

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

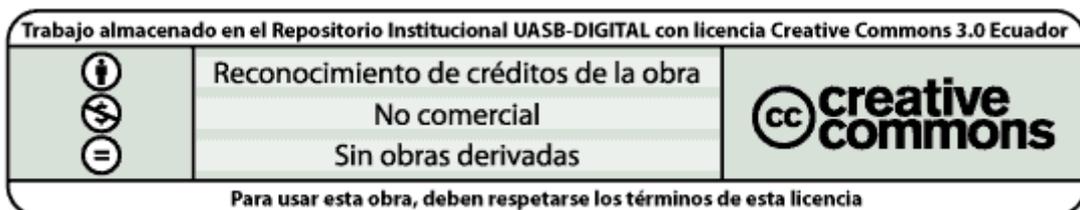
Mención en Derecho Tributario

**La tasa por utilización de suelo público y por publicidad exterior
en los Municipios de Azogues y Cuenca. Análisis jurídico
tributario**

Autor: Diego Adrián Ormaza Ávila

Tutor: Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

Quito, 2015



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, DIEGO ADRIÁN ORMAZA AVILA, autor de la tesis intitulada “LA TASA POR UTILIZACIÓN DE SUELO PÚBLICO Y POR PUBLICIDAD EXTERIOR EN LOS MUNICIPIOS DE AZOGUES Y CUENCA. ANÁLISIS JURÍDICO TRIBUTARIO”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título MAGISTER EN DERECHO en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo, por lo tanto, la Universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 16 de febrero de 2016

Firma:

Resumen

La presente investigación está centrada en el régimen impositivo tributario seccional; cuyo enfoque principal está dirigido al análisis de dos ordenanzas municipales, las cuales fueron emitidas por los Gobiernos Autónomos Descentralizados de Azogues y Cuenca, en donde se imponen prestaciones patrimoniales públicas en base de la utilización de bienes de dominio público, la primera mediante el establecimiento de un servicio de estacionamiento rotativo tarifado y la segunda con la finalidad de permitir la colocación de publicidad en los medios de transporte dentro del respectivo Cantón. El objetivo buscado con esta investigación es identificar cuál es la naturaleza jurídica de dichas prestaciones y determinar si estamos frente a una prestación tributaria, específicamente una tasa.

Este análisis se lo realizó en base a un estudio previo de la teoría doctrinaria sobre la tasa, buscando instrumentos que nos permitan individualizarla para entender su origen y razón de ser; además de realizó una revisión de sus características y elementos para distinguirla de otras prestaciones patrimoniales; de igual forma se tomó como pilar fundamental de este trabajo las disposiciones constitucionales y legales que regulan a esta clase de tributo.

Todo este esfuerzo nos ha permitido evidenciar como se está aplicando la tasa dentro de los gobiernos municipales, concebida esta, como instrumento generador de ingresos en pos de lograr una independencia financiera; al igual que nos ha posibilitado identificar respecto de los casos en estudio, si se están cumpliendo con los requisitos tanto de fondo cuanto de forma necesarios para su pleno establecimiento y validez.

Finalmente, nos permitimos establecer recomendaciones dirigidas hacia una correcta aplicación de la potestad tributaria que ostentan los gobiernos subnacionales, es decir, procurando que el ejercicio de dicha facultad guarde armonía y respeto a las regulaciones establecidas por la ley, lo que a nuestro entender constituye el camino adecuado que garantizará la no afectación de los derechos de los ciudadanos.

Dedicatoria:

A María Piedad, mi compañera de vida y mi fortaleza; María Pía y Sofía, el regalo más grande que me ha dado la vida, mi impulso de superación.

Agradecimientos:

A Dios.

Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador,
*por la oportunidad de permitirme forjar mis conocimientos y
abrir las puertas a nuevas oportunidades.*

Dr. Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo,
*por compartir sus conocimientos y dirigirme con
toda probidad en esta investigación.*

Para el logro del triunfo siempre ha sido indispensable pasar por la senda de los sacrificios

SIMÓN BOLÍVAR

Tabla de contenido

INTRODUCCIÓN	9
Capítulo primero	
La tasa y sus elementos constitutivos	12
1.1. Noción Preliminar	12
1.2. Concepto	12
1.3. Naturaleza jurídica	15
1.3.1. La utilización o aprovechamiento especial del dominio público.....	18
1.3.2. Prestación de servicios o realización de actividades por parte de la Administración Pública.....	19
1.4. Características de los tributos en general.....	25
1.4.1 Prestación ex lege.....	25
1.4.2. Unilateralidad	26
1.4.3. Coercitividad.....	26
1.4.4. Fines fiscales.....	27
1.4.5. Prestación pecuniaria	28
1.5. Características de la tasa	29
1.5.1. Divisibilidad	29
1.5.2. Efectiva prestación del servicio	31
1.5.3. Ventaja o beneficio.....	33
1.5.4. Destino de lo recaudado.....	35
1.5.5. Voluntad	38
1.5.6. Razonable equivalencia	39
1.6. La tasa y otras prestaciones patrimoniales.....	42
1.6.1. Tasa e impuesto.....	43
1.6.2. Tasa y contribución especial	44
1.6.3. La tarifa.....	45
1.6.4. Arbitrio y derecho como subespecies de la tasa.....	46
1.6.5. Los precios públicos.....	47
Capítulo segundo	
Estado actual de la tasa en el ordenamiento jurídico ecuatoriano alusivo a la potestad para su creación y una revisión en perspectiva comparada con los países de la comunidad andina.....	50
2.1. Régimen de competencias	50
2.2. Fundamentación Constitucional.....	53

2.3.	Principio de Reserva de Ley	56
2.4.	Regulación legal vigente	59
2.5.	La potestad tributaria con referencia a las tasas en perspectiva comparada con los países de la Comunidad Andina	63
2.5.1.	Bolivia	63
2.5.2.	Colombia	65
2.5.3.	Perú	67
Capítulo tercero		
Elementos sustanciales y formales de la tasa conforme al desarrollo legal y por ordenanza con especial referencia al aprovechamiento del dominio público en casos concretos		
3.1.	Elementos sustanciales y formales de la tasa	70
3.1.1.	Hecho Generador	70
3.1.2.	Sujeto Activo	71
3.1.3.	Sujeto Pasivo	72
3.1.4.	Cuantía del tributo.....	73
3.1.5.	Exenciones	74
3.2.	Análisis de la ordenanza que establece el servicio municipal de estacionamiento tarifado en el cantón Azogues.....	74
3.3.	Análisis de la ordenanza para la regulación y control de la publicidad y señalética en los vehículos de las diferentes modalidades de transporte autorizadas dentro del cantón Cuenca y otros componentes del sistema integrado de transporte	82
CONCLUSIONES.....		90
RECOMENDACIONES.....		92
BIBLIOGRAFÍA.....		93

INTRODUCCIÓN

Con el nuevo marco constitucional implantado por la Carta Magna de 2008, la proclamación del Ecuador como un país que adopta la forma de Estado constitucional de derechos y justicia, le da otra perspectiva al sistema tributario, dotándolo de un carácter nuevo que nos hace considerarlo ya no solo como una herramienta de recaudación y financiamiento público, sino convirtiéndolo además en un instrumento de política económica.

La delicada situación económica por la que atraviesa el país y la necesidad de que los gobiernos descentralizados alcancen una verdadera autonomía y reduzcan la dependencia económica hacia el gobierno central a través de la generación de sus propios ingresos, ha provocado que se incremente sustancialmente el interés de los diferentes niveles de gobierno por obtener mayores rentas mediante el establecimiento de tributos, todo esto con la finalidad de mejorar la prestación de servicios a los ciudadanos dentro de sus respectivas jurisdicciones.

La normativa jurídica ecuatoriana no ha establecido una definición de tributo, pero el inciso segundo del artículo 1 del Código Tributario señala que "Para estos efectos entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora"¹. Respecto de los impuestos y las contribuciones especiales de mejora presentan sus características bien definidas y no existe problemas para identificarlos, pero la institución de la tasa es la que exhibe mayores dificultades de identificación, en ciertos casos se la confunde con otros institutos, modificando sus elementos constitutivos y en algunas ocasiones alterando su naturaleza jurídica.

En la Constitución ecuatoriana vigente en su artículo 301 en su parte pertinente manifiesta que solo por acto normativo de órgano competente se podrá establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones se crearán y regularán de acuerdo con la ley. De igual forma el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización COOTAD, en varios de sus artículos atribuye facultad tributaria a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, excepto a los parroquiales rurales, para que puedan crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales.

¹ Ecuador, Código Tributario, Codificación 9, publicado en el Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 2005.

Al tener los gobiernos autónomos estas facultades, mediante sus correspondientes actos normativos se ha empezado a crear tasas por los servicios que se prestan, así como regular la cuantía por la prestación de los mismos; además estos gobiernos han instituido servicios por los que cobran rubros que no tienen definido su naturaleza jurídica, han convertido dichas erogaciones en importantes fuentes de ingresos para sus gobiernos pero sin determinar con claridad el por qué del servicio, las características del mismo y el objetivo que tendrán los ingresos que se obtienen por la prestación del respectivo servicio.

En la actualidad se evidencian algunos casos plasmados en producción normativa municipal en los que se distorsiona la tasa, cuando de la naturaleza de la prestación objeto de regulación concurren otros elementos que difieren de esta categoría tributaria, situaciones por las cuales se considera oportuno realizar un análisis sobre esta figura tributaria con la finalidad de determinar las razones por las que se producen estos inconvenientes al momento de ser establecidos y aplicados.

Lo que se ha pretendido a través de esta investigación es analizar la tasa como especie tributaria desde varios aspectos, iniciando por un desarrollo teórico sobre la naturaleza jurídica de esta prestación, estableciendo y detallando las circunstancias que dan origen a este tributo. Se procede también a la revisión de las características de la tasa tanto de las que le son propias a todas las categorías tributarias cuanto a las que le corresponde como figura tributaria independiente y autónoma; a la vez que se ha procedido a distinguir a la tasa de otras prestaciones patrimoniales tributarias y no tributarias.

Además se ha considerado oportuno realizar un análisis detallado de la situación actual de la tasa dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, partiendo desde la Constitución y tomando como eje fundamental la potestad que ostentan determinados organismos para la creación de este tributo. Se ha revisado también la situación respecto de cómo se encuentra el principio de reserva de ley con ocasión del establecimiento de la tasa; todo este análisis nos permite cotejar la realidad nacional con la vivencia de los países de la Comunidad Andina en lo que se refiere a la creación de este tributo.

En un tercer momento, se ha enunciado las disposiciones legales respecto de los elementos formales de la tasa para de esta forma y junto con los preceptos

analizados en los acápites anteriores aplicarlos a casos concretos, con el propósito de evidenciar cómo se está configurando y aplicando este tributo en los gobiernos autónomos descentralizados, ejercicio para el cual se han tomado ordenanzas que tienen como fundamento la utilización de bienes de dominio público de forma privada.

Todo este análisis nos permite señalar de forma clara las conclusiones a las que se ha podido arribar respecto de la configuración de tasa y su funcionamiento en estos tiempos como fuente de suma importancia para la generación de ingresos dentro de los gobiernos locales, y así se ha dado cumplimiento a todos y cada uno de los objetivos planteados en la presente investigación.

Capítulo primero

La tasa y sus elementos constitutivos

1.1. Noción Preliminar

La tasa como una de las especies tributarias, es tal vez la que mayores esfuerzos investigativos ha presentado, ya que por su naturaleza especialísima y su vinculación con la actividad estatal, ha producido debates interminables acerca de su origen tributario; sus elementos en ocasiones discutidos por la doctrinaria, en donde todavía no se ha llegado a la determinación de un criterio concluyente que sea aceptado de forma unánime; todo esto sumado a que dicha prestación en determinados casos presenta una aplicación matizada por algunos principios que sustentan los tributos, pero también en ciertos casos relacionada con otras exacciones que han oscurecido su naturaleza y han derivado aplicaciones inapropiadas.

Al ser actualmente una herramienta muy utilizada para el desarrollo del sistema tributario, con particular incidencia para los diferentes niveles de gobierno subnacional, no ha merecido en todos los casos un manejo apropiado, inclusive se la ha confundido con otras prestaciones, algunas de estas de naturaleza también tributaria.

En este sentido, en base a la necesidad de afrontar gastos excesivos² y la urgencia de obtener recursos, se han establecido tasas dejando de lado puntos cruciales de su naturaleza jurídica, situación que produce en consecuencia la invalidez de la tasa como tributo.³

1.2. Concepto

Para iniciar el estudio de una forma adecuada, nos corresponde en primer lugar identificar y conceptualizar a este tributo con la finalidad de entender correctamente su fundamento, su campo de acción jurídico y económico.

² Rafael Bielsa, “El poder fiscal en la esfera municipal”, en Susana Camila Navarrine, directora, *Derecho Tributario. Doctrinas Esenciales*, (Buenos Aires: La Ley, 2010), 981.

³ Enrique Bulit Goñi, “Tributos vinculados: Tasas y contribuciones especiales”, en Mauricio Plazas Vega, coordinador, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en Honor de Andrea Amatucci*, v. II, (Bogotá: Temis, 2011), 423.

El sistema normativo nacional no presenta una definición de tributo y menos aún de sus especies, por lo que consideramos adecuado en este punto partir de la enunciación que se ha establecido en la Ley General Tributaria española, la que en el artículo 2, párrafo segundo, de forma clara señala:

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.⁴

Consideramos que el precepto invocado es adecuado y completo, pues hace referencia a varios puntos importantes para el correcto entendimiento de esta prestación tributaria, partiendo de la determinación de los actos que originan el cobro de la tasa, entre los que tenemos la prestación de servicios y la realización de actividades correspondientes al sector público, pero establece también una cualidad sumamente importante de esta figura, cual es la utilización privativa de bienes demaniales, aspecto que actualmente ha cobrado gran importancia.

Otro punto relevante es el establecimiento de la relación directa de esta prestación con el contribuyente⁵ y la determinación de las cualidades del servicio, en este caso que no sean de solicitud voluntaria por parte del obligado y que la actividad que origina la prestación no sea brindada por el sector privado.

El Modelo de Código Tributario del CIAT, respecto a esta prestación señala que: “[...] es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, individualizado en el contribuyente.”⁶ Como se puede resaltar en esta definición, se hace referencia a otros puntos discutidos sobre la tasa entre los que encontramos que la prestación del servicio pueda ser efectiva o potencialmente brindada, elemento que será debidamente analizado al momento de estudiar las características esenciales de la tasa. Otra consideración que encontramos en esta definición es que el servicio que se

⁴ Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, España.

⁵ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, (Santa Fe de Bogotá: Temis, 1996), 143.

⁶ Art. 11, Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

presta pueda ser mensurable en relación directa e individual con cada contribuyente, criterio utilizado también por Héctor B. Villegas, al dar su definición de tasa.⁷

Del análisis de estas dos definiciones constantes en los diferentes cuerpos normativos antes señalados, se puede deducir la importancia de la actividad del Estado como fundamento del hecho generador de este tributo, ya que de no existir dicha actividad no se podría afirmar que estamos frente a la prestación denominada tasa⁸, siendo esta actividad, el fundamento central para la definición de tasa. Para Gabriel Giampietro Borrás, “es el tributo que se paga en razón de un servicio desenvuelto por el Estado hacia el obligado”⁹. En igual sentido, la Corte Constitucional para el periodo de transición en su sentencia No. 003-09-SIN-CC, de fecha 23 de julio de 2009, establece que la tasa “es un tributo vinculado cuyo hecho generador consiste en la realización de una actividad estatal”.¹⁰

Pero debemos ser claros en que la actividad que realice el Estado debe estar claramente direccionada hacia el contribuyente, como bien lo establece Ferreiro Lapatza, al decir que la tasa es “aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en la realización de una actividad por la Administración que se *refiere, afecta o beneficia al sujeto pasivo*”.¹¹

Es adecuado hacer mención a la necesidad de que los tributos, en consecuencia también las tasas, tengan su origen o establecimiento en la ley, concepción compartida por Giannini, quien sostiene que la tasa es “la prestación pecuniaria que se debe a un ente público de acuerdo con una norma legal y, en la medida establecida por ella, por la realización de una actividad del propio ente que concierne de manera especial al obligado”¹², criterio que es coincidente con la

⁷ Para este autor: “La tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esta actividad relacionada directamente con el contribuyente”. Vid, Héctor B. Villegas, citado por José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, (Quito: CEP, 2014), 37.

⁸ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 16ª ed., (Madrid: Tecnos, 2005), 87.

⁹ Gabriel Giampietro Borrás, *Las tasas en la hacienda pública*, (Montevideo: Universidad de la República, 1959), 202.

¹⁰ Sentencia No. 003-09-SIN-CC, CASO No. 0021-2009-IA, Corte Constitucional para el periodo de transición, Quito 23 de julio de 2009, 33.

¹¹ José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, 24ª ed., v. I, (Madrid: Marcial Pons, 2004), 208. (Las cursivas me pertenecen).

¹² Achille Donato Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, (Madrid: de Derecho Financiero, 1957), 60.

definición establecida por García Novoa, quien la señala como una obligación legal.¹³

La tasa al formar parte de la clasificación tripartita de los tributos, debe también encuadrarse en los elementos que son característicos de todos los tributos, por lo que debemos manifestar que estas prestaciones también deben cumplir con los requisitos de obligatoriedad, coercitividad, prestación ex lege, y perseguir fines fiscales, entre los principales elementos; por lo que en este punto me parece adecuado hacer mención a la definición de tasa establecida por Catalina García Viscaíno, quien refiriéndose a este tributo manifiesta que es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su potestad de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago.

Como podemos observar, el concepto anterior hace una mención muy acertada al referirse a la potestad tributaria que ostenta el Estado y que le permite a su vez establecer tributos en el territorio nacional; y, además señala que la tasa debe establecerse por medio de ley, relacionando este precepto al principio de reserva de ley que rige para el campo tributario aunque, como veremos, ciertamente flexibilizado.

En base a las definiciones antes señaladas podemos decir a nuestro juicio que la tasa es la prestación legal, -legal en sentido amplio, pues puede incluirse otras normas que expresan esa capacidad- cuyo presupuesto de hecho debe estar vinculado a actividades en régimen de derecho público, entendiéndose a estas actividades como la prestación de servicios, la utilización de forma privativa de bienes de dominio público, siempre que los mismos tengan una relación directa y sujeta a cuantificación respecto del obligado, y que su finalidad no sea procurar ingresos a la administración con base en la libre competencia en relación a la prestación de servicios proporcionados también por particulares.

1.3. Naturaleza jurídica

La tasa, como categoría tributaria, forma parte de las prestaciones obligatorias que establece el Estado en virtud de su potestad otorgada por la Constitución, para

¹³ C. García Novoa, *El concepto de tributo*, 289.

solventar el gasto público siendo este su fin primordial, pero también debemos entender que más allá de aspectos en común, hay particularidades que diferencian a cada tributo, por lo que en este punto corresponde determinar el fundamento u objeto por el cual se establece esta prestación tributaria.

Consideramos pues que la forma adecuada de cumplir con este cometido, es analizando apropiadamente el hecho generador de este tributo, tomando como punto de partida la existencia obligatoria de un vínculo directo entre la Administración Tributaria y el contribuyente, criterio que es compartido por Gustavo Diez, quien sostiene: “La actuación estatal vinculante es uno de los elementos caracterizadores, tal vez el más importante, que permite definir si un tributo es una tasa.” Continúa el autor: “el hecho generador de este tributo es la prestación de un servicio realizado, que está vinculado con el sujeto obligado a pagar la contraprestación.”¹⁴ Criterio que va en el mismo sentido del expresado por Ferreiro Lapatza,¹⁵ Patiño Ledesma,¹⁶ y Sánchez Galiana. Al respecto, este último autor, sostiene que: “[...] se ha considerado como elemento esencial en la configuración del hecho imponible de cualquier tasa, la realización de la actividad administrativa que afecta de modo particular al que está obligado a satisfacerla y que, en realidad, es la nota esencial que la diferencia del impuesto”.¹⁷

En la configuración de la tasa nos atenemos al hecho generador, mismo que al cumplirse da origen a la obligación tributaria que deberá cumplir el contribuyente, por lo que es necesario identificar las actividades que constituyen el hecho generador de este tributo. Por lo general la mayor parte de la doctrina asocia el hecho generador de la tasa a la prestación de servicios por parte del Estado a través de sus distintas administraciones, pero es adecuado hacer mención también la proyección del presupuesto de hecho a otros eventos como el de la utilización privativa de los bienes

¹⁴ Gustavo E. Diez, “Tasas y Contribuciones Especiales”, en Vicente O. Díaz, director, *Tratado de Tributación*, t. I, *Política y Economía Tributaria*, v. 2, (Buenos Aires: Astrea, 2004), 3.

¹⁵ Para este autor: “La tasa se caracteriza y se diferencia del resto de los tributos porque su hecho imponible se delimita en torno a una actividad administrativa que afecta o beneficia de modo especial a aquellos a quien va dirigida”. Vid, José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, 22ª ed., v. III, (Madrid: Marcial Pons, 2000), 131-32.

¹⁶ R. Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano...*, 280.

¹⁷ José Antonio Sánchez Galiana, “Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, parafiscalidad y extrafiscalidad”, en Mauricio Plazas Vega, coordinador, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor de Andrea Amatucci*, v. II, (Bogotá: Temis, 2011), 359.

del sector público. En este punto tomamos el criterio de Juan Martín Queralt, quien sostiene:

El hecho imponible se entiende realizado cuando se produce una situación que, prevista y regulada en la correspondiente ordenanza fiscal, supone la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local o provoca la prestación de servicios o la realización de actividades por parte de los órganos locales, que beneficia o afecta de modo particular a determinados contribuyentes.¹⁸

El criterio de este autor es adecuado porque engloba aspectos importantes sobre la figura en estudio y determina de manera clara las diferentes actividades que forman el hecho generador de la tasa. Igual distinción realiza Cazorla Prieto,¹⁹ al analizar el presupuesto de hecho de la tasa partiendo de lo establecido en la Ley General Tributaria española. En la doctrina nacional, Patiño Ledesma expresa un criterio similar al de los autores antes enunciados, al sostener que: “el hecho imponible de las tasas se sustentará en los siguientes elementos: la utilización privativa de bienes de uso público local, la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa [...]”.²⁰

Con base en estos razonamientos podemos identificar claramente las actividades que conforman el hecho generador de la tasa, y de esta manera podemos también determinar el campo de acción en el cual se ha de desenvolver el Estado para el establecimiento y posterior recaudación de este tributo; pero corresponde asimismo analizar a continuación y por separado la naturaleza de dichas actividades, aclarando que esta separación se la realiza únicamente con la finalidad de entender de mejor manera cada uno de los supuestos que dan origen al tributo en cuestión, debiendo señalar que los mismos siempre relacionan a la naturaleza vinculante de la prestación.

¹⁸ Juan Martín Queralt, “Tasas y precios públicos”, en José Juan Ferreiro Lapatza, Francisco Clavijo Hernández, Juan Martín Queralt, Fernando Pérez Royo y José Manuel Tejerizo López, autores, *Curso de Derecho Tributario*, 17ª ed., (Madrid: Marcial Pons, 2001), 888.

¹⁹ Luis María Cazorla Prieto, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 7ª ed., (Navarra: Aranzadi, 2006), 319-20.

²⁰ R. Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, 282.

1.3.1. La utilización o aprovechamiento especial del dominio público

El Estado como es lógico tiene bajo su dominio los bienes públicos, una parte de los cuales están destinados a la utilización de toda la colectividad, pero ostenta la facultad cuando lo crea conveniente, de permitir el uso o aprovechamiento de una manera privada de dichos bienes. Al respecto, sostiene Martín Queralt:

La utilización por un particular de los bienes que son de dominio público o su aprovechamiento especial requiere, como es lógico, que los Entes públicos titulares de esos bienes demaniales concedan, con carácter previo, una autorización u otorguen una concesión. En consecuencia, si el particular quiere utilizar o aprovechar el dominio público tiene que acudir necesariamente a los titulares de esos bienes públicos y obtener una autorización con dicha finalidad, pagando la oportuna prestación patrimonial.²¹

Siguiendo el análisis corresponde señalar el criterio de Ruiz Garijo, quien explica a qué se refiere el uso especial y el uso privativo de los bienes públicos. La autora señala que: “uso especial es cuando concurren circunstancias de este carácter que coloca al usuario en una situación distinta del resto del público, y un uso privativo que se realiza por ocupación de una porción del dominio público, de modo que limita o excluye la utilización de los demás interesados”.²²

Parte de la doctrina tributaria no considera a este presupuesto como uno de los hechos que den origen al establecimiento de una tasa. Tanto De La Garza como Flores Zavala citados por Troya Jaramillo, tienen este criterio. El primer autor considera que no existe actividad por parte del Estado que se relacione de forma directa con el particular;²³ este punto es discutible, porque a nuestro entender sí se da esta relación, pues tal como lo indica Martín Queralt, para que se otorgue este uso privativo se requiere que el particular obtenga una autorización previa, produciéndose una clara relación entre el Estado y el contribuyente.

En este punto cabe también hacer mención que para la obtención de esa autorización o concesión para utilizar de forma privativa los bienes demaniales,

²¹ J. Martín Queralt, “Tasas y precios públicos”, 857.

²² Mercedes Ruiz Garijo, “Tributos Locales. Tasas”, en Pablo Chico De La Cámara, Javier Galán Ruiz y José Antonio Rodríguez Ondarza, directores, *Fiscalidad Práctica*, (Navarra: Aranzadi, 2010), 537.

²³ José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, (Quito: CEP, 2014), 34.

existe también la prestación de un servicio por parte de la Administración al otorgar ese permiso, premisa en la que se fundamenta el criterio de Troya Jaramillo,²⁴ de que la utilización de bienes del dominio público y el servicio público, se encuentran relacionados, y determina que el primero es un desarrollo de la prestación de servicios por parte del Estado.

Es preciso además realizar un análisis adecuado cuando nos encontremos frente a una tasa que nazca por la ocupación o aprovechamiento de bienes públicos. Es necesario identificar la finalidad que se busca al permitirse dicha ocupación y en qué circunstancias, puesto que como veremos más adelante existen casos en los cuales este supuesto de hecho puede utilizarse también para el establecimiento de otras prestaciones patrimoniales.

1.3.2. Prestación de servicios o realización de actividades por parte de la Administración Pública

Este punto ha sido muy discutido por la doctrina y su finalidad ha sido el tratar de determinar cuáles son los servicios o actividades por los que el Estado puede establecer el cobro de una tasa. Se han tomado varias líneas de análisis para cumplir con este cometido, entre las que tenemos a los servicios inherentes al Estado con base en los principios de gratuidad y onerosidad, y la prestación de servicios en régimen de monopolio.

En cuanto al primer punto, es decir, los servicios inherentes a la soberanía del Estado, tenemos dos criterios claramente definidos. De acuerdo al criterio de Giampietro Borrás, tratadistas como Carlos Enrique Rau, Roscher, Schall, entre otros, sostienen que la tasa “se caracteriza por corresponder, exclusivamente a servicios (actividades y órganos) que, por su naturaleza, sean esenciales del Estado”,²⁵ o que “la tasa solo tendría carácter tributario cuando se trata de servicios inherentes a la soberanía estatal, es decir, cuando esté destinada a retribuir un servicio consistente en una función propia del Estado”²⁶. En base a estos criterios se ha discutido cuales son estos servicios inherentes o esenciales que debe prestar el Estado. Para Valdés Costa “[...] las tasas corresponden a aquellos servicios

²⁴ *Ibíd.*, 36.

²⁵ G. Borrás, *Las tasas en la hacienda pública*, 175-76.

²⁶ Ángel Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, en Horacio García Belsunce, director, *Tratado de Tributación*, t. I, *Derecho Tributario*, v. I, (Buenos Aires: Astrea, 2003), 588.

inherentes al Estado, que no se conciben prestados por los particulares, dada su íntima vinculación con la noción de soberanía que rija en cada lugar y tiempo”,²⁷ estos servicios serían “los actos de autorización, permiso e inspección y de policía en general y la administración de justicia con poder de imperio”²⁸.

En la actualidad es una tarea muy compleja poder identificar los servicios esenciales que debe brindar el Estado y a partir de los cuales se justifique el cobro de una tasa, circunstancia que ha motivado una línea de pensamiento que difiere con el criterio antes acotado, aquí se encuentran de acuerdo a lo señalado por Schindel autores como Jarach, Borrás, Bulit Goñi, quienes coinciden en que “es prácticamente imposible distinguir jurídicamente entre servicios inherentes a la soberanía del Estado y los restantes”;²⁹ en igual sentido, Hoyos Jiménez, sostiene que el hecho de que los servicios prestados sean esenciales al Estado no es determinante dado que hoy en día pocos son los ámbitos donde el Estado se considera esencial y el criterio es muy relativo.³⁰

Adicionalmente, Giampietro Borrás critica la postura de quienes sostienen que la tasa se establece solo por los servicios inherentes al Estado, señalando que no se demuestran las razones por las cuales esta prestación pierde su naturaleza al no responder a un servicio esencial, y establece también un punto de suma importancia con el que se está de acuerdo. Sostiene el autor: “Finalmente, que lo discutible reside, no en considerar tasa a aquellos devengos que responden a servicios esenciales del Estado, cuestión no impugnada por la doctrina, sino en poner de manifiesto si son o no tasa y por qué, [aquellos] ingresos que responden a otras actividades del Estado, generalmente de carácter industrial y comercial [...]”.³¹

En las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, con ocasión del debate sobre la tasa y precio público, se analizaron los servicios que pueden dar origen a cada una de estas prestaciones, estableciéndose una conclusión que fue muy criticada, la misma que por su importancia se transcribe: “Corresponde a la decisión política determinar los servicios que en cada momento histórico y en cada

²⁷ Catalina Hoyos Jiménez, *Tributos vinculados y parafiscalidad*, en Cesar García Novoa, coordinador, *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 798

²⁸ *Ibíd.*, 147.

²⁹ A. Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, 588.

³⁰ C. García Novoa, *El concepto de tributo*, 293.

³¹ G. Borrás, *Las tasas en la hacienda pública*, 181.

organización política determinan la exigencia de una tasa sin que parezca posible establecer las características esenciales de tales servicios”³². Desde esta perspectiva se entiende que no se puede determinar con exactitud los servicios esenciales o inherentes al Estado, en razón del constante desarrollo en que se encuentra la sociedad, pero asimismo este criterio debe ser tomado con suma cautela a fin de evitar abusos y que se convierta en el justificativo para la creación indiscriminada de este tributo.

Otro punto que ha servido para la determinación de qué servicios pueden estar sujetos al cobro de una tasa, es el que hace referencia a los principios de gratuidad y onerosidad en la prestación de servicios por parte del Estado. Los servicios que son prestados por la Administración y que en principio están sujetos al régimen de gratuidad mediante ley podrán dar origen a una tasa. Parte de la doctrina establece que los servicios que son esenciales o inherentes al Estado son los que están sujetos al principio de gratuidad, en razón de que por mandato constitucional existen determinadas actividades o servicios que por su naturaleza e importancia para la consecución de una vida digna para los ciudadanos, la obligación de prestarlos radica exclusivamente en el Estado a través de sus organismos correspondientes, existiendo por obvias razones un claro nexo entre el principio de gratuidad y los servicios o actividades esenciales del Estado.

Villegas, citado por Ángel Schindel, sostiene que “siendo actividades imprescindibles y no susceptibles de ser dejadas de prestar, llevan implícitas el principio rector de presunción de su gratuidad, el que solo puede ser modificado mediante una ley que precise quienes y cuando deben sufragar dichas actividades mediante un tributo”,³³ por su parte Valdés Costa señala que los “servicios inherentes al Estado son en principio gratuitos y que su prestación solo puede estar gravada mediante un acto de imperio del Estado que establezca un tributo con ocasión de esa prestación”,³⁴ en tanto al hablar del principio de onerosidad, continúa el mismo autor, “los servicios de naturaleza económica que no reúnen esas características y que son prestados por el Estado por razones de oportunidad o conveniencia, en concurrencia con los particulares o en régimen de monopolio, se rigen por el principio inverso de

³² XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Caracas, 1991, Conclusiones, 4.

³³ A. Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, 588.

³⁴ R. Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 148.

onerosidad”.³⁵ Por lo que de este criterio se entiende que si el Estado presta un servicio con el que se busca un beneficio económico y se establece para ello una tarifa como contraprestación, dicho rubro no puede tener naturaleza tributaria.

En cuanto a la prestación de servicios en régimen de monopolio, debemos entenderlo cuando el Estado es el único ente que puede prestar dicho servicio, es decir, que se produce cuando por la naturaleza misma del servicio solo puede ser prestado por el Estado. En palabras de Juan Martín Queralt, esta circunstancia se presenta cuando el sector público sea el único que preste el servicio o realice la actividad, fruto de una reserva por la normativa vigente o no.³⁶

Por su parte, Fernando Pérez Royo, al analizar la definición de tasa establecido en la Ley General Tributaria española, señala que en lo que hace referencia a la prestación de servicios en régimen de monopolio o no concurrencial, la nueva definición aclara que no es necesario que se trate de un monopolio legal, de una reserva formal a favor del sector público, sino que basta con que, de derecho o de hecho, el servicio se preste sin concurrencia privada.³⁷

En las ya referidas XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, al tocar el tema de los servicios prestados en régimen de monopolio se concluyó que “la utilización del servicio monopolizado está impuesta obligatoriamente por la ley, corresponde concluir que la fuente jurídica de la obligación no es el acuerdo de voluntades [...] sino la voluntad unilateral y coactiva del Estado, razón por la cual estamos en presencia de un verdadero tributo que se debe cumplir con todos sus requisitos constitucionales correspondientes”.³⁸

De las exposiciones citadas, podemos determinar que los servicios prestados por el Estado, su vinculación con la gratuidad u onerosidad, su prestación en régimen de monopolio o en competencia con el sector privado, y su recepción voluntaria u obligatoria, dan los parámetros a partir de los cuales puede identificarse las actividades o servicios que deban devengarse mediante una tasa, pero asimismo debemos ser claros en que dependerá siempre el análisis que se haga a cada caso concreto para establecer si estamos frente a una prestación de naturaleza tributaria o

³⁵ *Ibíd.*, 148-49.

³⁶ J. Martín Queralt, “Tasas y precios públicos”, 859.

³⁷ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., (Madrid: Editorial Civitas, 1998), 115.

³⁸ XV Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario, 2.

ante alguna otra prestación patrimonial de carácter público. Se ha evidenciado la problemática de establecer cuáles son los servicios inherentes a la soberanía del Estado que, como se ha indicado, los criterios están supeditados a los cambios de la sociedad. No se ha podido concluir categóricamente que solo se pueden establecer tasas por la prestación de servicios esenciales, pues la tendencia doctrinaria asume que ese cometido es parte de la política de gobierno establecida por cada Estado, por lo que se debe acudir a la normativa interna de cada país para analizar las particularidades en la creación de esta figura tributaria. En el caso de nuestro país, el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), en su artículo 568 establece los servicios que están sujetos al cobro de una tasa en el caso de los gobiernos municipales y metropolitanos.³⁹

Se debe además analizar cuál es la finalidad que tiene el Estado con el establecimiento del servicio, ya que a pesar de que preste un servicio en régimen de monopolio, este podría tener una orientación más económica, y no se podría asegurar que la prestación correlativa sea propiamente una tasa. Al respecto, Hoyos Jiménez, señala que: “hay monopolios del Estado en los cuales el mismo se comporta como un particular y, por ello, no tiene sentido que las prestaciones pertinentes deban tener la connotación de tributarias”.⁴⁰

No obstante a esta última reflexión, Martín Queralt plantea de manera general la distinción de este tributo, señalando:

[...] se somete al pago de una tasa la realización administrativa de una actividad o la prestación de un servicio en régimen de Derecho público que afecte al sujeto pasivo cuando no sean actividades o servicios solicitados

³⁹ Art. 568.- Servicios sujetos a tasas.- Las tasas serán reguladas mediante ordenanzas, cuya iniciativa es privativa del alcalde municipal o metropolitano, tramitada y aprobada por el respectivo concejo, para la prestación de los siguientes servicios: a) Aprobación de planos e inspección de construcciones; b) Rastro; c) Agua potable; d) Recolección de basura y aseo público; e) Control de alimentos; f) Habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales; g) Servicios administrativos; h) Alcantarillado y canalización; e, i) Otros servicios de cualquier naturaleza. Cuando el gobierno central hubiere transferido o transfiera excepcionalmente al nivel de gobierno municipal o metropolitano las competencias sobre aeropuertos, se entenderá también transferida la facultad de modificar o crear las tasas que correspondan y a las que haya lugar por la prestación de éstos servicios públicos, a través de las respectivas ordenanzas. Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), publicado en el Registro Oficial Suplemento 303, de 19 de octubre de 2010.

⁴⁰ Catalina Hoyos Jiménez, *Tributos vinculados y parafiscalidad*, en Cesar García Novoa, coordinador, *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 798.

voluntariamente por el sujeto, bien por que resulten impuestos por disposiciones legales o reglamentarias, o bien por que se trate de bienes, servicios o actividades imprescindibles para la vida privada o social del solicitante; asimismo, la realización de actividades o prestación de servicios por la administración conllevará el pago de una tasa cuando esas actividades o servicios no se presten o realicen por el sector privado.⁴¹

Otro punto que corresponde analizar como parte de la naturaleza jurídica de la tasa, es el que se refiere a su fundamento como prestación o contraprestación que se paga al Estado por la realización de un servicio o de una actividad estatal.

En cuanto la consideración de tasa como contraprestación tiene íntima relación, como sostiene Giampietro Borrás, con la teoría del cambio, que concibe a la tasa como la contraprestación que paga el contribuyente por la prestación de un determinado servicio por parte del Estado. Debemos manifestar que este punto ha sido duramente criticado por la mayoría de la doctrina tributaria contemporánea.

El hecho de considerar a la tasa como una contraprestación implicaría a nuestro criterio, dotarle de un matiz de voluntariedad en la recepción del servicio, respecto del obligado al pago, aspecto que no cabe dentro de las prestaciones tributarias en base a sus características de obligatoriedad y coercitividad, coincidiendo con lo señalado por Troya Jaramillo en que “no es apropiado considerarla como una contraprestación, pues ese término denotaría un carácter contractual que no le es aplicable”.⁴²

García Novoa hace referencia a este punto señalando que: “La tasa es un tributo cuyo presupuesto es un servicio que se recibe, pero se trata de una obligación legal y no de una contraprestación, que solo es referible a obligaciones contractuales”.⁴³ Por su parte Sabá Guzmán, al realizar una distinción entre tasa y precios públicos sobre este punto refiere “[...] se debe considerar que los tributos se cobran unilateralmente por el Estado, porque provienen de su poder de imperio, por lo tanto, son ajenos a toda idea de contraprestación mediata o inmediata; mientras

⁴¹ J. Martín Queralt, “Tasas y precios públicos”, 859.

⁴² J. V. Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, 34.

⁴³ C. García Novoa, *El concepto de Tributo*, 289.

que los precios públicos son contraprestaciones, suponen ventajas recíprocas para las partes, y la voluntad del particular es determinante [...]”.⁴⁴

La tasa, conocida como una de las categorías del género tributo, participa como es lógico de los rasgos que distinguen a todo instituto tributario, por lo corresponde hacer mención a las principales características de los tributos en general y de la tasa en particular.

1.4. Características de los tributos en general

1.4.1 Prestación ex lege

Esta particularidad hace referencia a que los tributos solamente pueden ser establecidos mediante ley expedida por el órgano competente. Al respecto, sostiene Geraldo Ataliba citado por Alex Córdova que: “la obligación tributaria nace de la voluntad de la ley, mediante el acaecimiento de un hecho (hecho imponible) descrito en ella. No nace, como las obligaciones voluntarias (ex voluntate), de la voluntad de las partes, esta es irrelevante para determinar el nacimiento de este vínculo obligacional”.⁴⁵

Por su parte Valdés Costa considera que esta característica constituye una aplicación del principio de legalidad consagrado en las constituciones “con la fórmula de que nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley”.⁴⁶

Desde nuestra perspectiva existe aquí un vínculo con el principio de reserva de ley en el sentido de que es materia exclusiva de la ley el establecer los diferentes tributos y sus respectivos elementos, lo que se sustenta con lo señalado por Ángel Schindel en el sentido de que “la prestación debe ser establecida inexorablemente por la ley [...] en base al viejo principio *nullum tributum sine lege*”.⁴⁷ Sin embargo, por efectos del reconocimiento constitucional de competencias a niveles de gobierno subnacional, se observa, como en el caso ecuatoriano, que este principio se ha flexibilizado, pues los gobiernos municipales (entre otros gobiernos autónomos

⁴⁴ Sabá Guzmán, “El precio público”, en Luis Toscano Soria, editor, *Nuevos Estudios sobre derecho tributario*, Serie Estudios Jurídicos, v. 27, (Quito: Corporación Editora Nacional, 2006), 157.

⁴⁵ Alex Córdova, “El concepto de tributo. El principio de capacidad contributiva y el mito de los tributos medioambientales”, en Mauricio Plazas Vega, coordinador, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor de Andrea Amatucci*, v. II, (Bogotá: Temis, 2011), 91-2.

⁴⁶ R. Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 73.

⁴⁷ A. Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, 567.

descentralizados) gozan de capacidad normativa para la creación de tasas y contribuciones especiales, a través de la expedición de ordenanzas. Aquí lo que se pone de relieve es una matización de la obligación ex lege, ya que la capacidad normativa para la creación de tributos, dentro de los límites previstos por la Constitución, puede estar representada por la expedición de una ley o también por otra norma jurídica como lo es la ordenanza.

1.4.2. Unilateralidad

Son prestaciones unilaterales, en el sentido de que el Estado establece los tributos en base a la potestad tributaria consignada en la Constitución, basándose en su soberanía, es decir que no interviene la voluntad de los contribuyentes para la creación de los tributos, los mismos que al ser creados, como lo señala Troya Jaramillo “se exigen aún contra la voluntad de los particulares obligados al pago.”⁴⁸

El autor Ángel Schindel al referirse a la unilateralidad del tributo señala que “en esta obligación no hay prestaciones bilaterales directas, como en la mayoría de los negocios jurídicos privados, sino que se trata de una suerte de prestación unilateral, del sujeto pasivo del tributo hacia el Estado [...]”⁴⁹. Es decir, que los tributos deben ser satisfechos por estar establecidos en la ley o en la norma pertinente, y no porque existió un acuerdo entre las partes para asumirlos, lo que nos lleva a afirmar que los tributos son prestaciones obligatorias que se establecen y recaudan sin la existencia de consentimiento por parte de los obligados al pago de los mismos.

1.4.3. Coercitividad

Es una cualidad que tiene íntima relación con la unilateralidad, puesto que al ser prestaciones obligatorias establecidas por el poder que tiene el Estado, el contribuyente no participa con libertad o voluntad en la relación jurídica que se origina al producirse el hecho generador, como así lo señala Troya Jaramillo al hablar de la coactividad en las tasas. El autor sostiene que “las tasas son prestaciones que se aplican coactivamente aún contra la voluntad del particular. Basta con que

⁴⁸ J. V. Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, 3.

⁴⁹ A. Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, 566.

éste se encuentre en el caso previsto por la norma, para que se vea obligado al pago.”⁵⁰

El autor Alex Córdova por su parte al hablar de la coercitividad de los tributos manifiesta que la “obligación de contribuir no surge de un acto voluntario del contribuyente, si no que emana de la decisión unilateral de Estado, aún en aquellos casos en que se brinde un determinado servicio o actuación a favor del administrado,”⁵¹ concepción que se encuentra en plena relación con lo que señala García Novoa en cuanto a que “solo es coactivo el servicio o actividad cuya recepción es jurídicamente obligatoria porque existe una disposición normativa que obliga a prestarlo o recibirlo”.⁵²

Otra circunstancia que hace referencia a la coercitividad, es la que se relaciona con la facultad del Estado para poder cobrar las prestaciones tributarias cuando el obligado no las ha satisfecho, es decir que la Administración dispone de los instrumentos para poder obtener directamente esos ingresos por vía de apremio. Al respecto Ángel Schindel sostiene que “la prestación puede ser exigida coercitivamente por el Estado si los particulares obligados a su pago no se avienen de la decisión dispuesta por la ley,”⁵³ razón por la cual los tributos se encuentran dentro de los denominados empréstitos forzosos.

1.4.4. Fines fiscales

Está fuera de toda discusión que la finalidad principal de los tributos es el procurar los ingresos suficientes para que el Estado pueda cubrir las necesidades de sus habitantes, es decir que son instrumentos a través de los cuales se pueden obtener los recursos necesarios para solventar el gasto público. En este punto, Alex Córdova señala que “la finalidad principal de los tributos consiste en procurar para el Estado ingresos de las economías particulares que le permiten sufragar sus gastos para alcanzar el bien común. Sin estos ingresos los estados no podrían cubrir el presupuesto público para satisfacer las necesidades públicas.”⁵⁴ Por su parte, Ferreiro Lapatza citado por Schindel sostiene que “en general, fundamentalmente, los tributos

⁵⁰ J. V. Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, 30.

⁵¹ A. Córdova, “El concepto de tributo...”, 91.

⁵² C. García Novoa, *El concepto de Tributo*, 181.

⁵³ A. Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, 566.

⁵⁴ A. Córdova, “El concepto de tributo...”, 93.

sirven, se utilizan, tienen por fin allegar recursos dinerarios al Estado y demás entes públicos para que éstos, utilizando estos recursos, gastándolos, puedan cubrir las necesidades públicas”.⁵⁵

Pero debemos de igual forma hacer referencia a que no es el único propósito de los tributos el generar ingresos para el Estado. Sí es su principal finalidad pero no la única, estos pueden ser utilizados para la consecución de otros propósitos. Puede ser para promover o evitar ciertas conductas, para procurar el ahorro y la correcta redistribución de la riqueza. Objetivos conocidos como fines extrafiscales de los tributos.

Sobre la finalidad de los tributos, Giuliani Fonrouge citado por Valdés Costa, afirma que el fin principal es allegar fondos, pero no es el único, porque en algunos impuestos modernos lo esencial es obtener ciertos objetivos extrafiscales como ocurre con los derechos aduaneros, etc.⁵⁶

1.4.5. Prestación pecuniaria

Al ser los tributos una importante fuente de ingresos para el Estado, es necesario que esta fuente consista en sumas dinerarias que la Administración pueda obtener y manejar para el correcto cumplimiento de sus obligaciones, es por esta razón que se prioriza el hecho de que el pago de las obligaciones tributarias sea en dinero. A decir de Alex Córdova, “ello implica que nos encontramos frente a una obligación de dar de carácter pecuniario, que normalmente se cumple mediante la entrega de efectivo”.⁵⁷

La doctrina y el ordenamiento jurídico han señalado que prioritariamente se sufragaran los tributos mediante prestaciones dinerarias, pero también se permite que en caso de no poder cumplir con sus obligaciones de esta manera, se lo pueda hacer también a través de bienes, siempre que puedan ser apreciados en dinero, así lo señala Schindel tomando el criterio de Villegas.⁵⁸

⁵⁵ A. Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, 567.

⁵⁶ R. Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 75.

⁵⁷ A. Córdova, “El concepto de tributo...”, 90.

⁵⁸ Para Villegas, el pago de tributos con bienes solo sería admisible en tanto se den las siguientes condiciones: 1) que el pago mediante bienes esté expresamente autorizado por la ley; 2) Que se trate de situaciones realmente excepcionales; 3) que los bienes entregados por los contribuyentes sean absolutamente necesarios para el Estado en el momento del trueque [...] y 4) que la valuación sea efectuada por organismos especializados o peritos y coincida con los precios de mercado.

El Código Tributario ecuatoriano⁵⁹ en el artículo 43 hace referencia al tema, al disponer cómo debe hacerse el pago de la obligación tributaria, que por su importancia se lo transcribe:

Cómo debe hacerse el pago.- Salvo lo dispuesto en leyes orgánicas y especiales, el pago de las obligaciones tributarias se hará en efectivo, en moneda de curso legal; mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley o por la administración para el efecto. Cuando el pago se efectúe mediante cheque no certificado, la obligación tributaria se extinguirá únicamente al hacerse efectivo.

Las notas de crédito emitidas por el sujeto activo, servirán también para cancelar cualquier clase de tributos que administre el mismo sujeto.

Asimismo, la obligación tributaria podrá ser extinguida total o parcialmente, mediante la dación en pago de bonos, certificados de abono tributario u otros similares, emitidos por el respectivo sujeto activo, o en especies o servicios, cuando las leyes tributarias lo permitan.

1.5. Características de la tasa

Una vez que se ha expuesto algunas de las cualidades de los tributos en general, afirmando, claro está, que la tasa participa de todas ellas, corresponde analizar las características que le son propias a este tributo y que responden de igual manera a su naturaleza, pero que hemos considerado desarrollarlas para los fines de este trabajo en este acápite, las mismas que nos permitirán establecer las particularidades de la tasa a fin de distinguirla de las demás prestaciones patrimoniales.

1.5.1. Divisibilidad

Esta característica hace referencia a que los servicios o actividades estatales por los cuales se recaudan tasas deben ser susceptibles de cuantificación individualizada en cada contribuyente, basándose en la vinculación que tiene el hecho generador de este tributo con la actuación o actividad previa de la Administración. Al respecto Giampietro Borrás sostiene que “la tasa responde, pues, para la concepción en estudio, a servicios y necesidades individuales y divisibles; es

⁵⁹ Ecuador, Código Tributario, Codificación 9, publicado en el Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 2005.

decir que, su destino reside en responder a la prestación de servicios de tal índole que satisfacen necesidades de dicha especie”.⁶⁰

Cabe señalar en este punto que este autor no considera a la divisibilidad como un elemento característico de la tasa, pues es del criterio de que también se pueden establecer otras figuras como impuestos y precios en la prestación de servicios divisibles.

Pero debemos afirmar también que un sector mayoritario de la doctrina considera a la divisibilidad como una característica esencial de la tasa. Para Valdés Costa, haciendo una crítica al razonamiento de Borrás, considera que este autor tiene una percepción diferente de lo que respecta a la individualización de los servicios, y en ese sentido, señala: “si el servicio es indivisible falta uno de los presupuestos básicos de la tasa, ya que no podrá individualizarse a la persona que lo utiliza particularmente o que da lugar a su funcionamiento”.⁶¹

En las ya mencionadas XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se concluyó por unanimidad que “tanto en el caso de la tasa como en el precio es de la esencia del correspondiente ingreso que la actividad estatal sea divisible en unidades de uso o consumo a fin de que pueda concretarse una prestación específica respecto del obligado al pago”.⁶² En el mismo sentido, Gustavo E. Diez señala que “es necesario que el servicio que genera la tasa pueda fragmentarse en unidades de uso o consumo, para hacer posible la particularización a cada persona”.⁶³

Otro aspecto que a nuestro criterio es de suma importancia para sustentar la divisibilidad como característica de la tasa, es el que refiere Ángel Schindel, para quien “la divisibilidad implica necesariamente una suerte de inmediatez entre el servicio y el contribuyente obligado al pago”,⁶⁴ esto en base a la actividad estatal que da origen a la prestación de servicios remunerados con tasas.

Para Giannini, “la tasa constituye una prestación debida por el desarrollo de una actividad del ente público que afecta particularmente al obligado, lo que solo

⁶⁰ G. Borrás, *Las tasas en la hacienda pública*, 168.

⁶¹ R. Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 146.

⁶² XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, 2.

⁶³ G. Diez, “Tasas y Contribuciones Especiales”, 5.

⁶⁴ A. Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, 592.

puede comprobarse en los servicios que se consideran divisibles en la ordenación administrativa del ente”.⁶⁵

De lo antes mencionado, consideramos que la divisibilidad en la prestación de servicios como fundamento para el establecimiento de una tasa, constituye una característica de mucha importancia para la correcta identificación de esta prestación tributaria, pero en igual sentido debemos señalar que esta particularidad no es exclusiva de la tasa, ya que existen otras prestaciones como los precios públicos en los que también se presenta dicha característica.

1.5.2. Efectiva prestación del servicio

Debemos partir en este punto haciendo referencia a la existencia de varias corrientes doctrinarias que consideran que se puede establecer tasas por la prestación potencial y no efectiva, de servicios a cargo del Estado.

El Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), en concordancia con el Modelo de Código Tributario para América Latina, en el artículo 11 señala: “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, individualizado en el contribuyente”.⁶⁶

Sobre el tema, Dino Jarach al realizar un análisis del Modelo de Código Tributario para América Latina, establece su desacuerdo con la posición de establecer tasas basándose en una prestación potencial de servicios. Dice el autor: “[...] no nos parece aceptable que la tasa pueda justificarse como un servicio individualizado pero meramente potencial. Esta doctrina ha sido la defensa esgrimida habitualmente por los Municipios de la República Argentina para justificar tasas recaudadas por servicios no prestados”,⁶⁷ y continúa señalando que: “la mera existencia teórica de un servicio que no se individualiza efectivamente hacia el

⁶⁵ Achille Donato Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, (Madrid: de Derecho Financiero, 1957), 42.

⁶⁶ Art. 11, Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 30.

⁶⁷ Dino Jarach, “Análisis del Modelo de Código Tributario para América Latina O.E.A.-B.I.D”, en Marcelo R. Lascano, director, *Impuestos Doctrinas Fundamentales 1942-2002*, (Buenos Aires: La Ley, 2002), 285.

sujeto, no constituye base suficiente para crear una tasa y ésta no puede ser válidamente exigida”.⁶⁸

La gran mayoría de la doctrina considera que una parte muy importante que conforma el presupuesto de hecho de la tasa, debe ser la prestación efectiva del servicio por parte de la Administración referida hacia el contribuyente. Pérez Royo señala que “la forma de explicar jurídicamente el concepto de tasa se basa en la referencia a la estructura de su presupuesto de hecho o hecho imponible, el cual incluye como elemento central la efectiva prestación de un servicio público”.⁶⁹

Por su parte, Shaw, citado por García Novoa manifiesta que “la doctrina ampliamente mayoritaria ha entendido que, dado que el hecho generador de la tasa es la prestación de un servicio por parte del Estado hacia el contribuyente, es esencial que el servicio sea efectivamente prestado por la Administración”.⁷⁰

Sobre este punto, en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se concluyó sobre la efectiva prestación del servicio como característica fundamental de la tasa. La conclusión séptima en su parte pertinente señala:

Es de la esencia de la tasa que el servicio estatal que constituye su presupuesto de hecho sea prestado efectivamente por la Administración al contribuyente, aun cuando éste se resista a recibirlo. La prestación efectiva del servicio al contribuyente es uno de los elementos caracterizadores más importantes para distinguir la tasa de las otras especies tributarias, particularmente del impuesto.⁷¹

Respecto de la esencialidad que representa la efectiva prestación del servicio, para el correcto establecimiento de la tasa, Valdés Costa es radical en su concepción y considera que “si el presupuesto de hecho de la obligación de pagar la tasa es el funcionamiento de un servicio público respecto del contribuyente, es innegable que *si el servicio no funciona, no se produce el hecho generador de la obligación*, o sea, que esta no llega a nacer”.⁷²

⁶⁸ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed., (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999), 239.

⁶⁹ F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, 113.

⁷⁰ C. García Novoa, *El concepto de Tributo*, 290-91.

⁷¹ XV Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario, Caracas, Conclusión 7, 2.

⁷² R. Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, p. 153.

En cuanto a la posibilidad de establecer una tasa teniendo como fundamento la potencialidad en la prestación del servicio, se lo debería ver a este desde una perspectiva relacionada con la utilización del mismo por parte del contribuyente, es decir que la administración cumple con poner a disposición del prestatario el servicio correspondiente que constituiría la potencialidad.

Al respecto Ángel Schindel manifiesta que: “En otros países como en Brasil, el derecho positivo ha incluido el concepto de prestación potencial, entendida ésta en términos de que el servicio debe efectivamente existir y estar a disposición del contribuyente, siendo potencial su utilización por parte de éste”.⁷³ En el mismo sentido, complementando este criterio Gustavo O. Diez, considera que:

La prestación efectiva se da cuando el contribuyente recibió o utilizó el servicio. Mientras que la potencialidad ocurre cuando, tratándose de tasas que son de interés general, es el sujeto el que opta por el uso o no del servicio. Es decir, si el servicio es ofrecido y puesto a disposición del usuario, aunque no lo use, debe pagar el tributo, pues existe la potencialidad de su uso. Es fundamental reconocer que la potencialidad no es del Estado, sino que es un derecho del contribuyente.⁷⁴

1.5.3. Ventaja o beneficio

Con respecto a este punto, parte de la corriente doctrinaria que considera a la tasa como una contraprestación discurre en la idea de que es imprescindible la existencia de un beneficio, utilidad o ventaja representada en el particular para que proceda el establecimiento de la respectiva prestación, pero en la actualidad pesa más la concepción de que en cuanto a la naturaleza misma de la tasa, este no es un requisito necesario para su validez, puesto que se dan casos en que dicho beneficio no se ha presentado o de hacerlo se da en una forma muy matizada y no por eso la tasa deja de ser válida jurídicamente. Para el profesor Troya Jaramillo: “Existen numerosos casos en los cuales la prestación tasa se exige por el otorgamiento de un servicio público divisible que beneficia al particular, pero existen otros, también

⁷³ A. Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, 591.

⁷⁴ G Diez, “Tasas y Contribuciones Especiales”, 4.

numerosos, en los cuales ello no ocurre. Por lo tanto el beneficio que dimana del servicio no define la tasa, pues, el mismo puede aparecer o no”.⁷⁵

La tasa se establece en base a la potestad que tiene el Estado para exigirla ante la realización de determinadas actividades que realice, por lo que no es acertado considerar que ésta se satisface por el beneficio que recibe el particular con razón de la prestación de un servicio por el Estado, ya que esta característica es propia de otras prestaciones patrimoniales, así lo considera Bulit Goñi, quien expresa que “No es recaudo de la tasa que el servicio importe una ventaja o beneficio para el obligado, sino que la ventaja o beneficio, dentro de las especies tributarias, es más propia de la contribución de mejoras”.⁷⁶

Valdés Costa por su parte señala que a diferencia de lo que sucede con los servicios económicos remunerados por precios, el presupuesto de hecho de la tasa, o sea, la condición necesaria y suficiente para que nazca la obligación, es exclusivamente el funcionamiento del servicio, proporcione o no ventajas al obligado.⁷⁷

Hay que hacer mención en este punto, que a la misma conclusión se llegó en las XV Jornadas de Derecho Tributario, en donde se estableció que la ventaja o beneficio no es un elemento esencial que sirva para caracterizar a la tasa, pero que sí constituye un elemento esencial para caracterizar al precio público.

Cabe pues decir que lo referente a la ventaja o beneficio como uno de los ejes principales para el establecimiento de la tasa, ha ido perdiendo fuerza y ha ido ubicándose en un plano secundario, que puede estar o no presente, ya que como sostiene Patiño Ledesma “no es admisible situar el sustento jurídico de la tasa en el concepto del beneficio, utilidad o ventaja que se otorgue a través de la actividad pública, porque esas situaciones de carácter personal constituyen una cuestión incidental”.⁷⁸

Debemos ser claros en este punto y recalcar que por el vínculo que existe entre el establecimiento de este tributo y la actividad estatal, mayores podrán ser los

⁷⁵ J. V. Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, 39.

⁷⁶ Enrique Bulit Goñi, Autor, *Tributos vinculados: Tasas y contribuciones especiales*, 421.

⁷⁷ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 155.

⁷⁸ Rodrigo Patiño Ledesma, *Principios de Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, 280.

casos en los cuales se pueda apreciar algún tipo de ventaja respecto del obligado, pero como acertadamente lo sostiene González García, esto se da porque “entre los elementos configuradores del hecho imponible de la tasa debe estar presente una actividad administrativa referida al sujeto pasivo de la misma. Es lógico suponer que de esa actividad administrativa normalmente se derivarán beneficios o ventajas, pero tal efecto no es jurídicamente exigible”.⁷⁹

1.5.4. Destino de lo recaudado

Como bien se sabe el objetivo principal no solo de la tasa sino de todos los tributos es el de contribuir al sostenimiento del gasto público, es el Estado el que a través de los tributos puede obtener el financiamiento para cumplir con sus fines y prestar de manera eficiente los servicios necesarios para el bien y desarrollo de la colectividad.

Partiendo de la concepción de que la tasa es un tributo que se cobra por la prestación de un servicio de carácter público o por una determinada actividad que realiza la Administración, es dable entender que los recursos que se obtengan por la prestación de ese servicio o actividad estén destinados al financiamiento y mantenimiento de dicho servicio o actividad, incluso algunos cuerpos normativos al momento de definir la tasa establecen que lo recaudado por este concepto debe estar obligatoriamente destinado a financiar el servicio por el que cobra. Así lo establece el Modelo de Código Tributario para América Latina, en el artículo 16.⁸⁰

En este sentido, Manuela Fernández Junquera, al tocar el tema de la finalidad recaudatoria de los tributos señala “[...] La dependencia que hemos visto que se produce en estos dos tributos (tasas y contribuciones especiales) con el gasto que provoca o que realiza la administración, tiene carácter absoluto, de tal manera que si

⁷⁹ Sentencia No. 003-09-SIN-CC, CASO No. 0021-2009-IA, Corte Constitucional para el periodo de transición, Quito 23 de Julio de 2009, 38.

⁸⁰ MCTAL, Art. 16 “Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no puede tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al estado”.

no existiese no nacería el tributo correspondiente, lo que no sucede en los impuestos".⁸¹

Existen autores con un criterio aún más radical, en relación con la afectación directa que tienen los recursos obtenidos en la recaudación de tasas, así tenemos a Gustavo Diez, quien sostiene que "si el producto de la tasa se destinase a otros fines no relacionados con el servicio que la origina, se estaría clara y concluyentemente frente a un impuesto".⁸² Por su parte, Valdés Costa considera que "no se concibe que se cree una tasa con destino a fines ajenos al servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación".⁸³

Asimismo, Guillermo O. Teijeiro expresa que "el monto recaudado en virtud de una tasa no puede destinarse a una finalidad ajena al servicio que le da origen; lo recaudado por la tasa debe ser destinado a cubrir el costo de los servicios cuya prestación ha determinado la imposición del tributo."⁸⁴

Desde otra perspectiva existen autores quienes sostienen que lo recaudado por las tasas debe ingresar a las arcas presupuestarias de la Administración sin afectación alguna. Al respecto Ferreiro Lapatza, señala: "Las tasas fiscales son tributos creados y establecidos por el Estado, son ingresos del Estado cuyo importe debe ser ingresado en el Tesoro Público y cuyo producto debe ser empleado para financiar los gastos del Estado en general, sin afecciones particulares. Las tasas fiscales son así tributos que siguen el régimen jurídico típico y normal de los tributos del Estado".⁸⁵

Como vemos en este criterio, no se considera que lo recaudado por la tasas deba tener una afección directa al financiamiento de los servicios, más bien que de manera general estos rubros deben entrar a formar parte del presupuesto de la Administración. Este pensamiento se encuentra en la misma línea que mantienen otros autores en el sentido de que al campo tributario le corresponde el determinar y

⁸¹ Manuela Fernández Junquera, "Tasas y contribuciones especiales: dos tributos controvertidos", en Mauricio Plazas Vega, coordinador, *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en honor de Andrea Amatucci*, v. II, (Bogotá: Temis, 2011), 456.

⁸² G Diez, "Tasas y Contribuciones Especiales", 4.

⁸³ R. Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 160.

⁸⁴ Guillermo O. Teijeiro, "Aplicación de las normas tributarias en el tiempo", en Horacio García Belsunce, director, *Tratado de Tributación*, t. I, *Derecho Tributario*, v. 1, (Buenos Aires: Astrea, 2003), 859-60.

⁸⁵ José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, 22ª ed., v. III, *Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular*, (Madrid: Marcial Pons, 2000), 133-34.

recaudar los tributos, mas, el destino que se dé a los mismos ya entraría a formar parte del campo financiero o presupuestario. Al respecto Troya Jaramillo considera que “existe una confusión entre los planos jurídico y financiero. El destino de lo recaudado por la tasa no puede ser elemento que integre su noción jurídica.”⁸⁶

Dino Jarach se ha pronunciado sobre el tema, y lo hace en el sentido de que “la universalidad del presupuesto exige que lo recaudado por tasas se vuelque a la masa de los recursos, sin afección a la financiación del servicio en cuestión”.⁸⁷ Similar razonamiento efectúa Pérez Royo⁸⁸, para quien las tasas al igual que en los impuestos se rigen por el principio de la unidad de caja o de no afección, por el cual todo lo recaudado por concepto de tasas debe ingresar al presupuesto general de la Administración que preste el servicio.

Sin embargo, cabe señalar que en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, sobre el punto en cuestión se determinó que no debe darse un destino ajeno a lo que se recaude por concepto de tasa, que no sea al financiamiento de la actividad estatal que lo produce. Por su importancia se transcribe esta resolución:

La ley no debe asignar el producto de las tasas a un destino ajeno a la financiación de la actividad estatal que constituye el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia de la obligación. Si de las circunstancias relativas a la creación del tributo surge que la verdadera finalidad de su creación es solventar gastos ajenos al servicio vinculado a la tasa, la realidad debe primar sobre la figura de la tasa y concluirse que se está ante otra especie tributaria cuya creación debe cumplir los requisitos constitucionales pertinentes, en especial en cuanto a la potestad para establecerla.⁸⁹

Expuestas estas dos posiciones, en lo que debemos estar claros es que la tasa se recauda por la prestación del servicio o por la actuación estatal realizada, pero el contribuyente, quien es el que asume el valor requerido por la Administración, tiene el derecho de que ese servicio cuente con el suficiente financiamiento para la correcta prestación del servicio o de la actividad pública, constituyéndose esto en una

⁸⁶ J. V. Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, 39.

⁸⁷ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 236.

⁸⁸ F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, 113.

⁸⁹ XV Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario, Caracas, Conclusión 10, 3.

obligación para la Administración, que debe procurar el debido sustento económico a fin de que se dé siempre una adecuada prestación del servicio que motiva la tasa.

Es importante recalcar que el hecho de que se considere al destino de la recaudación como característica esencial de la tasa, con el que nos encontramos de acuerdo, va direccionado en el sentido de que la ley o la norma que crea y regula la tasa debería en todos los casos explicitar el destino de ésta, al financiamiento de la actividad pública que la motiva, para evitar la distracción de estos recursos a propósitos públicos distintos que eventualmente puedan debilitar la prestación misma del servicio o la realización de la actividad pública. Tema propio del Derecho de las Finanzas Públicas que debe ser observado para asegurar, en la mayor medida posible, la sostenibilidad de la intervención pública; no obstante, es una circunstancia que se encuentra fuera del Derecho Tributario. En este punto, Valdés Costa acertadamente considera que “la ley no puede asignar el producto de la tasa a otro destino que la financiación del servicio que constituye su presupuesto de hecho. Si la administración, en los hechos, le da a una tasa legalmente establecida otro destino, se producirá una malversación de fondos, sobre lo cual no puede existir otra opinión diferente a la de que es una cuestión ajena al derecho tributario.”⁹⁰

1.5.5. Voluntad

Han existido algunos criterios que consideran que la tasa tiene un carácter voluntario por la solicitud que en determinados casos realiza el contribuyente a la Administración, pero este evento no compromete los rasgos propios de una prestación tributaria como la obligatoriedad, unilateralidad, coercitividad, y el más importante desde nuestra percepción, el de obligación ex lege, es decir que para su creación no interviene la voluntad de los contribuyentes, en este sentido se pronuncia Schindel y considera que “siendo la tasa un tributo y, por ende, exigible en forma coercitiva, el contribuyente no puede soslayar su obligación de abonar una tasa; si respecto de él se ha producido el hecho imponible, rehusando la utilización del servicio.”⁹¹

En cambio, es de otro parecer Berliri, para quien, conforme lo cita Valdés Costa, “la tasa es una espontánea prestación, no una obligación [...] el contribuyente

⁹⁰ R. Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 161.

⁹¹ A. Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, 593.

que paga una tasa no paga porque deba pagar, sino únicamente por que quiere pagar; tan cierto es esto que si no paga el Estado no puede actuar de modo alguno para constreñirlo pudiendo solo rehusar el servicio requerido”.⁹² Al respecto, el mismo Valdés Costa considera como errónea la posición de Berliri, y hace una distinción muy acertada sobre este punto, señalando que: “Una cuestión es que el servicio se preste de oficio, o a demanda del particular, y otra, que la fuente de la obligación sea la ley o el consentimiento del obligado”,⁹³ es decir que la forma en cómo se produce la prestación del servicio (de oficio o solicitud de parte) en nada influye sobre la naturaleza del tributo puesto que este fue establecido mediante ley o norma pertinente y no en base a un acuerdo de voluntades. En concordancia con este punto, Schindel expresa que “si bien puede haber situaciones en las que el usuario puede llegar a tener la decisión de utilizar o no un servicio, en tanto no esté obligado a tomarlo, estaríamos en la hipótesis de no sujeción por no haberse verificado en su respecto el hecho imponible. De lo que se colige que la tasa siempre es obligatoria”.⁹⁴

1.5.6. Razonable equivalencia

La regla de la razonable equivalencia hace referencia a la relación que debe existir entre la cuota que se exige al contribuyente y el costo que le produce a la Administración la prestación de un determinado servicio o la realización de una actividad. Al respecto Gustavo E. Diez sostiene que “la tasa será legítima cuando su cuantía sea determinada en forma razonable y equivalente respecto del costo, siempre que el producto de la recaudación permita financiar los servicios prestados por la hacienda local que originan ese tributo”.⁹⁵ Por su parte Villegas, citado por Teijeiro, señala que “para que la tasa sea legítima y no arbitraria, tiene que existir una discreta y razonable proporción entre el monto exigido y las características generales de la actividad vinculante.”⁹⁶

La razonable equivalencia no debe ser vista en función del establecimiento de un procedimiento que establezca con precisión matemática cual es la fracción que le corresponde sufragar a cada contribuyente por la prestación de la cual fue objeto,

⁹² R. Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 157.

⁹³ *Ibíd.*, 156.

⁹⁴ A. Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, 593.

⁹⁵ G. Diez, “Tasas y Contribuciones Especiales”, 12.

⁹⁶ G. Teijeiro, “Aplicación de las normas tributarias en el tiempo”, 859.

pues este cometido sencillamente no es posible. Para Dino Jarach, “no se puede supeditar la naturaleza del tributo a un requisito de imposible cumplimiento, como lo sería el cálculo del costo del servicio y la parte correspondiente a cada usuario.”⁹⁷

Mas, la correcta apreciación de este criterio va en el sentido de que no debe existir una irracional desproporción entre el costo del servicio y la cuantía que se establece a cada contribuyente que recibió el mismo, concluimos que “lo que se requiere es que no exista una notoria desproporción entre el producto de la tasa y el costo total del servicio, es decir, que no supone una equivalencia estricta y que por el contrario es suficiente que exista una *razonable equivalencia*”.⁹⁸

La importancia de la razonable equivalencia en la tasa, es expuesta por Schindel, argumentado que “el exceso de esta razonable y prudente proporcionalidad estaría indicando que la recaudación en concepto de tasa va dirigida, en realidad, a atender necesidades distintas de las que se tuvieron en cuenta al establecer el servicio señalado como presupuesto de hecho imponible de la obligación tributaria”.⁹⁹ Sobre este mismo punto, Bulit Goñi sostiene que “si el monto de la tasa excede irracionalmente el costo del servicio no solo convierte a aquella en un impuesto, sino que acarrea su invalidez como tasa- por falta de proporción-, y da lugar a un pago indebido, en pugna con los principios de legalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad y prohibición de analogía”,¹⁰⁰ es por esto que se torna imprescindible la observancia de esta regla al momento de crear una tasa.

El Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), en el artículo 566, alude a la razonable equivalencia que debe existir en el establecimiento de las tasas municipales y metropolitanas, que por su importancia lo transcribimos:

Objeto y determinación de las tasas.- Las municipalidades y distritos metropolitanos podrán aplicar las tasas retributivas de servicios públicos que se establecen en este Código. Podrán también aplicarse tasas sobre otros servicios públicos municipales o metropolitanos siempre que su monto guarde relación con el costo de producción de dichos servicios. A tal efecto, se entenderá por costo de producción el que resulte de aplicar reglas contables de general aceptación, debiendo desecharse la inclusión de gastos

⁹⁷ D. Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 236.

⁹⁸ R. Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 162.

⁹⁹ Ángel Schindel, *Concepto y Especies de Tributos*, 594.

¹⁰⁰ Enrique Bulit Goñi, *Autor, Tributos vinculados: Tasas y contribuciones especiales*, 420.

generales de la administración municipal o metropolitana que no tengan relación directa y evidente con la prestación del servicio.

Sin embargo, el monto de las tasas podrá ser inferior al costo, cuando se trate de servicios esenciales destinados a satisfacer necesidades colectivas de gran importancia para la comunidad, cuya utilización no debe limitarse por razones económicas y en la medida y siempre que la diferencia entre el costo y la tasa pueda cubrirse con los ingresos generales de la municipalidad o distrito metropolitano. El monto de las tasas autorizadas por este Código se fijará por ordenanza.¹⁰¹

Con base en esta disposición corresponde en este punto analizar el principio de capacidad contributiva en relación con la regla de la razonable equivalencia, para ello debemos entender de forma general a qué hace referencia tal principio y cómo actúa en el establecimiento de una tasa.

La capacidad contributiva es un principio que rige el sistema tributario y constituye un requisito indispensable para el establecimiento de todo tributo, referida a la aptitud que tiene cada persona en base a su real situación patrimonial, para aportar mediante el pago de tributos al financiamiento del gasto público.

Para Jarach, constituye “la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular”.¹⁰² Por su parte, Troya Jaramillo considera que este principio tiene un doble alcance, “[...] significa que únicamente la potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de obligación tributaria y al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad económica”.¹⁰³

Este principio en el caso de las tasas interviene de una forma especial, ya que no es el cometido principal de estas prestaciones el gravar la capacidad económica de los contribuyentes -lo que sucede en los impuestos-, sino que financiar el gasto que le produce a la Administración la prestación del servicio público o la realización de una actividad administrativa, razón por la cual en las tasas el principio tiende a matizarse. Para García Novoa “el principio de capacidad contributiva se aplica a las tasas en su

¹⁰¹ Art. 566, COOTAD, publicado en el Registro Oficial Suplemento 303, de 19 de octubre de 2010.

¹⁰² Dino Jarach, *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª ed., (Buenos Aires: Abeledo- Perrot, 2001), 87.

¹⁰³ J. V. Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, 133.

manifestación de fundamento de la imposición, pero no respecto a la cuantía a pagar, que no dependerá de la capacidad económica sino del coste provocado”.¹⁰⁴

Se debe entender que el principio no deja de dar fundamento al tributo, aunque en la tasa aparezca con menor intensidad respecto de la que se presenta en el impuesto, en este sentido, si bien la cuantía de la tasa se configura con datos de uso o de consumo, el reparto de la carga tributaria puede apoyarse en parámetros de capacidad económica, pues en función de dicho principio y mediante la exención o la reducción de la cuantía de la tasa, el Estado puede aligerar la carga de aquellos sujetos con menor capacidad.¹⁰⁵

Para Simón Acosta, citado por García Novoa, “el principio de capacidad económica no justifica la existencia de la tasa, aunque sí actúa sobre ella imponiéndole límites: es obvio que las tasas no deben ser exigidas a quienes no tienen capacidad económica.”¹⁰⁶

Por lo que consideramos que en base a este principio que rige el sistema tributario, el gasto que se produce por la prestación del servicio o actividad administrativa objeto de la tasa, debe ser financiado en base a las reales aptitudes económicas de cada contribuyente, es decir que, el de mayores capacidades deberá sufragar una cuota mayor con relación a los de menor capacidad económica, siempre y cuando no exista una desproporción entre el costo del servicio y el monto que debe ser satisfecho por el contribuyente, es decir mientras exista una razonable equivalencia.

1.6. La tasa y otras prestaciones patrimoniales

En este punto es preciso realizar un análisis primero de la tasa en contraste con las otras especies tributarias, es decir con los impuestos y las contribuciones especiales, y posterior a ello cotejar las particularidades de la tasa con otras prestaciones patrimoniales no tributarias.

En cuanto a la distinción entre las tres especies tributarias legalmente establecidas en nuestro país, la doctrina ha sido categórica en señalar que es el hecho imponible, entendido como la circunstancia establecida en la ley para generar el

¹⁰⁴ C. García Novoa, *El concepto de tributo*, 295.

¹⁰⁵ Vid. A. Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, 595.

¹⁰⁶ C. García Novoa, *El concepto de tributo*, 296.

tributo, el elemento que nos permite diferenciarlos. Estas tres especies en base a su hecho generador han sido clasificados como vinculados y no vinculados. Al respecto Ataliba, citado por Troya Jaramillo, sostiene que “los primeros son aquellos cuyo presupuesto de hecho consiste en una actividad estatal dirigida al particular; los segundos, aquéllos cuyo presupuesto de hecho no se relaciona con ninguna actividad del Estado”.¹⁰⁷ En base a este criterio decimos que las tasas y las contribuciones especiales se encuentran entre los tributos vinculados y el impuesto dentro de los no vinculados.

1.6.1. Tasa e impuesto

El hecho generador de la tasa está relacionado con la prestación de servicios o la realización de actividades administrativas por parte del Estado, es decir que existe una actividad estatal que fundamenta el establecimiento de este tributo. En cuanto al impuesto su hecho generador va direccionado exclusivamente a la manifestación de riqueza que posea cada contribuyente, es decir ataca a la capacidad contributiva de cada persona. Giannini, considera que “el *impuesto* se conecta con una situación de hecho que constituye una manifestación de capacidad económica, referida exclusivamente a la persona del obligado y a su esfera de actividad, sin relación alguna, ni siquiera de hecho, con la actividad del ente público impositor”,¹⁰⁸ en tanto que la tasa necesita la actividad estatal para constituir el hecho que da nacimiento a esta prestación.

En cuanto al destino de la recaudación que genera cada uno de estos tributos podemos señalar que el impuesto es exigido a fin de sustentar los gastos y servicios públicos indivisibles,¹⁰⁹ es decir que ingresan a la generalidad de los recursos que maneja la Administración, mientras que en caso de las tasas el producto recaudado debe ser destinado al financiamiento del servicio o actividad que las originó, es decir que en este tributo prima el principio de afectación de los recursos. Por lo que “los recursos recaudados se destinan a la satisfacción específica de ciertos servicios o actividades que son financiados con cargo a aquellos que los disfrutan”.¹¹⁰

¹⁰⁷ J. V. Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, 13.

¹⁰⁸ J. Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 90.

¹⁰⁹ G. Teijeiro, “Aplicación de las normas tributarias en el tiempo”, 861.

¹¹⁰ C. García Novoa, *El concepto de tributo*, 384.

1.6.2. Tasa y contribución especial

En el caso de estas dos especies tributarias, se encuentran establecidas como tributos vinculados por la necesidad de una actividad previa del Estado para que se produzca el establecimiento de las mismas, pero ya al realizar el análisis de las actividades que configuran sus hechos generadores y sus características propias como instituciones tributarias, podemos encontrar diferencias.

García Novoa define a la contribución especial como el tributo “cuyo hecho imponible consiste en un beneficio especial o un aumento de valor de los bienes del sujeto pasivo, como consecuencia de la realización de una obra pública o del establecimiento o ampliación de un servicio público”.¹¹¹ Como se observa de esta definición, podemos determinar que la actividad estatal en este caso va direccionada hacia la realización de obras públicas y al establecimiento o ampliación de un servicio público, actividades que producirán un beneficio directo hacia los particulares.

En cuanto a las actividades que constituyen la razón de esta prestación, debemos señalar que las mismas van orientadas a producir un beneficio para la colectividad.¹¹² Esta prestación surge como consecuencia del beneficio especial que recibe cierta parte de esa colectividad por las obras públicas o la prestación de servicios, situación que contrasta con la tasa en donde una de sus características se centran en financiar servicios o actividades divisibles, es decir, en función de unidades de uso o de consumo independientes respecto de cada contribuyente, criterio que guarda relación con lo establecido por Schindel que al comparar estos dos tributos, concluye que en las tasas la actividad o servicio vinculante es una prestación individual, en tanto que en la contribución la actividad estatal suele tener carácter de generalidad.¹¹³ En el mismo sentido Cazorla Prieto señala:

En la tasa la utilización o aprovechamiento del dominio público ha de ser privativa o especial en favor del obligado tributario y la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público es preciso <<que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario>>. Sin embargo, en la contribución especial hay, <<como consecuencia de la realización de obras públicas>>, un beneficio claro para

¹¹¹ *Ibíd*, 299.

¹¹² Miguel Ángel Martínez y Leonardo García, *Lecciones de derecho financiero y tributario*, 7ª ed., (Madrid: Iustel, 2010), 279.

¹¹³ A. Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, 605.

los ciudadanos en general, además de << la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor>> fruto de la antedicha actividad pública.¹¹⁴

Otra particularidad que nos permite diferenciar a estas dos prestaciones, constituye la existencia del beneficio como característica fundamental de la contribución especial, es decir que debe existir un beneficio generalmente representado en el aumento de valor de los bienes del contribuyente, que permita el establecimiento de esta prestación, en tanto que en la tasa, esta es una circunstancia que se puede dar o no y que no influye en su existencia jurídica, criterios compartidos por Valdés Costa y Schindel,¹¹⁵ entre otros doctrinarios. A decir del primero, en la tasa es suficiente con que el servicio funcione, proporcione o no ventajas a los particulares, mientras que en la contribución esta ventaja adquiere el carácter de esencial.¹¹⁶

Una vez que se ha contrastado la tasa con las demás prestaciones tributarias, corresponde anunciar de forma breve pero útil para este trabajo, algunas de las prestaciones que de una u otra forma han sido relacionadas con la tasa.

1.6.3. La tarifa

Esta figura ha sido establecida en los casos de servicios públicos que son prestados, previo la celebración de un contrato de concesión, por un ente público o privado ajeno a la Administración titular de la facultad para proveer dicho servicio. Para Ruiz Carijo, “Las tarifas de los servicios públicos, han venido siendo exigidas en aquellos casos en los que el servicio público se prestaba mediante sistemas de gestión indirecta (concesión administrativa) de forma que el ente titular del servicio público gozaba de potestad para fijar el precio/la cantidad que el cesionario podía exigir a los usuarios”.¹¹⁷

La consideración que tiene García Novoa, va direccionada hacia el beneficio que recibe el ente concesionario que presta el servicio, al respecto sostiene el autor:

¹¹⁴ ¹¹⁴ Luis María Cazorla Prieto, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 324-25.

¹¹⁵ A. Schindel, “Concepto y Especies de Tributos”, 605.

¹¹⁶ R. Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 189.

¹¹⁷ M. Ruiz Garijo, “Tributos Locales. Tasas”, 537

La percepción de una tarifa tendrá, por tanto, lugar como consecuencia de un servicio público prestado por un particular concesionario que se encuentra dentro de los contratos administrativos, lo que ha generalizado la idea de la tarifa como remuneración al particular que presta el servicio público; estaríamos ante una forma de remuneración que el concesionario no percibirá de la Administración sino directamente del usuario.¹¹⁸

En cuanto a la relación de la tarifa con la tasa consideramos que la forma adecuada de entenderla, se basa en el sentido de que la tarifa constituye la cuota en dinero que debe pagar el usuario para utilizar un servicio o acceder al mismo (se entendería inicialmente de aquellos no esenciales), el cual es establecido por la administración para cubrir los gastos que se producen a efectos de su eficiente prestación a cargo de un privado, lo que implica que el devengo no solo comprenda el costo de producción sino también un margen de utilidad.

La Corte Constitucional ecuatoriana para el periodo de transición, considera que las tarifas respecto de la tasas “[...] se definen como una racional determinación de los costos, mediante el aseguramiento de los activos de las entidades de servicio público, con el fin de garantizar su financiación, ajustando las tarifas a ‘los cambios en los costos reales’ a fin de mantener el equilibrio económico-financiero de la empresa y garantizar la cobertura futura de los servicios [...]”.¹¹⁹

1.6.4. Arbitrio y derecho como subespecies de la tasa

El arbitrio

En cuanto a esta figura, de la que el régimen tributario ecuatoriano no hace referencia, cabe hacer algunas puntualizaciones con remisión al sistema jurídico peruano, dado que allí a parte de la clasificación tripartita de los tributos, se establece una subdivisión de la tasa en arbitrios, derechos y licencias.

El arbitrio de acuerdo al Código Tributario de Perú, “son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público”.¹²⁰ Los arbitrios de mayor aplicación en el sistema normativo peruano están basados principalmente en tres

¹¹⁸ C. García Novoa, *El concepto de tributo*, 188.

¹¹⁹ Sentencia No. 003-09-SIN-CC, CASO No. 0021-2009-IA, Corte Constitucional para el periodo de transición, Quito 23 de julio de 2009, 43.

¹²⁰ Código Tributario Peruano, norma segunda del título preliminar (www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/titulopr.htm).

servicios: la limpieza pública, el mantenimiento de parques y jardines; y, el serenazgo (servicios de seguridad ciudadana).

El derecho

En cuanto a esta institución, en el mundo jurídico tiene muchas acepciones que se relacionan con el campo tributario, a nuestro juicio tiene una concepción más hacia la obtención de un permiso o autorización para realizar una determinada actividad. El autor Rafael Bielsa describe a los derechos como “los que se pagan a título de exención o de permiso pero sin referencia a un servicio público; en realidad se corresponde el derecho con la ‘ventaja diferencial’ como una tasa”.¹²¹

En cuanto al sistema tributario peruano, lo considera como una subespecie del tributo tasa, “estas se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos”.¹²² Es de precisar la particularidad de establecer como derecho a la utilización de forma privada de los bienes demaniales, ya que como se sabe, se necesita una actividad previa de la Administración cual es la de otorgar la respectiva autorización para que el contribuyente pueda utilizar ese bien de forma privativa.

Como se ha podido evidenciar tanto los arbitrios como los derechos constituyen dos instituciones que en el caso peruano se establecen por la prestación de servicios públicos o la realización de determinadas actividades, mismas que están comprendidas dentro de los campos de acción atribuibles a las tasas en general, como ocurre en nuestro sistema tributario que no considera una clasificación en ese sentido.

1.6.5. Los precios públicos

Nos corresponde en este punto hacer mención a una de las prestaciones que más inconvenientes ha generado al momento de contrastarla con la tasa, ya que presentan características similares lo que ha originado extensas discusiones y estudios sobre estas dos figuras con la finalidad de poder individualizarlas.

¹²¹ Rafael Bielsa, “El poder fiscal en la esfera municipal”, en Susana Camila Navarrine, directora, *Derecho Tributario. Doctrinas Esenciales*, (Buenos Aires: La Ley, 2010), 986.

¹²² Código Tributario Peruano, norma segunda del título preliminar, (www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/tituloopr.htm).

El precio público es una herramienta muy importante utilizada habitualmente por las Administraciones seccionales, con el objeto de procurar ingresos suficientes para el correcto desenvolvimiento de sus funciones. Valdés Costa, señala que los precios públicos son “ingresos que tienen como característica común, la de ser contraprestaciones por los bienes y servicios prestados por el Estado en el campo económico y que, desde el punto de vista jurídico, reconocen su fuente en el consentimiento del obligado y su causa en la ventaja o provecho que le proporciona la prestación estatal”.¹²³

Por su parte Martín Queralt define a esta figura como “contraprestaciones pecuniarias que se satisfacen por la prestación de servicios o por la realización de actividades efectuadas en régimen de derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados”.¹²⁴

Tenemos que manifestar que los precios públicos no son prestaciones tributarias porque no gozan de las características que les son comunes al tributo, como la unilateralidad y la coercitividad, lo que constituye el punto de partida para diferenciarlos respecto de las tasas, además, a pesar de la similitud en cuanto a ser ingresos que se perciben por la prestación de servicios públicos o actividades por parte de la administración, presentan diferencias por su naturaleza jurídica.

Las tasas al ser prestaciones tributarias son ingresos establecidos por ley (obligación ex lege), y tienen la característica de ser unilaterales y coactivas, es decir que no interviene la voluntad del contribuyente para su establecimiento. En cuanto a los precios públicos decimos que constituyen prestaciones en donde existe un acuerdo entre el Estado y los particulares; no es característica de los precios el que sean establecidos por ley salvo casos excepcionales. Sobre esta parte, Gustavo E. Diez señala: “Básicamente, lo esencial del precio refiere al carácter voluntario y al acuerdo de partes en la provisión y recepción de los bienes o servicios que dan lugar al pago de la retribución o precio”.¹²⁵ Por su parte, Ferreiro Lapatza considera que “tasa y precio se diferencian en que la tasa es un tributo, es decir, una obligación impuesta por la voluntad unilateral de la ley, y el precio es una prestación que

¹²³ R. Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, 23.

¹²⁴ J. Martín Queralt, “Tasas y precios públicos”, 859.

¹²⁵ G. Diez, “Tasas y Contribuciones Especiales”, 6.

constituye el objeto de una obligación contractual, nacida naturalmente de la voluntad de las partes que intervienen en el contrato”.¹²⁶

Otro punto que nos permite diferenciar a estas dos prestaciones constituye el beneficio o ventaja que obtiene el contribuyente. Respecto de la tasa, como ya se analizó, puede o no estar presente el beneficio, en cuanto al precio público constituye una nota característica de esta prestación por lo que siempre debe existir ese beneficio o ventaja. Con referencia a este punto en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se concluyó que “la percepción de una ventaja o beneficio por parte del contribuyente no constituye un elemento esencial caracterizante de la tasa. Por el contrario, la consideración de la ventaja o beneficio que reporta la prestación del Estado es un elemento esencial del precio, dada su naturaleza contraprestativa.”¹²⁷

En cuanto a los servicios que pueden ser objeto de precio público, a decir de Cazorla Prieto deben cumplir el requisito de que los servicios o actividades se presten junto por el sector público, también por el sector privado, es decir, que concurren las prestaciones de entidades públicas y de entidades privadas sobre un campo determinado,¹²⁸ en razón de que el objetivo de la Administración en este caso es entrar en el juego de mercado o libre competencia con el afán de procurar ingresos a sus arcas. En estos casos prima el principio de la onerosidad, situación opuesta a la finalidad que tiene la tasa. García Novoa sobre el precio público sostiene que se podrá exigir cuando el servicio o actividad pueda ser prestado por el sector privado, por tratarse de un servicio no reservado al sector público y que no implica ejercicio de autoridad.¹²⁹

La doctrina también ha considerado como otra distinción entre la tasa y el precio público, el criterio de que son objeto del establecimiento de la tasa los servicios que son inherentes al Estado o que por su importancia son actividades de obligatoria prestación estatal. Los que no constituyan esta categoría de servicios deben ser objeto de precio público, aspecto ya abordado en el acápite sobre la naturaleza jurídica de la tasa.

¹²⁶ J. Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, 132.

¹²⁷ XV Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario, Caracas, Conclusión 2, 2.

¹²⁸ L. M. Cazorla Prieto, *Derecho Financiero y Tributario*, 329

¹²⁹ C. García Novoa, *El concepto de tributo*, 311.

Capítulo segundo

Estado actual de la tasa en el ordenamiento jurídico ecuatoriano alusivo a la potestad para su creación y una revisión en perspectiva comparada con los países de la comunidad andina

2.1. Régimen de competencias

Con la instauración de la Constitución del Ecuador de 2008, el Estado ha propendido hacia una verdadera distribución de competencias respecto de los distintos niveles de gobiernos subnacionales, con la clara intención de que estos contribuyan de forma más directa a solventar las necesidades de la población dentro de su respectiva jurisdicción.

Para el cumplimiento de esta finalidad la propia carta magna en el capítulo cuarto de su título V, determina de forma clara cuales son las competencias exclusivas de cada uno de los distintos Gobiernos Autónomos Descentralizados, para lo cual y con el objeto de que se puedan asumir de forma adecuada dichas competencias, la Constitución les ha otorgado autonomía política, administrativa y financiera,¹³⁰ pero siempre dentro del cobijo y lineamientos establecidos por el mismo Estado.

Por su parte el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), con la finalidad de dar cumplimiento a lo establecido por la Constitución, determina en su artículo 2 que entre los objetivos de este cuerpo normativo se encuentran:

- a) La autonomía política, administrativa y financiera de los gobiernos autónomos descentralizados, en el marco de la unidad del Estado ecuatoriano; [...]
- c) El fortalecimiento del rol del Estado mediante la consolidación de cada uno de sus niveles de gobierno, en la administración de sus circunscripciones territoriales, con el fin de impulsar el desarrollo

¹³⁰ Art. 238, Constitución de la República del Ecuador, publicado en el Registro Oficial No. 449 el 20 de Octubre de 2008.

nacional y garantizar el pleno ejercicio de los derechos sin discriminación alguna, así como la prestación adecuada de los servicios públicos [...].¹³¹

De igual forma esta norma determina cuales son las competencias y atribuciones de cada nivel de gobierno, con la clara idea de lograr una plena descentralización y así poder llegar a una mejor administración estatal en todos los aspectos. Debemos pues en este punto adentrarnos a analizar lo relativo a la autonomía financiera que el Estado procura sea alcanzado por cada uno de los distintos gobiernos autónomos descentralizados, ya que desde nuestra perspectiva es el punto clave para alcanzar una verdadera autonomía.

Al hablar de autonomía financiera debemos referirnos a que los gobiernos subnacionales, a más de recibir los recursos del presupuesto general del Estado, deben procurar generar ingresos propios que les permitan solventar de mejor manera las competencias asignadas. Al respecto José Suing Nagua al referirse a la descentralización fiscal, sostiene que esta “apunta a la redistribución de la riqueza y conlleva el reconocimiento de la posibilidad de generar recursos propios y la transferencia de los que conforman el presupuesto general del Estado”.¹³² Por su parte la Constitución ecuatoriana en su artículo 270 sobre este mismo punto dispone que “Los gobiernos autónomos descentralizados generarán sus propios recursos financieros y participarán de las rentas del Estado, de conformidad con los principios de subsidiariedad, solidaridad y equidad;”¹³³ precepto que también es regulado en el mismo sentido en el artículo 5 del COOTAD, al hablar de las formas de autonomía.¹³⁴

El plan nacional del buen vivir sostiene, en base a lo señalado por la Agenda Sectorial de la Política, que es sumamente importante alcanzar la autonomía financiera de los Gobiernos Autónomos Descentralizados: “[...] la generación de

¹³¹ Art. 2, Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD).

¹³² José Suing Nagua, *Gobiernos Autónomos Descentralizados*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013), 56.

¹³³ Art. 270, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

¹³⁴ Art. 5.- Autonomía.- “[...] La autonomía financiera se expresa en el derecho de los gobiernos autónomos descentralizados de recibir de manera directa predecible, oportuna, automática y sin condiciones los recursos que les corresponden de su participación en el Presupuesto General de Estado, así como en la capacidad de generar y administrar sus propios recursos, de acuerdo a lo dispuesto en la Constitución y la ley [...]”. Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), publicado en el Registro Oficial Suplemento 303, de 19 de octubre de 2010.

ingresos propios es una necesidad para reducir la excesiva dependencia del gobierno central y la baja capacidad de gestión local. De allí que es importante, trabajar con los Gobiernos Autónomos Descentralizados para sensibilizar a sus autoridades en el cumplimiento legal y reconocimiento de su capacidad para generar ingresos propios [...]”¹³⁵.

Debemos pues analizar de qué manera pueden generar ingresos propios estos niveles de gobierno. Montaña Galarza y Mogrovejo Jaramillo sostienen que lo pueden hacer “[...] entre otros, por la venta de activos, arrendamiento de inmuebles, donaciones, multas, créditos y recaudación tributaria de impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras [...]”¹³⁶. Por su parte el artículo 172 del COOTAD determina de forma clara cuales son los ingresos propios que pueden gestionar los gobiernos autónomos descentrados, entre los que se destacan los ingresos por concepto de percepción tributaria.¹³⁷

Como se puede evidenciar, al existir una clara determinación de las competencias que deben asumir los distintos niveles de gobierno y al tener estos la obligación de dar fiel cumplimiento a esta disposición, los ingresos tributarios constituyen una fuente de suma importancia para que las diferentes administraciones cuenten con los recursos que les permitan solventar los gastos necesarios para el correcto desenvolvimiento de sus funciones, buscando siempre la satisfacción de las necesidades de la población dentro de su circunscripción territorial, enfatizando que para lograr este cometido no es suficiente con las transferencias que reciben por parte del gobierno central.

¹³⁵ Plan Nacional del Buen Vivir, Periodo 2013-2017, 426.

¹³⁶ Cesar Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, (Quito: UASB/Corporación Editora Nacional, 2014), 25.

¹³⁷ Art. 172.- “Ingresos propios de la gestión.- Los gobiernos autónomos descentralizados regional, provincial, metropolitano y municipal son beneficiarios de ingresos generados por la gestión propia, y su clasificación estará sujeta a la definición de la ley que regule las finanzas públicas.

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.

Las tasas que por un concepto determinado creen los gobiernos autónomos descentralizados, en ejercicio de sus competencias, no podrán duplicarse en los respectivos territorios.

La aplicación tributaria se guiará por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Los gobiernos autónomos descentralizados parroquiales rurales se beneficiarán de ingresos propios y de ingresos delegados de los otros niveles de gobiernos. Sólo los gobiernos autónomos regionales podrán organizar loterías para generarse ingresos propios”.

Es por ello que se les ha otorgado a estos organismos la posibilidad de administrar los impuestos creados por el órgano legislativo nacional, al igual que la facultad de poder establecer tasas y contribuciones especiales, previo cumplimiento de los requisitos establecidos en la propia Constitución y la ley. Con respecto a esta facultad, corresponde en este punto analizarla de una forma adecuada ya que esta constituye uno de los objetivos de esta investigación, ejercicio que lo desarrollaremos partiendo de las directrices y mandatos que se encuentran establecidos en la Constitución del Ecuador.

2.2. Fundamentación Constitucional

En este acápite nos permitiremos hacer mención a las disposiciones establecidas por la norma suprema ecuatoriana, en donde se otorga de forma clara la atribución a los gobiernos autónomos descentralizados para la creación de tasas y contribuciones especiales de mejora; facultad esta que se conoce como Potestad Tributaria. Al hablar de potestad tributaria, debemos hacer referencia a la facultad que tiene el Estado de exigir a sus nacionales y extranjeros en determinadas ocasiones, a través de la creación de tributos, a contribuir con el financiamiento del gasto público, todo esto con la finalidad de poder brindar las condiciones necesarias para el desarrollo adecuado de los habitantes del Estado.

Es necesario tomar el criterio de Héctor Villegas, citado por Daniel Urquiza Maggia, quien sostiene que potestad tributaria: “[...] es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial [...]. Esto en otras palabras, comporta el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas”.¹³⁸ Esta potestad es atribuida a la Asamblea Nacional para la creación de tributos especialmente impuestos, pero además se otorga esta misma facultad a ciertos Gobiernos Autónomos Descentralizados para la creación de tasas y contribuciones especiales. Al respecto, el artículo 120 de la Constitución de la República del Ecuador al referirse a las atribuciones y deberes de la Asamblea Nacional, en su

¹³⁸ Daniel Urquiza Maggia, *La delegación del Poder Tributario en el Poder Ejecutivo, su regulación en el Perú y en otros países andinos*, (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2009), 11.

numeral 7 establece: “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.”¹³⁹

El Estado está organizado territorialmente en regiones, provincias, cantones, parroquias rurales y se reconocen además regímenes especiales entre los que se encuentran los distritos metropolitanos, la provincia de Galápagos y los territorios indígenas y pluriculturales. Nos corresponde pues identificar cuáles son los enunciados constitucionales que otorgan la posibilidad de crear tributos a los diferentes niveles de gobierno.

Como lo indicamos en líneas anteriores, el artículo 120 al hacer mención a las atribuciones y deberes de la Asamblea Nacional en uno de sus numerales hace mención expresa de que es este el organismo encargado de la creación de tributos, pero sin quebrantar la atribución que se otorga a los gobiernos autónomos descentralizados. En la misma línea, la disposición 132 que hace referencia a los casos en los que el ejercicio de las facultades de la Asamblea Nacional requerirán expedición de ley expresa su numeral 3, señala la de: “Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.”¹⁴⁰

En cuanto a la facultad tributaria que otorga la Constitución a los gobiernos municipales, el artículo 264 establece las competencias exclusivas de este nivel de gobierno, entre otras se encuentra la de “crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.”¹⁴¹ Respecto de los Distritos Metropolitanos Autónomos, es el artículo 266 quien hace referencia a sus atribuciones, por su importancia se transcribe:

Art. 266.- Los gobiernos de los distritos metropolitanos autónomos ejercerán las competencias que corresponden a los gobiernos cantonales y todas las que sean aplicables de los gobiernos provinciales y regionales, sin perjuicio de las adicionales que determine la ley que regule el sistema nacional de competencias. En el ámbito de sus competencias y territorio, y en uso de sus facultades, expedirán ordenanzas distritales.¹⁴²

¹³⁹ Art. 120, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

¹⁴⁰ Art. 132, *Ibíd.*

¹⁴¹ Art. 264, *Ibíd.*

¹⁴² Art. 266, *Ibíd.*

Debemos señalar en este punto que de acuerdo a la transcrita disposición, se le otorga a este nivel de gobierno las competencias que son propias de los municipios, entre las que se encuentra la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejora, además, claro está, de las que se pueda atribuir respecto de los gobiernos provinciales y regionales.

Después de haber establecido la facultad para crear tasas y contribuciones especiales en el caso de los municipios y distritos metropolitanos, nos corresponde referirnos a la situación en la que se encuentran los gobiernos regionales, provinciales y parroquiales. Respecto de los primeros es el artículo 262 de la Constitución el que hace referencia a las facultades de estos niveles de gobierno, pero de la lectura del mismo se ha podido determinar que no existe disposición textual alguna a cerca de la posibilidad de crear tributos, pero debemos también señalar que el mismo artículo permite que se le otorguen otras competencias a través de ley; situación similar ocurre respecto de los gobiernos provinciales, ya que el artículo 263 de la Constitución al hacer mención de las competencias exclusivas de este nivel de gobierno no establece la facultad de crear tributos. Cabe acotar también que la mencionada disposición otorga la posibilidad de conferir competencias a través de ley; debemos pues, en base a los puntos establecidos, hacer referencia a la potestad tributaria originaria y derivada.

La potestad tributaria originaria tiene su fundamento en que es la norma suprema del Estado la que otorga la facultad a un determinado organismo para la creación de tributos, en tanto que la potestad tributaria derivada, es una construcción del legislador originario, pero que no consta en la Constitución de manera directa, sino que a través de ésta su reconocimiento queda sometido a la ley. En base a este criterio existe una potestad originaria para la creación de tasas y contribuciones especiales respecto de los gobiernos municipales y de los distritos metropolitanos, en tanto que existe una potestad derivada de creación de estos tributos hacia los gobiernos regionales y provinciales, ya que de acuerdo a las disposiciones contenidas en el COOTAD, específicamente en sus artículos 179¹⁴³ y 181¹⁴⁴ respectivamente,

¹⁴³ “Art. 179.- Facultad tributaria.- Los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán crear, modificar o suprimir, mediante normas regionales, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas por los servicios que son de su responsabilidad y para las obras que se ejecuten

son las que otorgan facultad tributaria para creación de tasas y contribuciones especiales a estos dos niveles de gobierno. Cabe además señalar que los gobiernos autónomos descentralizados parroquiales no tienen facultad tributaria alguna para la creación de tributos.

La misma Constitución dispone que para que los gobiernos subnacionales puedan crear de forma adecuada los tributos dentro de su competencia, lo harán mediante la respectiva ordenanza, concediéndoles para ello la facultad para dictar estos actos normativos. Así, el artículo 240 en su primer párrafo dispone que: “Los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales. Las juntas parroquiales rurales tendrán facultades reglamentarias.”¹⁴⁵ De las disposiciones constitucionales y legales antes referidas se constata las competencias exclusivas que se otorga a cada nivel de gobierno, en donde de forma expresa se hace mención a la facultad de expedir normas y ordenanzas dentro de sus respectivas circunscripciones territoriales. De esta forma se ha podido evidenciar que la carta magna del Ecuador de forma clara otorga la posibilidad de crear tasas a los distintos Gobiernos Autónomos Descentralizados exceptuando a los parroquiales rurales.

2.3. Principio de Reserva de Ley

El campo tributario por el hecho de tener una relación directa respecto de la afectación al patrimonio de los contribuyentes en aras de colaborar con el Estado para la satisfacción de las necesidades sociales, está regido por principios de suma importancia para el correcto establecimiento y vigencia del sistema tributario del país, uno de ellos constituye el principio de reserva de ley, el mismo que hace

dentro del ámbito de sus competencias o circunscripción territorial. Con la finalidad de establecer políticas públicas, los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán fijar un monto adicional referido a los impuestos a todos los consumos especiales, vehículos y al precio de los combustibles.

Asimismo, los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán crear, modificar o suprimir recargos, tasas y contribuciones de mejoras y de ordenamiento. Los recursos generados serán invertidos en la región de acuerdo a sus competencias bajo los principios de equidad territorial, solidaridad y en el marco de su planificación. Esta facultad tributaria es extensible a los gobiernos autónomos descentralizados de los distritos metropolitanos”.

¹⁴⁴ “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”.

¹⁴⁵ Art. 240, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

relación a que solamente a través de este instrumento normativo se pueden crear, modificar o extinguir tributos, al igual que los elementos esenciales de los mismos. César Montaña Galarza entiende a este principio “como una exigencia derivada de la Constitución o de la ley, sobre el medio –como instrumento- que incorporará las principales normas jurídicas tributarias, así como elementos sustanciales de los tributos, nos referimos a la “ley” como tipo normativo por excelencia [...]”.¹⁴⁶

Con esta misma concepción, Mogrovejo Jaramillo, considerando lo señalado por Lewin Figueroa, concluye que este principio “tiene que ver directamente con el tipo de norma que se requiere para la creación y, en general, para la modificación de tributos y, con la precisión acerca de qué elementos y definiciones deben estar contenidos en ella”.¹⁴⁷ Concepción que coincide con el criterio de Fernández Junquera para quien este principio “resulta de aplicación a los elementos esenciales de los tributos”.¹⁴⁸ Con relación a estos criterios podemos señalar que el Código Orgánico Tributario ecuatoriano, establece de forma clara cuáles son los elementos de los tributos que obligatoriamente han de obrar de ley. La norma dispone: “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.”¹⁴⁹

La Constitución ecuatoriana determina de forma clara que el organismo encargado del establecimiento de leyes dentro de nuestro país es la Asamblea Nacional; este mismo cuerpo normativo le otorga a esta función del Estado la potestad para la creación de tributos especialmente impuestos; es el artículo 132 de la carta magna ya descrito en líneas anteriores el que se refiere al principio de reserva de ley, en donde dispone los casos en los que la Asamblea debe expedir leyes expresas en el cumplimiento de sus funciones, determinando que se requerirá de ley para la creación, modificación y supresión de tributos, sin menguar la facultad que

¹⁴⁶ César Montaña Galarza, “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008”, en *FORO Revista de Derecho N. 15*, (Quito: UASB-Ecuador/ CEN, 2011), 62.

¹⁴⁷ Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, (Quito: UASB-Ecuador/ Abya-Yala/ CEN, 2010), 26.

¹⁴⁸ Manuela Fernández Junquera, “Tasas y contribuciones especiales: dos tributos controvertidos”, 443.

¹⁴⁹ Art. 4, Código Tributario Ecuatoriano, Codificación 9, publicado en el Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 2005.

tienen los gobiernos autónomos descentralizados. Sobre este mismo punto, el artículo 301 de la Constitución en relación al principio de reserva de ley, textualmente señala:

Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.¹⁵⁰

La norma antes enunciada manda a que solamente por ley sancionada por la Asamblea Nacional se puede establecer, modificar, exonerar o suprimir impuestos, es decir, existe una clara aplicación del principio de reserva de ley, pero respecto de las tasas y contribuciones especiales señala que serán establecidas, modificadas, exoneradas y extinguidas por acto normativo de órgano competente, es decir, que se refiere a los gobiernos autónomos descentralizados en base a la potestad tributaria que la misma Constitución les otorga.

Cabe pues entender que la carta fundamental ecuatoriana permite que en el caso de tasas y contribuciones especiales se produzca una excepción al principio de reserva de ley, puesto que al otorgar competencia a los gobiernos subnacionales para el establecimiento de estos tributos a través de acto normativo se está reduciendo el campo de acción de este principio que se aplicaría de forma exclusiva en el caso de los impuestos. Así lo sostiene también José Suing Nagua al referirse a la reserva de ley en el caso de los municipios, al respecto señala el autor: “La reserva de ley cubre los impuestos, pero las tasas y contribuciones especiales de mejoras pueden ser expedidas por acto normativo distinto, en este caso, a través de las ordenanzas municipales.”¹⁵¹

Tal como se ha indicado, tanto la Constitución cuanto la ley otorgan facultades normativas a los distintos niveles de gobierno para que a través de ordenanzas establezcan los tributos que estén dentro de sus competencias, pero debemos determinar que dichos instrumentos jurídicos en base al artículo 425¹⁵² de

¹⁵⁰ Art. 240, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

¹⁵¹ José Suing Nagua, *Gobiernos Autónomos Descentralizados*, 144.

¹⁵² Art. 425.- “El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y

la norma suprema se encuentran en un orden jerárquicamente inferior a la ley; se confirma así lo señalado por gran parte de la doctrina tributaria, al manifestar que respecto del establecimiento de las tasas y contribuciones especiales, al igual que en sus elementos esenciales, existe una flexibilización del principio de reserva de ley.

Para finalizar este punto, es pertinente señalar que existe jurisprudencia sobre este tema, mismo que se encuentra en el Registro Oficial No. 43 del 16 de marzo de 2007, en base a las sentencias expedidas por la Sala Especializada de lo Fiscal de la en ese entonces Corte Suprema de Justicia, en referencia a los recursos de casación presentados en base a los procesos de impugnación 280-02 y 190-02, interpuestos por la Empresa Cerámica Rialto S.A. y Empresa Cerámica Andina S.A., respectivamente, en contra del gerente general de la Empresa Municipal de Aseo de Cuenca EMAC. La sala en las dos resoluciones hace mención a la reserva de ley y establece lo siguiente:

El principio de reserva de ley determina que los tributos y sus elementos esenciales han de obrar por ley, se encuentra elevado a rango constitucional en los artículos 141 y 257 de la Constitución Política de la República del Ecuador de 1998. Este principio sin embargo, no ha sido concebido en forma absoluta, pues admite como excepción, las atribuciones consagradas por el artículo 130 de la propia Constitución a favor del régimen seccional autónomo, al que se faculta establecer contribuciones especiales y tasas por servicios, tales como el de recolección de basura. A efectos de establecer estos tributos, de conformidad con el citado artículo 257, es indispensable que los organismos que integran el régimen seccional procedan a la expedición de los actos legislativos correspondientes, es decir, de las respectivas ordenanzas.¹⁵³

2.4. Regulación legal vigente

El Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), publicado en el Registro Oficial Suplemento 303, de 19 de octubre de 2010, derogó a la Ley Orgánica de Régimen Municipal, y se

las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.”

¹⁵³ Registro Oficial No. 43, de 17 de marzo de 2007.

convirtió en el principal cuerpo normativo rector de los gobiernos autónomos descentralizados, el mismo que se encarga de regular y establecer las facultades y competencias para cada uno de los diferentes niveles de gobierno con el objetivo de procurar una verdadera autonomía política, administrativa y financiera en pos de reducir la dependencia de éstos respecto del gobierno central, buscando una mejor prestación de servicios públicos a los ciudadanos. Ya en el campo tributario, este cuerpo legal determina por mandato de la Constitución las facultades para la creación de tasas y contribuciones especiales, además señala los impuestos que puede administrar cada organismo de acuerdo a su organización y atribuciones y que además resultan ser de su exclusiva financiación.

En base a lo acotado, nos corresponde hacer mención a cuáles son las disposiciones de este código respecto de las tasas; por lo que es adecuado empezar señalando que, de acuerdo al artículo 7, se les otorga facultad normativa a los gobiernos regionales, provinciales, municipales y distritos metropolitanos, a través de la cual podrán dictar ordenanzas, acuerdos y resoluciones de carácter general dentro de sus respectivas circunscripciones territoriales, facultad a través de la cual podrán establecer tasas y contribuciones de conformidad a la capacidad que en este sentido ostenta cada nivel de gobierno.

El COOTAD al señalar la estructura de los diferentes gobiernos seccionales, dispone que cada uno estará conformado mediante el consejo respectivo, mismo que tendrá la facultad de legislación y fiscalización dentro de su jurisdicción, de igual forma establece las atribuciones que tiene cada uno de estos consejos. Respecto del consejo regional es el artículo 34 quien se ocupa de este cometido, entre algunas de las atribuciones la letra d), textualmente dispone: “Crear, modificar, extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que preste y obras que ejecute”.¹⁵⁴ Respecto de las atribuciones del consejo provincial, también se establece la misma facultad, el artículo 47 literal f), señala: “Crear, modificar o extinguir tasas y/o contribuciones especiales por los servicios que preste y obras que ejecute”,¹⁵⁵ los concejos municipales también gozan de la misma atribución respecto del establecimiento de estos tributos, así lo establece el literal e) del artículo 57, la norma

¹⁵⁴ Art. 34, Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), publicado en el Registro Oficial Suplemento 303, de 19 de octubre de 2010.

¹⁵⁵ Art. 47 Ibíd.

reza lo que sigue: “Crear, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecute”.¹⁵⁶

El concejo de los Distritos Metropolitanos también es imbuido de tales potestades, es el artículo 87 que en su letra c) determina la atribución de “Crear, modificar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecute”.¹⁵⁷ Como se puede evidenciar el COOTAD otorga la atribución a los consejos de cada uno de los gobiernos seccionales, es decir la facultad de crear tasas y contribuciones especiales, ya que este organismo dotado de capacidad normativa es el pilar fundamental y más importante dentro de la estructura de los gobiernos subnacionales y es este consejo el encargado de velar por el correcto desenvolvimiento de su gobierno, y del cabal cumplimiento de los deberes y obligaciones que en este caso corresponde al ejecutivo de estos niveles de gobierno.

Cabe hacer mención que este cuerpo normativo señala también cuáles son las competencias exclusivas de los gobiernos municipales y distritales metropolitanos, guardando estrecha relación con lo señalado por la Constitución ecuatoriana. El artículo 55 del COOTAD se refiere a las competencias de los gobiernos municipales, entre las que figuran las tributarias, el literal e) dispone que este gobierno podrá “Crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras,”¹⁵⁸ y el artículo 85 respecto de los gobiernos de los Distritos Metropolitanos señala: “Los gobiernos autónomos descentralizados de los distritos metropolitanos ejercerán las competencias que corresponden a los gobiernos cantonales y todas las que puedan ser asumidas de los gobiernos provinciales y regionales, sin perjuicio de las adicionales que se les asigne.”¹⁵⁹

La disposición antes transcrita al ordenar que los gobiernos de los Distritos Metropolitanos ejerzan las competencias que le son atribuidas a los gobiernos municipales, por obvias razones se le otorga las competencias exclusivas sobre la creación de tasas y contribuciones especiales. Es de enfatizar que estas competencias exclusivas relativas a tributos son expresamente reconocidas a nivel constitucional a los gobiernos municipales y a los gobiernos de los Distritos Metropolitanos.

¹⁵⁶ Art. 57 Ibíd.

¹⁵⁷ Art. 87, Ibíd.

¹⁵⁸ Art. 55 Ibíd.

¹⁵⁹ Art. 85 Ibíd.

Ahora nos corresponde manifestar que el COOTAD se encarga también de señalar la facultad tributaria a cada uno de los gobiernos autónomos descentralizados, es decir, que cumpliendo lo dispuesto por la carta fundamental y guardando relación con la misma, determina qué niveles de gobiernos tienen el poder para crear tributos; con este antecedente se puede decir que es el artículo 179 el que se encarga de establecer la facultad tributaria hacia los gobiernos regionales con extensión también a los distritos metropolitanos, que por su importancia se transcribe:

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

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

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

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

Esta facultad tributaria es extensible a los gobiernos autónomos descentralizados de los distritos metropolitanos.¹⁶⁰

Respecto de la facultad tributaria concedida a los gobiernos provinciales, el artículo 181 es el que se encarga de dicho cometido. Esta disposición legal señala que “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”.¹⁶¹

En cuanto a los gobiernos municipales, la facultad tributaria que les otorga este cuerpo normativo se encuentra determinada en el artículo 186, en donde se

¹⁶⁰ Art. 179, *Ibíd.*

¹⁶¹ Art. 181, *Ibíd.*

dispone que a través de ordenanza se podrán “[...] crear, modificar, exonerar o suprimir, tasas y contribuciones especiales de mejoras especiales o específicas [...]”¹⁶², y señala de igual forma que se podrán establecer estos tributos por procesos de planificación o administrativos que incrementen el valor del suelo o propiedad, por las obras que se ejecuten dentro del ámbitos de sus competencias y su circunscripción y por la regulación para la captación de plusvalías, respecto de las contribuciones especiales; y, por el establecimiento y ampliación de servicios públicos, el uso de bienes y espacios públicos respecto de las tasas. Se debe acotar que esta disposición a más de regular la potestad de crear tributos de los gobiernos municipales lo hace asimismo respecto de los distritos metropolitanos, independientemente de que el artículo 179 del COOTAD, transcrito en líneas anteriores lo haga respecto de la facultad tributaria de los gobiernos regionales extendida también al gobierno distrital metropolitano.

2.5. La potestad tributaria con referencia a las tasas en perspectiva comparada con los países de la Comunidad Andina

2.5.1. Bolivia

En lo que respecta a la situación de las tasas en el ordenamiento jurídico boliviano, se encuentra que existen disposiciones tanto constitucionales cuanto legales para la creación de este tributo, y se puede evidenciar que se otorga potestad tributaria al gobierno central a través de su órgano legislativo y también a los diferentes niveles de gobierno dentro de sus respectivas jurisdicciones.

El artículo 298 de la Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia, al mencionar las competencias privativas del nivel central del Estado en su numeral 19 establece: “Creación de impuestos nacionales, tasas y contribuciones especiales de dominio tributario del nivel central del Estado”.¹⁶³ De igual forma al referirse a las competencias exclusivas de los gobiernos departamentales autónomos, en el número 23 del artículo 300 dispone: “Creación y administración de tasas y contribuciones especiales de carácter departamental”.¹⁶⁴ En el mismo sentido, el artículo 302 detalla las competencias exclusivas de los gobiernos municipales

¹⁶² Art. 186, *Ibíd.*

¹⁶³ Art. 298, Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia.

¹⁶⁴ Art. 300, *Ibíd.*

autónomos, en donde también se les otorga potestad tributaria para la creación de tasas, el numeral 20 del mencionado artículo textualmente señala: “Creación y administración de tasas, patentes a la actividad económica y contribuciones especiales de carácter municipal”.¹⁶⁵ Cabe señalar que estas mismas facultades tributarias también son concedidas a la Autonomía Indígena Originario Campesina, organismo reconocido constitucionalmente como un nivel de gobierno autónomo.

La Constitución Boliviana establece un precepto de suma importancia en cuanto a la facultad de crear tributos por parte de los gobiernos subnacionales, en donde se les confiere autonomía para el establecimiento de los mismos. Es el artículo 323 numeral II, que se encarga de este cometido, disponiendo que:

Los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional serán aprobados por la Asamblea Legislativa Plurinacional. Los impuestos que pertenecen al dominio exclusivo de las autonomías departamental o municipal, serán aprobados, modificados o eliminados por sus Concejos o Asambleas, a propuesta de sus órganos ejecutivos. El dominio tributario de los Departamentos Descentralizados, y regiones estará conformado por impuestos departamentales tasas y contribuciones especiales, respectivamente.¹⁶⁶

Se debe pues en este punto hacer mención a lo que señala el artículo 6 del Código Tributario de Bolivia, mismo que al establecer los aspectos que se encuentran sujetos al principio de reserva de ley, encuadra a los impuestos y sus elementos sustanciales y dispone que “Las tasas o patentes municipales, se crearán, modificarán, exencionarán, condonarán y suprimirán mediante Ordenanza Municipal aprobada por el Honorable Senado Nacional”.¹⁶⁷ En base a lo anteriormente transcrito se desprende que las tasas se encuentran fuera del principio de reserva de ley, es decir que se establecen a través de ordenanza, pero se debe aclarar que para que la misma tenga plena validez debe estar previamente aprobada por el Senado Nacional es decir por el órgano legislativo Boliviano.

La Ley Marco de Autonomías y Descentralización, en su título VI establece el régimen económico financiero de las entidades territoriales autónomas y reconoce como recursos económicos de los mismos los generados por los tributos creados de

¹⁶⁵ Art. 302, *Ibíd.*

¹⁶⁶ Art. 323, *Ibíd.*

¹⁶⁷ Art. 6, Código Tributario Boliviano, Ley No. 2492 del 2 de Agosto de 2003.

acuerdo a las disposiciones constitucionales. Al respecto, el artículo 104 al hablar de los recursos de las entidades territoriales autónomas departamentales, en su número 3 establece: “Las tasas y las contribuciones especiales creadas de acuerdo a lo establecido en el numeral 23, párrafo I del artículo 300 de la Constitución Política del Estado”.¹⁶⁸ Respecto de los recursos de las entidades municipales, es el numeral 2 del artículo 105 el que reconoce como fuente de ingreso de estos organismos a “las tasas, patentes a la actividad económica y contribuciones especiales creadas de acuerdo a lo establecido en el numeral 20, párrafo I del artículo 302 de la Constitución Política del Estado”.¹⁶⁹ Cabe evidenciar que los artículos 106 y 107 hacen el mismo reconocimiento respecto de los recursos de las entidades autónomas indígenas y regionales respectivamente.

2.5.2. Colombia

Respecto de las tasas en el ordenamiento colombiano, se puede señalar que la Constitución colombiana se encarga de disponer de forma clara quienes pueden establecer esta clase de tributos y a través de qué instrumento se lo debe hacer. Cabe además manifestar que se trata de un sistema que con sus respectivas restricciones es similar a los instituidos por los ordenamientos jurídicos de los países antes expuestos. En relación a la posibilidad de establecer tributos por parte de las entidades territoriales tienen características parecidas, el sistema colombiano presenta una prohibición expresa hacia el estado central de interferir en las recaudaciones tributarias de estos organismos salvo en los casos de guerra.

La norma suprema colombiana, en su artículo 338, establece qué organismos tienen la facultad de establecer tributos y dispone que “solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales,” así como que “la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen.”¹⁷⁰ Como se puede observar, la norma permite que se puedan crear

¹⁶⁸ Art. 104, Ley Marco de Autonomías y Descentralización “Andrés Bóveda”, Ley No. 031 de 19 de Julio de 2010.

¹⁶⁹ Art. 105, *Ibíd.*

¹⁷⁰ Art. 338, Constitución Política de Colombia 1991.

tributos por parte del órgano legislativo nacional pero también a los organismos gubernamentales seccionales a través de las asambleas departamentales y concejos distritales y municipales.

Se constata la capacidad para imponer tributos o contribuciones parafiscales. Respecto de estas últimas vale decir que son prestaciones con características y elementos especiales que las diferencian de los tributos. No son ingresos de la estructura central del Estado, pues su producto se encuentra afectado para solventar determinadas actividades. Al efecto, se sostiene que “son extrapresupuestarios, la de ser gobernados por administraciones tributarias de excepción, la de no servir grandemente para actuar finalidades extrafiscales, o la de que no se regulan en estricto apego a la capacidad económica de los contribuyentes,”¹⁷¹ su naturaleza es contraprestacional, se establecen hacia grupos gremiales que ejercen determinadas actividades, grupos que reciben algún beneficio o ventaja.

Retomando el análisis de la potestad tributaria normativa, se reconoce también dicha facultad en otras disposiciones constitucionales, así tenemos que el artículo 287 al hablar de la autonomía de las entidades territoriales, expone cuáles son las atribuciones que tienen estos organismos, en donde, entre otras, su numeral 3 les otorga la posibilidad de “Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”.¹⁷² Ya de forma más individualizada, encontramos que el artículo 300 les otorga potestad tributaria a los gobiernos departamentales, la norma señala que a través de ordenanza pueden “Decretar, de conformidad con la Ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales”.¹⁷³ Igual posibilidad se les otorga a los concejos municipales, de conformidad con el numeral 4 del artículo 313, que textualmente dice: “Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales.”¹⁷⁴

Es necesario señalar que la Constitución colombiana en su artículo 150 regula los casos en los que se requerirán de ley expresa. El numeral 12 de dicho artículo dispone: “Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones

¹⁷¹ J. V. Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, 85.

¹⁷² Art. 287, Constitución Política de Colombia 1991.

¹⁷³ Art. 300, *Ibíd.*

¹⁷⁴ Art. 313, *Ibíd.*

parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.”¹⁷⁵ De lo indicado, puede concluirse que las atribuciones constitucionales para la creación de tributos conferida a las entidades territoriales, de acuerdo con el ya citado artículo 287, operarán en tanto se sujeten a la propia Constitución y a la ley.

En complemento a lo dicho se debe acotar que la Ley No. 1551, por la cual se dictan normas para modernizar la organización y el funcionamiento de los municipios, al regular los derechos de estas entidades, en el numeral 3 de su artículo 2 se reconoce la facultad de “Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”.¹⁷⁶

2.5.3. Perú

El sistema normativo peruano presenta similitudes respecto del sistema ecuatoriano y boliviano, puesto que también se reconoce la posibilidad tanto del órgano legislativo nacional como de los gobiernos locales para la creación de tributos dentro de sus respectivas competencias. En lo que respecta a las tasas, la Constitución del Perú dispone en su artículo 74 párrafo segundo que “Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona”.¹⁷⁷ Además la propia Constitución al hacer mención a los bienes y rentas de los gobiernos regionales, reconoce en su artículo 193 numeral 3 a “Las contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos de su competencia, creados por su Concejo”.¹⁷⁸

La carta fundamental peruana, también se ocupa de establecer las competencias de los gobiernos locales, en donde se reconoce la potestad de crear tributos a dichos organismos. Esta facultad se encuentra expresada en el numeral 4 del artículo 195 que textualmente dice: “Crear, modificar y suprimir contribuciones,

¹⁷⁵ Art. 150, *Ibíd.*

¹⁷⁶ Art. 2, Ley No. 1551 de 6 de Julio de 2012, “Por la cual se dictan normas para modernizar la organización y el funcionamiento de los Municipios”.

¹⁷⁷ Art. 74, Constitución Política de Perú, 1993.

¹⁷⁸ Art. 193, *Ibíd.*

tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales, conforme a ley”.¹⁷⁹ Cabe manifestar que también se reconoce esta misma potestad al hablar de los bienes y rentas de los gobiernos municipales, disposición constante en el artículo 196 numeral 3 del citado cuerpo constitucional.¹⁸⁰

Respecto de la Ley de Tributación Municipal del Perú, aprobada mediante Decreto supremo No. 156-2004-EF, en su artículo 3, señala de forma clara cuáles son los ingresos de carácter tributario que perciben las municipalidades, cuyo literal b) establece: “Las contribuciones y tasas que determinen los Concejos Municipales, en el marco de los límites establecidos por el Título III”.¹⁸¹ Este mismo cuerpo normativo en su Título III se refiere al marco normativo para las contribuciones y tasas municipales, en donde se expresa que de conformidad con lo señalado en la Constitución, “las Municipalidades crean, modifican y suprimen contribuciones o tasas, y otorgan exoneraciones, dentro de los límites que fije la ley.”¹⁸² De igual forma se ordena que este cometido se realizará a través de la respectiva ordenanza.

Por su parte la Ley Orgánica de Municipalidades, en su Título II, regula la organización de los gobiernos locales, en su artículo 9 señala cuáles son las atribuciones del Consejo Municipal, entre otras, se establece la posibilidad de “Crear, modificar, suprimir o exonerar contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos, conforme a ley.”¹⁸³ Adicionalmente en su Título III, al hablar de las rentas municipales, a través del numeral 2 del artículo 69, se reconocen como rentas municipales a: “Las contribuciones, tasas, arbitrios, licencias, multas y derechos creados por su concejo municipal, los que constituyen sus ingresos propios.”¹⁸⁴

Otro aspecto de suma importancia constituye en que esta ley sostiene que los tributos creados por las municipalidades deber ser establecidos mediante ordenanza, pero el artículo 40 que se ocupa de regular este tema establece una condición relativa a la intervención del nivel territorial siguiente en sentido ascendente sobre las ordenanzas que contengan disposiciones tributarias para su plena validez, así lo

¹⁷⁹ Art. 195, *Ibíd.*

¹⁸⁰ Art. 196.- Son bienes y rentas de las municipalidades: núm. 3 “Las contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos creados por Ordenanzas Municipales, conforme a ley”. Constitución Política de Perú, 1993.

¹⁸¹ Art. 3, Ley de Tributación Municipal de Perú, Decreto Supremo No. 156-2004-EF.

¹⁸² Art. 60, *Ibíd.*

¹⁸³ Art. 9, Ley Orgánica de Municipalidades de Perú, Ley 27972.

¹⁸⁴ Art. 69, *Ibíd.*

señala el párrafo tercero del artículo antes mencionado, que textualmente dice: “Las ordenanzas en materia tributaria expedidas por las municipalidades distritales deben ser ratificadas por las municipalidades provinciales de su circunscripción para su vigencia.”¹⁸⁵

Respecto del principio de legalidad o de reserva de ley, de acuerdo a la normativa peruana es preciso hacer mención a la disposición establecida por su Código Tributario, mismo que en su norma IV, determina en qué casos se requerirá de ley, pero asimismo otorga la facultad para que los gobiernos locales, mediante ordenanza, puedan crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señale la Ley.”¹⁸⁶

¹⁸⁵ Art. 40, *Ibíd.*

¹⁸⁶ Norma IV, Código Tributario de Perú, Decreto Legislativo No. 816.

Capítulo tercero

Elementos sustanciales y formales de la tasa conforme al desarrollo legal y por ordenanza con especial referencia al aprovechamiento del dominio público en casos concretos

3.1. Elementos sustanciales y formales de la tasa

La tasa al constituirse como una de las especies del género tributo, participa de los elementos básicos que distinguen esta clase de prestaciones. Son elementos necesarios para que tengan plena existencia y una adecuada aplicación. Es así que en este punto pretendemos determinar cómo se manifiestan dichos elementos a partir de la normativa que los regula, lo que nos remite principalmente al ámbito local.

3.1.1. Hecho Generador

De acuerdo al artículo 16 del Código Tributario ecuatoriano, se entiende por hecho generador “al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”,¹⁸⁷ es decir que consiste en las circunstancias señaladas por el legislador, a través de ley, que permiten establecer un tributo. Respecto del hecho generador de la tasa, ya se realizó el análisis en el capítulo primero, pero es importante resaltar que las circunstancias que pueden dar origen al establecimiento de este tributo constituyen la prestación de servicios públicos y la utilización privativa de bienes de dominio público.

Corresponde determinar entonces cuáles son los mandatos normativos que se ocupan de plasmar el hecho generador de este tributo. Al respecto, el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), ya enunciado, en su artículo 186 al hablar de la facultad tributaria de los gobiernos municipales, expresa que mediante ordenanza se podrá crear, modificar, exonerar o suprimir, tasas y contribuciones especiales de mejora, y determina en qué circunstancias se pueden establecer estos tributos. En lo relativo a la tasa, la norma

¹⁸⁷ Art. 16, Código Tributario Ecuatoriano, Codificación 9, publicado en el Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 2005.

señala que ésta se genera “[...] por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que son de su responsabilidad; el uso de bienes o espacios públicos [...]”¹⁸⁸

Además es preciso mencionar que el mismo cuerpo normativo determina de forma clara los servicios que están sujetos al establecimiento de tasas, entre los que se encuentran: aprobación de planos e inspección de construcciones, rastro, agua potable, recolección de basura y aseo público, control de alimentos, habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales, servicios administrativos, alcantarillado y canalización; y, otros servicios de cualquier naturaleza.¹⁸⁹ En el caso de las ciudades que cuenten con aeropuertos y el gobierno central les haya transferido la competencia sobre los mismos, podrán estos establecer las tasas por la prestación de servicios aeroportuarios.

Como se ha visto, la norma legal citada determina los casos en que los gobiernos municipales pueden, mediante ordenanza, establecer una tasa dejando, no obstante, abierta la posibilidad de que la municipalidad pueda crear este tributo por cualquier servicio público que preste. Este aspecto es importante, ya que la ley no limita la creación de tasas por la propia municipalidad; tanto más que, esta potestad no procede de una norma legal sino directamente de una norma constitucional (Art. 264.5 CRE), lo que haría pensar que las tasas (incluida las contribuciones especiales de mejora) en el ámbito municipal podrían establecerse directamente mediante ordenanza.

3.1.2. Sujeto Activo

El Código Tributario ecuatoriano determina que el sujeto activo “es el ente público acreedor del tributo”,¹⁹⁰ es decir que es la administración que tiene el derecho de exigir el pago del tributo al sujeto pasivo, en palabras de Troya Jaramillo “El sujeto activo es el titular del derecho de crédito quien, por tanto, puede legítimamente ejercitar una pretensión de cobro.”¹⁹¹

Debemos entender pues que en el caso de la tasa constituye el sujeto activo la administración pública que es la encargada de la prestación de servicios sujetos a este

¹⁸⁸ Art. 186, Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD).

¹⁸⁹ Art. 568, *Ibidem*.

¹⁹⁰ Art. 23, Código Tributario Ecuatoriano.

¹⁹¹ J. V. Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, 150-51.

tributo, que de acuerdo a las potestades establecidas por la Constitución y la ley, como ya se vio en páginas anteriores, constituirían los gobiernos regionales, provinciales, municipales y los distritos metropolitanos dentro de su respectiva jurisdicción; en las tasas que se establecen por la utilización de bienes de dominio público, constituye el gobierno municipal el organismo encargado de crearlas en virtud de que es éste quien otorga la autorización al sujeto pasivo para que utilice dichos bienes de forma privativa.

3.1.3. Sujeto Pasivo

Respecto del sujeto pasivo el Código Tributario ecuatoriano determina a quienes se atribuye esta condición. El artículo 24 del cuerpo normativo citado expresa:

Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.¹⁹²

El sujeto pasivo constituye la persona que se encuentra obligada a cumplir con el pago del tributo u obligación tributaria, cuando respecto de él se ha cumplido el hecho generador, en el caso de la tasa consiste en la persona que recibe la prestación del servicio por parte de la entidad gubernamental, o a favor de quien se ha extendido la autorización para que pueda de forma privatiza hacer uso de bienes públicos.

El COOTAD sobre este punto también determina que “El Estado y más entidades del sector público pagarán las tasas que se establezcan por la prestación de los servicios públicos que otorguen las municipalidades, distritos metropolitanos y sus empresas. Para este objeto, harán constar la correspondiente partida en sus

¹⁹² Art. 24, Código Tributario Ecuatoriano.

respectivos presupuestos”.¹⁹³ Por lo que se puede afirmar que respecto de las tasas, el Estado y demás dependencias del sector público también constituyen sujetos pasivos de este tributo y no gozan de exención.

3.1.4. Cuantía del tributo

Al referirnos al elemento cuantitativo de todo tributo, debemos reflexionar primero que respecto de las tasas rige el principio de la razonable equivalencia, es decir la relación de paridad o correspondencia entre el servicio prestado por la administración y el monto o cuantía que debe ser sufragada por el contribuyente. Respecto del monto de la tasa debemos hacer mención que el COOTAD en su artículo 566, determina que se podrán establecer tasas por servicios públicos “[...] siempre que su monto guarde relación con el costo de producción de dichos servicios”, manifiesta también que “[...] se entenderá por costo de producción el que resulte de aplicar reglas contables de general aceptación, debiendo desecharse la inclusión de gastos generales de la administración municipal o metropolitana que no tengan relación directa y evidente con la prestación del servicio”.¹⁹⁴

Además el segundo párrafo de mencionado artículo permite que en los casos que por la naturaleza del servicio prestado sea esencial para la satisfacción de las necesidades de la colectividad, el monto de la tasa podrá ser inferior al costo de producción del mismo y la diferencia podrá solventarse a través de los ingresos que posea la municipalidad.

En este punto debemos también hacer mención a que el artículo referido en líneas anteriores hace referencia a la forma de establecer la base imponible respecto del establecimiento de una tasa por la prestación de un servicio; entendiendo que la base imponible consiste en el monto sobre el cual se va a aplicar la tarifa tributaria, es decir en el caso de las tasas de acuerdo a lo señalado por el COOTAD, la base imponible constituye el costo de producción de los servicios prestados.

Cabe señalar que a través de ordenanza el concejo municipal, a más de regular los elementos antes analizados, deberá también establecer si la cuota

¹⁹³ Art. 567, Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD).

¹⁹⁴ Art. 566, Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD).

tributaria será una cantidad fija o se regirá por un importe determinado a través de elementos cuantitativos que permitan su cálculo; además se deberá expresar cuándo se realizará el pago del tributo, ya sea en el momento de la prestación de servicio, al obtener el derecho o autorización para utilizar bienes públicos, o si los servicios son prestados de forma continua, por pagos mensuales, trimestrales, anuales, etc.

3.1.5. Exenciones

De acuerdo a lo señalado por el Código Tributario ecuatoriano, “Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social”.¹⁹⁵ Como ya se vio, en base a las disposiciones legales señaladas en este trabajo, los Gobiernos Autónomos Descentralizados tienen la facultad de establecer exenciones respecto del establecimiento de las tasas, pero como bien lo señala la disposición transcrita en líneas anteriores, en situaciones excepcionales por cuestiones económicas y sociales respecto de los contribuyentes o por razones de orden público.

Es en este punto donde entra en acción el principio de capacidad contributiva respecto de las tasas, para determinar que, en base a la real situación económica que vive cada contribuyente se establezca la cantidad que debe éste pagar por la prestación de un determinado servicio, guardando siempre eso sí, relación estricta con el principio de la razonable equivalencia. Finalmente debemos señalar que respecto de las tasas en base a lo dispuesto tanto por el artículo 35 del Código Tributario ecuatoriano y el artículo 567 del COOTAD, el Estado y sus organismos no están exentos del pago de este tributo, situación que si ocurre respecto de ciertos impuestos.

3.2. Análisis de la ordenanza que establece el servicio municipal de estacionamiento tarifado en el cantón Azogues

De conformidad con la ordenanza que norma el servicio municipal de estacionamiento rotativo tarifado en las calles de la ciudad de Azogues,¹⁹⁶ con base en las potestades y competencias otorgadas por la Constitución y la ley (en ese entonces con la Ley de Régimen Municipal) la Municipalidad de Azogues crea una

¹⁹⁵ Art. 31. Código Tributario Ecuador.

¹⁹⁶ Ordenanza publicada en el Registro Oficial No. 70, de 09 de septiembre de 2010.

tarifa a ser cancelada por los usuarios de este servicio, en razón de la utilización de espacios públicos determinados para el estacionamiento de vehículos dentro de las zonas establecidas en la misma ordenanza.

Básicamente, esta ordenanza establece las razones por las que se va a prestar este servicio, los objetivos del mismo; señala el organismo encargado de garantizar el funcionamiento del servicio, establece la tarifa y, en general, determina algunos parámetros sobre los cuales se desarrollará dicha prestación.

Posteriormente se publica otra ordenanza emitida por la Municipalidad de Azogues,¹⁹⁷ que trata nuevamente sobre el servicio municipal de estacionamiento rotativo tarifado de Azogues, en esta ocasión se actualiza las disposiciones que sirvieron de sustento o consideración para la ordenanza anterior debido a la vigencia del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), que derogaba las disposiciones de la Ley de Régimen Municipal. En cuanto al contenido dispositivo de la ordenanza con respecto al servicio en mención, no existió modificación alguna con respecto a la anterior.

De la revisión a esta ordenanza, se constata las dificultades para definir con precisión si lo que se recauda por la prestación del servicio que en ella se establece, es una tasa o un precio público. Existen aspectos allí descritos que dan a entender elementos de las dos prestaciones patrimoniales, por lo que es necesario estudiar el contenido de esta ordenanza con el propósito de esclarecer la real naturaleza del rubro recaudado, por lo que será necesario tomar como herramienta de análisis las características de las tasas y precios públicos que ya abordamos en el primer capítulo, para, con estos criterios, tratar de determinar de qué prestación se trata materialmente, más allá de su denominación formal como tarifa.

Para este ejercicio nos remitimos primeramente a los considerandos de la ordenanza, con los cuales el concejo municipal procura fundamentar la emisión de la misma. Inicia señalando que de acuerdo a lo previsto en el artículo 238 de la Constitución ecuatoriana, los gobiernos autónomos descentralizados tienen autonomía administrativa, política y financiera; adicionalmente se invoca los artículos constitucionales 240, que hace mención a la facultad legislativa de los gobiernos autónomos descentralizados, y 264, que hace referencia a las competencias

¹⁹⁷ Ordenanza publicada en el Registro Oficial N° 206, de 26 de octubre de 2011.

exclusivas de los gobiernos municipales. En cuanto al COOTAD, toma el artículo 7 en lo relativo a la facultad normativa que se atribuye en este caso a los gobiernos municipales, expresada en la capacidad para dictar normas de carácter general a través de ordenanzas, acuerdos y resoluciones. De este mismo cuerpo legal toma el literal a) del artículo 57 que en igual sentido trata sobre el ejercicio de la facultad normativa como atribución del concejo municipal, y finalmente el artículo 322, sobre el procedimiento de aprobación de las ordenanzas por parte de los gobiernos autónomos descentralizados.

Una consideración muy importante que hace este gobierno municipal, es la referida a la utilización de bienes de uso público, que se encuentra en el literal a) del artículo 417 del COOTAD y que hace mención a la posibilidad de establecer una regalía por la utilización exclusiva y temporal de bienes de uso público; identifica además los bienes de esta naturaleza, entre los que se encuentran las vías, calles, avenidas, puentes, etc.

De lo señalado hasta ahora se puede evidenciar que el Gobierno Municipal de Azogues ha obrado de acuerdo con las atribuciones constitucionales y legales reconocidas, situación que ya se mencionó en el segundo capítulo de este trabajo, pero es importante establecer que dentro de los fundamentos utilizados por la municipalidad no hace mención expresa a la facultad tributaria que estos organismos gubernamentales ostentan.

Servicio que se establece en la ordenanza

Ahora nos corresponde entrar en el análisis del servicio fijado en la ordenanza, que se ha denominado como Servicio Municipal de Estacionamiento Rotativo Tarifado de Azogues, pero para entender la finalidad de la implantación de este servicio, debemos prestar atención a sus objetivos, los que se encuentran contenidos en el artículo 13 de la ordenanza objeto de estudio, entre los que tenemos:

Racionalizar y democratizar el uso de las vías públicas para el estacionamiento de los vehículos, elevar sustancialmente la rotación de las plazas de estacionamiento de las vías del centro de la ciudad a fin de disminuir los largos tiempos de estacionamiento, e incrementar en consecuencia la oferta, disminuir el alto tráfico vehicular en el sistema vial central por el desplazamiento de unidades cuyos conductores que buscan

plazas de estacionamiento, así como los costos y tiempos de viajes que tienen como destino el territorio central de la urbe [...] ¹⁹⁸.

Se entiende que estos objetivos se han trazado en mérito de las competencias exclusivas de los gobiernos municipales reconocidas constitucionalmente, especialmente en lo relacionado al control sobre el uso y ocupación del suelo (Art. 264. 2), a la planificación, construcción y mantenimiento de la vialidad urbana (Art. 264.3); a la planificación, regulación y control del tránsito y el transporte público cantonal (Art. 264. 6), todas estas atribuciones ejercidas en el respectivo territorio cantonal; y, esta última, corroborada por la disposición legal referida en el literal f del artículo 55 del COOTAD, por la cual se les faculta planificar, regular y controlar el tránsito y transporte terrestre dentro de su circunscripción cantonal, mandatos con los que queda afianzada la competencia municipal para prestar este servicio.

Análisis de la prestación que se establece en la ordenanza

En el artículo 1 de la ordenanza, en su parte pertinente, textualmente señala: “[...] Como consecuencia de la prestación de este servicio público municipal, los usuarios pagarán la respectiva tarifa, la misma que será debidamente reglamentada, definiendo los sujetos pasivos obligados a pagarla. El sujeto activo del servicio es el GADMA”.

De lo señalado en líneas anteriores, se entiende que la exacción que pagan los usuarios es por el cumplimiento de los objetivos establecidos en el artículo 13 de la ordenanza, ya mencionados. Desde este punto de vista, se asumiría que estamos frente a un servicio público prestado por la administración municipal, organismo que tiene plena competencia para hacerlo.

Pero es en este punto en donde se considera que existe una inconsistencia, la misma se origina por lo señalado en el artículo 24 de la ordenanza que por su importancia se transcribe:

El Servicio Municipal de Estacionamiento Rotativo Tarifado de Azogues -SEMERTAZ-, en las vías públicas del área central de la ciudad de Azogues, se rige por las siguientes tarifas: a) Veinte centavos de dólar (USD 0.20) *por ocupación de un espacio de estacionamiento permitido*, por media hora; y, b) Setenta y cinco dólares (USD 75.00) mensuales *por ocupación de un espacio de estacionamiento* para vehículos de instituciones públicas,

¹⁹⁸ Ordenanza Municipal, Registro Oficial N° 206, de 26 de octubre de 2011, Art. 13.

privadas o comunitarias y personas particulares, concedido mediante contrato celebrado por la Municipalidad previo informe favorable de la Unidad Municipal de Tránsito y Transporte Terrestre.¹⁹⁹

Como vemos existe una contradicción en la ordenanza, puesto que la tarifa que en realidad paga el usuario es por el aprovechamiento que éste hace del dominio público, es decir, lo que en realidad se está cobrando es por la utilización de un bien de uso público, para estacionar en él un vehículo por un determinado periodo de tiempo, de acuerdo a lo textualmente señalado en el artículo 24 transcrito en líneas anteriores y que en nada hace referencia a los objetivos establecidos en el artículo 13.

El punto principal de este trabajo es tratar de determinar de qué prestación patrimonial se trata la exacción establecida en esta ordenanza, y para ello era necesario determinar cuál es el objeto real por el que se establece el pago de esa ‘tarifa’, que se entiende es por la utilización de un bien de uso público, que en este caso es el acceder al espacio público para estacionar vehículos, espacio que se refleja en las vías o calles de la ciudad; nos corresponde pues ahora realizar el análisis de la naturaleza del rubro que aunque no lo exprese taxativamente la ordenanza, se puede entender que se pretendió establecer una tasa por la prestación de un servicio público, debemos señalar que en el documento en estudio se encuentra evidenciado el sujeto activo del servicio, que es el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Azogues, y los sujetos pasivos que vienen a ser los usuarios del mismo. Se establece además exoneraciones del pago de esta tarifa, es decir, enuncia elementos que caracterizan a las especies tributarias.

Un problema que siempre ha existido con la tasa, es la confusión con otro tipo de exacciones por la similitud de algunos aspectos. La ordenanza se refiere a la tarifa como un elemento cuantificador de la prestación que deben cancelar los usuarios del espacio público, mas no de la naturaleza jurídico-económica de dicha prestación, por lo que para identificar de mejor forma ante qué figura nos encontramos cabe analizar los aspectos que se encuentran en la misma ordenanza. Lo primero que debemos identificar es que menciona como fundamentos de la tarifa la prestación de un servicio público y la utilización de bienes de uso público, aspectos que tiene en

¹⁹⁹ Art. 24 Ordenanza que norma el servicio municipal de estacionamiento rotativo tarifado en las calles de la ciudad de Azogues. Edición Especial N° 206 del Registro Oficial, del miércoles 26 de octubre de 2011. 25. (Las cursivas me pertenecen).

común la tasa como especie tributaria y adicionalmente para el primer evento (servicio público) también el precio público como institución no tributaria. En base a esto conviene precisar ante qué prestación nos encontramos.

Si tomamos textualmente lo señalado en el artículo 24 de la ordenanza, decimos que la tarifa se cobra por la ocupación de un espacio público para estacionamiento vehicular, que lo hemos identificado como un servicio, entonces podría pensarse que esta tarifa constituiría un precio público, en razón de que el usuario al tener un mercado de ofertas para estacionar su vehículo ha optado por utilizar el que presta la municipalidad en el espacio público. Se debe aclarar que estamos hablando de un mercado en el que concurren actores públicos y privados para la prestación de un servicio público, que es el del estacionamiento vehicular, mismo que por su naturaleza no es prestado de forma exclusiva por el gobierno municipal sino que también es prestado por particulares que destinan sus bienes inmuebles para este servicio, por lo que no estamos frente a una prestación operada en régimen monopólico.

Además, el usuario del servicio tiene plena voluntad para determinar ante que prestador desea acudir y al existir voluntad no podemos estar frente a una tasa, ya que como se sabe los tributos son unilaterales y coercitivos, y por ello no voluntarios. Para poder hacer uso de los lugares destinados al estacionamiento vehicular sujetos al servicio establecido en la ordenanza, se debe de forma previa adquirir una tarjeta en donde se registrará la fecha y hora en la que se está haciendo uso de dicha prestación; al hacer esa adquisición se evidencia que el ciudadano está demandando o solicitando la prestación del servicio por el cual está de acuerdo en pagar el rubro establecido para el mismo, evidenciándose así una naturaleza contraprestacional. Se debe señalar también que de acuerdo a lo establecido en el mismo artículo 24 de la ordenanza se puede utilizar de forma mensual espacios para el aparcamiento de vehículos mediante la celebración de un *contrato* entre el beneficiario y la municipalidad.

Al hacer uso de los espacios públicos destinados al estacionamiento vehicular se puede observar de forma clara que el usuario obtiene siempre una ventaja, situación que como vimos es característica de los precios públicos, más no de las

tasas –al menos cuando se trata de servicios públicos- pues, de acuerdo a lo ya analizado, esta ventaja puede estar presente o no.

La complejidad para aclarar esta prestación patrimonial denominada tarifa se evidencia en el hecho de que por un lado se la relaciona con la provisión de un servicio público, pero por otro también se la entiende como el devengo por el uso del espacio público, directamente relacionada con la gestión, planificación y organización atinente a las competencias sobre tránsito, transporte y vialidad dentro del cantón (definición del sentido de las vías, de espacios para el transporte público, carriles exclusivos para determinados medios, entre otras actividades), siendo, este sí un bien exclusivamente administrado por la municipalidad, en base a las competencias que le otorga tanto la Constitución como la ley (COOTAD), y aquí sin existir voluntad del usuario como requisito previo para la ocupación de ese espacio, y aun siendo considerada dicha voluntad, en la práctica resultaría anulada por efectos de que el uso del espacio público cantonal lo administra exclusivamente la respectiva municipalidad, encontrándonos en este sentido con un ejercicio monopólico, en el que la prestación se tornaría materialmente obligatoria. Caso distinto ocurre si se asimila a este accionar municipal como servicio público (así configurado en la ordenanza analizada), escenario en el que, por efectos de la concurrencia pública y privada en la provisión del servicio de estacionamiento público, la exacción se encaminaría más a la figura de un precio público.

Cabe además señalar que, de cualquier modo, por efectos de la prestación de un servicio público o por el uso del espacio público, rige el principio de legalidad para la creación, modificación o supresión de la prestación patrimonial a cargo del usuario, en este caso mediante la expedición de ordenanza, así lo indica el segundo inciso del artículo 186 del COOTAD.²⁰⁰

De lo indicado son dos las situaciones establecidas en la normativa municipal por las que se entraría a cobrar la tarifa. La primera, de acuerdo a lo que señala el artículo 1 que es por la prestación del servicio público acorde con las actividades detalladas en el artículo 13, caso en el que la tarifa denotaría la figura de un precio público. La segunda, que operaría de acuerdo con el artículo 24 de la ordenanza que

²⁰⁰ El segundo inciso del Art. 186 del COOTAD, señala: “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”.

es por la ocupación del espacio público, caso en que la tarifa representaría propiamente la figura de una tasa, sin que esto no deje de plantear otras dificultades, puesto que el esquema aplicado conlleva la venta de las tarjetas de autorización que supone un consentimiento previo del usuario, consentimiento que en un ejercicio monopólico de la administración sobre el uso del espacio público se difumina.

Identificación de los elementos sustanciales del tributo

Corresponde en este punto realizar una revisión de la ordenanza con la finalidad de poder identificar los elementos sustanciales de todo tributo. Primero, respecto del hecho generador, este asunto ya se analizó en líneas anteriores y se determinó que no existía claridad al momento de establecerlo, además se concluyó que de acuerdo a la forma como se encuentra descrito en la ordenanza, nos lleva a considerarlo como precio público.

Al revisar si se encuentran señalados los demás elementos podemos hacer algunas observaciones; respecto del sujeto pasivo el artículo 1 de la ordenanza en su parte pertinente expresa: “Como consecuencia de la prestación de este servicio público municipal, los usuarios pagarán la respectiva tarifa, la misma que será debidamente reglamentada, definiendo los sujetos pasivos obligados a pagarla. El sujeto activo del servicio es el GADMA”.²⁰¹ La disposición transcrita dispone que al momento de reglamentar la tarifa del servicio se establezcan los sujetos pasivos del tributo, situación que se contrapone de forma absoluta al principio de reserva de ley, ya que si bien este principio respecto de las tasas se encuentra flexibilizado, pero se requiere que a través de la respectiva ordenanza se establezca el tributo, ordenanza en la cual se debe además expresar de forma clara sus elementos y no mediante reglamento como se lo pretende realizar. Respecto del sujeto activo, el mismo artículo señala que es el Gobierno autónomo Descentralizado Municipal de Azogues.

Respecto de la cuantía del tributo se establece dos cantidades, la primera de 0.20 centavos de dólar por la utilización de espacios para el estacionamiento vehicular por el lapso de 30 minutos y la segunda de 75 dólares por la utilización de forma mensual de estos espacios, previo la celebración del respectivo contrato. En lo que a exoneraciones se refiere, son los artículos 32 al 35 los que se encargan de

²⁰¹ Art. 1 Ordenanza que norma el servicio municipal de estacionamiento rotativo tarifado en las calles de la ciudad de Azogues. Edición Especial N° 206 del Registro Oficial, del miércoles 26 de octubre de 2011. 25. (Las cursivas me pertenecen).

establecer disposiciones sobre este tema, en donde se puede evidenciar que se otorgan exoneraciones a organismos que pertenecen al Estado, a pesar de que como ya lo señalamos en ocasiones anteriores, de acuerdo a disposiciones legales estos cuentan con exenciones respecto de ciertos impuestos más no de las tasas. Adicionalmente se otorgan exoneraciones a personas discapacitadas y a los dueños de los predios que no cuenten con acceso vehicular, pero estos últimos dentro de horarios establecidos en la misma ordenanza.

Es evidente que la ordenanza en estudio no define de forma clara todos los elementos sustanciales de la tasa; respecto del fundamento o razón para establecer la prestación ahí descrita, no se adecua de forma clara al hecho generador de este tributo; situaciones que traen como consecuencia afectación al principio de reserva de ley y de igual forma al principio de seguridad jurídica contemplado en el artículo 82 de nuestra constitución, mismo que su importancia se transcribe: “Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respecto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”²⁰²

3.3. Análisis de la ordenanza para la regulación y control de la publicidad y señalética en los vehículos de las diferentes modalidades de transporte autorizadas dentro del cantón Cuenca y otros componentes del sistema integrado de transporte

Mediante sesión del Ilustre Concejo Municipal del cantón Cuenca y luego de realizarse el debate en sesiones anteriores, el 24 de octubre de 2013 fue aprobada la ordenanza para la regulación y control de la publicidad y señalética en los vehículos de transporte terrestre dentro del cantón Cuenca, con la finalidad de establecer los parámetros adecuados a fin de que se pueda colocar publicidad en los vehículos de transporte público y de mercadería, además de determinar las características que deben tener dichos instrumentos publicitarios, al igual que se dispone la obligatoriedad en cuanto a la señalética con la que deben contar dichos vehículos respecto de información y normas de seguridad en cada medio de transporte.

²⁰² Art. 82, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

La intensión de adentrarse en el análisis de esta ordenanza radica en poder identificar cuál es la prestación que se establece en la misma e identificar a ciencia cierta la razón del establecimiento de dicha prestación, ya que al revisar el documento no se ha podido reconocer de forma clara la naturaleza del rubro expuesto y se ha encontrado varias actividades realizadas por el gobierno seccional, situación que amerita un estudio adecuado para poder alcanzar dicho cometido.

Considerandos

La ordenanza inicia como es lógico tomando como base disposiciones constitucionales. Se enuncia en primer lugar los numerales 1 y 6 del artículo 264 que hacen referencia a las competencias exclusivas de los gobiernos municipales entre las que se encuentran “Planificar el desarrollo cantonal y formular los correspondientes planes de ordenamiento territorial, de manera articulada con la planificación nacional, regional, provincial y parroquial, con el fin de regular el uso y la ocupación del suelo urbano y rural”,²⁰³ al igual que “Planificar, regular y controlar el tránsito y el transporte público dentro de su territorio cantonal”.²⁰⁴

Se enuncia también la disposición del artículo 425 párrafo tercero, que se refiere a que la aplicación jerárquica de la normativa también debe considerar el principio de competencia; y, finalmente se hace referencia al segundo párrafo del artículo 19 que señala “Se prohíbe la emisión de publicidad que induzca a la violencia, la discriminación, el racismo, la toxicomanía, el sexismo, la intolerancia religiosa o política y toda aquella que atente contra los derechos”.²⁰⁵

Respecto del COOTAD, la ordenanza toma las disposiciones que se refieren en primer lugar a las competencias exclusivas del gobierno municipal ratificando lo que respecta al control de uso y ocupación del suelo, enunciado que se encuentra en el artículo 466; se acota también lo señalado en artículo 55 específicamente del literal f), referente a la competencia para planificar, regular y controlar el tránsito y el transporte terrestre dentro de su circunscripción cantonal, además toma la disposición constante en el artículo 130, que otorga la facultad de delegar la gestión de la competencia de tránsito y transporte público a los organismos que ostentaban dicha gestión antes de la puesta en vigencia de esta normativa (COOTAD), en este caso a

²⁰³ Art. 264, núm. 1, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

²⁰⁴ Art. 264, núm. 6, Ibid.

²⁰⁵ Art. 19, Ibid.

la Empresa Pública Municipal de Movilidad, Tránsito y Transporte de Cuenca, EMOV EP; finalmente hace mención a la facultad municipal que de acuerdo al literal a) del artículo 57 se les otorga para la expedición de ordenanzas, acuerdos y resoluciones.

El Concejo Municipal alude también las disposiciones constantes en los artículos 329 y 330 del Reglamento General para la Aplicación de la Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial que se refieren a las limitaciones en cuanto a la publicidad en los medios de transporte y la facultad que se les otorga a los agentes civiles de tránsito para que procedan al retiro de publicidad que no esté debidamente autorizada.

Se explicita también que la municipalidad ya asumió las competencias de control de tránsito, transporte terrestre y seguridad vial; además que el cuerpo normativo con el que cuenta la municipalidad no es suficiente para regular la publicidad establecida en vehículos de transporte; señala igualmente que estos vehículos se han convertido en un importante medio para la difusión de publicidad, por lo que es de suma importancia regular esta actividad.

Los aspectos enunciados son los fundamentos tomados por el Concejo Municipal, mismos que le han servido de argumento para justificar la expedición de esta ordenanza, pero vale evidenciar que no se alude ningún tipo de disposición relativa a materia tributaria, ni tampoco se enuncia fundamentos para identificar la naturaleza de la prestación.

Servicio que se regula en la ordenanza

El documento en análisis implanta los parámetros adecuados para que se proceda a colocar publicidad interna y externa en los vehículos de transporte público que circulan en las diferentes vías del cantón Cuenca, además de disponer la señalética que debe constar obligatoriamente en cada unidad, a fin de brindar seguridad a los usuarios de este servicio. De la revisión a la ordenanza, se puede determinar que sus disposiciones exponen las características y condiciones sobre el anuncio publicitario, dependiendo si es publicidad interna o externa, dimensiones, secciones en donde pueden ser colocados, el material de los mismos y también el tipo de publicidad con prohibición de ser expuesta por este medio, regulaciones que se establecen de acuerdo a cada tipo de modalidad de transporte. Se determina también

los parámetros dentro de los cuales se debe colocar la información del vehículo, propietario, conductor, ruta que cubre, y las normas de seguridad que deber estar expuestas en la unidad. Se enuncia la posibilidad también de colocar publicidad en “Paradas de bus, de tranvía, estaciones de transferencia, terminales terrestres, estaciones de bicicleta pública, elementos en ciclo vías, entre otros [...]”²⁰⁶

Para poder acceder el establecimiento de publicidad en los vehículos de transporte regulados por la ordenanza, este documento determina el procedimiento que se debe realizar; enuncia que las personas naturales o jurídicas deben tener como actividad económica la prestación de servicios de publicidad y que se deben presentar los justificativos de dicha actividad, quienes previo el cumplimiento de los requisitos señalados en la ordenanza,²⁰⁷ deben cancelar el costo de la prestación establecida para poder acceder a la autorización respectiva emitida por la EMOV EP, y finalmente deberán presentar estos documentos para aprobar la revisión técnica vehicular que realiza este mismo organismo.

En realidad se establecen los parámetros dentro de los cuales se va a desarrollar esta actividad, se evidencia que existe actuación del gobierno municipal a través del organismo autorizado para realizar esta prestación de servicios, estando a su cargo la regulación, revisión y comprobación de que los vehículos de transporte que expongan publicidad cumplan con las disposiciones establecidas en esta ordenanza.

Corresponde pues, en el siguiente punto analizar si la prestación que se impone guarda relación con la actividad estatal y además determinar la naturaleza jurídica- económica de esta prestación tomando como base todo lo expuesto en este trabajo.

²⁰⁶ Ordenanza para la regulación y control de la publicidad y señalética en los vehículos de las diferentes modalidades de transporte autorizadas dentro del cantón Cuenca y otros componentes del sistema integrado de transporte. Art. 23. (http://www.cuenca.gov.ec_q=system_files_Ordenanzaseñalética-final).

²⁰⁷ Art. 29, *Ibíd.* “Para solicitar el certificado de autorización de publicidad se deberá presentar en la EMOV EP: a) Contrato entre la operadora del servicio y la empresa responsable de la publicidad, debidamente registrada. El contrato debe expresar de manera clara las responsabilidades de cada parte. b) Copia del código municipal asignado a la empresa encargada de la publicidad. c) Diseño aprobado por la Dirección Municipal de Tránsito. La presentación del diseño se entregará con los anexos del montaje de la publicidad en el tipo de vehículo donde se aplicará, con especificación de dimensiones, colores y materiales a utilizarse; el tiempo que se mantendrá y las condiciones para el mantenimiento de la publicidad. d) Certificado de no adeudar a la EMOV-EP y al GAD-Cuenca de la empresa que tramita la publicidad, obtenido como máximo seis meses antes de la solicitud”.

Análisis de la prestación que se establece en la ordenanza

La ordenanza se refiere a la prestación con diferentes calificativos, el capítulo I del Título IV la identifica como regalía; el artículo 25 y la disposición general tercera la denominan como derecho de vista pública y el artículo 32 la describe como tasa. Cabe resaltar que el mismo artículo 25 expresa cuál es la finalidad que tiene el rubro que se establece en la ordenanza, dicha disposición reza lo que sigue: “Toda persona natural o jurídica, para usar los espacios de publicidad definidos en esta norma, deberá cancelar los valores que constan en el artículo siguiente por derecho de vista pública. Los valores serán cancelados en la Tesorería de la EMOV EP por parte de quien tramita la autorización correspondiente”.²⁰⁸

Los valores que se deben cancelar en base a la disposición transcrita constituye un requisito que deben cumplir las empresas, personas naturales o jurídicas que requieran la autorización del gobierno municipal de Cuenca para colocar publicidad en los vehículos de transporte, la razón de esta prestación en este caso se fundamenta en que dicha publicidad al encontrarse en medios de transporte y al utilizar los bienes o espacios públicos para su circulación se encuentran a plena vista tanto de los transeúntes cuanto de los usuarios de estos medios de transporte.

Es importante también determinar cuál es la intención que tienen las personas que requieren la autorización para realizar esta actividad. Como ya se expuso, es menester que los entes interesados en la obtención de dicha autorización se dediquen al campo de publicidad y diseño, por lo que desde este punto de vista, la municipalidad va a permitir que se utilice bienes y espacios públicos para el establecimiento de publicidad, situación que debe ser analizada como uno de los tantos medios que tienen las personas que se dedican a esta actividad para exponer al público sus productos, bienes o servicios.

En base a este enunciado no estaríamos frente a un servicio esencial prestado por el gobierno municipal y tampoco frente a un servicio prestado en monopolio, refiriéndonos a la posibilidad de fungir como medio de exposición de publicidad ya que existen otros medios para realizar dicha actividad.

Es de suma importancia señalar que respecto a la ocupación de espacios públicos para colocar o exponer publicidad, existe un precedente jurisprudencial

²⁰⁸ Art. 25, *Ibíd.*

obligatorio, por la triple reiteración de fallos sobre un mismo punto de derecho, en donde se enuncia que los valores que se establezcan por esta circunstancia no tienen naturaleza tributaria, por su importancia se transcribe la disposición:

TERCERO: Al amparo de lo dispuesto en la Ley de Régimen Municipal, los valores que se pagan por ocupación del espacio público, para la instalación de rótulos publicitarios no se considera tasa en los términos de la Ley de Régimen Municipal, por tanto al no tener carácter tributario no es de competencia de la jurisdicción contencioso tributario atenderlos en esta sede, quedando a salvo el derecho de los litigantes de acudir ante el Juez competente para defender sus derechos.²⁰⁹

De acuerdo a lo señalado, se podría manifestar que la prestación en la forma como se encuentra establecida en la ordenanza no constituye una tasa. Sin embargo, y aun con el pronunciamiento jurisprudencial referido, que como se constata se fundamentó en normativa municipal anterior, el actual régimen jurídico previsto en el COOTAD (Art. 186) faculta al concejo municipal la creación de tasas por el uso de bienes o espacios públicos, lo que abarcaría no solo a la publicidad fija, sino también a la móvil instalada en vehículos de transporte por el hecho de la utilización de las vías públicas atado al beneficio de publicidad, prestación que también haría parte de la concreción de las competencias de uso y ocupación del suelo y de control del tránsito, transporte y vialidad dentro del cantón.

Se debe también hacer mención que la ordenanza enuncia la prestación de servicios por parte de la municipalidad de Cuenca, los que por su naturaleza y en base a las competencias otorgadas por la Constitución y ley, solamente pueden ser prestados por el gobierno municipal, nos referimos a que a través de la EMOP EP., se están estableciendo los parámetros dentro de los cuales se debe permitir que se coloque publicidad en medios de transporte, se están señalando las características que deben tener esos anuncios publicitarios, se realiza la revisión técnica vehicular para determinar que se estén cumpliendo con todas las disposiciones establecidas en la ordenanza; es decir, actividades que denotan servicios administrativos que perfectamente sirven de sustento para el establecimiento de una tasa, y que derivan en una autorización para colocar publicidad en los medios de transporte.

²⁰⁹ Registro Oficial No. 650, Quito jueves 6 de agosto de 2009, 20.

Lo pertinente sería entonces identificar cada acción municipal que conlleva un servicio administrativo debidamente configurado en la ordenanza dando paso al pago de una tasa, con eso la prestación quedaría justificada más que por un derecho de vista, por un accionar administrativo municipal y por la utilización del espacio público en los términos antes indicados.

Identificación de los elementos sustanciales del tributo

Respecto del sujeto pasivo, aunque textualmente no lo señala la ordenanza, de la lectura se puede entender que constituyen las personas naturales y jurídicas que se dediquen a actividades de publicidad o diseño y que requieran la autorización para desarrollar dicha actividad en los medios de transporte detallados en la misma ordenanza. Por su parte al referirnos al sujeto activo, constituiría el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Cuenca, a través de la EMOV EP, que es quien otorga la autorización y realiza determinadas actividades antes ya analizadas.

A decir del hecho generador de la tasa, se evidenció ya con antelación que no se determina de forma clara que actividad es la que da nacimiento al tributo, ya que como se vio, existen diversas actividades entre las que tenemos la emisión de autorizaciones para colocar publicidad en medios de transporte, hasta la revisión vehicular realizada por la EMOV EP, aspectos que dificultan la tarea de determinar a ciencia cierta cuál es la circunstancia que da origen a esta prestación.

En lo que tiene que ver a las exoneraciones, si se establece de una forma adecuada quienes están sujetos a este beneficio, es el artículo 32 el que se ocupa de este cometido, la norma reza lo que sigue:

Art. 32.- Estarán exentos del pago de los valores fijados en esta norma, la publicidad que sea parte de una campaña de difusión de derechos constitucionales en las que participen instituciones del sector público. La exoneración de la tasa es independiente del certificado de autorización y del cumplimiento de todas las normas dispuestas en esta ordenanza. En este caso, en el certificado de autorización que expida la EMOV EP se hará constar motivadamente la exoneración del valor.²¹⁰

²¹⁰ Ordenanza para la regulación y control de la publicidad y señalética en los vehículos de las diferentes modalidades de transporte autorizadas dentro del cantón Cuenca y otros componentes del sistema integrado de transporte. Art. 32. (http://www.cuenca.gov.ec_q=system_files_Ordenanzaseñalética-final).

De la disposición transcrita se puede evidenciar que se otorga también en este caso, exoneraciones a las instituciones del Estado, pero solo cuando se traten de campañas de difusión de derechos constitucionales; adicionalmente no se establecen otras exoneraciones de ningún otro tipo. Finalmente debemos manifestar que se especifican los valores a cancelar, para la obtención de la autorización que permita a los interesados, colocar sus anuncios publicitarios, valores que varían dependiendo del tipo de publicidad y del medio de transporte.

Del análisis que se realizó a esta ordenanza, se puede concluir que no se señala de una forma suficientemente clara los elementos del tributo, principalmente lo que respecta al hecho generador de una tasa, es decir que los contribuyentes primero no saben si lo que les están cobrando es una prestación tributaria y segundo cual es la razón de ser o la justificación de por qué se les está cobrando, situación que afecta de igual manera al principio de reserva de ley y a la seguridad jurídica consagrada en nuestra Carta Magna.

CONCLUSIONES

La tasa por su vinculación con actividades estatales es un tributo de suma importancia para los gobiernos autónomos descentralizados, en razón de las facultades que les concede la Constitución y la ley, situación que puede ser motivo para que este tributo sea utilizado de forma indiscriminada por los entes gubernamentales, escenario en el cual, si no se cumplen con todos los requisitos y disposiciones establecidas para su correcta aplicación, se puede afectar derechos de los contribuyentes, derechos principalmente relacionados a su patrimonio, es decir, el ahorro; la inversión, por la incertidumbre respecto de las imposiciones tributarias que se establecen en cada jurisdicción territorial, entre otros.

El principio de capacidad contributiva en el caso de las tasas interviene de una forma especial, ya que no es su cometido principal gravar la capacidad económica de los contribuyentes, sino la de financiar el gasto que le produce a la administración la prestación del servicio público o la realización de una actividad administrativa, por lo que en base a la regla de la razonable equivalencia presente en las tasas, el citado principio tiende a matizarse.

El principio de reserva de ley, uno de los pilares fundamentales dentro del sistema tributario, respecto de la tasa se presenta de una forma muy especial, ya que al permitirse el establecimiento de este tributo a través de los gobiernos subnacionales, ha ocasionado su flexibilización.

Los gobiernos autónomos descentralizados en ciertas ocasiones inobservan tanto los principios tributarios cuanto las características que son propias de la tasa; al igual que no establecen de forma clara cuáles son los elementos de este tributo, lo que ocasiona mucha dificultad para la identificación de esta prestación; lo que a su vez lesiona el principio de reserva de ley y la seguridad jurídica consagrados en la Constitución del Ecuador.

Respecto de las tasas y su regulación en los países de la Comunidad Andina, se ha podido evidenciar que presentan sistemas muy similares, que aunque con pequeños matices son más las características que presentan en común que las diferencias.

Respecto del análisis realizado a las ordenanzas establecidas por los Gobiernos Municipales de Azogues y Cuenca, se ha podido evidenciar que existe pluralidad de actividades señaladas en dichas normas, por las cuales se establece una prestación patrimonial, lo que a su vez dificulta aún más la tarea de identificar la naturaleza de los rubros estudiados, pero de acuerdo a la forma como están establecidos en las ordenanzas, su finalidad y funcionamiento, se evidencia falencias en cuanto al establecimiento del hecho generador para poder sustentar de forma clara que nos encontramos frente al tributo denominado tasa.

Esta investigación nos ha permitido resaltar a la utilización de bienes de dominio público de forma privativa, que de la mano de la prestación de servicios públicos, constituye el hecho generador de la tasa, aspectos que nos permiten sustentar su naturaleza tributaria.

RECOMENDACIONES

Ante las imprecisiones de las ordenanzas revisadas, es recomendable siempre, tanto en los considerandos cuanto en las disposiciones que conforman estos instrumentos, expresen de forma clara y precisa, la normativa vigente y los elementos configurativos de la prestación patrimonial que se pretende establecer. En el caso que nos ocupa, se considera del todo adecuado que se mejore sustancialmente la producción normativa seccional en su contenido tanto de fondo cuanto de forma, y así evidenciar la plena justificación para el establecimiento de una tasa.

Además consideramos que ambas ordenanzas deberían ser reformadas con la finalidad de que se establezcan disposiciones que se sujeten plenamente a plasmar de forma clara todos y cada uno de los elementos sustanciales de la tasa y se defina a plenitud la circunstancia que origina esta prestación, todo esto con la finalidad de dotarle de seguridad jurídica a estos instrumentos municipales y de igual forma a los derechos ciudadanos, ya que si el contribuyente tiene conocimiento pleno de que es lo que le están cobrando, cumplirá de mejor manera con sus obligaciones.

Es preciso además exhortar a las autoridades de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, para que sean los primeros veedores del cabal cumplimiento a las disposiciones constitucionales y legales dentro de su respectiva jurisdicción, en pos de que todas sus actividades se realicen dentro del marco de la ley y siempre buscando el respeto irrestricto a los derechos de sus ciudadanos, ya son estos, los que le entregaron su voto de confianza con la finalidad de que sean estas autoridades las que procuren el desarrollo social y el bien común para la colectividad.

BIBLIOGRAFÍA

- Bielsa, Rafael. “El poder fiscal en la esfera municipal”. En *Derecho Tributario. Doctrinas Esenciales*, Susana Camila Navarrine, directora. Buenos Aires: La Ley, 2010.
- Bielsa, Rafael. “El poder fiscal en la esfera municipal”. En *Derecho Tributario. Doctrinas Esenciales*. Susana Camila Navarrine, directora. Buenos Aires: La Ley, 2010.
- Bulit Goñi, Enrique. “Tributos vinculados: Tasas y contribuciones especiales”. En *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en Honor de Andrea Amatucci*, v. II. Mauricio Plazas Vega, coordinador. Bogotá: Temis, 2011.
- Cazorla Prieto, Luis María. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 7ª ed. Navarra: Aranzadi, 2006.
- Córdova, Alex. “El concepto de tributo. El principio de capacidad contributiva y el mito de los tributos medioambientales”. En *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor de Andrea Amatucci*, v. II. Mauricio Plazas Vega, coordinador. Bogotá: Temis, 2011.
- Diez, Gustavo E. “Tasas y Contribuciones Especiales”. En *Tratado de Tributación*, t. I, *Política y Economía Tributaria*, v. 2. Vicente O. Díaz, director. Buenos Aires: Astrea, 2004.
- Fernández Junquera, Manuela. “Tasas y contribuciones especiales: dos tributos controvertidos”. En *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario, Estudios en honor de Andrea Amatucci*, v. II. Mauricio Plazas Vega, coordinador. Bogotá: Temis, 2011.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*, 22ª ed., v. III, *Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario. Los tributos en particular*. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- *Curso de Derecho Financiero Español*, 24ª ed., v. I, Madrid: Marcial Pons, 2004.
- García Novoa, César. *El concepto de tributo*. Lima: Tax Editor, 2009.

- García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas*, 2ª ed., t. I, Buenos Aires: Depalma, 1999.
- Giampietro Borrás, Gabriel. *Las tasas en la hacienda pública*. Montevideo: Universidad de la República, 1959.
- Giannini, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Derecho Financiero, 1957.
- Guzmán, Sabá. “El precio público”. En *Nuevos Estudios sobre derecho tributario*, Serie Estudios Jurídicos, v. 27. Luis Toscano Soria, editor. Quito: Corporación Editora Nacional, 2006.
- Hoyos Jiménez, Catalina. “Tributos vinculados y parafiscalidad”. En *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Cesar García Novoa, coordinador. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Jarach, Dino. “Análisis del Modelo de Código Tributario para América Latina O.E.A.-B.I.D”. En *Impuestos Doctrinas Fundamentales 1942-2002*. Marcelo R. Lascano, director. Buenos Aires: La Ley, 2002.
- . *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2001.
- . *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.
- Martín Queralt, Juan. “Tasas y precios públicos”. En *Curso de Derecho Tributario*, 17ª ed. José Juan Ferreiro Lapatza, Francisco Clavijo Hernández, Juan Martín Queralt, Fernando Pérez Royo y José Manuel Tejerizo López, autores. Madrid: Marcial Pons, 2001.
- Martín Queralt, Juan. Carmelo Lozano Serrano y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 16ª ed. Madrid: Tecnos, 2005.
- Martínez, Miguel Ángel y Leonardo García. *Lecciones de derecho financiero y tributario*, 7ª ed. Madrid: Iustel, 2010.

- Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos. *El poder tributario municipal en el Ecuador*. Quito: UASB-Ecuador/ Abya-Yala/ CEN, 2010.
- Montaño Galarza Cesar y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo. *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*. Quito: UASB/Corporación Editora Nacional, 2014.
- Montaño Galarza, César y Oswaldo Santos Dávalos. “Análisis del Fallo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dictado dentro del recurso No. 188-2010, referente a la legalidad de la tasa por servicios de seguridad ciudadana”. En *Derecho Tributario*, Revista de Derecho Foro No. 15. Quito: UASB, 2011.
- 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”. En *FORO Revista de Derecho N. 15*. Quito: UASB-Ecuador/ CEN, 2011.
- Patiño Ledesma, Rodrigo. *Sistema Tributario Ecuatoriano. Principios de Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*. Tomo. I. Cuenca: Universidad del Azuay, 2013.
- Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed. Madrid: Editorial Civitas, 1998.
- Ruiz Garijo, Mercedes. “Tributos Locales. Tasas”. En *Fiscalidad Práctica*. Pablo Chico De La Cámara, Javier Galán Ruiz y José Antonio Rodríguez Ondarza, directores. Navarra: Aranzadi, 2010.
- Sánchez Galiana, José Antonio. “Configuración y régimen jurídico de las tasas en el ordenamiento tributario español. Fiscalidad, parafiscalidad y extrafiscalidad”. En *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor de Andrea Amatucci*, v. II. Mauricio Plazas Vega, coordinador. Bogotá: Temis, 2011.
- Schindel, Ángel. “Concepto y Especies de Tributos”. En *Tratado de Tributación*, t. I, *Derecho Tributario*, v. I. Horacio García Belsunce, director. Buenos Aires: Astrea, 2003.

Suing Nagua, José. *Gobiernos Autónomos Descentralizados*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.

Teijeiro, Guillermo O. “Aplicación de las normas tributarias en el tiempo”. En *Tratado de Tributación*, t. I, *Derecho Tributario*, v. 1. Horacio García Belsunce, director. Buenos Aires: Astrea, 2003.

Troya Jaramillo, José Vicente y Carmen Simone Lasso. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: CEP, 2014.

Urquiza Maggia, Daniel. *La delegación del Poder Tributario en el Poder Ejecutivo, su regulación en el Perú y en otros países andinos*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2009.

Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Santa Fe de Bogotá: Temis, 1996.

Referencia Normativa

Bolivia, Código Tributario, Ley No. 2492 del 2 de Agosto de 2003.

Bolivia, Constitución Política del Estado, 2009.

Bolivia, Ley Marco de Autonomías y Descentralización “Andrés Ibáñez”, Ley No. 031 de 19 de Julio de 2010.

Colombia, Constitución Política 1991.

Colombia, Ley No. 1551 de 6 de Julio de 2012, “Por la cual se dictan normas para modernizar la organización y el funcionamiento de los Municipios”.

Ecuador, Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), publicado en el Registro Oficial Suplemento 303, de 19 de octubre de 2010.

Ecuador, Código Tributario, Codificación 9, publicado en el Registro Oficial Suplemento 38, de 14 de junio de 2005.

Ecuador, Constitución de la República, publicado en el Registro Oficial No. 449 el 20 de Octubre de 2008.

Ecuador, Ordenanza para la regulación y control de la publicidad y señalética en los vehículos de las diferentes modalidades de transporte autorizadas dentro del cantón Cuenca y otros componentes del sistema integrado de transporte. (http://www.cuenca.gov.ec_q=system_files_Ordenanzaseñalética-final).

Ecuador, Ordenanza que norma el servicio municipal de estacionamiento rotativo tarifado en las calles de la ciudad de Azogues, Edición Especial N° 206 del Registro Oficial, del miércoles 26 de octubre de 2011.

Ecuador, Plan Nacional del Buen Vivir, Periodo 2013-2017, 426.

España, Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.

Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID).

Perú, Código Tributario, Decreto Legislativo No. 816.

Perú, Constitución Política, 1993.

Perú, Ley de Tributación Municipal, Decreto Supremo No. 156-2004-EF.

Perú, Ley Orgánica de Municipalidades, Ley 27972.

Sentencias y resoluciones

Ecuador, Registro Oficial No. 43, Quito 17 de marzo de 2007.

Ecuador, Registro Oficial No. 650, Quito 6 de agosto de 2009.

Ecuador, Sentencia No. 003-09-SIN-CC, CASO No. 0021-2009-IA, Corte Constitucional para el periodo de transición, Quito 23 de julio de 2009.

XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Caracas, Venezuela 1991.