



*Asesorías y Tutorías para la Investigación Científica en la Educación Puig-Salabarría S.C.
José María Pino Suárez 400-2 esq a Lerdo de Tejada, Toluca, Estado de México. 7223898475*

RFC: ATII20618V12

Revista Dilemas Contemporáneos: Educación, Política y Valores.

<http://www.dilemascontemporaneoseducacionpoliticayvalores.com/>

Año: XI

Número: 2

Artículo no.:38

Período: 1 de enero al 30 de abril del 2024

TÍTULO: El marco fiscal en la constitución de Ecuador: un análisis del régimen tributario constitucional.

AUTORES:

1. Máster. Diego Fernando Montalván Arévalo.
2. Máster. Juan Carlos Nevárez Moncayo.
3. Dra. Aurelia María Cleonares Borbor.

RESUMEN: El estudio se enfoca en los tributos como una fuente esencial de ingresos en Ecuador, examinando las categorías tributarias establecidas en la Constitución. Se identifica una falta de definiciones y directrices claras para su aplicación, contrastándolas con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, particularmente en tasas y contribuciones especiales de mejora. Se utiliza un enfoque de investigación transversal y descriptivo para analizar la actividad normativa de las instituciones públicas, destacando la necesidad de definir de manera coherente las características de estos tributos. Se concluye que una reforma normativa debería incluir definiciones precisas y alcances claros para cada tipo de tributo, lo que facilitaría la creación de marcos reguladores por parte de las instituciones públicas en la formulación de tributos.

PALABRAS CLAVES: Sector público, tributos, constitución, gobiernos, contribuciones especiales.

TITLE: The fiscal framework in the constitution of Ecuador: an analysis of the constitutional tax regime.

AUTHORS:

1. Master. Diego Fernando Montalván Arévalo.
2. Master. Juan Carlos Nevárez Moncayo.
3. PhD. Aurelia María Cleonares Borbor.

ABSTRACT: The study focuses on taxes as an essential source of revenue in Ecuador, examining the tax categories established in the Constitution. It identifies a lack of clear definitions and guidelines for their application, contrasting them with the jurisprudence of the Constitutional Court, particularly in rates and special improvement contributions. A cross-sectional and descriptive research approach is used to analyze the regulatory activity of public institutions, highlighting the need to consistently define the characteristics of these taxes. It is concluded that a regulatory reform should include precise definitions and clear scopes for each type of tax, which would facilitate the creation of regulatory frameworks by public institutions in the formulation of taxes.

KEY WORDS: public sector, taxes, constitution, governments, special contributions.

INTRODUCCIÓN.

Según lo establecido por el artículo 120 numeral 7 de la Constitución de la República del Ecuador, la Asamblea Nacional tiene, entre otras, la atribución de “crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados” (Ecuador. Asamblea Nacional Constituyente, 2008); de igual forma, el artículo 132 ibídem en su numeral tres ratifica que esta atribución de la Asamblea Nacional se materializa a través la expedición de una norma con categoría de ley.

En ese sentido, la previsión constitucional establece el principio de legalidad del régimen tributario, el mismo que pregona: “no existe tributo sin ley” (Valdés, 2001); de tal forma, que la competencia para la creación de los tributos correspondería en primera instancia al órgano de legislación del Estado Central.

El artículo 135 de la Constitución de la República del Ecuador, desarrollado dentro del capítulo del procedimiento legislativo señala, que solo el Presidente de la República *“podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos”*, concomitante con la norma en relación, el artículo 301 *ibídem* en la parte pertinente prescribe *que “sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos”* (Asamblea Nacional Constituyente del Ecuador, 2008).

Si bien es cierto que a la Asamblea Nacional le corresponde mediante ley establecer los impuestos, no es menos cierto que debe preceder la iniciativa del Ejecutivo del Gobierno Central; es decir, la idea de crear una obligación le corresponde la máxima autoridad del Estado ecuatoriano, la misma que debe plasmarse en un proyecto que contenga los preceptos que regulen el tributo, para que el órgano de legislación lo analice en dos debates.

De lo relatado precedentemente, se puede advertir una primera regla para la creación, modificación, exoneración o extinción del tributo conocido como impuesto, que se resume en proyecto de ley presentado por el Presidente de la República aprobado mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional; sin embargo, la misma norma constitucional rompe esta regla en su artículo 57, numeral 4, cuando se refiere a la propiedad de las tierras comunitarias de las comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas, determinando la exoneración de impuestos sobre esta propiedad inmueble; y el artículo 371 en el que se establece la exoneración del pago de impuestos a las prestaciones en dinero que otorga la seguridad social; es decir, que a pesar de haberse trazado normas claras para los impuestos, la misma norma constitucional directamente ha establecido la exoneración de impuestos para los dos casos referidos precedentemente, aplicable sin lugar a dudas, pero rompiendo el propio esquema determinado en la Norma Constitucional.

Con relación a las tasas, la Constitución de la República en su artículo 199 al referirse a los servicios notariales manifiesta que, *“las tasas que deban satisfacer los usuarios serán fijadas por el Consejo de*

la Judicatura. Los valores recuperados por concepto de tasas ingresaran al Presupuesto General del Estado, conforme lo que determine la ley” (Asamblea Nacional Constituyente del Ecuador, 2008).

La norma en relación establece la facultad tributaria con relación a las tasas notariales, que tiene el Consejo de la Judicatura, y que consecuentemente, corresponderá a este organismo establecer el tributo mediante la expedición de un acto normativo para exigir el pago por la prestación de los servicios notariales públicos, sin determinar mayores elementos con relación a este tributo.

De su parte, el artículo 264 numeral 5 al referirse a la competencias exclusivas que tienen los gobiernos municipales, señala la de *“crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejora”* (Asamblea Nacional Constituyente del Ecuador, 2008), la norma establece claramente una potestad tributaria absoluta, de los gobiernos autónomos descentralizados municipales, con relación a tasas y contribuciones especiales de mejora, la misma que se materializa a través de una ordenanza de este nivel de gobierno.

De igual forma, el artículo 287, dentro de la política fiscal del Estado ecuatoriano prescribe que: *“Toda norma que cree una obligación financiada con recursos públicos establecerá la fuente de financiamiento correspondiente. Solamente las instituciones de derecho público podrán financiarse con tasas y contribuciones especiales establecidas por ley”* (Asamblea Nacional Constituyente del Ecuador, 2008).

La disposición constitucional en relación otorga facultad tributaria a todas las instituciones que forman parte del sector público ecuatoriano, para que creen tasas y contribuciones especiales para el financiamiento del ejercicio de sus competencias o atribuciones, sean estas las que corresponden a las funciones del Estado; los gobiernos autónomos descentralizados; los organismos y entidades creadas por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, prestación de servicios públicos o desarrollo de actividades económicas, y personas jurídicas creadas por los gobiernos autónomos descentralizados para prestación de servicios públicos.

De igual forma, el artículo 301 de la norma constitucional en la parte pertinente señala que: “solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley” (Asamblea Nacional Constituyente del Ecuador, 2008). De la lectura de la disposición, se puede deducir, que para el establecimiento de tasas y contribuciones especiales, se han determinado reglas distintas a los impuestos; es decir, acto normativo de cualquiera de las instituciones que forman el sector público ecuatoriano, pues como se resaltó precedentemente, son las únicas que pueden financiar el ejercicio de sus competencias con estas dos clases de tributos.

De otorgar poder tributario a las instituciones del sector público ecuatoriano, a más de acatar las directrices constitucionales, deben tomar en consideración las disposiciones legales para el desarrollo de los preceptos que regulen a las tasas y contribuciones especiales; en tal sentido, el desarrollo del marco jurídico que determine las reglas de la creación de éstos corresponde a la Asamblea Nacional a través de una ley.

Finalmente, el artículo 57, numeral 4, de la Carta Magna, cuando se refiere a la propiedad de las tierras comunitarias de las comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas, también directamente establece la exoneración de tasas por servicios que afecten a estas propiedades, rompiendo el propio esquema constitucional precedente.

Cabe aclarar, que el artículo 53 de la Constitución de la República del Ecuador prescribe, que los prestadores de servicios públicos deben incorporar sistemas de medición de satisfacción de las personas usuarias y consumidoras, y que responderán por los daños y perjuicios causados por negligencia, descuido en la atención, o por la carencia de servicios que hayan sido pagados. La disposición en relación corrobora que los servicios que presta el Estado deben ser de óptima calidad, medibles, cuantificables, efectivos; de tal manera, que, si se sufraga el pago del agua potable se supone que es por

el servicio efectivamente prestado, se ha consumido una determinada cantidad del líquido vital, de excelente calidad o apta para el consumo humano, y permanente, para que se pueda exigir un pago.

La Constitución de la República del Ecuador, a pesar de referirse a los tributos y a sus clases: impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejora, no realiza una descripción elemental del alcance de cada uno de ellos, y menos aún el Código Tributario, que en su artículo 1 se limita a señalar que “los tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales” (Congreso Nacional del Ecuador, 2005).

Como se puede colegir, ni la constitución de la República del Ecuador ni el Código Orgánico Tributario realizan una definición de las clases de tributos que se pueden identificar en la normativa jurídica nacional, y es por esta razón, que incluso en los fallos de los jueces de los tribunales y de las cortes al resolver las controversias tributarias acuden con bastante frecuencia a la doctrina; el presente estudio pretende trazar un escenario claro con relación al alcance de los tributos en nuestro país y las posibles confusiones al momento de exigir el pago de un tributo.

DESARROLLO.

Materiales y métodos.

El diseño de la investigación es transversal de alcance descriptivo debido a que se analizó el régimen tributario constitucional y la forma cómo se manifiestan los tributos en el ordenamiento jurídico nacional; así mismo, es correlacional en virtud del estudio relacionado con las variables de los tributos, con su objeto imponible.

Se aplicó el método cualitativo, y de investigación bibliográfica al realizarse una revisión en libros, artículos, sentencias y revistas jurídicas. A nivel teórico se aplicó el método exegético-jurídico en cuanto a interpretación gramatical de las disposiciones constitucionales y legales referentes al tema. De igual modo, fue aplicable el método inductivo-deductivo, cuyo punto de partida fue las disposiciones de Carta Magna que determina las clases de tributos y sus principios, seguido de las leyes y demás andamiaje jurídico.

Al tratarse de una investigación cualitativa, se tomó en consideración el estudio de las sentencias emitidas por la Corte Constitucional que integran el ordenamiento jurídico, en calidad de jurisprudencia en materia tributaria en el Ecuador, determinándose como tal las normas sustantivas en materia tributaria.

Resultados.

El Código Tributario, en la reforma efectuada el 29 de noviembre de 2021, por la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal Tras la Pandemia COVID-19, incorpora una definición del término tributo, el inciso segundo del artículo 1 prescribe lo siguiente: *“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”* (Congreso Nacional del Ecuador, 2005).

De la cita textual se desprenden los siguientes elementos:

1. *Prestación Pecuniaria.* El tributo es la obligación que generalmente tienen los miembros que conforman la sociedad, generalmente en dinero, puesto que también se puede extinguir con especies; es decir, que es la aportación o contribución que deben satisfacer las personas que forman parte del Estado ecuatoriano.
2. *Sujeto Activo.* El ente acreedor del tributo se encuentra determinado en la disposición jurídica, señalando que éste puede ser en Estado Central, que en la esfera nacional lo efectúa a través del Servicio de Rentas Internas, con relación a los tributos que se generan dentro del Estado; en segundo lugar, de la clasificación se encuentran los gobiernos autónomos descentralizados, especialmente los provinciales y municipales; por cuanto, los regionales hasta la actualidad no se han conformado de acuerdo a la normativa jurídica; los parroquiales rurales no constituyen administración tributaria;

y finalmente, otras instituciones u organismos denominados de excepción que no forman parte de las dos clases anteriores, como el caso de la Sociedad de Autores y Compositores Ecuatorianos.

3. *Hecho Imponible*. La condición sin duda para que exista obligación tributaria es la verificación del hecho u objeto imponible, el mismo que se produce con la realización del acto, contrato, negocio, prestación de servicio, beneficio obtenido por la construcción de obra pública, entre otros, que da nacimiento a la prestación tributaria.
4. *Previsto en la Ley*. Sin duda, el principio de legalidad es el postulado de mayor importancia al momento de establecer un tributo, el mismo que se traduce en la instrumentación y desarrollo de la normativa que lo regula, sea esta una ley, ordenanza o acto normativo, pues de la lectura de los preceptos constitucionales se deduce que no solamente se verifica este principio con la expedición de una ley.
5. *Satisfacer Necesidades Públicas*. El fin de los tributos es precisamente la generación de recursos económicos, para sustentar el componente ingresos del Presupuesto General del Estado o de los Presupuestos de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, para financiar el ejercicio de las competencias, generalmente a través de la satisfacción de necesidades colectivas.
6. *Tributos*. Son impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejora, y cada uno con sus respectivas características establecidas de manera doctrinal, pues como se anotó precedentemente ni la Constitución ni el Código Tributario los han definido. La acepción universal determina que el *impuesto* es un tributo que se establece mediante ley previo proyecto presentado por el Presidente de la República, y tiene como objeto imponible un hecho, acto, contrato, negocio y demás situaciones establecidas en la norma; en tanto que la *tasa* es un tributo que tiene como objeto imponible la prestación de servicios públicos; y *las contribuciones especiales* son el beneficio producido a los bienes inmuebles por la construcción de una obra pública.

De lo relatado se colige, que los tributos constituyen el instrumento jurídico, con poder coercitivo, que deben sufragar los sujetos que se encasillen en el objeto imponible y le permite al Estado obtener los medios necesarios para sufragar los gastos que demanda la sociedad, tales como la educación, la salud, la vivienda, la seguridad interna y externa, la administración de justicia, la infraestructura, entre otros. José Vicente Troya Jaramillo, en su Manual de Derecho Tributario, con relación a los tributos señala: “El Tributo es el instrumento propio del derecho tributario, constituye un eficaz instrumento de la política fiscal y es la principal fuente de ingresos del Estado” (Troya, 2020).

El artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador, citado precedentemente, determina las reglas de creación, exoneración, modificación y extinción de los tributos, las mismas que se traducen en el siguiente esquema:

Principio de Reserva de Ley Art. 301 CRE				
Facultad	Tributos	Iniciativa	Instrumento	Órgano
Crear, modificar, exonerar y extinguir	Impuestos	Función Ejecutiva	Ley	Asamblea Nacional
Crear, modificar, exonerar y extinguir	Tasas		Acto Normativo	Consejo Provincial / Concejo Cantonal
	Contribuciones Especiales			

Como se puede apreciar, que la norma constitucional se limita a señalar los actores e instrumentos mediante los cuales se materializan las tres clases de tributos; sin embargo, respecto del objeto imponible no se señala absolutamente nada, lo que haría presumir que se trata de los mismos tributos con distintas denominaciones.

Con relación a los impuestos, no existe mayor discusión sobre el tema puesto, que como se señaló precedentemente, se lo establece mediante ley, y quien se encasille en el supuesto fáctico deberá sufragar el pago, tal como sucede con el impuesto de patentes municipales que nace con ocasión de la realización de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias o profesionales; de tal forma, que cualquier persona sea natural o jurídica, que se encasille en cualquiera de estas actividades

deberá pagar el tributo respectivo; el impuesto en relación a pesar de financiar los presupuestos municipales es creado por la Asamblea Nacional mediante ley.

Los objetos imposables del impuesto pueden ser los más variados, como los que gravan el dominio de los bienes: tales como el impuesto predial, impuesto a los vehículos motorizados; transferencia de bienes: impuesto de alcabalas, impuesto al valor agregado, compra de vehículos usados; los que gravan en patrimonio: impuesto de patentes municipales, contribución temporal para el impulso económico y sostenibilidad fiscal Post COVID-19; entre otros hechos, actos, contratos, negocios, actividades, y servicios.

De igual forma, el establecimiento de los impuestos como bien se señaló precedentemente, aparte de precisar un objeto imponible, debe adecuarse a los postulados que limitan el accionar legislativo, determinados en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, tales como: *“generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”* (Asamblea Nacional Constituyente del Ecuador, 2008).

Con relación a las tasas, la Constitución y el Código Tributario han omitido una definición de éste importante tributo, la Corte Constitucional en sentencia No. 003-09-SIN-CC, de fecha 23 de julio de 2009, se remite en su análisis a la doctrina tributaria más relevante, para concluir que con la tasa se cancela *“la prestación de una actividad estatal vinculante, ya sea efectiva o potencial”*, por la prestación de un servicio público que se constituye en el objeto imponible (Corte Constitucional del Ecuador, 2009)

La Corte destaca la característica de divisibilidad de la tasa, en el sentido de señalar, que los servicios que se prestan sujetos al pago de este tributo constituyen varias personas, lo que necesariamente implica la característica de que el servicio es divisible en unidades de uso y consumo.

Otro elemento que acentúa la Corte es que el destino es un elemento esencial de la tasa; en este sentido, si la recaudación de la tasa es destinada a la financiación del servicio estaremos al frente de una tasa, en tanto que si el producto de la tasa no tiene un destino especial, estaremos al frente de un impuesto. La razonable equivalencia del tributo es otra característica establecida por la Corte, que se traduce en la recuperación a través de la tasa, del costo de producción del servicio, resalta el órgano de control constitucional que *“exista razonable equivalencia y discreta proporción entre ambos parámetros, pues de otro modo estaríamos frente a un impuesto encubierto”*.

En la referida sentencia, la Corte declara la inconstitucionalidad parcial por el fondo de los actos administrativos contenidos en los oficios No. 5569 de 05 de enero y 5929 de 03 de febrero del 2009, emitidos por el Procurador General del Estado, en los cuales establecía que los servicios que presta el aeropuerto de Quito no son tasas, sino tarifas que cobra la empresa concesionaria, limitando de esta forma el actuar de la Contraloría General del Estado, órgano que planteó la acción pública de inconstitucionalidad de estos actos.

En primera instancia se establecen los elementos esenciales del tributo tasa por parte de la Corte Constitucional, los mismos que se resumen en los siguientes enunciados:

1. *Principio de legalidad/reserva de ley*. Solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos.
2. *Servicio prestado por institución del sector público, sea efectivo o potencial*. Efectivo, porque se cobra por el uso de los servicios aeroportuarios, y potencial porque el monto del tributo también sirve para ampliar el servicio con la construcción del nuevo aeropuerto.
3. *Observancia de los principios tributarios*.

Con relación a la Tasa de Seguridad Ciudadana, establecida por el Distrito Metropolitano de Quito, la Corte Constitucional en sentencia No. 70-11-IN/21, de fecha 22 de septiembre de 2021, declaró su inconstitucionalidad, por vulneración del principio de legalidad y reserva de ley, en materia tributaria,

resaltado el siguiente considerando: *“En el presente caso, la denominada “tasa por servicios de seguridad ciudadana” está contenida en el artículo 1540 de la Ordenanza Metropolitana No. 001, “Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito”, expedida por el Concejo Metropolitano de Quito, que es el órgano competente del Gobierno Autónomo Municipal del Distrito Metropolitano de Quito; sin embargo, al haberse determinado que la configuración normativa del tributo, tal como se ha presentado en dicha Ordenanza, no es adecuada, ya que no plasma en el propio texto normativo los elementos esenciales de la tasa por servicios de seguridad ciudadana, se concluye que la normativa demandada infringe el principio de legalidad en materia tributaria”* (Corte Constitucional del Ecuador, 2021c).

En el considerando 65 de la sentencia, la Corte señala, que tal como se encuentra establecido el tributo con valores fijos determinados en un cuadro sectorizado de predios, no evidencian una relación directa con el servicio público que el municipio aduce prestar, lo que no le permite al órgano de control constitucional establecer que los valores cobrados por esta tasa guarden relación con el costo de producción de los servicios de seguridad ciudadana; esto evidencia la vulneración del principio de provocation y recuperación de costos y de equivalencia.

La Corte, a pesar de señalar la falta de precisión de la tasa, no evidencia lo más visible, pues la tasa grava el dominio de los bienes inmuebles destinados a vivienda para lo cual ha establecido una segmentación, la misma que va desde dos dólares para los del sector nueve, hasta veintisiete dólares a los que tienen ubicado su predio en el sector uno, también existe una categoría para los predios destinados a actividades económicas o de servicios, sin determinar que cada uno de los propietarios haya recibido el servicio de seguridad ciudadana, pues tal como se encuentra establecido el tributo, tiene la característica común de un impuesto; es decir, encasillarse en un objeto imponible, en este caso, la propiedad de un inmueble da nacimiento a la obligación tributaria de la tasa y no la seguridad ciudadana, probablemente fue la gran dificultad para el municipio de Quito establecer el sujeto pasivo

de la tasa y vio lo más fácil atarlo a la propiedad inmobiliaria transformando la tasa en un impuesto camuflado, pues el tributo grava el dominio de un bien y no el servicio, que tal como lo señala a lo largo de su fallo, ha sido difícil o imposible de determinar.

Imaginar el hecho de que muchas personas viven en la capital de la República en calidad de arrendatarios de bienes inmuebles y se benefician del servicio de seguridad ciudadana, serían los que deberían sufragar el pago por la verificación del objeto imponible; sin embargo, como se señaló en el párrafo precedente, quien paga es el propietario del bien inmueble, reciba o no el servicio de seguridad ciudadana.

En otro caso, la Corte Constitucional expidió la sentencia No. 121-20-IN/21, de fecha 8 de diciembre del 2021 (Corte Constitucional del Ecuador, 2021b), respecto de la tasa retributiva por el servicio técnico de seguimiento del plan de manejo ambiental, establecida en el Código Municipal del Distrito Metropolitano de Quito, declarando la inconstitucionalidad por contravenir los principios de equidad, progresividad y capacidad contributiva.

La ordenanza en mención establecía una tasa equivalente a 4 salarios básicos unificados del trabajador por cada seguimiento cada 2 años del Plan de Manejo Ambiental para estaciones base celular fijas, centrales y repetidoras de microondas fijas, la misma que al análisis de la Corte no representa los costos directos de la prestación del referido servicio público; el mismo que se traduce en la constatación documental y una visita in situ por parte de un funcionario, y además que estos valores no pueden ser siempre los mismos, porque depende de otros factores, tales como número de técnicos, número de días de visita, naturaleza del proyecto, capacidad contributiva del contribuyente, entre otros elementos; sin embargo, para todos los casos el valor es el mismo, generando en muchos de los casos utilidad o beneficio a la municipalidad, lo que no corresponde a una razonable equivalencia con los costos en los que incurre la administración, resaltando que existe una desconexión entre el accionar estatal por el que se cobra la tasa y el valor de esta.

En el presente caso, la Corte nuevamente destaca la importancia del principio de equidad y proporcionalidad, pues el Distrito Metropolitano de Quito recauda el tributo por el servicio de seguimiento del Plan de Manejo Ambiental, sin importar si el contribuyente es persona natural o jurídica, o determinar el tiempo y el número de funcionarios involucrados en el servicio; la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entre otros elementos, que diferencian a los deudores del tributo (Durango, 2008).

De lo señalado se evidencia, que la Corte, aparte de verificar que se trate de la prestación de un servicio, necesariamente verificará que el desarrollo normativo se adecúe a los principios de la tributación; sin embargo, está alejándose del objeto imponible que sin duda es el mayor de los elementos que se resaltan en este estudio.

Finalmente, con relación a las contribuciones especiales, la Corte Constitucional en Sentencia No. 024-16-SIN-CC, de fecha 6 de abril del 2016 (Corte Constitucional del Ecuador, 2016), en Acción de Inconstitucionalidad planteada contra el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Limón Indanza, en los considerandos de la sentencia, aborda en análisis de la ordenanza que regula las contribuciones especiales de mejora por las obras públicas ejecutadas en el referido cantón, refiriéndose implícitamente que el objeto imponible de este tributo es la construcción de obra pública, puesto que los problemas jurídicos a resolver en el presente caso son la falta de inclusión de exenciones tributarias para personas adultas mayores y con discapacidad, y el efecto retroactivo de la disposición general, primera que establece que las obras ejecutadas con anterioridad a la vigencia de la norma también se determinarán con ésta, por lo que la Corte acepta de la demanda parcialmente.

De igual forma, en la Sentencia No. 76-16-IN/21, de fecha 8 de septiembre del 2021 (Corte Constitucional del Ecuador, 2021a), en acción de inconstitucionalidad interpuesta contra la ordenanza de contribuciones especiales de mejora del cantón San Pedro de Pelileo, que tiene como elemento esencial los mismos aspectos del caso anterior; es decir, exenciones a grupos de atención prioritaria y

principio de irretroactividad, la Corte desecha la demanda por considerar que no existe tal inconstitucionalidad, porque el acto normativo sí contempla los derechos y respeta el principio; un elemento de interés para el presente estudio fue planteado en la demanda y tomado en consideración en la contestación a la misma; sin embargo, la Corte no se pronunció sobre este hecho, pues los accionantes mencionaban que la construcción de una cancha no de ser sujeta a cobro de contribución especial, por cuanto es un servicio que se presta en este espacio y no un beneficio real o presuntivo para los propietarios de los bienes frentistas a la obra, consecuentemente se debería cobrar a través de una tasa.

De lo referido en párrafos anteriores se deduce, que con relación a las contribuciones especiales de mejora, no existen mayores dificultades al establecer el objeto imponible, pues es considerado universalmente que grava la construcción de obra pública, en cuanto ésta beneficie a los bienes inmuebles, pues como se precisó la Corte da por sentado implícitamente que la construcción de una obra es el objeto imponible.

El primer término de este tributo, también es utilizado indistintamente para referirse a otro con categoría de impuesto, tales como la “Contribución Solidaria” sobre la remuneración, el patrimonio o las utilidades creada mediante la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana Para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto del 16 de Abril del 2016 (Asamblea Nacional del Ecuador, 2016); “Contribuciones Temporales para el Impulso Económico y Sostenibilidad Fiscal Post COVID-19”, fijada en la Ley Orgánica Para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 (Asamblea Nacional del Ecuador, 2021), entre otros, denotando el uso indiscriminado de los términos en el desarrollo normativo tributario.

Discusión.

Con relación al establecimiento del tributo impuesto, no existe dificultad en señalar el objeto imponible, pues la característica esencial de este impuesto es su instrumentación a través de una ley,

respetando los principios tributarios, previa iniciativa del Presidente de la República; de tal forma, que basta comprender que las leyes tienen el carácter de imperativas, para entender que es suficiente su expedición para establecer obligaciones.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Asamblea Nacional del Ecuador, 2004) establece los siguientes impuestos:

- a) Renta que grava a los ingresos que se obtengan por cualquier fuente, por eso lo denomina global.
- b) Valor Agregado, que establece los siguientes objetos imposables: el valor de la transferencia de dominio y la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, derechos de autor, propiedad industrial y derechos conexos, y el valor de los servicios prestados.
- c) Consumos Especiales, que grava a los bienes y servicios de procedencia nacional o importados, establecidos en el artículo 82 tales como el tabaco, aviones, avionetas, helicópteros, televisión pagada, entre otros.
- d) Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables, cuyo objeto imponible es embotellar bebidas en botellas plásticas no retornables, utilizadas para contener bebidas alcohólicas, no alcohólicas, gaseosas, no gaseosas, y agua.

En los impuestos señalados, se pueden apreciar distintos hechos, actos, contratos, negocios, actividades, servicios, que constituyen el objeto imponible, denotando la característica especial de este tributo, ley sancionada por la Asamblea Nacional, previa iniciativa del Presidente de la República, quien se adecúa a la norma que tiene la obligación tributaria, los recursos servirán para financiar la actividad del Estado, sin esperar una actividad inmediata de éste por el pago.

Héctor Villegas define a los impuestos, como *“las prestaciones en efectivo o especies que el estado exige a sus ciudadanos en calidad de poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley, y con la principal finalidad de cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus objetivos”* (Villegas, 2001).

Como se puede colegir, con respecto a los impuestos no existe mayor dificultad en determinar el objeto imponible, puesto que puede ser el más variado, con la única limitación de acoger en el diseño normativo del tributo los principios que de alguna manera garantizarán que sean equitativos, proporcionales, suficientes, simplificados y no confiscatorios.

Con el tributo, tasas por falta de una definición se han tomado en consideración lo manifestado por la Corte Constitucional, órgano que ha establecido las características del tributo con base a la doctrina, determinando en primera instancia que obedece a la prestación de un servicio público; es decir, el prestado por el Estado; que el monto del tributo debe guardar conformidad con el costo de producción del servicio, y el respeto irrestricto a los principios tributarios en su diseño.

Si se toma en consideración una de las características de la tasa, tal como las ha establecido la Corte Constitucional, todas tendrían apariencia de ser prestadas únicamente por los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, pues el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (Asamblea Nacional del Ecuador, 2010), en su artículo 566 establece la característica retributiva de la tasa, el monto debe guardar relación con el costo de producción del servicio.

Queda la duda, si esta característica de equivalencia o retribución sea de todas las tasas, pues si revisamos la Proforma Presupuestaria del Presupuesto General del Estado del ejercicio 2023, el valor proformado por tasas notariales supera los setenta y seis millones de dólares; es decir, que ingresa al Estado un remanente que entregan los notarios después de cubrir los gastos de personal, de administración, de servicios y conexos, aparte del valor que le corresponde al Notario por su gestión.

La propia norma suprema señala, que los ingresos por tasas notariales ingresarán al presupuesto general del Estado, concomitante con el señalamiento; el Código Orgánico de la Función Judicial prescribe en su artículo 304 que *“los notarios asumen los costos de la administración general de su despacho, su propia remuneración y el cumplimiento de las obligaciones laborales de su personal, por medio de*

valores recuperados por concepto de servicio notarial, exceptuando los valores que por concepto de tasas ingresan al presupuesto general del Estado” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2009).

La Corte Constitucional ha señalado, que para establecer una tasa es necesario que exista razonable equivalencia entre el costo de producción y el valor de la tasa, pues de otro modo, se estaría frente a un impuesto; de tal forma, que con el criterio del órgano de control constitucional, las tasas notariales serían un impuesto camuflado, o por el contrario, debería llamarse impuesto notarial.

La Corte Constitucional ha generado jurisprudencia con relación a las tasas y contribuciones especiales de mejora, a partir de la doctrina tradicional, relevante y actualizada en materia tributaria; sin embargo, lo hace con relación a cada caso particular sea por cualquiera de las acciones constitucionales que plantean los sujetos pasivos o la propia administración tributaria, y en su intento por decidir cada caso, puede dejar abierta la posibilidad de que otra institución del sector público pretenda encasillarse dentro de los lineamientos de la sentencia en otro contexto.

Con relación a la Tasa de Seguridad Ciudadana declarada inconstitucional por la Corte en sentencia No. 70-11-IN/21 (Corte Constitucional del Ecuador, 2021c), de fecha 22 de septiembre del 2021, se estableció la vulneración del principio de legalidad, entre otros, al no diseñar adecuadamente el tributo, principalmente por el hecho de no poder vincular la prestación del servicio al cobro de la tasa, pues es la mayor dificultad del tributo establecido, no se puede cuantificar la prestación individual del servicio; sin embargo, mediante Ordenanza Metropolitana No. 028-2021 (Concejo Metropolitano de Quito el Ecuador, 2021) se expide la ordenanza de la Tasa por los Servicios de Seguridad Ciudadana, Convivencia Ciudadana y Gestión de Riesgos, estableciendo como objeto imponible la prestación de servicios de prevención situacional, comunitaria y gestión de riesgos en el Distrito Metropolitano de Quito y el apoyo material y técnico a las entidades nacionales de seguridad y de justicia respecto de su labor en la ciudad.

Acaso el Distrito Metropolitano de Quito considera que el cambio de denominación del objeto imponible de la Tasa de Seguridad Ciudadana solventa los cuestionamientos desarrollados en la sentencia que declaró la inconstitucionalidad del tributo, pues es pertinente señalar, que el nuevo ordenamiento jurídico municipal aún conserva la misma forma de determinar el tributo; es decir, el cobro a los propietarios de bienes inmuebles, de acuerdo a la segmentación de predios, dejando a un lado los esfuerzos de los accionantes que presentaron la demanda constitucional.

CONCLUSIONES.

El Código Tributario a pesar de tener una vigencia desde el año 1975, hasta la actualidad no ha sido revisado de manera integral, se ha practicado simplemente su codificación para ordenar una serie de reformas dispersas efectuadas a través del tiempo, pero en esencia, no ha experimentado reformas generales necesarias en razón del papel importante que tienen los tributos para el financiamiento de las actividades del Estado, entre ellas, las definiciones de las clases de tributos que tanta falta le hace.

El impuesto es un tributo que nace como resultado del poder de imperio del Estado, el mismo que se materializa con la expedición de una ley, la misma que contiene disposiciones de carácter imperativo; de tal forma, que el objeto imponible puede ser el más variado, pues la ley está llamada a cumplirse, respetando las limitaciones establecidas en sus principios;

Sin reglas claras y precisas con relación al alcance de los términos tasa y contribuciones especiales de mejora, se genera un desborde de normativa subnacional, por el hecho de imitar experiencias de los municipios más grandes del país, o de otras instituciones, creyendo que su accionar es el correcto, vulnerando el derecho a la seguridad jurídica, puesto que en muchos de los casos no presentan acciones constitucionales para dejar sin efecto actos normativos que riñen con la Constitución, que en otras ciudades ya lo han hecho.

A pesar de que mediante sentencias de la Corte Constitucional del Ecuador, se han establecido determinadas características que identifican a las tasas y contribuciones especiales de mejora, éstas no

alcanzan a instaurar un escenario jurídico adecuado para el diseño de estos tributos, lo que provoca una extralimitación de las facultades normativas de los entes públicos.

El término servicio, objeto imponible de la tasa según lo ha desarrollado la Corte Constitucional es muy amplio y puede abarcar cualquiera de las actividades inherentes a las competencias que tiene el sector público ecuatoriano; de tal manera, que se podría cobrar por toda la actividad administrativa, por lo que es importante delimitar el alcance del término servicio público, para efectos del establecimiento del tributo tasa.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. Durango, G. (2008). La nueva Constitución, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y sus implicaciones en el ámbito jurídico. Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4056/1/PI-2008-05-Durango-La%20nueva.pdf>
2. Asamblea Nacional del Ecuador. (2004). Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial No. 463. <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2022/Enero/a2/Ley%20de%20Régimen%20Tributario%20Interno.pdf>
3. Asamblea Nacional del Ecuador. (2009). Código Orgánico de la Función Judicial. Registro Oficial Suplemento 544. http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic4_ecu_funcion.pdf
4. Asamblea Nacional del Ecuador. (2010). Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización. Registro Oficial Suplemento 303. https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_ecu_org.pdf
5. Asamblea Nacional del Ecuador. (2016). Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana. Registro Oficial Suplemento 759. <https://www.finanzaspopulares.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2016/11/Ley-Orgánica-de-Solidaridad.pdf>

6. Asamblea Nacional del Ecuador. (2021). Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal. Registro Oficial Suplemento 587. <https://www.produccion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2021/12/Ley-Organica-para-el-Desarrollo-Economico-y-Sostenibilidad-Fiscal-tras-la-Pandemia-Covid-19.pdf>
7. Asamblea Nacional Constituyente del Ecuador. (2008). Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449. https://www.defensa.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2021/02/Constitucion-de-la-Republica-del-Ecuador_act_ene-2021.pdf
8. Concejo Metropolitano de Quito del Ecuador. (2021). Ordenanza Metropolitana No. 028-2021. https://www7.quito.gob.ec/mdmq_ordenanzas/Administración%202019-2023/Ordenanzas/2021/ORD-028-2021-MET-TASA%20POR%20SERVICIOS%20DE%20SEGURIDAD%20CIUDADANA.pdf
9. Congreso Nacional del Ecuador. (2005). Código Tributario. Registro Oficial Suplemento N. 38. <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf>
10. Corte Constitucional del Ecuador. (2009). Sentencia No. 003-09-SIN-CC. Studocu. <https://www.studocu.com/ec/document/pontificia-universidad-catolica-del-ecuador/analisis/003-09-sis-cc-sentencia/76265333>
11. Corte Constitucional del Ecuador. (2016). Sentencias 024-16-SIN-CC. vLex. Información Jurídica Inteligente. <https://vlex.ec/vid/acceptese-parcialmente-demanda-inconstitucionalidad-645585437>
12. Corte Constitucional del Ecuador. (2021a). Sentencia 76-16-IN/21. Corte Constitucional Ecuador. <https://www.corteconstitucional.gob.ec/sentencia-76-16-in-21/>
13. Corte Constitucional del Ecuador. (2021b). Sentencia N° 121-20-IN/21. vLex. Información Jurídica Inteligente. <https://vlex.ec/vid/sentencia-n-121-20-896643773>

14. Corte Constitucional del Ecuador. (2021c). Sentencia No. 70-11-IN/21. vLex. Información Jurídica Inteligente. <https://vlex.ec/vid/70-11-in-21-906766410>
15. Troya, J. (2020). Manual de derecho tributario. Corporación de Estudios y Publicaciones. <https://visorweb.utpl.edu.ec/library/publication/manual-de-derecho-tributario-jose-vicente-troya-jaramillo-carmen-amalia-simone-lasso>
16. Valdés, R. (2001). Curso de Derecho Tributario. Editorial Temis S.A. Bogotá. <https://es.scribd.com/document/466681424/Curso-de-derecho-tributario-Valdes-Costa>
17. Villegas, H. (2001). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Depalma. https://www.academia.edu/49134912/Curso_de_Finanzas_Derecho_Financiero_y_Tributario_Villegas_Hector

DATOS DE LOS AUTORES.

1. **Diego Fernando Montalván Arévalo.** Magister en Derecho Económico Financiero y Bursátil. Docente de la Universidad Regional Autónoma de Los Andes, Sede Santo Domingo, Ecuador. E-mail: us.diegomontalvan@uniandes.edu.ec
2. **Juan Carlos Nevárez Moncayo.** Magister en Derecho Civil y Procesal Civil. Docente de la Universidad Regional Autónoma de Los Andes, Sede Santo Domingo, Ecuador. E-mail: us.juannevarez@uniandes.edu.ec
3. **Aurelia María Cleonares Borbor.** Doctora en Ciencias de la Educación. Docente de la Universidad Regional Autónoma de Los Andes, Sede Santo Domingo, Ecuador. E-mail: us.aureliacleonares@uniandes.edu.ec

RECIBIDO: 4 de septiembre del 2023.

APROBADO: 9 de octubre del 2023.