poner en discusión en líneas posteriores.

Las contribuciones especiales de mejoras se encuentran reguladas para el caso ecuatoriano en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), este cuerpo normativo determina que los gobiernos autónomos descentralizados regionales, provinciales, cantonales y los distritos metropolitanos mediante ordenanza podrán crear, modificar o extinguir contribuciones especiales de mejora.

Pero un aspecto que llama mucho la atención es lo establecido en el Art. 172 , puesto que, al referirse a los ingresos propios de gestión de los gobiernos autónomos descentralizados, señala:

Son ingresos propios los que provienen de impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas; los de venta de bienes y servicios; los de renta de inversiones y multas; los de venta de activos no financieros y recuperación de inversiones; los de rifas, sorteos, entre otros ingresos. (COOTAD, 2010)

De la disposición antes transcrita se puede observar que la norma al referirse a las contribuciones especiales, les dota de la posibilidad que estas puedan ser generales y específicas, aspecto este que le otorga a esta prestación de un doble alcance, en el caso de las contribuciones generales, se entiende que el beneficio es para toda la colectividad y por lo tanto el tributo se establecería para todos los ciudadanos, en tanto que, en las contribuciones específicas, el beneficio estaría presente en un grupo determinado de personas a quienes se les establecerá el tributo.

Esta particular, llama mucho la atención puesto que, desnaturaliza a las contribuciones especiales de mejoras al permitir que, en el caso de las contribuciones generales se apliquen a todos los propietarios de bienes inmuebles del cantón, en este caso no existen los especialmente beneficiarios por la ejecución de la obra pública, elemento este, fundamental en las contribuciones especiales. Si se establece el tributo de forma general se pierde el fundamento de este tributo, el cual es justamente que ciertos particulares paguen esta prestación por la obtención de un beneficio especial distinto del beneficio general que se produce por la obra pública construida.

Se debe entender también que las obras públicas generales e indivisibles, tienen como fuente de financiamiento a los impuestos y las asignaciones del presupuesto general del Estado, en tanto que, las contribuciones especiales tienen como finalidad, recuperar parte de la inversión realizada en la construcción de la obra pública, mediante el establecimiento de este tributo aquellas personas que han recibido un beneficio especial o aumento de valor de sus bienes inmuebles.

De otro lado, al referirse al objeto de las contribuciones especiales de mejoras señala:

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. (COOTAD, 2010, Art. 569)

El hecho imponible de acuerdo a la disposición expuesta en líneas anteriores, dista mucho del verdadero hecho generador de las contribuciones especiales de mejoras en relación a su verdadera naturaleza jurídica y económica. En primer lugar, la norma señala que el beneficio puede ser real o presuntivo, este aspecto genera mucha incertidumbre puesto que no determina de forma clara cuál es el tipo de beneficio que deben recibir los particulares para que se origine la obligación tributaria, además, le dota a la administración la posibilidad de presumir la existencia de algún beneficio o ventaja y esto sería suficiente para establecer el tributo. Sobre este punto, Troya (2014) señala:

Es criticable que se cobre o se pretenda cobrar contribución por un beneficio presuntivo. Ello es antitécnico si se considera que la esencia de la contribución de mejoras es el pago por el beneficio, pero este tiene que ser real, de tal modo que signifique un enriquecimiento mensurable del contribuyente. (p. 74)

En el mismo sentido, a pesar de que como ya se afirmó en páginas anteriores, en Ecuador se reconocen exclusivamente las contribuciones especiales de mejoras, pero, en el hecho imponible descrito en la ley ecuatoriana no se describe que el beneficio necesario para que se origine el tributo sea el aumento de valor de los bienes inmuebles, ni siquiera se describe qué tipo de beneficio es el que debe producir la obra pública para que se entienda configurado el hecho generador del tributo, este es un aspecto sumamente preocupante puesto que, afecta directamente a la seguridad jurídica de los ciudadanos puesto que, no existe certeza jurídica de cuando se origina o no la obligación tributaria.

Otro aspecto a tomar en consideración es que, el mismo artículo 569 del COOTAD, señala que el beneficio real o presuntivo con la construcción de obra pública debe ser proporcionado a los bienes inmuebles, esto quiere decir que, la administración pública para que pueda proceder con el cobro del tributo debe, de forma previa, contar con una ordenanza emitida por el respectivo Concejo Municipal, acto normativo en el cual se justifica como la obra pública respecto de la cual se pretende establecer la contribución especial, está generando un beneficio en los bienes inmuebles de la jurisdicción cantonal.

Este aspecto es de suma importancia y constituye un elemento crucial en la regulación de este tributo en Ecuador, en virtud de que, aun cuando la norma ecuatoriana señale que se puede establecer contribuciones especiales por la construcción de cualquier obra pública municipal, dicha obra pública debe generar algún tipo de beneficio en las propiedades. Esa idea debe estar sumamente clara puesto que, de no ser así, se podría estar frente a supuestos en los cuales no se debería establecer el tributo, pero aun así se lo esté imponiendo a los contribuyentes.

En este mismo sentido, es importante referirnos al principio de reserva de ley, establecido en el Código Orgánico Tributario del Ecuador (2005), mismo que señala:

Reserva de ley. - Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este código. (Art. 4)

Con base en esta disposición se deben entender dos situaciones: la primera, el COOTAD, con base al principio de reserva de ley, regula efectivamente los elementos constitutivos de las contribuciones especiales de mejoras; la segunda, los concejos municipales deben crear contribuciones especiales mediante las respectivas ordenanzas, pero estas ordenanzas a su vez deben determinar de forma clara, los elementos constitutivos de este tributo, elementos que como se ha señalado están cobijados por el principio de reserva de ley.

En este sentido, las ordenanzas no deben contradecir los preceptos señalados por la ley, pero por otro lado deben dentro de sus artículos regular de forma clara cada uno de los elementos del tributo. Principalmente al señalar el hecho generador de la contribución especial de mejoras que se pretende establecer, deben justificar cuál es la obra pública en concreto que se ha ejecutado y planea ejecutar y cómo dicha obra va a producir un beneficio en las propiedades inmuebles de los sujetos pasivos.

Esto exige entonces que se determine una ordenanza específica por cada obra respecto de la cual se pretenda establecer una contribución especial, ya que cada obra pública es distinta, como distintos serán los beneficiarios por la ejecución de cada obra y en cada caso se requiere que el Concejo Municipal en el acto normativo que emite, justifique cómo están beneficiando a las propiedades inmuebles, puesto que así lo exige el artículo 569 del COOTAD, disposición a la que nos hemos referido en páginas anteriores.

Una vez que se ha expuesto desde una perspectiva teórica, la naturaleza propia de las contribuciones especiales y las dificultades que presenta la normativa del Ecuador respecto de la regulación de este tributo, pasamos a presentar los resultados del análisis de las ordenanzas municipales que fueron objeto del proyecto de investigación y que ha dado origen a la presentación este capítulo.

Metodología

La investigación parte desde un enfoque mixto, en una primera parte, con base al estudio de doctrina se exponen las características propias de las contribuciones especiales como una especie tributaria particular, posterior a ello mediante el análisis de la norma, se han observado las deficiencias que presenta la regulación de Ecuador respecto del tributo en estudio, en un segundo momento, se han analizado cuantitativamente las ordenanzas emitidas por los diferentes municipios del Ecuador, esto para conocer cómo se está creando y aplicando este tributo en las diferentes jurisdicciones municipales.

De los 221 gobiernos municipales con los que cuenta actualmente el Ecuador, tomando la muestra con un nivel de confianza de 95 % y un margen de error del 10 %, se obtuvo un resultado de 68 municipios que debían ser objeto de análisis, pero se trabajó con una supermuestra de 71 gobiernos locales; para la selección de los gobiernos municipales que fueron objeto de análisis, se enlistó alfabéticamente los 221 municipios, con un rango de cada tres y aplicando el muestreo sistemático se determinaron los municipios sujetos a estudio. Al final se analizaron 77 ordenanzas puesto que algunos gobiernos locales contaban con más de una ordenanza.

Como técnicas se aplicaron el fichaje bibliográfico, el análisis documental y el uso de sistemas informáticos para la tabulación de los datos obtenidos. Adicionalmente, se construyó una matriz de verificación del cumplimiento de los elementos constitutivos del tributo en cada caso, a fin de determinar si las ordenanzas regulan adecuadamente cada uno de sus componentes.

Resultados

Gráfico 1

Ordenanzas municipales que regulan contribuciones especiales de mejoras.

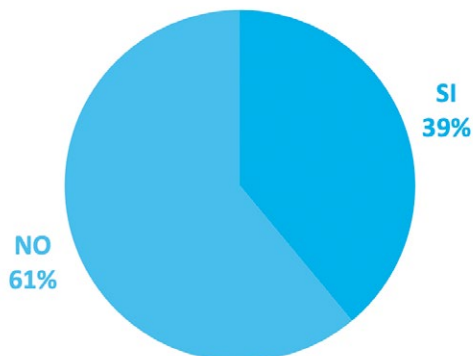


De las 77 ordenanzas analizadas se pudo observar que el 87 % de estas, son ordenanzas de aplicación del tributo, es decir, lo que hacen en realidad es replicar ciertos artículos establecidos en el COOTAD, pero no están creando el tributo como tal, ni describen de forma específica los elementos del tributo. En tanto que el 13 % de ordenanzas sí son de creación, es decir regulan de forma específica los elementos del tributo relacionados con la obra pública ejecutada y que da origen a esta prestación tributaria.

Este aspecto genera mucha preocupación, puesto que, en el 87 % de los casos, se está cobrando el tributo sin que previamente haya sido establecido conforme a los procedimientos previstos en la Constitución, el Código Tributario y el COOTAD. De igual forma, se pudo constatar que, mediante esta ordenanza general de aplicación, se cobran contribuciones especiales por obras ya ejecutadas y por aquellas que se ejecuten en el futuro dentro de las distintas jurisdicciones cantonales.

Gráfico 2

Descripción de la obra pública que da origen al tributo

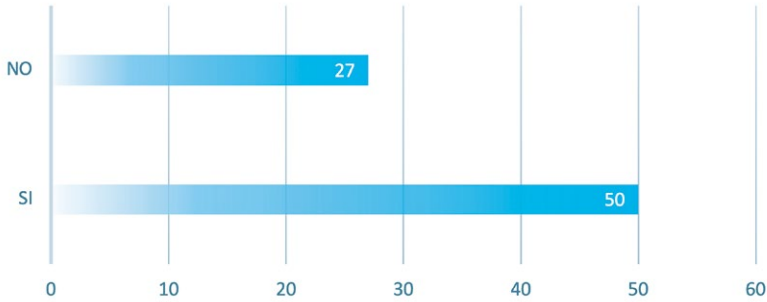


De los datos obtenidos se observa que 47 ordenanzas, lo que representa el 61 %, no describen de forma específica cuál fue la obra pública ejecutada por el gobierno municipal y que permite justificar el establecimiento del tributo. En tanto que 30 ordenanzas, lo que representa el 39 %, sí describen la obra realizada en la jurisdicción cantonal que justifica por qué se está creando el tributo.

Con estos datos, es evidente que los contribuyentes ni siquiera pueden tener conocimiento de cuál es la obra pública por la que le van a exigir el pago del tributo y menos aún va a poder comprender si ha recibido algún tipo de beneficio por la actividad municipal.

Gráfico 3

Contribuciones de carácter generales y específicas

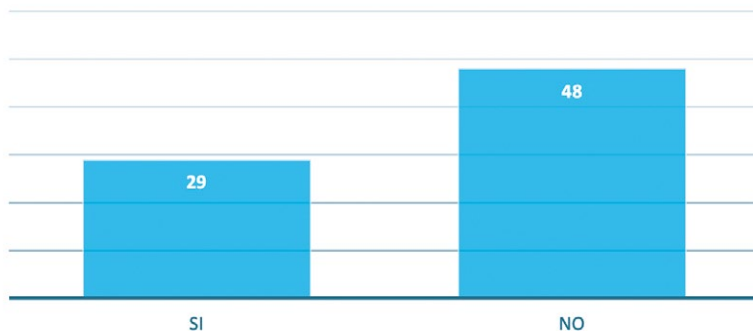


En relación al establecimiento de contribuciones especiales de mejoras establecidas a todos los propietarios de bienes inmuebles, se observa que son 50 ordenanzas analizadas en las cuales se establece esta prestación para todos los propietarios del cantón; en tanto que, solamente 27 ordenanzas establecen el tributo para un grupo específico de ciudadanos, entiéndase los que se están beneficiando por la ejecución de la obra.

Esto da cuenta de que en realidad se aplican con mayor frecuencia las contribuciones de carácter general antes que las específicas, así desnaturalizando el tributo puesto que no puede existir mayoritariamente casos en los cuales las obras públicas generen beneficios en todas las propiedades inmuebles del cantón.

Gráfico 4

Descripción del beneficio producido por la obra pública



Como se había expuesto en líneas anteriores, es un requisito *sine qua non*, que los concejos municipales en las ordenanzas mediante las cuales van a establecer el tributo, en la descripción del hecho generador, justifiquen cómo la obra pública ejecutada produce algún tipo de beneficio en las propiedades inmuebles de aquellos que serán considerados como sujetos pasivos de la obligación.

Del análisis realizado a las ordenanzas se puede observar que 29 ordenanzas si hacen referencia al beneficio que produce la obra pública ejecutada, en tanto que, 48 ordenanzas no determinan cuál va a ser el beneficio que van a obtener los contribuyentes por la ejecución de las diferentes obras públicas municipales.

Discusión

Con base en el análisis normativo realizado en este esfuerzo académico y en el estudio de las ordenanzas municipales, se puede deter-

minar que existen dos problemas concretos en relación con las contribuciones especiales de mejoras en el Ecuador. En primer lugar, este tributo no está regulado conforme a la naturaleza jurídica que le es propia: el hecho de que la normativa ecuatoriana permita la existencia de contribuciones especiales de carácter general contraviene el deber ser de esta prestación, pues su fundamento consiste en hacer contribuir económicamente a quienes, como consecuencia de la ejecución de una obra pública, han recibido un beneficio especial, distinto del beneficio general. En este sentido, en el Ecuador se establecen contribuciones especiales por beneficios generales, aspecto que, como ya se ha afirmado, se aparta por completo de la verdadera razón de ser de este tributo.

De otro lado, la norma ecuatoriana regula de una forma poco clara y sin el tecnicismo legislativo adecuado al hecho generador de las contribuciones especiales de mejoras, como se señaló en la sección teórica de este trabajo, en Ecuador se reconoce únicamente a las contribuciones especiales de mejoras, en ese sentido lo adecuado sería que, el hecho generador del tributo refiera que se requiere de un beneficio especial que aumente el valor de los bienes inmuebles afectados por la ejecución de la obra pública y que ese aumento de valor sea justamente la justificación para el establecimiento del tributo. Pero la realidad es otra, la norma ecuatoriana nada dice sobre la necesidad de este tipo de beneficio, inclusive señala que el beneficio puede ser real o presuntivo, es decir ni siquiera debe ser real y tampoco determina qué tipo de beneficio es el que se requiere para que se entienda cumplido el hecho generador y que por lo tanto nace la obligación tributaria.

En este sentido, la ley le permite al gobierno municipal presumir cualquier tipo de beneficio y esta presunción será suficiente para

entender cumplido el requisito establecido en la ley, este es un aspecto totalmente preocupante puesto que, en realidad, no se está estableciendo el tributo en relación al verdadero beneficio que reciben los contribuyentes sino con base en las presunciones realizadas por el Estado, esto rompe la verdadera finalidad por la cual existen las contribuciones especiales de mejoras.

De otro lado, se observa que la norma de Ecuador, dirige este tributo exclusivamente a los propietarios de bienes inmuebles, este particular, en un inicio se entendería porque las contribuciones especiales de mejoras van justamente dirigidas a gravar el beneficio o aumento de valor de los bienes inmuebles por la obra pública, en este caso es correcto la determinación como sujetos pasivos a los propietarios del bien. Pero si no existe este aumento de valor en los bienes inmuebles como requisito para que se cumpla el hecho generador del tributo, tampoco es correcto que se reconozca exclusivamente a los propietarios de bienes inmuebles como sujetos pasivos de este tributo en Ecuador; puesto que, las obras públicas también pueden generar beneficios especiales a otro sector de la población, pero este sector no está considerado como sujeto pasivo de este tributo. Este particular afecta principios tributarios como el de generalidad, igualdad y equidad.

En relación al segundo problema identificado, en cuanto a la creación y aplicación de este tributo en los diferentes municipios del Ecuador, se ha podido observar que no se aplica la potestad tributaria de forma correcta, es decir no se genera una ordenanza específica que regule de forma clara elementos constitutivos de la contribución especial que se pretende crear, en contraste a ello, generan una ordenanza que en su mayor medida transcribe de forma general artículos establecidos en el COOTAD y con esta ordenanza general

aplican contribuciones especiales de las obras públicas ejecutadas y las que se vayan ejecutando dentro de la administración pública.

Esto quiere decir que, en realidad no están creando el tributo sino emiten una ordenanza de aplicación del mismo, esto permite afirmar que existe una confusión entre potestad tributaria y potestad de imposición dentro de los gobiernos locales.

Se ha podido observar que en el 61 % de las ordenanzas analizadas no se describe cuál ha sido la obra pública ejecutada, es decir que el ciudadano a quien se le va a aplicar el tributo ni siquiera conoce cuál fue la actividad previa del Estado que da origen al tributo. En el mismo sentido, también se observa un alto porcentaje de ordenanzas que señalan cuál es el beneficio, así sea presuntivo, que está generando la obra pública y que sirve como justificación para el establecimiento del tributo.

Este particular, afecta directamente la seguridad jurídica de los ciudadanos, porque es obligación del Concejo Municipal, al momento de aprobar las ordenanzas que van a crear contribuciones especiales de mejoras, justificar cuál fue la obra pública realizada y cuál es el beneficio que dicha obra pública está generando en los bienes inmuebles de los sujetos obligados al pago.

De otro lado, se observó que, en la gran mayoría de casos analizados, en concreto 50 de 77 ordenanzas, el tributo se establece de forma general a todos los propietarios de bienes inmuebles de la jurisdicción cantonal, esto pone en evidencia la realidad de las contribuciones especiales de mejoras en Ecuador, puesto que, se establece el tributo a todos los propietarios de bienes inmuebles sin que exista un beneficio especial o sin que existan los especialmente benefi-

ciados, haciendo que en la práctica este tributo actúe más como un impuesto a la propiedad antes que como una contribución especial.

Conclusiones

La investigación realizada permitió poner en evidencia los problemas que se presentan en Ecuador en relación a la regulación actual de las contribuciones especiales de mejoras, actualmente este tributo se encuentra desnaturalizado puesto que, no se exige normativamente la existencia de un aumento de valor o un beneficio especial que sea real, como elemento fundamental del hecho generador de este tributo. La norma de Ecuador no describe de forma clara cuál es el beneficio que se requiere para que se origine el tributo, es más el supuesto beneficio ni siquiera debe ser real; lo que afecta a la seguridad jurídica del ciudadano, puesto que no existe claridad en la disposición normativa, ni certeza de cuando se cumple o no con el supuesto de hecho señalado en la norma.

La creación de las contribuciones especiales de mejoras por parte de los diferentes gobiernos municipales, también genera mucha preocupación, en la gran mayoría de casos, estos gobiernos locales se manejan con una ordenanza general de aplicación y cobro del tributo, y con este acto normativo recaudan todas las contribuciones especiales que se vayan generando conforme las obras públicas que ejecuten, es decir ni siquiera crean el tributo en realidad, afectan al principio de legalidad y no se establece de forma específica los elementos constitutivos de tributo en relación a la obra pública ejecutada. Esto nos permite concluir que cobrar tributos que jurídicamente no existen.

Al no existir un grupo de especialmente beneficiados y que con base en ese beneficio especial se establezca el tributo, no se respeta el principio de capacidad contributiva y el actuar de este principio en las contribuciones especiales de mejoras; establecer este tributo de forma general a todos los propietarios de bienes inmuebles de una jurisdicción cantonal presumiendo que todos serán beneficiados por la obra pública, es desnaturalizar la contribución especial y se lo estaría convirtiendo en realidad en un impuesto adicional a la propiedad de bienes inmuebles.

En este sentido, es fundamental que se generen reformas a la regulación actual de las contribuciones especiales de mejoras, el COOTAD debe ser modificado: primero, para que no se reconozcan contribuciones especiales de carácter general y segundo, se debe regular de forma correcta el hecho generador del tributo, regulación en la cual se determine de forma clara cuál es el tipo de beneficio especial que debe producir la obra pública ejecutada y sobre todo que este beneficio sea real y no presuntivo.

Referencias bibliográficas

Banco Interamericano de Desarrollo, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit, y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. <https://doi.org/10.18235/0000007>

- Bulit Goñi, E. (2011). Tributos vinculados: Tasas y contribuciones especiales. En M. Plazas Vega (Coord.), *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en honor de Andrea Amatucci* (Vol. II). Temis.
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. (2010, 19 de octubre). *Registro Oficial*, Suplemento No. 303. <https://www.cpccs.gob.ec/wp-content/uploads/2020/01/cootad.pdf>
- Código Tributario. (2005, 14 de junio). *Registro Oficial*, Suplemento No. 38. <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-litera%20a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf>
- Constitución de la República del Ecuador. (2008, 20 de octubre). *Registro Oficial*, No. 449. https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_ecu_const.pdf
- Corte Constitucional del Ecuador. (2016, 6 de abril). *Sentencia No. 024-16-SIN-CC*. Vlex.
- García Novoa, C. (2009). *El concepto de tributo*. Tax Editor.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (2003). *Boletín Oficial del Estado*, No. 302. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>
- Masbernat, P. (2010). El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: Su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España. *Ius et Praxis*, 16(1), 303-332.
- Pérez Royo, F. (2017). *Derecho financiero y tributario* (27.a ed.). Civitas.
- Plazas-Vega, M. (2010). Los tributos vinculados. *Estudios Socio-Jurídicos*, 2(1), 97-172. <https://revistas.urosario.edu.co/index.php/sociojuridicos/article/view/178>

- Simón Acosta, E., Vázquez del Rey, A., y Simón Y., M. (2017). *Lo esencial de derecho financiero y tributario. Parte general*. Aranzadi.
- Tribunal Supremo (España). (1992, 15 de enero). *Sentencia del Tribunal Supremo*.
- Troya Jaramillo, J., y Simone, C. (2014). *Manual de derecho tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Vega Herrero, M. (1975). *Las contribuciones especiales en España*. Instituto de Estudios Fiscales.



CAPÍTULO

V

La seguridad jurídica en materia
tributaria: una aproximación desde
el constitucionalismo ecuatoriano

José Luis Vázquez Calle¹

Daniel Santiago Bravo Vintimilla²

Introducción

La presente investigación se refiere al tema de la seguridad jurídica, derecho constitucional o principio que —desde la perspectiva ecuatoriana— se puede entender como el respeto estricto a la Constitución y la existencia de normas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridad competente (Constitución de la República del Ecuador, 2008). Esto, conforme ha indicado la Corte Constitucional, se lleva a cabo para evitar arbitrariedades (Sentencia 045-15-SEP-CC, 2015).

1 Docente de la Universidad Católica de Cuenca, estudiante del doctorado en derecho procesal por la Universidad Autónoma de Nuevo León.

2 Docente de la Universidad Católica de Cuenca.

Esta noción busca dotar al individuo de certeza y previsibilidad respecto de las normas jurídicas aplicables, así como de la actuación del Estado y de los demás sujetos frente a una situación concreta. La seguridad jurídica, en cuanto uno de los pilares fundamentales del derecho, se configura a partir de elementos de carácter histórico que se remontan al derecho romano, atraviesan la Carta Magna de 1215 y la Revolución Francesa, y se proyectan posteriormente en diversos instrumentos internacionales. Este concepto ha permeado los ordenamientos jurídicos contemporáneos, entre ellos el ecuatoriano, sin constituir una excepción.

La característica principal de la seguridad jurídica radica en dotar de certeza al sujeto respecto de la normativa aplicable en una situación específica, otra también puede identificarse en su transversalidad, ya que se aplica en todas las ramas del derecho como un pilar fundamental. Este concepto se traslada a la materia tributaria, estableciendo un marco de acción respecto de la relación entre los contribuyentes y el Estado, en lo que a los tributos respecta.

Este capítulo de libro se construyó por el interés académico de esbozar algunos elementos que permitan caracterizar desde la realidad ecuatoriana a la seguridad jurídica y luego orientar este resultado a materia tributaria, para identificar sus rasgos principales. La metodología utilizada, de tipo no experimental y de nivel descriptivo, partió de un enfoque cualitativo, con la utilización de los métodos inductivo-deductivo, analítico-sintético y dogmático-jurídico, así como la técnica de revisión bibliográfica de ley, doctrina y jurisprudencia sobre la seguridad jurídica y cuestiones tributarias.

El objetivo general es el siguiente: presentar ideas base para construir el concepto de seguridad jurídica en materia tributaria. Para

cumplir este objetivo, se plantea como pregunta de investigación la siguiente: ¿cómo se puede caracterizar la seguridad jurídica en materia tributaria desde la realidad ecuatoriana?

El capítulo de libro se divide en tres partes; en la primera se estudia el concepto de seguridad y su necesidad permanente como parte de la propia naturaleza humana. En la segunda parte se traslada este concepto al plano del derecho para entender la noción de la seguridad jurídica y se la conceptualiza. En la tercera parte se exponen algunos elementos base para la construcción del concepto de la seguridad jurídica en materia tributaria.

La seguridad jurídica: algunos elementos de orden histórico

En la actualidad, cuando hablamos de seguridad jurídica, podemos hacer referencia a:

Un elemento fundamental de cualquier ordenamiento jurídico, cuya relación con el derecho es esencialmente legitimadora y garantista, pues es a través de la seguridad jurídica que los demás principios del derecho se materializan y son garantizados, logrando así un armónico funcionamiento de cualquier sistema legal. (Arrázola Jaramillo, 2014, p. 27)

No obstante, no siempre este concepto ha estado enraizado en los sistemas normativos actuales o ha sido entendida como en el párrafo precedente, ya que como se verá más adelante, ha tenido que surgir, establecerse, desarrollarse y consolidarse, para posteriormente ser

incorporado al plano jurídico y erigirse como un concepto central en las distintas ramas de la ciencia jurídica.

Por lo expuesto, este capítulo aborda una breve conceptualización de lo que es la seguridad jurídica como: a) una necesidad de las sociedades y luego b) como un derecho constitucional transversal a todo el ordenamiento jurídico y c) como una noción central en materia tributaria. Esto permitirá en lo posterior acercar el análisis a la materia tributaria y dar algunas características para edificar un esbozo de concepto de seguridad jurídica en el ámbito tributario y extrapolarlo específicamente a las contribuciones especiales de mejoras desde la realidad ecuatoriana.

Ahora bien, iniciando con el estudio de esta institución con elementos de orden histórico, podemos hacer mención, de forma general, a la seguridad en cuanto a sus orígenes. Conforme López Oliva “proviene de *securitas*, la cual deriva del adjetivo *securus* (de *secura*) que significa estar seguros de algo y libre de cuidados” (López Oliva, 2011, p. 123). Se nota de esta forma que desde su génesis, este término ha tenido como centro de acción la protección, la tranquilidad, la confiabilidad que deben tener los individuos dentro de la sociedad.

En esa misma línea, y en cuanto a su formación conceptual, posiblemente parte desde un conjunto de problemas que se presentan en la vida en sociedad de los seres humanos o de la *naturaleza humana* como señala Vigo, ya que “desde el momento mismo de nacimiento nos acompaña una dosis de inseguridad” (Arrázola Jaramillo, 2014, p. 4).

Sobre este tema, Pérez Luño afirma que surge de “un deseo arraigado en la vida anímica de los seres humanos, que sienten terror ante la inseguridad de su existencia, ante la imprevisibilidad y la incertidumbre a que está sometida la exigencia de seguridad de orientación”

(Pérez Luño, 2000, p. 25). Esto debido a “que las tensiones acerca del orden, la previsibilidad o la certeza descansan en inclinaciones que se inscriben en la misma naturaleza humana” (Vigo, 1998, p. 496).

Siguiendo la línea argumentativa propuesta por Pérez Luño y Vigo sobre el origen conceptual de la seguridad jurídica, podemos identificar algunos elementos importantes para su mejor entendimiento. Es así que, las personas tienen inconvenientes en cuanto a diversas cuestiones como, por ejemplo: a) la inseguridad, b) la imprevisibilidad, c) la falta de orientación, etc., las que se encuentran insertas en la propia naturaleza humana.

Ha quedado claro que esta noción de la seguridad descansa en diversos elementos de orden histórico que han permitido su instauración, desarrollo y permanente evolución. Siendo así por ejemplo se puede hacer referencia a Roma, ya que, en los primeros años de la República (luego de la caída de la monarquía), la creación, aplicación y conocimiento de la ley era un privilegio de los patricios, siendo utilizada de forma impune y arbitraria por ellos. No obstante, luego se grabó un nuevo código en Doce Tablas para que todos puedan conocer las leyes (Pérez Luño, 2000).

Situación similar sucedió con la Carta Magna inglesa de 1215, la que buscaba poner fin a un orden jurídico arbitrario. De la misma forma autores como Hobbes, Pufendorf, Locke, Kant, concebían el tránsito de un estado de naturaleza, a las sociedades, y consecuentemente a un estado de seguridad (Pérez Luño, 2000). Posteriormente, cuando se habla de seguridad, se busca hacer frente al despotismo, lo que sucedió en la Revolución Francesa. Este elemento de orden histórico es indispensable, ya que, “un gobierno déspota, expide las leyes que más le convengan en un momento o situación

determinada, sin ningún tipo de reparo e incluso, ni siquiera obedece a sus propias leyes” (López Oliva, 2011, p. 123).

Queda en evidencia de esta forma lo indispensable que es para el ser humano el vivir bajo esta noción de seguridad, la que (al igual que en otros ámbitos) se ha trasladado al plano jurídico, conforme se estudiará más adelante. Es así que, posterior a la Revolución Francesa³ se expiden instrumentos en los que ya se recoge. Se puede citar a manera de ejemplo la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 que señala que “la ley solo tiene derecho a prohibir los actos perjudiciales para la sociedad. Nada que no esté prohibido por la ley puede ser impedido, y nadie puede ser obligado a hacer algo que ésta no ordene” (Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, 1789, art. 5)

No obstante, esta seguridad jurídica no siempre se encontraba presente a nivel del derecho, ya que conforme indica López Oliva, antes de la Revolución francesa no se aplicaba, lo que generaba irregularidades al impartir justicia a los ciudadanos, ya que los jueces se designaban por conveniencias con el reino, y a su vez juzgaban con base en los intereses del monarca, temiendo incluso el hecho de ser castigados con la muerte por no seguir las instrucciones del rey (López Oliva, 2011).

Frente a esto, la Revolución francesa que a su vez trae consigo: a) la Declaración de Derechos de 1789, b) la Constitución de 1791 y el Có-

3 López Olivo señala que, con anterioridad a la Revolución francesa, no se implementó en debida forma el principio de seguridad jurídica, por cuanto eran numerosas y evidentes las irregularidades que se presentaban al impartir justicia a los ciudadanos franceses; anomalías que se reflejaban en la excesiva lentitud en los procesos y la designación tanto de legisladores, como juzgadores, en cargos de acuerdo a las conveniencias del monarca, quien gobernaba bajo un completo despotismo. Para profundizar en el tema, véase La consagración del principio de seguridad jurídica como consecuencia de la Revolución francesa de 1789 de José O. López Oliva (2011).

digo Civil Francés de 1804. En todos estos instrumentos se implementa la seguridad jurídica como un elemento esencial para proteger los derechos de las personas (López Oliva, 2011). Como se observa, la lucha por satisfacer las necesidades de la seguridad, se ha constituido en uno de los motores principales de la historia jurídica (Pérez Luño, 2000).

Esto debido a que, “una de las necesidades humanas básicas que el derecho trata de satisfacer a través de la dimensión jurídica es la seguridad” (Pérez Luño, 2000, p. 25). Es en este escenario en el que ha surgido, se ha desarrollado y evolucionado este concepto de la seguridad jurídica y al igual que a nivel mundial, se ha aplicado en el plano ecuatoriano de forma transversal en las diversas ramas del derecho.

Por lo tanto, frente a esta realidad, se puede indicar que esta seguridad se ha erigido producto de conquistas políticas por parte de la sociedad (Pérez Luño, 2000), con la misión fundamental de hacer frente a aquellas sociedades en donde imperaba el despotismo (López Oliva, 2011). Este despotismo es importante, ya que hace referencia a la utilización por parte del Estado de sus propias leyes sin considerar su verdadero sentido. Este criterio será usado más adelante para hacer una analogía sobre cómo la administración tributaria seccional ecuatoriana aplica las leyes de forma inadecuada.

La caracterización de la seguridad jurídica desde la doctrina y legislación ecuatoriana

Ahora bien, en ese mismo orden de ideas se hace necesario trasladar el concepto de seguridad al plano jurídico. Es preciso mencionar

sobre este escenario y como noción base, que la seguridad se erige como uno de los fines del derecho (Vargas Morales, 2023). Esto posiblemente se deba a que los individuos deben tener la certeza de las formas de comportamiento que tendrán las demás personas, el Estado, y los órganos que hacen valer el derecho. Así, el individuo puede definir sus acciones y su comportamiento (Marinoni, 2012).

En tal sentido y siguiendo el criterio del profesor Arrázola Jaramillo, hay que anotar que la seguridad jurídica goza de tres dimensiones: a) conocimiento y certeza del derecho, b) previsibilidad de las consecuencias jurídicas de las conductas desde las que tiene que ser entendido y c) confianza de los ciudadanos en el orden jurídico, conforme se detalla en el siguiente gráfico:

Gráfico 1

Dimensiones de la seguridad jurídica



Nota. Adaptado de Arrázola Jaramillo (2014).

Con el gráfico que se presenta se pueden identificar claramente las dimensiones de la seguridad jurídica. Si bien existen varios criterios respecto de estas dimensiones, en el presente caso vamos a utilizar aquellas que han sido expuestas por el profesor Arrázola Jaramillo (2014), bajo este contexto, el autor indica que son las siguientes:

La certeza de la actuación del Estado y de sus agentes, al igual que la de los ciudadanos; como la certeza y estabilidad del derecho mismo, independientemente del contenido material de las normas que integran el ordenamiento; y como la seguridad que resulta del derecho, que deviene de las normas bien dispuestas, y que resulta en una seguridad específica con respecto a algunos o varios bienes jurídicos protegidos.

Conforme lo que se ha expuesto en esta parte del trabajo, se hace indispensable entender que la noción de la seguridad jurídica, subyacen algunas cuestiones, de entre las que podemos destacar las siguientes: a) que las normas jurídicas se formulen de forma adecuada, b) el cumplimiento del derecho por los órganos encargados de aplicarla y c) la proyección clara y previsible de la situación del ciudadano.

En esa línea de pensamiento, para definir a la seguridad jurídica conforme su concepción actual, podemos tomar el criterio de Marinoni, para quien es la “estabilidad y continuidad del orden jurídico y previsibilidad de las consecuencias jurídicas de determinada conducta” (Marinoni, 2012, p. 250). Por su parte, para López Oliva (2011) es: “Un principio en el área del derecho, que representa la certeza del conocimiento de todo lo previsto como prohibido, mandado y permitido por el denominado poder público” (p. 123).

Ahora bien, desde una perspectiva ecuatoriana, la Carta Magna en su artículo 82 menciona que este derecho “se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, art. 82). Por su parte, la Corte Nacional de Justicia de Ecuador la ha definido como:

Un conjunto de características estructurales y funcionales que todo ordenamiento jurídico debe observar y cumplir, por lo que, el mismo debe ofrecer lineamientos claros, precisos y estables con la finalidad de que los ciudadanos adecúen sus conductas al marco legal existente. (Resolución N.º 111-2023, 2023, párr. 1)

En ese mismo sentido, la Corte Constitucional del Ecuador, ha hecho un amplio desarrollo en materia de este derecho a la seguridad jurídica, es así que en la sentencia 045-15-SEP-CC la Corte ha manifestado que encierra “la confiabilidad del orden jurídico y la sujeción de todos los poderes del Estado a la Constitución y a la ley, como salvaguarda para evitar que las personas, pueblos y colectivos sean víctimas del cometimiento de arbitrariedades” (Sentencia 045-15-SEP-CC, 2015, p. 45)

No obstante, se cree que quienes deben adecuar sus conductas al ordenamiento jurídico no son solo los ciudadanos, sino también los órganos encargados de aplicar las normas, ya que de lo contrario estaríamos frente a una actuación arbitraria por parte del Estado, piénsese por ejemplo un administrador de justicia, o una autoridad del Estado central, o inclusive de un gobierno autónomo descentralizado municipal que no aplican las normas que están previamente establecidas.

Como se observa, la noción de seguridad jurídica que si bien es amplia, goza también de aspectos concordantes entre la ley, doctrina (nacional e internacional) y jurisprudencia. De esta forma, la podemos entender como la estabilidad y confiabilidad del ordenamiento jurídico, que permite que el individuo tenga certeza y previsibilidad de las normas jurídicas que se van a aplicar a las situaciones jurídicas determinadas.

Adicionalmente, estas normas deben ser aplicadas tanto por el Estado como por los particulares. Un elemento adicional que surge en el caso ecuatoriano es el énfasis en que la seguridad jurídica implica el respeto irrestricto y la sujeción de todos los poderes públicos a la Constitución. Esta puede considerarse una característica propia del Estado constitucional de derechos en el que se inscribe el Ecuador.

De la revisión del artículo 82 de la Constitución del Ecuador se puede señalar que la seguridad jurídica presenta una doble concepción. Adaptando esta idea a lo sostenido por Marinoni, puede afirmarse que, por un lado, se concibe como un principio del ordenamiento jurídico y, por otro, como un derecho fundamental (Marinoni, 2012).

Queda en evidencia que la seguridad jurídica se convierte en un elemento indispensable dentro de los sistemas jurídicos en general, y del ecuatoriano en particular, el que dota de certeza al individuo sobre la norma aplicable y sus consecuencias. Ahora bien, esta seguridad jurídica es utilizada en las diversas ramas del derecho para justificar que las normas previas, claras y públicas, *son o no son* aplicadas por la autoridad competente.

Por lo tanto surgen para el debate las siguientes preguntas ¿podemos hablar de seguridad jurídica en materia tributaria? ¿cómo

conceptualizamos la seguridad jurídica en materia tributaria? De lo tratado en este subtema, se evidencia claramente este engarce que subyace de esta relación entre este derecho constitucional y la rama tributaria nacional que se desarrolla a continuación.

La seguridad jurídica, un concepto indispensable en materia tributaria

Ahora bien, respecto de este tema es preciso anotar como una premisa base que “la fiscalidad implica un poder-deber del Estado. Poder-deber que interviene en el patrimonio del contribuyente, de forma que éste debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” (Basso, 2025, párr. 5). Por lo expuesto, parece adecuado pensar que en esta rama del derecho (por su complejidad y relevancia) debe existir seguridad, ya que “en materia tributaria, el Estado se ve tentado con mayor frecuencia a realizar bruscas maniobras imprevistas para el ciudadano” (Villegas, 2002, p. 35).

Esto constituye una justificación suficiente para la viabilidad de construcciones teóricas que permitan un acercamiento entre conceptos como el de la seguridad en materia tributaria. A pesar de ello, autores como Sainz de Bujanda, citado por Addy Mazz, señalan que no se ha escrito lo suficiente sobre el valor de la seguridad en el ámbito tributario (Mazz, 1995, p. 20). Por lo expuesto, en el presente subtema se propone esbozar una línea argumentativa que permita aproximarse a una caracterización de la seguridad jurídica en materia tributaria.

Bajo este contexto se puede señalar que, desde el momento de la constitucionalización del tributo, el concepto de la seguridad se convierte en un componente fundamental de la posición del ciudadano frente al poder del ciudadano (García Novoa, 2006). Esto debido a que, “el individuo debe contar con un ordenamiento jurídico previsible, claro, determinado, estable y coherente que le permita tener una noción razonable de las reglas del juego que le serán aplicadas” (Sentencia N.º 989-11-EP/19, 2019, párr. 20).

Como se observa, esta noción de seguridad se convierte en una *conditio sine qua non* para el normal desenvolvimiento del sistema jurídico que regula las relaciones entre los contribuyentes y el Estado respecto de los tributos, así como también respecto de las diversas situaciones jurídicas que se pueden generar bajo esta dinámica.

Ahora bien, como ya se analizó en el subtema anterior, “la seguridad jurídica no solamente depende de la existencia de normas jurídicas, sino también de su aplicación efectiva” (Arrázola Jaramillo, 2014, p. 7), ya que uno de los bienes protegidos por el constitucionalismo moderno radica en: a) la certidumbre del derecho y b) la eliminación de la arbitrariedad (Mazz, 1995). Por lo tanto, para que hablemos de seguridad jurídica dentro de un sistema normativo, debemos referirnos a cuestiones más amplias y complejas, como, por ejemplo:

- 1) El derecho a que todos los órganos del Estado actúen conforme a un orden jurídico de normas preestablecidas, que no pueden ser arbitrariamente interpretadas.
- 2) El derecho a que la legislación ordinaria respete, en la normativa reguladora de cada sector de la vida social, las directrices de las leyes fundamentales.

- 3) El derecho a que prevalezca la ley y se solicite la intervención de los órganos jurisdiccionales en todos los conflictos que se susciten por la aplicación de dichas normas (Mazz, 1995, p. 20).

Esta visión transversal de la seguridad jurídica que le proteje al ciudadano respecto de cuestiones como la actuación de los órganos del Estado en lo referente a la aplicación del ordenamiento jurídico, en cuanto a su interpretación, a la legislación ordinaria se cumpla, a que esta, a su vez respete la Constitución, que se pueda acudir a los órganos jurisdiccionales, etc., también puede trasladarse y debe estudiarse desde materia tributaria, lo que encierra implicaciones propias.

Geraldo Ataliba confirma esta idea cuando sostiene que “es imposible decir que hay seguridad en otras ramas y no en materia tributaria” (Ataliba, 1993, p. 61) y García Novoa (2006) cuando afirma que “la aplicación de las normas tributarias no se sustrae de las características generales que afectan a la aplicación de todas las normas” (p. 29).

Esta línea argumentativa que ha sido expuesta, se convierte en una muestra fehaciente de su enfoque de transversalidad en los diversos escenarios en los que se lleva adelante dentro de la ciencia jurídica, sin ser la excepción aquella que se encarga de los tributos, conforme ya se analizó en líneas anteriores.

En ese mismo sentido, el entendimiento de la seguridad jurídica en materia tributaria, posiblemente exista debido a dos factores (sin ser los únicos): en primer lugar, lo *complejo del sistema tributario* y en segundo lugar, el fenómeno de la *constitucionalización del derecho*

tributario (García Novoa, 2006), que ha tomado relevancia desde 2008 con la vigencia de la Constitución de la República del Ecuador y del Estado constitucional de derechos. Como se observa, estas cuestiones (sumadas a otras), nos permiten hablar en la actualidad de la seguridad jurídica en materia tributaria.

Hector B. Billegas (2011) sostiene que “modernamente, diversos autores, principalmente alemanes, han sostenido con énfasis la idea de que la finalidad del derecho tributario en definitiva debe ser la de realzar la seguridad jurídica de los contribuyentes” (p. 35). De esta forma se vuelve indispensable entonces que, tanto la administración, cuanto los ciudadanos desarrollen su vida bajo un clima de paz social, sosiego, que derive en un Estado que proclame a la seguridad jurídica como un principio esencial (Asociación Española de Asesores Fiscales, 2013).

Caracterización de la seguridad jurídica en materia tributaria

Bajo esta premisa, cuando hagamos mención a un sistema tributario, debemos imaginar un sistema legítimo, que se encuentra reconocido por quien aplica sus normas, así como por aquellos que se someten a las mismas. Siendo innegable que este sistema esté conformado por seguridad (Basso, 2025), en cuanto a la administración tributaria y los contribuyentes. Por lo tanto, parece innegable la idea de que la seguridad jurídica y la materia tributaria son dos elementos inescindibles dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano y mundial, por las propias características que encierra esta dinámica.

Ahora bien, para conceptualizar la seguridad en materia tributaria, se hace indispensable entender la tradicional relación que se produce en esta área del derecho, pero orientada a la seguridad jurídica. Basso señala que, de un lado, el Estado requiere recursos para cubrir sus gastos, utilizando al tributo como mecanismo para poder obtenerlos, encerrando esta dinámica una injerencia en el patrimonio del contribuyente por parte del Estado, debiendo esta intervención encontrarse regulada por ley. Por otro lado, en el contribuyente, en aquellas situaciones que han sido descritas por la normativa, surge su deber de responder con el tributo. Como se observa, de esta relación surgen derechos y deberes, requiriendo acciones racionales y un contorno establecido por la Constitución (Basso, 2025), que se plasma en el derecho a la seguridad jurídica que se encuentra recogido en la carta fundamental ecuatoriana. Bajo esta idea entonces:

No se instituirán ni se aumentarán los tributos sin que exista previamente una ley, es decir, salvo excepciones basadas en razones extrafiscales delimitadas en el texto constitucional, la creación y el aumento de tributos, solo serán válidas si están previstas en la ley y solo podrán referirse a actos ocurridos con posterioridad a la entrada en vigor de la ley que los regule. (Basso, 2025, párr. 10)

De esta forma, y como un primer acercamiento a la noción de seguridad jurídica en materia tributaria, se puede sostener que esta descansa en los principios de legalidad, de irretroactividad, de anterioridad, de igualdad y de no confiscación. Esto, en virtud de que permiten conocer con anterioridad las obligaciones tributarias (Basso, 2025). No obstante, existen otros autores que van más allá y amplían este concepto; por ejemplo, Héctor B. Villegas conceptualiza la seguridad jurídica en materia tributaria como:

La certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre el mismo. Implica también, certidumbre de que no se realizarán alteraciones que vayan para atrás cambiando las expectativas previstas sobre derechos y deberes. También significa que quede interdicta toda arbitrariedad en su tratamiento administrativo y jurisdiccional. (Villegas, 2002, p. 36)

Por su parte, Villamán Rodríguez señala que se la puede entender “como un estado en el cual el contribuyente puede conocer las normas que le serán aplicadas, confiando que ellas serán respetadas por la administración fiscal, lo que implica que es posible predecir las consecuencias jurídicas de las acciones de los contribuyentes y, por lo mismo, ante la seguridad jurídica se puede planificar los resultados fiscales” (Villamán Rodríguez, 2019, p. 166). De la misma forma, para García Novoa se la puede entender como:

La idea de previsibilidad. La idea de previsibilidad por la que tenemos que optar es por la previsibilidad objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro en el marco de un conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar una cantidad de dinero, como es el ordenamiento tributario. La idea de previsibilidad es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues solo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del derecho, y por eso también la previsibilidad debe considerarse un principio del derecho tributario. (García Novoa, 2006, p. 29)

Queda claro, entonces, que la seguridad jurídica en materia tributaria no implica únicamente la estricta aplicación de las normas que han sido expedidas legalmente y se encuentran vigentes, sino que

además encarna una construcción teórica más compleja, engloba otros supuestos y matices que se refieren específicamente a la materia tributaria, los que forman parte principal de su estructura y características.

Basso coincide con este criterio cuando menciona que no se limita a usar conceptos cerrados o a interpretar de forma literal la norma positiva, sino que va más allá, pues protege al individuo respecto de sus expectativas; es decir, exige que el ordenamiento jurídico sea interpretado conforme a las normas vigentes.

En resumen, como ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación de México, las manifestaciones concretas de la seguridad jurídica en materia tributaria se pueden compendiar en: a) la certeza del derecho, b) la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, c) la estabilidad del ordenamiento normativo y su suficiente desarrollo, d) la certidumbre sobre los remedios que se encuentran a disposición del contribuyente, e) el principio de proporcionalidad y f) el principio de jerarquía normativa (Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2013, párr. 1).

Como se observa, la seguridad jurídica se convierte en un criterio rector dentro del derecho tributario por su propia condición de derecho constitucional, que busca el respeto estricto a la Constitución y la existencia de normas previas, claras y públicas (Constitución de la República del Ecuador, 2008), así como en un principio transversal a todo el ordenamiento jurídico. De esta idea resalta su importancia. Sobre este tema se puede sostener que es importante porque:

Es especialmente referible al derecho tributario; tanto por la condición de obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por obligaciones tasadas, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, lo que propicia situaciones de inseguridad; inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas. Es por ello que resulta perfectamente posible poder hablar de una exigencia de seguridad en el ámbito tributario. (García Novoa, 2006, p. 26)

Frente a esto, y para cerrar este estudio, se pueden traer a colación determinados supuestos o consideraciones que generan incertidumbre o falta de certeza en materia tributaria, lo que genera perjuicios tanto para el Estado como para los contribuyentes y, consecuentemente, vulnera la seguridad jurídica.

La doctrina internacional ha estudiado, en diversas investigaciones, fenómenos opuestos a la seguridad jurídica en esta rama. Siendo así, por ejemplo, la Asociación Española de Asesores Fiscales, en una investigación respecto de la seguridad jurídica en materia tributaria publicada en 2018, ha identificado algunos elementos de inseguridad fiscal, entre los que se encuentran:

- a) Modificaciones de la política fiscal.
- b) Calidad del proceso legislativo y retroactividad de las normas.
- c) Inadecuada aplicación de la norma fiscal.
- d) Relación entre la administración tributaria y los contribuyentes.
- e) Burocracia y cargas fiscales indirectas.
- f) Ausencia de instrumentos legales para garantizar la seguridad jurídica *ex ante*.
- g) Falta de agilidad del sistema y aumento de la litigiosidad (Asociación Española de Asesores Fiscales, 2018, p. 18).

Si bien, en el Ecuador podemos referirnos y hacer una crítica extensa respecto de cuestiones como las modificaciones de la política fiscal, la calidad en el proceso legislativo nacional o local, la retroactividad de las normas (que se está aplicando en algunos gobiernos municipales), o la relación propia entre la administración tributaria, las cargas fiscales, la falta de agilidad en el sistema, la alta litigiosidad, etc., dado que el presente libro se centra en la contribución especial de mejoras, nos enfocamos en el factor denominado “la inadecuada aplicación de la norma fiscal”. En este punto, García Novoa ha señalado que:

El proceso aplicativo de una norma general o abstracta puede también ser calificado de seguro o inseguro. Será seguro en la medida en que lo sea la norma que se aplica, en la medida en que exista una vinculación correcta entre técnica legislativa y técnica de ejecución. (García Novoa, 2019, p. 69)

En ese mismo sentido, la Corte Constitucional del Ecuador ha señalado que el ordenamiento jurídico (se entiende incluido el tributario) debe ser “estrictamente observado por los poderes públicos para brindar certeza al individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares establecidos previamente y por autoridad competente, para evitar la arbitrariedad” (Sentencia N.º 989-11-EP/19, 2019, párr. 20). Este concepto, además se vincula con la adecuada interpretación de las normas tributarias (García Novoa, 2006).

En este contexto, la seguridad jurídica “pretende la protección del individuo en cuanto a sus perspectivas, o sea, un ordenamiento jurídico que refleje y sea interpretado de acuerdo con las normas vigen-

tes y de forma razonable, de manera adecuada a sus fines y al interés de la colectividad” (Basso, 2025, párr. 2), para evitar arbitrariedades, como ha señalado categóricamente la Corte Constitucional del Ecuador en sus pronunciamientos.

Por todo lo expuesto, resulta esencial que las administraciones tributarias apliquen de forma adecuada las normas para que el sistema tributario resulte eficaz y garantice un nivel suficiente de certidumbre y previsibilidad. Dentro de este escenario, se deben observar tres cuestiones: 1) la interpretación de su contenido, 2) la verificación del nivel de cumplimiento adecuado en la aplicación de la norma y 3) la resolución de conflictos, como menciona la Asociación Española de Asesores Fiscales (2018):

El ejercicio de las potestades tributarias de la administración en los referidos ámbitos de aplicación de la norma debe ser coherente, uniforme y sin ápice de arbitrariedad alguna. Estos principios de actuación deben traducirse en resoluciones interpretativas y criterios de actuación y comprobación predecibles, y razonablemente esperables de acuerdo con la voluntad del legislador. (p. 19)

De este modo, resulta claro que pueden presentarse inconsistencias cuando la norma tributaria es interpretada y aplicada a partir de un entendimiento diverso de los hechos (Asociación Española de Asesores Fiscales, 2018). En este sentido, se ha conceptualizado la seguridad jurídica en materia tributaria atendiendo a sus características y condicionamientos específicos.

Así, debido a la particular relevancia de la materia tributaria, el concepto de seguridad jurídica se erige como un pilar fundamen-

tal para la administración tributaria, trasladándose desde su esfera constitucional al ámbito impositivo con el propósito de proteger al contribuyente.

Conclusiones

La seguridad, en su construcción conceptual, parte de la propia naturaleza humana, entendiendo que las personas están expuestas constantemente a la inseguridad, siendo indispensable que en el desarrollo de la sociedad, la convivencia humana esté dotada de certeza en las relaciones entre los seres humanos y estos con el Estado. Este concepto de la seguridad se amplió a diversos escenarios, siendo uno de ellos el plano jurídico que, en suma, busca que las normas se apliquen conforme al sentido para el que fueron creadas, dotando de certeza y previsibilidad a las situaciones que se pueden generar respecto de alguna situación concreta y establecida, para evitar el cometimiento de arbitrariedades.

En ese mismo sentido, la Constitución de la República del Ecuador ha reconocido a la seguridad jurídica como un concepto transversal al ordenamiento jurídico, señalando que implica el respeto estricto a la Constitución y la existencia de normas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridad competente. A ello se suma que la Corte Constitucional del Ecuador ha indicado que busca limitar las arbitrariedades del poder y la sujeción de todos los poderes a la Constitución.

Este concepto transversal de la seguridad jurídica ha sido desarrollado también en el plano tributario, siendo este un ámbito de especial atención porque regula las relaciones entre el Estado y los contribuyentes respecto de los tributos. Es indispensable la seguridad jurídica en este ámbito, ya que el Estado extrae patrimonio del sujeto pasivo con el fin de financiar el gasto público.

Además, es preciso señalar que es saludable que, dentro de los diferentes ámbitos de estudio de la materia tributaria, se haga énfasis en el estudio de la seguridad jurídica, ya que no puede tener avances serios el derecho tributario, ni, menos aún, resultados si es que no se avanza hacia un afianzamiento de esta seguridad jurídica.

Ahora bien, para el caso de una adecuada seguridad jurídica en materia tributaria, la Asociación Española de Asesores Fiscales, a través de un estudio sobre la inseguridad jurídica en España, sostiene que la seguridad jurídica en este ámbito debe partir de tres vertientes: a) la elaboración del derecho tributario, b) su aplicación y c) la resolución de litigios y conflictos tributarios (Asociación Española de Asesores Fiscales, 2018).

De igual manera, uno de los principales retos que enfrenta la seguridad jurídica en materia tributaria radica en la constante emisión de actos normativos, lo cual genera inseguridad en los sujetos pasivos, en la medida en que dificulta el conocimiento claro y oportuno de sus derechos y deberes (Basso, 2025).

Referencias bibliográficas

- Arrázola Jaramillo, F. (2014). El concepto de seguridad jurídica: Elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho. *Revista de Derecho Público*, 1-27.
- Asamblea Nacional. (1789). *Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789*. París.
- Asamblea Nacional Constituyente. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2010). *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Asociación Española de Asesores Fiscales. (2013). *Malos tiempos para la seguridad jurídica de los contribuyentes*. AEDAF.
- Asociación Española de Asesores Fiscales. (2018). *Inseguridad jurídica en España: Situación actual y propuestas para el futuro* (AEDAF Paper n.º 13). AEDAF.
- Ataliba, G. (1993). La seguridad jurídica en el derecho tributario. *Ius et Veritas*.
- Basso, A. P. (2025). *Principio de seguridad jurídica en el derecho tributario y la promoción del desarrollo*. Vlex.
- Congreso Nacional. (2005). *Código Tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- García Novoa, C. (2006). Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. *Derecho y Sociedad*.
- García Novoa, C. (2019). El principio constitucional de seguridad

- jurídica y los tributos: Algunos aspectos destacables. *Revista Técnica Tributaria*.
- López Oliva, J. (2011). La consagración del principio de seguridad jurídica como consecuencia de la Revolución francesa de 1789. *Prolegómenos*, 121-134.
- Marinoni, L. G. (2012). El precedente en la dimensión de la seguridad jurídica. *Ius et Praxis*, 249–266.
- Mazz, A. (1995). El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. *Ius et Veritas*.
- Pérez Luño, A. E. (2000). La seguridad jurídica: Una garantía del derecho y la justicia. *Boletín de la Facultad de Derecho*, 25–38.
- Resolución n.º 111-2023, 07333-2019-01514 (Corte Nacional de Justicia del Ecuador, 2023).
- Secretaría Nacional de Planificación. (2025, 21 de febrero). *El nuevo Ecuador*. <https://www.planificacion.gob.ec/plan-nacional-de-descentralizacion/>
- Sentencia n.º 045-15-SEP-CC, Caso n.º 045-15-SEP-CC (Corte Constitucional del Ecuador, 25 de febrero de 2015).
- Sentencia n.º 989-11-EP/19, Caso n.º 989-11-EP/19 (Corte Constitucional del Ecuador, 10 de septiembre de 2019).
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2013, enero). *Tesis*. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2002649>

- Vargas Morales, R. (2023). Seguridad jurídica como fin del derecho. *Revista de Derecho*.
- Vigo, R. (1998). Aproximaciones a la seguridad jurídica. *Derechos y Libertades*.
- Villamán Rodríguez, M. F. (2019). La certeza jurídica y el derecho tributario chileno. *Revista de Derecho Tributario Universidad de Concepción*.
- Villegas, H. (2002). *Curso de derecho financiero y tributario*. Astrea.
- Villegas, H. (2011). *El contenido de la seguridad jurídica*. IPDT.
- Zavala Egas, J. (2010). Teoría de la seguridad jurídica. *Iurisdictio*, 217-229



Contribución especial de mejoras. Análisis de su
regulación y aplicación en Ecuador

se imprimió en la ciudad de Cuenca, Ecuador, en
marzo de 2026, en la Editorial Universitaria Católica
(EDUNICA), con un tiraje de 100 ejemplares.





Universidad
Católica
de Cuenca



EDUNICA
EDITORIAL UNIVERSITARIA

UCUENCA

ISBN: 978-9942-27-379-6



9 789942 273796

ISBN: 978-9942-27-380-2



9 789942 273802



RI/INS

Red Interdisciplinaria Iberoamericana
de Investigadores e Investigadoras

Rede Socio-jurídica