

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho Tributario

La Contribución Especial de Mejoras

Análisis del beneficio especial y la capacidad contributiva

Jenny Paola Merchán Aguirre

Tutor: Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

Quito, 2024

Trabajo almacenado en el Repositorio Institucional UASB-DIGITAL con licencia Creative Commons 4.0 Internacional

  	Reconocimiento de créditos de la obra No comercial Sin obras derivadas	 creative commons
---	---	---

Para usar esta obra, deben respetarse los términos de esta licencia

Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Jenny Paola Merchán Aguirre, autor de la tesis intitulada “La Contribución Especial de Mejoras. Análisis del beneficio especial y la capacidad contributiva”, 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 de Magíster en Derecho Tributario 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 los formatos virtual, electrónico, digital, 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/a 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.

26 de junio de 2024

Firma: _____

Resumen

Las contribuciones especiales de mejoras en Ecuador han generado un notable interés académico y de investigación, en virtud de su relevancia en el financiamiento de obras públicas y su impacto en el ámbito tributario. Este trabajo se enfoca en abordar exhaustivamente este tema, desde sus fundamentos legislativos hasta un análisis detallado de la normativa vigente, mediante una metodología de investigación dogmática.

Se examina la normativa nacional que regula los aspectos fundamentales del tributo en cuestión, incluyendo el método de cálculo de la base imponible. Se considera especialmente el beneficio real o presuntivo que los propietarios de los inmuebles reciben como resultado de las mejoras públicas realizadas. Además, se aborda los mecanismos de distribución del costo de las mejoras entre los contribuyentes.

Es relevante resaltar que la normativa contempla diversos mecanismos para garantizar la equidad y la justicia tributaria, como la posibilidad de exoneración o reducción de las contribuciones en circunstancias especiales. Asimismo, se establecen procedimientos para la impugnación de las liquidaciones tributarias y de protección de los derechos de los contribuyentes.

En conclusión, este trabajo de investigación busca determinar si las contribuciones especiales de mejoras en Ecuador están efectivamente diseñadas para financiar obras públicas de manera equitativa y eficiente, en línea con los principios del régimen tributario y en consonancia con los derechos de los contribuyentes.

Palabras clave: contribución, tributos, mejoras, beneficio, obra pública, propiedad

Dedicatoria

A Rolando Antonio (pipo) por su amor y su protección en toda mi vida, a Danna Sophia por ser fuente de inspiración y superación diaria con su paciencia incesable en esta maestría sacrificando su tiempo por un bien mayor para lograr ser su ejemplo a seguir.

Agradecimiento

Mi agradecimiento imperecedero a Dios, por sus bendiciones infinitas para culminar con esta etapa de mi vida, a mis padres Maritza y Pedro, a mi hermano Pedro Paolo y Ñata por su apoyo incondicional sin ellos no sería posible alcanzar todas las metas propuestas ojala la vida me conceda la oportunidad de devolverles al menos la mitad de lo que han hecho por mí.

A la Universidad Andina Simón Bolívar por brindarme la oportunidad de seguir de manera virtual este proceso de superación en el ámbito profesional, ya que, con sus excelentes docentes hizo posible adquirir los conocimientos requeridos, además de darnos el privilegio de conocer personas maravillosas en el desarrollo de esta maestría que perduraran durante toda la vida.

Finalmente, con profunda estima y reconocimiento al doctor Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo por su guía y soporte durante este proceso investigativo que ha sido el pilar fundamental para el desarrollo de este trabajo de titulación.

Tabla de contenidos

Introducción.....	14
Capítulo primero Aspectos generales del tributo con particular referencia a las contribuciones especiales de mejoras	16
1. El tributo.....	18
1.1 Concepto.....	18
1.2 Fines.....	20
1.3 Clasificación	22
1.3.1 Impuestos.....	22
1.3.2 Tasa.....	23
1.3.3 Contribución especial	25
2. El principio de reserva de ley en los tributos.....	25
3. Naturaleza jurídica de las contribuciones especiales de mejoras	28
4. Elementos esenciales	29
4.1 Hecho generador.....	29
4.2 Sujetos: activo y pasivo	32
4.2.1. La figura del sustituto y del responsable	33
4.3. Cuantificación: Base imponible y cuota.....	35
4.4. Posibilidad de exenciones y tratos diferenciados	36
4.5. No sujeción	40
4.6. Determinación	41
4.6.1 Los criterios de reparto de la carga tributaria	43
4.7. Pago y exigibilidad	44
Capítulo segundo El beneficio especial y el principio de capacidad contributiva en las contribuciones especiales de mejoras en el Ecuador	45
1. La capacidad contributiva como principio rector del régimen tributario	46
2. El beneficio real y el beneficio presuntivo por la generación de obra pública... ..	48
3. La cuantificación y el reparto de la carga tributaria: disyuntiva beneficio o costes de la obra	50

4. Afectaciones a la capacidad contributiva ante falta de beneficio real por la ejecución de obra pública	52
5. Apuntes de la regulación local de la Contribución Especial de Mejoras en el cantón Azogues	53
5.1 Elementos clave de la ordenanza.....	53
5.1.1 Rebajas y exenciones.....	54
Conclusiones.....	57
Anexo 1. La ordenanza sustitutiva para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Azogues.....	64

Introducción

Las contribuciones especiales en el régimen jurídico ecuatoriano forman parte de los tributos que deben ser asumidos por los contribuyentes cuando exista un beneficio real o presuntivo por la realización de obra pública, pero es importante analizar si este beneficio está ligado realmente al financiamiento equitativo y eficiente de estas obras por parte de los gobiernos autónomos descentralizados, a la vista de las competencias que en este ámbito les son reconocidas a estos órganos del poder público.

Uno de los ejes centrales de los gobiernos autónomos descentralizados con el apoyo del gobierno central es la vialidad y la obra pública. Bajo esta óptica debe entenderse que este tipo de intervención pública, que mejora la calidad de vida de los ciudadanos, en tanto se cumpla ciertos requisitos, debe ser financiada por el contribuyente de manera directa, por lo que es de vital importancia recabar profundamente la naturaleza del tributo para verificar si obedece a una causa por la cual se justifique su establecimiento y cobro de manera legítima.

De esta manera, es un asunto que directamente aplica para todos quienes hemos sido beneficiados de obra pública y en algún momento nos hemos preguntado la razón o motivo que lleva consigo el pago de determinados tributos.

El objetivo de este trabajo es determinar si la contribución especial de mejoras que rige en Ecuador es efectivamente un medio para financiar obras públicas de manera equitativa y eficiente, en consonancia con los derechos de los contribuyentes y en términos de lo que podría entenderse como justo.

La metodología aplicable es de una investigación dogmática, poniendo en escena la normativa aplicable, así como los conceptos jurídicos que rigen en el Ecuador en esta materia.

Capítulo primero

Aspectos generales del tributo con particular referencia a las contribuciones especiales de mejoras

El presente capítulo toma como punto de entrada el análisis del tributo como categoría general a partir de la cual se desarrolla cada una de las manifestaciones que se desprenden de la clasificación reconocida por la doctrina en este campo. En ese contexto se hace el estudio de las contribuciones especiales de mejoras considerando el régimen tributario ecuatoriano, destacando la condición del tributo como principal fuente de ingresos para financiar la intervención del Estado en un marco llamado a observar el principio de equidad para compartir la carga financiera, en este caso entre los beneficiarios de las mejoras como propietarios de bienes raíces, teniendo en cuenta que el ordenamiento jurídico ecuatoriano habilita a las autoridades locales para emprender proyectos de desarrollo urbano y mejorar la infraestructura física en territorio. Subrayamos en ese orden la importancia de comprender también los fundamentos y principios de las contribuciones especiales para promover el desarrollo equitativo y sostenible a nivel local.

Los tributos constituyen obligaciones de pago exigidas por los órganos del poder público competentes a nivel local, regional o nacional. Como se ha señalado, son una de las principales fuentes de ingresos que permiten financiar el gasto público. En el caso de las tasas y las contribuciones especiales se aprecia un amplio margen de intervención de los gobiernos autónomos descentralizados. Precisamente a fin de generar una suerte de autonomía financiera frente al gobierno central, la Carta Magna ha otorgado a los indicados niveles de gobierno una serie de prerrogativas que les habilita a establecer de manera significativa su propio régimen tributario, cuyo accionar se ve supeditado a los límites determinados en el ordenamiento constitucional y legal. Es la Constitución la norma que establece las bases de su intervención al fijar sus competencias, y que luego han resultado desarrolladas por el Código Orgánico de Organización Territorial,

Autonomía y Descentralización¹ (COOTAD), como ley que define y regula las prerrogativas en materia tributaria de estos niveles de gobierno.

Acorde con este reconocimiento, la potestad en el ámbito tributario de los gobiernos autónomos descentralizados se presenta en primer lugar en la capacidad para aplicar los impuestos establecidos en la ley a su favor, y en segundo lugar para establecer tasas y contribuciones especiales, en este caso mediante su propio marco regulatorio. Estos últimos representan un componente crucial para el financiamiento del Estado en cuanto a que su producto está destinado a financiar servicios y obras públicas que producen beneficios directos para una determinada comunidad o área geográfica.

Como se analizará más adelante, los tributos en general y las contribuciones especiales en particular están llamadas a establecerse sobre la base de principios que rigen la tributación, entre los que destaca el principio de equidad, buscando que aquellos individuos que experimentan mejoras tangibles en el valor de sus bienes inmuebles o que gozan de ventajas específicas debido al accionar público compartan la carga financiera de dichas obras o mejoras de manera proporcional.

La normativa tributaria local habilita a las autoridades a emprender iniciativas de mayor magnitud como proyectos de urbanización, mejoras en la infraestructura vial, sistemas de acceso a agua potable u otros servicios públicos con el objetivo de impulsar el progreso y el bienestar de la comunidad. Como se verá, la razón de ser de estas contribuciones es buscar una equidad y entablar un vínculo directo de compartición de la responsabilidad financiera entre los beneficios derivados de las obras públicas y los propietarios de bienes raíces que se ven directamente favorecidos. En general, esta herramienta tributaria contribuye a la sostenibilidad económica de las intervenciones públicas, garantizando que la inversión en proyectos de desarrollo se realice de manera justa y equitativa.

En este contexto, comprender el origen, fundamentos, principios y criterios que rigen los tributos y en particular las contribuciones especiales de mejoras, se torna esencial, pues su aplicación tiene un impacto directo en el desarrollo urbano, en la eficiencia de la gestión de recursos públicos y en el buen vivir dada su vinculación con aspectos materiales que representan una mejora en la calidad de vida de la población. La adecuada comprensión de este mecanismo no solo resulta vital para los ciudadanos en

¹ Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010.

general, sino también para las autoridades locales hacia un efectivo diseño y planificación de políticas públicas que propendan al equilibrio entre el impulso sostenible del desarrollo local y la equidad fiscal.

En este contexto y tal como habíamos indicado, consideramos como punto inicial de desarrollo al tributo como instituto central de la materia, especificando su naturaleza, fines y clasificación, para luego entrar al detalle de cada figura tributaria con particular atención a la contribución especial de mejoras.

1. El tributo

1.1 Concepto

Como quedó mencionado, para analizar adecuadamente la figura de las contribuciones especiales es necesario previamente remitirnos a la categoría genérica tributo.

En el sentido jurídico la palabra tributo etimológicamente se deriva de la voz latina *tributum* o carga/gravamen. Según Blacio Aguirre, este término fue utilizado en la antigua Roma hacia el año 168 AC, con el objetivo de asignar la carga que le correspondía a cada ciudadano del territorio romano, mismo que era recaudado por las *tribus*. Es decir, en el Derecho Romano existían ya formas de imposición fiscal que eran necesarias para financiar el Imperio Romano.²

Durante la Edad Media, el feudalismo impuso un sistema económico en el cual los dueños de la tierra como señores feudales recaudaban tributos de los siervos y campesinos a cambio de protección y el uso de la tierra, de igual manera estos ingresos configuraban el sistema por medio del cual se mantenía la estructura feudal.

Con la Revolución francesa el concepto de tributo evolucionó. Este pasa de ser un mero medio de financiamiento de la estructura del Estado-nación para ser un instrumento que con base en indicativos de riqueza derive del órgano legislativo competente y en observancia de criterios de progresividad. Este fundamento difundido especialmente por Maximilian Robespierre y que fuera aprobado por la Convención de 1791, se expresa en que: “Los ciudadanos cuyas rentas no excedan lo necesario deben ser dispensados de contribuir a los gastos públicos. Los otros deben soportarlos progresivamente según la

² Robert Blacio Aguirre, “El tributo en el Ecuador”, *Revista de la Facultad de Derecho de México* 61, n.º 255 (2012): 202, <https://doi.org/10.22201/fder.24488933e.2011.255.30250>.

magnitud de su fortuna”. De este modo, el concepto de tributo se ata directamente al derecho de propiedad de los ciudadanos y se transforma en un elemento fundamental en las luchas sociales y políticas de la época, sentando un precedente histórico en materia tributaria. Los Códigos Napoleónicos también establecieron lineamientos para la regulación jurídica de los tributos, reconociendo la importancia de la normatividad en materia de imposición fiscal.

El primer tributo impuesto formalmente en base a los ideales revolucionarios fue el impuesto a la renta, aunque una exacción de este tipo fuera también exigida en Inglaterra a finales del siglo XVIII para financiar las denominadas guerras napoleónicas. En este escenario, de manera llamativa, los ejércitos que derrotaron a Napoleón Bonaparte fueron financiados por los tributos ingleses adoptados por Inglaterra a partir de las ideas revolucionarias francesas.

En Ecuador, la imposición de tributos inicia con la llamada contribución de indígenas hacia el año 1830 impuesto por los colonizadores hacia la población indígena. El tributo continúa evolucionando durante el siglo XIX con influjos de la revolución francesa en un contexto caracterizado por signos de un Estado liberal con el desarrollo de teorías que delimitan el tributo como figura financiera. Autores como John Stuart Mill contribuyeron a la conceptualización del tributo como pago imperativo cuyo objetivo era financiar el gasto público.

En este mismo orden, diversas teorías jurídicas y económicas como el caso de la Teoría de la Hacienda Pública han ejercido influencia en el concepto del tributo como un instrumento para la obtención de recursos necesarios para la provisión de bienes y servicios públicos y para el funcionamiento del estado en general.³ Se presenta así como el principal recurso financiero con el que cuentan los estados para hacer posible la realización de sus fines. En esos términos, se lo identifica como “obligación pecuniaria de Derecho público, establecida imperativamente por ley en favor de un ente público, que tiene por objeto dar una suma de dinero para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por la realización de un hecho típico indicativo de capacidad económica para dicha contribución”.⁴

³ Josef Isensee, “Steuerstaat als Staatsform”, en *Beiträge zum Deutschen und europäischen Verfassungs-Verwaltungs und Wirtschaftsrecht*, ed. Rolf Stödter y Werner Thieme, 409-36 (1, 1977).

⁴ Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 6ta ed. (Madrid: Iustel, 2009), 257.

En la actualidad el tributo se encuentra consagrado en las legislaciones nacionales de cada país y se rige, entre otros, por principios como la legalidad, irretroactividad, capacidad contributiva y equidad. En nuestro país la normativa en la materia indica que “Tributo es la prestación pecuniaria exigida por el Estado, a través de entes nacionales o seccionales o de excepción, como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, con el objetivo de satisfacer necesidades públicas. Los tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales”.⁵

De acuerdo con las definiciones doctrinarias y normativas mencionadas puedo personalmente colegir del tributo una prestación económica exigida por el estado a fin de contribuir al financiamiento de las necesidades estatales y de otros objetivos públicos.

1.2 Fines

De la propia definición del término tributo podemos dilucidar algunas de sus finalidades, la principal de ellas es financiar el gasto público y las distintas funciones estatales como los costos asociados a la prestación de servicios públicos, la ejecución de proyectos de infraestructura, la administración de justicia, la seguridad, la educación, la salud y otras actividades gubernamentales, aunque también se proyecta a la realización de otros fines públicos. En el régimen ecuatoriano sobre este punto se indica que: “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional”.⁶

Las finalidades específicas del tributo deberán dilucidarse a través de un examen teológico a través del cual pueda comprenderse la intención del órgano legislativo responsable de su creación. No obstante, con base en lo descrito los principales fines de carácter fiscal pueden desglosarse de la siguiente manera:

- a) Financiamiento del gasto público: La recaudación de tributos, dentro un sistema económico, constituye la principal fuente de ingresos para el Estado, considerando que dichos recursos son esenciales para financiar el gasto

⁵ Ecuador, *Código Tributario*, codificación 9, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 1.

⁶ *Ibíd.*, art. 6.

público y cubrir las necesidades y obligaciones del gobierno en beneficio de la sociedad.

- b) Redistribución de la riqueza: En cumplimiento del principio de equidad, el régimen tributario, al imponer tributos basados en la capacidad económica de los contribuyentes, puede contribuir a la redistribución de la riqueza y promover un sistema más justo, donde idealmente aquellos individuos con mayores ingresos deberían asumir una carga tributaria proporcionalmente mayor.
- c) Regulación económica y social: También los tributos han sido utilizados como herramientas de transformación económica, política y social. Así, por ejemplo, es posible establecer incentivos fiscales a fin de influir en el comportamiento de los contribuyentes. En este sentido, se puede incentivar ciertas actividades económicas a través de la concesión de beneficios fiscales o también estableciendo cargas en busca de desincentivar ciertos comportamientos como por el ejemplo el consumo de productos nocivos para la salud.

En general, la finalidad del tributo va más allá de la simple recaudación de ingresos para el Estado; también se enfoca en promover la equidad, regular la actividad económica, estimular conductas positivas, y financiar el bienestar general de la sociedad.

Ahora bien, habiendo analizado los principales fines de los tributos es importante mencionar el criterio de Martín Fernández, respecto de la afectación de los mismos, entendiendo que la no afectación supone que todos los ingresos públicos deberán destinarse al sostenimiento de los gastos públicos, sin que un determinado ingreso deba satisfacer un gasto concreto, aunque habrá que precisar que aquello aplica para el caso puntual de los impuestos. Este planteamiento ha sido el que tradicionalmente ha prevalecido. Sin embargo, por la proyección extrafiscal del tributo se ha ido reformulando el criterio al punto de señalarse que los ingresos derivados del tributo son susceptibles de destinarse a fines no fiscales con la aclaración en todo caso de que estos efectos no fiscales deben diferenciarse de la parafiscalidad que aglutina a otras figuras.⁷

Los tributos con fines no fiscales o también llamados extrafiscales son aquellos que tienen propósitos distintos a la mera recaudación económica para sustentar el accionar estatal, aunque aquello no implica que se deslinden por completo del principio de

⁷ Francisco Martín Fernández, “Los fines de los tributos”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, libro homenaje a D. Fernando Sainz de Bujanda (Madrid: IEF, 1991).

beneficio social, pues en general está estrechamente relacionado al concepto jurídico de orden público.

Estos se plantean como figuras que buscan influir de alguna forma en el comportamiento económico de los contribuyentes, sean como personas naturales o jurídicas. Por medio de ellos se refuerza la regulación de actividades, se precautela la salud pública o se protege al medio ambiente. Como ejemplos de este tipo tenemos el Impuesto a Consumos Especiales (ICE), que grava productos como el cigarrillo a fin de desincentivar su consumo y precautelar la salud pública; aquellos que gravan actividades consideradas perjudiciales para el medio ambiente incentivando prácticas industriales sostenibles, u otros que se corresponden con el cumplimiento de objetivos públicos distintos a los recaudatorios.

1.3 Clasificación

Habiendo expuesto las distintas finalidades que pueden tener los tributos, estos suelen ser clasificados de acuerdo con diversos criterios. En general la más difundida refiere a la clasificación tripartita clásica, que se basa en aquella relación que existe entre el tributo su naturaleza y finalidad. En este orden, se puede clasificar a los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales:⁸

1.3.1 Impuestos

Son aquellos tributos, generalmente consignados en efectivo en moneda de curso legal, directamente a la entidad que ostenta la capacidad recaudadora. En este tipo de tributos no existe una correspondencia directa entre el pago realizado por el contribuyente y una prestación específica proporcionada por el Estado; es decir, el contribuyente paga impuestos sin que exista aquella expectativa de un servicio o beneficio directo y proporcional al monto pagado.

Blanco García alude de estos como el ingreso público creado por ley y de cumplimiento obligatorio por parte de los sujetos pasivos contemplados por la misma,

⁸ Francisco J. Ruiz de Castilla y Ponce de León, "Las Clasificaciones de los Tributos e Impuestos", *Derecho & Sociedad*, n.º 17 (2001): 102, <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16843>.

siempre que surja una obligación tributaria originada por un determinado hecho imponible.⁹

Ruiz de Castilla citando a Geraldo Ataliba indica que, desde una perspectiva estrictamente jurídica los impuestos son tributos cuya “hipótesis de incidencia no contempla una determinada actividad del Estado”.¹⁰

De lo expuesto podemos indicar que, en general, el impuesto es una prestación obligatoria para los contribuyentes en favor del Estado y en el que éste no se encuentra atado a ninguna intervención directa en favor del contribuyente como individuo, sino que está más bien destinado a satisfacer necesidades de carácter colectivo en un marco orientado a solventar servicios generales e indivisibles.

Los impuestos también pueden estar sujetos a una sub clasificación. En perspectiva financiera, se pueden diferenciar por incidir en fuentes específicas de riqueza, como ingresos, patrimonio o consumo, o en cuanto a la riqueza calificada como mediata o inmediata en impuestos directos o indirectos;¹¹ en relación con la autoridad que ostenta la capacidad recaudadora pueden ser exigidos por autoridades nacionales como sucede con el impuesto a la renta, o puede ser exigidos por autoridades municipales como sucede con el impuesto a la propiedad urbana o con el impuesto de alcabalas.

1.3.2 Tasa

Constituye la segunda manifestación de la clasificación del tributo. Se dice de ésta como el tributo que grava la prestación de un servicio público, de allí que se las identifique a la luz del régimen jurídico ecuatoriano principalmente como tributo retributivo de servicios públicos.¹² Sin embargo, se reconoce de manera ampliada el hecho generador también a actividades de entidades competentes en régimen de Derecho Público y al aprovechamiento especial del dominio público.

⁹ Vicente Blanco García, *Diccionario Ilustrado Latino-Español y Español-Latino*, 7.^a ed. (Madrid: Ediciones Aguilar S.A., 1968), 60.

¹⁰ Francisco J. Ruiz de Castilla y Ponce de León, “Las Clasificaciones de los Tributos e Impuestos”, *Derecho & Sociedad*, no. 17 (mayo de 2001): 100-104, <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16843>.

¹¹ José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 25-7.

¹² César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano* (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2014), 196.

Para evidenciar este alcance podemos citar el artículo 186 del COOTAD, que en relación con la facultad tributaria de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y de los distritos metropolitanos, establece:

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

Las tasas son prestaciones económicas que realizan los contribuyentes únicamente cuando el servicio público sea efectivo, se realice la actividad por parte del ente público competente o se beneficie al particular con el especial aprovechamiento del dominio público.

El valor de la tasa está relacionado con el costo del servicio prestado por la entidad pública respectiva, por el costo de la actividad administrativa, o por el beneficio estimado cuantitativamente que representa el aprovechamiento del dominio público.

Como se puede evidenciar, se distingue del impuesto porque a diferencia de éste la tasa surge con ocasión de una intervención pública concreta, por ello su identificación como tributo vinculado; en cambio, el impuesto no plantea ninguna relación entre la prestación y la actividad del Estado, por ello su consideración de tributo no vinculado.

Con estos elementos puede corroborarse que las tasas hacen posible el desarrollo de los servicios públicos que satisfacen el interés individual del usuario, como por ejemplo la tasa exigida para la obtención de una licencia de construcción.¹³

De lo dicho, podemos deducir que el carácter principal de la tasa como tributo está dado por su consideración de contraprestación derivada de una concreta intervención del Estado y, en ese sentido, como erogación que apoya el financiamiento de esa intervención directa y divisible sobre una o más personas en particular, como por ejemplo la prestación de servicios públicos de agua potable, alcantarillado, emisión de licencias para el ejercicio de actividades, aprovechamiento especial del espacio público, u otras que se encuentran regidas principalmente por el principio del beneficio.

¹³ Ruiz de Castilla y Ponce de León, 100.

1.3.3 Contribución especial

Finalmente tenemos a las contribuciones especiales que se constituyen como tributos establecidos a las personas que se benefician directamente por la realización de obras públicas como específica intervención estatal. Aspecto por el cual también se la considera como tributo vinculado.

Al plantearse el beneficio o ventaja especial se acredita de este gravamen el carácter extendido de contribución especial de mejoras. Beneficio que se concreta en la persona propietaria de un bien inmueble por el incremento de su valor directamente atribuido a la obra pública.

Las contribuciones especiales tienen carácter obligatorio debido al beneficio derivado de la actividad estatal. Peña Villamil las define como “Tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento en el valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”.¹⁴

Así podemos indicar en líneas generales que las contribuciones especiales en cuanto a categoría tributaria se caracterizan por ser consecuencia de una prestación directa del Estado ya sea por la realización de obras públicas o por el establecimiento o ampliación de servicios públicos y que en ambos casos deriven en beneficio al propietario de un bien inmueble por el incremento de su valor, esto es, por la generación de plusvalía asociada a esa concreta intervención pública.

Por constituir el objetivo principal del presente trabajo de investigación más adelante ahondaremos en este estudio.

2. El principio de reserva de ley en los tributos

Respecto al establecimiento de la contribución especial como figura tributaria es menester encuadrar la discusión tomando en consideración inicial las competencias reconocidas a los órganos del poder público en la materia. Situación que nos ubica en primer plano en el análisis de la potestad tributaria y, con ello, la revisión del principio de reserva de ley.

Al respecto, el artículo 301 de la Constitución ecuatoriana establece que:

¹⁴ Manuel Peña Villamil, *Derecho Tributario*, t. 11 (Asunción: Editora Liticolor, 1995), 63.

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.¹⁵

Con esta disposición queda claro que sólo por ley se pueden crear, modificar, exonerar y suprimir impuestos. En cambio, las tasas y contribuciones especiales pueden ser creadas, modificadas, exoneradas y extinguidas por normas que no necesariamente sean leyes; en este caso será la propia Constitución y la ley las que determinen los órganos competentes para crearlas a través del correspondiente acto normativo. En este sentido debe entenderse las disposiciones que sobre esta materia facultan al órgano legislativo – Asamblea Nacional- para crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. Con esto se puede colegir que la reserva de ley se ha flexibilizado en el caso de las tasas y contribuciones especiales por propio mandato constitucional.

Siguiendo con la reserva de ley, el Código Tributario destaca el postulado en cuestión, al indicar que: “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”.¹⁶

Este principio se suma a otros que con relación al régimen tributario prevé el artículo 300 de la Constitución y el artículo 5 del Código Tributario.¹⁷

Para este trabajo se ha ponderado la revisión del principio de reserva de ley enlazado con el principio de legalidad que constituye fundamento del Derecho público y de manera especial del Derecho tributario, en virtud del cual toda actuación del poder público, cualquiera que sea su manifestación, y la imposición de restricciones o deberes a los ciudadanos deben estar basadas en normas previas y escritas. El principio de legalidad es esencial para garantizar la seguridad jurídica y proteger los derechos

¹⁵ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 301.

¹⁶ Ecuador, *Código Tributario*, art. 4

¹⁷ El artículo 300 de la Constitución señala: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos [...]”. El artículo 5 del Código Tributario establece: “Principios tributarios. El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, confianza legítima, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”.

individuales previniendo la arbitrariedad estatal, siendo aplicado en distintas ramas del Derecho como el Derecho Penal, Administrativo, Constitucional y desde luego el Tributario.

Al hablar del principio de legalidad tenemos necesariamente que analizar ciertos puntos claves en su aplicación y funcionalidad:

- a) *Normativa previa y escrita*: Según este principio, ningún acto administrativo ni imposición y/o restricción al ciudadano puede llevarse a cabo sin una base legal previa. Esto implica que las normas que pretenden limitar o guiar la conducta de los ciudadanos deben haber sido creadas y encontrarse vigentes de manera anterior a la producción de los hechos que regulan.
- b) *Reserva de ley*: Son evidentes las conexiones con la reserva de ley, lo que significa que solamente el legislador ostenta la autoridad para establecer ciertas normas. Por ejemplo, en el ámbito penal los delitos y las penas, o en el tributario con los impuestos, casos en los que no resulta admisible su creación por disposiciones reglamentarias o administrativas.
- c) *Irretroactividad*: Con el principio de legalidad queda prohibido que las normas puedan tener efectos retroactivos, es decir, no son susceptibles de aplicarse a hechos ya ocurridos previos a su entrada en vigor, a menos que la ley expresamente lo permita.
- d) *Claridad y precisión*: Las normas deben redactarse de manera clara y precisa para que puedan ser comprendidas fácilmente por los administrados, la ambigüedad de la norma podría contravenir el principio de legalidad.
- e) *Garantía de derechos individuales*: como toda garantía el principio de legalidad está vinculado a la protección de los derechos individuales evitando la arbitrariedad y protegiendo a los administrados contra posibles abusos de poder.

Por lo expuesto, podemos comprender que en general el principio de legalidad obliga al Estado a sujetarse a lo establecido en el ordenamiento jurídico. Siguiendo a Rosseau, las leyes como tal son una declaración de la voluntad del pueblo soberano.

En este contexto, la materia tributaria encuentra respaldo en la legalidad como principio, al punto de sostenerse que no puede haber tributo sin ley previa, o al menos impuestos sin ley previa conforme al aforismo romano *nullum tributum sine lege*; es decir, que la creación de tributos, y en particular de impuestos, debe corresponder

exclusivamente al órgano legislativo de cada Estado, obedeciendo al procedimiento contemplado normativamente para el efecto.¹⁸

De esta manera, conforme indica Álvarez, la sujeción estatal a la ley en materia tributaria implica que todos los poderes públicos deben buscar la consecución de la efectividad del ámbito subjetivo de las leyes fiscales, protegiendo la seguridad jurídica mientras se limita el poder impositivo del Estado.¹⁹

La legalidad constituye un condicionante tanto en la producción normativa como en el accionar del poder estatal. Así, una norma tributaria será válida en tanto sea creada por los órganos normativamente designados que constituyen un canal de expresión de la voluntad del pueblo soberano. Se trata no sólo de un principio del Derecho sino que también es un valor sobre el cual se erige el Estado constitucional al buscar un interés común, que en palabras de la Constitución permitirá el ejercicio del buen vivir y demás derechos y libertades derivadas.²⁰

3. Naturaleza jurídica de las contribuciones especiales de mejoras

Como ya se ha señalado, las contribuciones especiales de mejoras son un tipo de tributo que se aplica con el objetivo de financiar obras públicas que generen un beneficio directo para determinadas personas por el incremento del valor de los bienes inmuebles de su propiedad; es decir, el punto clave de estos tributos está en que buscan establecer una relación directa entre el beneficio originado a partir de la obra pública y la contribución financiera que deben realizar los contribuyentes.

Ahora bien, conociendo que los tributos pueden tener un carácter nacional o local, las contribuciones especiales de mejoras encajan en la segunda categoría. En términos generales, como hemos indicado, la vinculación directa entre el tributo y el beneficio individual es aquello que distingue a las contribuciones especiales de mejoras de otro tipo de tributos como los impuestos. En este contexto las contribuciones especiales tienen una base legal específica que las regula, por lo que su imposición se encuentra condicionada a la realización de obras públicas que en muchos de los casos se encuentran relacionadas con la planificación, construcción, mantenimiento de la vialidad urbana, planificación o

¹⁸ Peña Villamil, *Derecho Tributario*, 63.

¹⁹ Alejandro Álvarez, "Aspectos del principio de legalidad tributaria", *Revista XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero* (1972): 449.

²⁰ 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* 15 (enero 2017): 49.

en general cualquier obra que aumente el valor de un determinado inmueble, esto según lo contempla el artículo 264 de la Constitución que describe las competencias de los gobiernos autónomos descentralizados municipales.²¹ Ahora bien, respecto a esto último es importante realizar una puntualización, pues debemos distinguir el uso de los términos “contribución especial” y “contribución especial de mejoras”. Según lo expone Montaña Galarza el primero de los términos indicados constituye el género y el segundo la especie; es decir, la contribución especial puede ser creada por cualquier órgano del poder público que ostente dicha prerrogativa y las contribuciones especiales de mejoras suelen ser impuestas por los gobiernos autónomos descentralizados derivadas de las competencias en la generación de obra pública provincial, cantonal y metropolitana.²²

De manera general, podemos decir que la contribución especial de mejoras corresponde a un tributo cuya recaudación es local, que está supeditado a un beneficio proporcionado al propietario de un determinado inmueble debido a la ejecución de una obra pública que ha incrementado su valor.

4. Elementos esenciales

Como sabemos cada tributo tiene ciertas características específicas que hacen posible su identificación y diferenciación de otro tipo de prestaciones que también tienen el carácter obligatorio. Los elementos esenciales del tributo se remiten al hecho imponible, los sujetos activo y pasivo, la base imponible, tipo de gravamen, cuota tributaria y exenciones preponderantemente, que deberán estar consagrados en la legislación tributaria de cada Estado.

En consideración a estos elementos, pasamos a revisar la estructura de la contribución especial de mejoras.

4.1 Hecho generador

La obligación tributaria ha sido ampliamente calificada por la doctrina como una obligación *ex lege*; es decir, esta surge cuando se produce el hecho que ha sido previsto en la norma, por lo que el sujeto pasivo o de manera concreta el contribuyente tendrá la obligación de pagar una determinada suma de dinero a una entidad de derecho público.

²¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 264.

²² Montaña Galarza, “El deber de pagar tributos”, 49.

En la doctrina se ha definido a este como “un presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.²³

En el Código Tributario el artículo 16 establece que el hecho generador es el “[...] presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.²⁴ El hecho generador es un concepto fundamental en materia tributaria, pues como hemos indicado es el que determina el nacimiento de la obligación tributaria. Así, es el hecho jurídico que origina la obligación de pagar un tributo, en este caso una contribución especial.

Es interesante mencionar que el hecho generador puede ser material como la producción de bienes o servicios, o jurídico como la realización de un acto o contrato. Por ejemplo, el hecho generador de una contribución especial de mejoras podría ser la culminación de una obra pública como la construcción de una carretera, una acera o la implementación de servicios específicos en una zona determinada. Cuando estas mejoras derivadas de la obra pública se completan y generan un aumento en el valor de los inmuebles afectados, se realiza el hecho generador de la contribución especial.

Ahora bien, según el criterio doctrinario el hecho generador como tal debe reunir ciertos requisitos a fin de dar lugar a la obligación de pago que su realización conlleva. Así, el hecho generador debe tener:

- Claridad: Debe ser claro y preciso, de forma que sea posible determinar cuándo se produce.
- Precisión: Debe ser objetivo y medible, de forma que sea posible determinar quién es el sujeto pasivo del tributo.
- Exhaustividad: Debe ser completo, de forma que no queden fuera de su ámbito hechos o acontecimientos que deberían estar sujetos al tributo.

Respecto al hecho generador también han surgido algunas interrogantes. Según explica Martínez Lago, se ha discutido sobre la realización del hecho imponible y si este por si solo se considera suficiente para dar lugar al nacimiento de la obligación o si al contrario pueden existir casos en los que sea necesaria la concurrencia de otros elementos o hechos, cita a manera de ejemplo el evento en que la obligación de pago surja como resultado de un hecho posterior como el acto administrativo de liquidación mediante el

²³ Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, “Lecciones de derecho financiero y tributario”, 262.

²⁴ Ecuador, *Código Tributario*, art. 16.

cual se notifica al sujeto pasivo con el requerimiento del pago. Respecto a esta interrogante el propio autor brinda la respuesta al indicar de acuerdo con la doctrina más difundida que la obligación tributaria nace siempre por la simple realización del hecho generador, y siguiendo el ejemplo propuesto sostiene que en los casos en los que existe un acto administrativo posterior este buscará únicamente declarar la existencia de la obligación o por ejemplo determinar su cuantía, mas no generar la obligación como tal. Es así como, en consecuencia, es necesario diferenciar el origen de la obligación o vínculo jurídico y la exigibilidad de éste.

Siguiendo al mismo tratadista Martínez Lago, se ha considerado en la doctrina tributaria que a su vez el hecho generador tiene ciertos componentes en un ámbito objetivo y otros en un ámbito subjetivo. En cuanto al elemento objetivo existen ciertos sub aspectos que deben ser mencionados: el aspecto material, espacial, temporal y cuantificativo. Este ámbito objetivo es la acción en sí misma, dicha acción tiene una materialidad, un acto como tal; en caso de las contribuciones especiales de mejoras por ejemplo sería la realización del asfaltado en una determinada zona, este acto se produce en un espacio específico dentro de un período de tiempo determinado, aspectos que siguiendo esta reflexión se circunscribirían al territorio cantonal y normalmente a una periodicidad anual. Por otro lado, el ámbito subjetivo se refiere al sujeto a quien se refiere el elemento objetivo, en general la doctrina indica que es aquella relación que vincula al sujeto con el elemento objetivo.

Habiendo analizado este asunto es menester hacer una breve referencia al fundamento y a la naturaleza propia del hecho generador. De acuerdo con la doctrina más aceptada se ha indicado que el fundamento del hecho generador es la capacidad económica por la cual se justifica el tributo. En cuanto a las contribuciones especiales de mejoras se considera que el fundamento del hecho generador es aquel beneficio que reporta el sujeto pasivo debido a la ejecución de obras de carácter público. Con respecto a la naturaleza jurídica del mismo se considera que la naturaleza de un hecho que da lugar a efectos jurídicos no puede ser más que jurídica, es decir el legislador crea la obligación tributaria mediante ley o por la norma jurídica pertinente, y por la misma impone su obligatoriedad. Es decir, en estos casos el nacimiento de la obligación como tal dependerá de manera exclusiva del mandato de la ley o de la norma que exprese el ejercicio de la potestad tributaria.

4.2 Sujetos: activo y pasivo

En derecho tributario el “sujeto” se refiere a las personas u entidades que están involucradas en una relación tributaria, ya sea como contribuyentes o como responsables. Estos sujetos desempeñan roles específicos en el proceso de aplicación y cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Partiendo de lo indicado en el fundamento y naturaleza de las contribuciones especiales de mejora sabemos que este tipo de tributo consiste en una obligación ex lege de carácter pecuniaria. Así, al referirnos a los sujetos de la obligación tributaria podemos mencionar a dos sujetos: sujeto activo y sujeto pasivo.

El sujeto activo de la relación se puede definir como el acreedor de la obligación. Así podríamos indicar que se refiere a la entidad de derecho público que es capaz de exigir el cumplimiento de dichas obligaciones, en este caso de exigir el pago del tributo. Será entonces aquella autoridad a la que la ley ha facultado imponer, recaudar y también administrar el tributo. Respecto a esto último, es decir el hecho de que el sujeto activo es designado por la ley nos obliga a remitirnos al principio de legalidad, como anteriormente lo habíamos destacado.

Ahora bien, como explica Cortés Domínguez, es necesario realizar una diferenciación entre sujeto activo del poder tributario y sujeto activo de la obligación tributaria como tal, de esta manera entendemos que el sujeto activo del poder tributario es aquel ente que ostenta la facultad de imponer tributos, este poder le ha sido otorgado por la Constitución o por ley al órgano con capacidad normativa que expresa esa capacidad creadora y que se materializa en la facultad de emitir normas tributarias.²⁵

Por otra parte, al hablar de sujeto activo de la obligación tributaria nos referimos al acreedor de ésta. De este modo notamos la diferencia e incidencia de estos dos sujetos en lo que Cortés Domínguez llama “La vida del tributo”. Desde luego, respecto a lo que hemos indicado existen diversas posibilidades, por ejemplo que el sujeto que ostenta el poder tributario a su vez se designe a sí mismo como sujeto activo de la obligación, a fin de que los tributos satisfagan sus propias necesidades, en este caso ambas potestades recaerían sobre un mismo órgano.²⁶

²⁵ Matías Cortés Domínguez, “Los sujetos de la obligación tributaria”, *Revista de Administración Pública* 48 (1965): 78.

²⁶ *Ibíd.*, 78.

Por otro lado, existe en esa relación jurídica un sujeto pasivo de la obligación tributaria, que en función del principio de legalidad debe ser determinado por la ley o por la norma jurídica pertinente. De esta manera la norma tributaria parte del hecho generador o hecho imponible para determinar quién será el sujeto pasivo de la obligación o “deudor” del tributo. En el caso de la contribución especial de mejoras aquella persona natural o jurídica que recibe beneficio por una obra estatal. Beneficio expresado en el incremento del valor un bien inmueble de su propiedad. En este evento el hecho generador plantea por un lado la intervención estatal a través de la obra pública y por otro el dato de que esta genere beneficio o ventaja especial en la persona que siendo propietaria de un bien raíz se ve incrementado el valor del inmueble por efectos de esa intervención pública.

Teniendo en cuenta lo indicado podemos insistir en que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquella persona natural o jurídica que de acuerdo con la ley o la norma pertinente es la obligada al cumplimiento del pago del tributo, es decir el contribuyente o quien soporta la carga tributaria que se deriva de la realización del hecho imponible. A este respecto debemos indicar que la doctrina ha sostenido que quien ostenta la calidad de contribuyente no la perderá así realice el traslado de la carga a otros sujetos. Esto nos lleva a referirnos a los denominados contribuyentes de facto; la existencia de este tipo de contribuyentes se deriva de la posibilidad que tiene el contribuyente principal de trasladar la carga tributaria a una tercera persona, independientemente de que exista este pacto de traslación de las obligaciones derivadas de la obligación tributaria no afecta en nada a la Administración pública. En el caso de la contribución especial de mejoras esta posibilidad está acotada en la medida en que, por ejemplo, el nuevo propietario del inmueble subroga en las obligaciones de este tipo al propietario anterior.

Además de lo indicado, es necesario hacer mención también a los llamados sujetos pasivos auxiliares, que se han constituido en general para garantizar la eficacia de la recaudación tributaria, estos también deben estar designados por la ley al igual que los sujetos pasivos principales. Sin embargo, su actuación se encuentra limitada por la misma actuación de la potestad administrativa.

4.2.1. La figura del sustituto y del responsable

En materia tributaria también aparece la figura del sustituto del sujeto pasivo, esta persona por mandato legal se encuentra obligado a cumplir las obligaciones en lugar del

contribuyente. Según la doctrina éste también es considerado un sujeto pasivo auxiliar, quien a pesar de no tener una conexión directa con la realización del hecho generador o hecho imponible resulta obligado al cumplimiento de las prestaciones pecuniarias.

Esta figura está habilitada por la normativa ecuatoriana, específicamente en el artículo 29 numeral 3 del Código Tributario, esto a fin de asegurar que el pago de los tributos se efectúe de manera más eficiente y oportuna. En este sentido el sustituto asumirá las obligaciones inherentes al sujeto pasivo y sufrirá una disminución patrimonial temporal, pues cuando el asume el pago del tributo, a su vez nace el derecho de exigir al contribuyente principal la devolución de las sumas pagadas. Este mecanismo asegura que el coste económico del tributo sea soportado por quien realmente se beneficia de las mejoras: el propietario del bien inmueble.

Es importante aclarar que esta responsabilidad no es ilimitada ni perjudica el patrimonio del sustituto. A primera vista, esto podría parecer contrario a los principios del derecho tributario, ya que se obliga a un tercero a soportar una carga tributaria y una disminución de su patrimonio. Sin embargo, el artículo 26 del Código Tributario establece que esta responsabilidad es solidaria, es decir, está sujeta a las normas procesales generales para el cobro de los valores cancelados en nombre del obligado principal.

Esto implica que el sustituto tiene el derecho de recurrir a la vía judicial para reclamar los valores pagados frente al obligado principal. En última instancia, el peso del tributo no recae sobre el sustituto, sino que será el obligado principal quien deberá cancelar los valores adeudados. Evento que se corrobora por el hecho de que en la propia regulación ecuatoriana al sustituto se le atribuye también la condición de responsable, como lo contempla el indicado artículo 29 numeral 3 del Código Tributario.

Con respecto al responsable tributario, éste se presenta como un sujeto auxiliar por orden legal para el pago del tributo sin tener la condición de contribuyente. El responsable se encuentra supeditado al pago de la obligación junto con el sujeto pasivo principal. Según explica Rosembuj, la diferencia entre el sustituto y el responsable radica en una cuestión de grado, en este caso el responsable adquiere una situación idéntica a la del sujeto pasivo principal, pero sin estar directamente vinculado al hecho generador. En palabras de Allorio surge una obligación de garantía a cargo del responsable, misma que

se encuentra supeditada a la obligación principal, en sus palabras una “coobligación dependiente”.²⁷

4.3. Cuantificación: Base imponible y cuota

En términos generales se define a la cuantificación como aquel proceso por medio del cual se determina una cantidad específica de tributos que un contribuyente debe pagar. En Derecho Tributario por medio de la cuantificación la autoridad tributaria con soporte el ordenamiento jurídico pertinente establece una base sobre la cual se calculará el valor del tributo y de esta manera garantizar una recaudación proporcionada.

En la esfera de liquidación la proporcionalidad del tributo representa un rasgo relevante apoyada en el principio de capacidad contributiva que identifica precisamente la capacidad del contribuyente para aportar al gasto público, cuyo objetivo es que la carga fiscal se distribuya de manera proporcional a las posibilidades económicas previniendo que se generen cargas excesivas a los contribuyentes.

Rosembuj indica que, según el presupuesto de hecho del tributo es posible distinguir entre tributos de cuota fija o tributos de cuota variable, siendo los primeros contrarios al principio de capacidad económica que hemos mencionado pues no analizan la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Teniendo en cuenta lo indicado, para hablar del proceso de cuantificación debemos necesariamente analizar la base imponible. Esta ha sido definida doctrinariamente como la medida del tributo. En el contexto de las contribuciones especiales de mejoras la base imponible se refiere al criterio sobre el cual se calculará el valor a ser aportado por el contribuyente debido a la obra de la que se ve directamente beneficiado. Algunos puntos claves a analizar respecto a la base imponible en el objeto de nuestra investigación son:

- Beneficio específico: teniendo en cuenta que las contribuciones especiales de mejoras son satisfechas por aquellos individuos que reportan un beneficio directo de una obra o servicio público.
- Relación directa: en este caso la base imponible está directamente vinculada al beneficio de los propietarios por el incremento del valor de los inmuebles.

²⁷ Tulio Rosembuj, *Elementos de Derecho Tributario: II* (PPU, 1989), 125.

- Destino de los fondos: en este caso los ingresos recaudados a partir de las contribuciones especiales de mejoras no son destinados a satisfacer las necesidades de la administración pública en general como otros tipos de tributos, sino que estos son específicamente dirigidos para financiar dicha obra o servicio que dio origen a la contribución especial.
- Dentro del proceso de cuantificación de la base imponible nos indica la doctrina es posible realizarse a través de distintos métodos de determinación como son:
 - La estimación directa: a través de la cual se conoce la realización del hecho generador de manera cierta y, la determinación de la base imponible se realiza a través de elementos de convicción como libros o registros que sean susceptibles de ser verificados por la administración.
 - Estimación objetiva singular: determina métricas de “relevancia tributaria” aplicables a personas naturales o jurídicas según índices subjetivos hasta una determinada cuantía.
- Estimación indirecta: cuando no existe información proporcionada por el contribuyente de manera que la administración no conoce los datos suficientes para una correcta estimación, en estos casos la autoridad realiza una estimación partiendo del valor indiciario o presuntivo.²⁸

4.4. Posibilidad de exenciones y tratos diferenciados

Además de los elementos que hemos analizado encontramos también las exoneraciones. Estas consisten en beneficios fiscales que eximen a determinados contribuyentes, actividades o bienes de la obligación tributaria. Partiendo de la legalidad tributaria estas deben estar establecidas en la ley; muchas de las exoneraciones son utilizadas como una estrategia de la administración pública como incentivos para promover ciertos objetivos ajenos al fin recaudatorio, como por ejemplo estimular inversiones, apoyar sectores estratégicos o como beneficios por razones sociales. En estos casos no persiguen fines tributarios sino más bien se refieren a la consecución de objetivos de carácter social, económico o incluso político.

²⁸Ibíd., 251-61.

Rosembuj describe a la exoneración como todo aquello considerado por el legislador para liberar del pago de la obligación tributaria, diferenciándola de la no sujeción en la que el sujeto no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del tributo, es aquí donde surge el llamado hecho excluible, que consiste en un elemento clave del ámbito promocional del derecho tributario, como hemos indicado este se compone a su vez de incentivos a los que Bobbio describe como sanciones positivas cuyo objetivo es promover bienes o cuestiones que la ley considera como dignos de protección.

En cuanto a estos beneficios, doctrinariamente se indica que estos pueden afectar a la aplicación del tributo en cualquiera de sus elementos además que en la categoría de beneficios se engloban todos los supuestos ya sea la exención, deducciones o cualquier medida de alivio tributario.

En el ámbito referido el artículo 37 número 5 de la Constitución contempla exenciones fiscales, en este caso específico para las personas de la tercera edad, asimismo en materia de contribuciones especiales de mejora la misma Constitución otorga a las autoridades seccionales la potestad de exonerar este tipo de tributos.²⁹ En esta línea, el COOTAD considera que este tipo de tributos pueden ser objeto de exoneración siempre que se verifique la observancia de la capacidad contributiva. Es justamente este principio el que constituye uno de los principales fundamentos para apelar a mecanismos de exoneración de pago.³⁰ Por ejemplo, un contribuyente que no tenga la capacidad de enfrentar esta carga tributaria puede exigir un informe motivado de la Dirección de Avalúos, Catastros y Estadísticas o de la Dirección de Control municipal o la Dirección Financiera Municipal, donde conste situaciones como ejemplo que el inmueble no posea un valor equivalente o mayor a veinticinco remuneraciones de acuerdo al salario básico del trabajador en general o entre otras causas que consideran algunas ordenanzas vigentes en nuestro país, es el caso de que el contribuyente se encuentre en situación de pobreza y no sea posible exigirle contribuir a los gastos de la obra o servicio público pues esto constituiría un sacrificio injustificado y una violación al buen vivir; aspectos que en todo caso deben estar contemplados en la normativa aplicable.

Además de las personas de tercera edad en situación de pobreza, varias ordenanzas también otorgan algunos beneficios a personas ubicadas en grupos de atención prioritaria como niños, niñas y adolescentes, personas con discapacidad, personas privadas de la

²⁹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 37 núm. 5; art. 301.

³⁰ Ecuador, COOTAD, Registro Oficial 303, Suplemento, 31 de diciembre de 2019, art. 589.

libertad, personas con enfermedades catastróficas, etc. En este caso si bien no se otorgan exenciones totales sí existen descuentos que se autorizan a través de los órganos que hemos mencionado y el porcentaje de descuento dependerá de la situación de cada individuo y del avalúo del inmueble dependiendo de los parámetros establecidos por cada ordenanza.

Ahora bien, resulta interesante exponer el hecho de que tanto las tasas como las contribuciones especiales de mejoras se fundamentan en el denominado principio de provocación y recuperación de costos. Según lo ha explicado por la Corte Constitucional del Ecuador, este principio implica que las tasas y las contribuciones especiales de mejoras no son tributos encaminados a generar una utilidad para el sujeto activo, al contrario el objetivo de estos tributos consiste en la mera recuperación de los costos que hubieren sido provocados ante la concreción del hecho generador, en el caso de nuestro objeto de estudio siendo este la actividad estatal de la obra pública que genera un plusvalor a los sujetos pasivos.³¹

Teniendo en cuenta el espíritu del tributo resulta interesante acotar que, el artículo 589 y subsiguientes del COOTAD prohíben que se incluya en el costo los gastos generales de administración, mantenimiento y depreciación de las obras; es decir, solo permite que se incluyan en la base imponible de la contribución especial de mejoras los costos directos de la obra, excluyendo gastos administrativos, costos de planificación, y otros gastos indirectos. Así, la intención de focalizar la recuperación de costos únicamente en los gastos directos de la obra (materiales, mano de obra, etc.) busca simplificar el cálculo y evitar cargas excesivas sobre los contribuyentes, pero también puede resultar en una recuperación parcial de la inversión.³²

En materia de exenciones o disminución del tributo el COOTAD en el artículo 569, contempla la posibilidad de que los concejos municipales o concejos distritales metropolitanos puedan disminuir o exonerar el pago de las contribuciones especiales de mejora por la situación social y económica de los contribuyentes. Es interesante notar que dentro de la norma citada no se contemplan exenciones particulares para instituciones y/o personas jurídicas de derecho público, sino únicamente un régimen de tratamiento diferenciado en razón de las razones antes indicadas, contemplándose también en el

³¹ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Juicio n.º: 121-20-IN/21*, 08 de diciembre de 2021, 6.

³² Ecuador, *COOTAD*, art. 589.

artículo 571 un régimen de subsidios solidarios cruzados en virtud del cual se busca aliviar la carga fiscal sobre los contribuyentes menos favorecidos económicamente, asegurando que los costos de las mejoras no resulten prohibitivos para ellos, mientras que aquellos con mayor capacidad económica contribuyen en mayor medida.³³

Acorde con este parámetro se ha subrayado la importancia del respeto a la capacidad contributiva del sujeto pasivo como un principio fundamental en el Derecho tributario. Este principio no solo fundamenta el sistema tributario, sino que también conlleva otros principios conexos, como el de solidaridad, el cual se materializa a través de los subsidios cruzados. Subsidios que consisten en beneficios dirigidos a los quintiles más bajos de pobreza en el país financiados por los contribuyentes con mayor capacidad económica, especialmente en el contexto de obras destinadas a la prestación de servicios públicos.³⁴

La regulación de estos subsidios cruzados se realiza mediante ordenanzas en cada gobierno autónomo descentralizado municipal con un modelo adaptable proporcionado por la Asociación de Municipalidades Ecuatorianas. Este modelo permite establecer subsidios entre sectores de mayor ingreso en beneficio de los de menor ingreso, así como otorgar beneficios adicionales, sujetos a la justificación del contribuyente ante la dirección correspondiente en casos específicos.³⁵

Además de los subsidios cruzados, otra forma de apoyo a los grupos económicos más bajos se observa en la cogestión, donde la comunidad contribuye con trabajo o aportes para la realización de obras públicas.³⁶ Sin embargo, la exención del pago de la contribución para estos casos específicos requiere un convenio previo con la administración tributaria, aspecto que debe ser detallado y regulado específicamente por ordenanza conforme lo prevé el COOTAD.

Esta participación comunitaria en la política pública no solo implica una reducción en la tarifa del tributo, que en algunos casos puede llegar a ser total, sino que también representa un incentivo económico significativo para la población de escasos recursos,

³³ *Ibíd.*, 571.

³⁴ José Silva Ruiz, “La eficiencia (tarifas) y la equidad (subsidios) en la prestación del servicio público domiciliario de agua potable en la ciudad de Bucaramanga, (2004-2018)”, *Reflexión Política* 21, n.º 41 (2019): 112-32, doi: <https://doi.org/10.29375/01240781.3323>

³⁵ EC Asociación de Municipalidades Ecuatorianas 2022, 7-8

³⁶ Ecuador, *COOTAD*, arts. 592 y 593

contrastando con la alternativa de mantener deudas tributarias por largos períodos de tiempo.³⁷

Sin embargo, consideramos que, es fundamental diseñar cuidadosamente estos sistemas para prevenir problemas como la evasión fiscal o la percepción de injusticia entre los contribuyentes. Es esencial definir criterios claros y transparentes para las deducciones y garantizar que el sistema de coparticipación sea lo suficientemente sólido para asegurar la viabilidad financiera de los proyectos y el cumplimiento de los principios tributarios a fin de que la carga se constituya de manera equitativa. Encontrar un equilibrio entre la equidad en la carga fiscal y la necesidad de financiación es clave para implementar mejoras de manera efectiva sin poner en riesgo la sostenibilidad económica.

4.5. No sujeción

Siguiendo la línea de las exoneraciones es interesante mencionar que, la doctrina realiza una distinción entre la exención de pago del tributo y la no sujeción. En este sentido la exención, según explica el profesor Rosembuj, implica que la norma no es aplicable al supuesto de hecho que realiza la hipótesis de la norma o que a su vez no permite que se originen los efectos jurídicos de la norma para los sujetos amparados por la exención, estos sujetos de exención deberán estar indicados en la misma norma. Por su parte la no sujeción implica la imposibilidad de aplicar la norma en base a que sus efectos jurídicos no corresponden a los determinados sujetos.³⁸

Aquí, entra nuevamente en mención el hecho excluible que según indica la doctrina tiene un carácter dependiente del hecho generador o hecho imponible. Ahora en este caso se plantea una separación entre género y especie. Siendo la no sujeción el género y la exención la especie. Además de esto no existen grandes diferencias entre ambas categorías señaladas, salvo lo que catalogan como “novedad jurídica”, siendo la no sujeción aquella que no introduce novedades al estado preexistente a la disposición legal para el beneficiario, mientras que la exención introduce una novedad en la situación del sujeto pasivo, como consecuencia de la aplicación del principio de contribución al gasto

³⁷ César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano* (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2014), 205.

³⁸ Rosembuj, *Elementos de Derecho Tributario: II*, 94.

público, en este caso la novedad constituye el no ingreso público o el no incremento del patrimonio estatal.³⁹

4.6. Determinación

En el contexto de nuestro objeto de estudio la determinación se refiere a aquel proceso mediante el cual se cuantifican los montos que deben ser satisfechos por los contribuyentes a consecuencia de las mejoras reportadas en sus bienes. Este es un componente crítico del sistema fiscal pues busca garantizar que la carga fiscal sea proporcional al beneficio recibido por los propietarios de los inmuebles afectados por la obra pública.

Algunos aspectos claves para tener en cuenta al momento de la determinación refieren a la cuantificación del beneficio, la base imponible que a su vez toma en cuenta factores como el valor de la propiedad, proximidad a la obra que aporta las mejoras y demás aspectos materiales que hayan sido determinados por la legislación local en materia tributaria. Además, es necesario que exista una notificación a los contribuyentes a fin de proporcionar transparencia al proceso y a su vez permitir a los contribuyentes conocer los fundamentos de la imposición y oponerse de ser procedente. En este caso se deja abierta la posibilidad de interponer reclamos a través de la vía administrativa o posteriormente en la vía jurisdiccional de ser el caso.

El COOTAD da las pautas para la correcta determinación de las contribuciones especiales de mejoras. En el artículo 592 indica que estas podrán cobrarse fraccionando la obra a medida que esta se vaya concretando. También el artículo 593 contempla un límite, estableciendo que este no podrá exceder el cincuenta por ciento del mayor valor experimentado por el inmueble teniendo en cuenta el valor anterior a la obra y la época de la determinación del débito tributario. De igual manera, el propio Código ha previsto que los propietarios de los inmuebles responderán hasta el valor de la propiedad según lo que conste en el avalúo municipal actualizado. Sin embargo, respecto a este proceso de determinación ha surgido la inquietud de si bien aparentemente la determinación se realiza en observancia de los principios que rigen la imposición de la carga fiscal, estos no siempre observan la capacidad contributiva, pues si bien la propiedad de un inmueble constituye un reflejo de la capacidad contributiva existen casos en los que los sujetos no

³⁹ *Ibíd.*

necesariamente ponen en evidencia esa capacidad a pesar de tener en su propiedad inmuebles que reporten beneficios como son los casos que hemos mencionado, sujetos que exponen situaciones económicas de liquidez no favorables.⁴⁰

De igual manera, deberán identificarse los tipos de beneficios que reportan los propietarios de los inmuebles, pues existen diversos tipos que se pueden verificar a partir de una misma obra. En general, el método más utilizado en el proceso cuantitativo de reparto de la carga es el avalúo y el cálculo del beneficio a través del cual se podrá identificar el valor final de la contribución por una determinada obra. Existen también ciertos criterios, según la doctrina, que se utilizan en el proceso de determinación como lo son:

- El criterio de frentes, este implica la distribución del monto total de la obra debido a la longitud de los predios.
- El criterio de áreas, que desde luego analiza el monto total en proporción al área del terreno del beneficiario.
- El criterio de frentes y áreas, en este caso se analiza de manera conjunta los criterios previamente indicados.

Estos son los referentes que se aplican en algunos países latinoamericanos como Perú y El Salvador. Es así como encontramos algunos puntos de conexión entre las ordenanzas emitidas en Ecuador y en estos países, especialmente al hablar del beneficio pues la mayoría de las legislaciones coinciden en que es necesario identificar el beneficio reportado a los propietarios de los inmuebles; sin embargo, podrán preverse una gran variedad de herramientas y métodos según lo considere la autoridad municipal.

Respecto a esto, según nuestro criterio existe un tema de preocupación puesto que se ha identificado una ausencia de aplicación real de algunos principios tributarios, específicamente el principio de capacidad contributiva, pues esta determinación en nuestra percepción no debería realizarse únicamente tomando en cuenta los avalúos municipales sino también analizando específicamente la situación económica particular de cada contribuyente, no atentando en este caso en contra de su derecho al buen vivir.⁴¹

⁴⁰ Ecuador, *COOTAD*, arts. 592 y 593.

⁴¹ Santiago Federico Córdova Robles, *Análisis del cumplimiento del principio de capacidad contributiva en las contribuciones especiales de mejora dentro del cantón Cuenca* (tesis de pregrado, Universidad del Azuay, 2019), 74.

4.6.1 Los criterios de reparto de la carga tributaria

Tanto en la legislación ecuatoriana como en la doctrina tributaria, los costos considerados para establecer el monto total a recuperar por contribuciones especiales de mejora incluyen una variedad de gastos directamente relacionados con la ejecución de obras públicas que benefician a los propietarios de inmuebles. Estos costos, en general, pueden clasificarse en distintas categorías; por ejemplo: Los costos directos de construcción, como gastos de materiales, mano de obra, equipos y maquinaria utilizada en la construcción. Costos indirectos estrictamente vinculados con la obra, como por ejemplo gastos administrativos relacionados a la planificación y supervisión durante la ejecución de la obra, gastos de estudios previos y análisis técnicos, etc. Costos de financiamiento, costos de mantenimiento, entre otros, quedando en todo caso prohibido incluir en el costo a recuperar los gastos generales de administración, mantenimiento y depreciación de las obras que motivan el tributo.

Sabiendo que, la doctrina tributaria sostiene que la contribución especial de mejoras se justifica en función del beneficio particular que reciben los sujetos activos estos deberán contribuir proporcionalmente al beneficio que reportan.

El COOTAD, en sus disposiciones relativas a este tributo exige que la autoridad identifique claramente todos los gastos asociados a las obras para determinar la base imponible de manera transparente.

En la línea señalada, los artículos 562 y 563 del COOTAD establecen que las contribuciones especiales de mejoras se determinarán en función de los costos directos e indirectos que hemos mencionado, además de consagrar el derecho de los contribuyentes a estar informados al respecto del monto del tributo y los fundamentos de su determinación garantizando de esta manera la transparencia en el proceso de determinación y recaudación.⁴²

Dentro del proceso de determinación de la base imponible y el adecuado reparto de la carga tributaria según la doctrina se aplican diversos criterios para asegurar una distribución equitativa, atendiendo entre otros al principio de capacidad contributiva. Entre estos criterios se observa principalmente:

- a) Avalúo predial: analiza el valor catastral del inmueble, donde aquellos con un mayor incremento en su avalúo deberán contribuir de manera proporcional al

⁴² Ecuador, *COOTAD*, arts. 562 y 563.

costo de las mejoras. Esto en observancia de la capacidad contributiva del propietario del inmueble y su potencial beneficio de la obra pública.

- b) Metros con frente a la vía: se ha indicado que los inmuebles también pueden valorarse en función de la longitud de su frente respecto de la vía donde se efectúen las mejoras (criterio de frentes). Este criterio relaciona directamente el costo de la obra con la cantidad de infraestructura utilizada por cada propietario.
- c) Subsidios Solidarios cruzados: en ocasiones se implementan mecanismos de subsidio en cabeza de los propios beneficiarios, donde los propietarios con una menor capacidad contributiva se benefician de ciertos subsidios que pueden ser, a su vez, financiados por las contribuciones mayores de aquellos con mayor capacidad económica en observancia del principio de justicia y equidad tributaria. Esto asegura un reparto más equilibrado de la carga tributaria y permite que los propietarios se beneficien de las mejoras sin ser excluidos por razones de carácter económico.

4.7. Pago y exigibilidad

Como hemos analizado en el acápite previo, el COOTAD contempla el mecanismo por el cual se realizará el pago de este tipo de tributo. Especialmente en el artículo 592 se establece que el cobro de las contribuciones podrá realizarse fraccionando la obra, es decir se abre la posibilidad al contribuyente de realizar pagos parciales según el avance de la obra. Lo que consideramos es un acierto pues da la posibilidad de una planificación pecuniaria para el contribuyente de manera que no se vea obligado a realizar desembolsos que probablemente causarían una imposibilidad de solventar la obligación si fuesen exigidos en un solo pago.⁴³

La misma norma establece también que la autoridad podrá exigir el pago incluso por la vía coactiva. En este caso la autoridad que tenga la potestad de perseguir el cobro por la vía coactiva suele acreditar la condición de acreedor por haber invertido recursos en obras destinadas a los ciudadanos.

Ahora bien, respecto a esto último, es necesario tener en cuenta que no todas las obras realizadas por los gobiernos locales constan determinadas en el COOTAD como susceptibles de ser recuperada la inversión a través del tributo en cuestión. Esta ley indica

⁴³ Ecuador, COOTAD, arts. 592.

las obras atribuibles a la contribución especial de mejoras, entre ellas, la apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías, repavimentación urbana, aceras y cercas, obras de soterramiento, adosamiento de redes para servicios de telecomunicaciones, alcantarillado, entre otras, conforme al artículo 577 del COOTAD y que también pueden ser previstas y ampliadas por ordenanzas. Costos de las obras que en todo caso resultan recuperables a través de las contribuciones especiales de mejoras debido a su naturaleza y al beneficio que reportan cuando estas son realizadas.⁴⁴

Si bien las disposiciones generales de este tributo se presentan en la ley, la exigibilidad del pago, los plazos y demás procedimientos podrán sufrir variaciones de acuerdo con las ordenanzas correspondientes. Desde luego estas deberán buscar siempre asegurar la transparencia y equidad durante el proceso de recaudación del tributo.

Capítulo segundo

El beneficio especial y el principio de capacidad contributiva en las contribuciones especiales de mejoras en el Ecuador

Como hemos analizado, las contribuciones especiales de mejoras en Ecuador son tributos que se configuran por la ejecución de obra pública o por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que generan beneficio a los propietarios de bienes inmuebles por el incremento del valor de dichos predios.

En el presente capítulo analizamos dos principios fundamentales relacionados con nuestro objeto de estudio: el beneficio especial y la capacidad contributiva.

El principio del beneficio establece precisamente que quienes resultan favorecidos de la obra pública deben contribuir financieramente al resarcimiento de los valores empleados para su concreción.

El principio de capacidad contributiva, como se ha indicado, plantea que el tributo debe configurarse en consideración a indicativos de riqueza y que la exacción debe ser proporcional a la capacidad económica del contribuyente. Es decir, aquellos propietarios con mayor capacidad económica deberían contribuir con una cantidad mayor que aquellos con menor capacidad, aunque todos se beneficien de manera similar de la obra pública ejecutada.

⁴⁴ *Ibíd.*, art. 577.

Estos principios buscan garantizar una relación justa y equitativa entre el beneficio recibido y la contribución realizada, evitando una carga desproporcionada y promoviendo la equidad en el sistema tributario.

1. La capacidad contributiva como principio rector del régimen tributario

Como hemos mencionado previamente la capacidad contributiva es uno de los pilares fundamentales sobre los cuales se erige la tributación. Desde luego esta no es una creación nueva pues el tributo se ha ido configurando históricamente. De acuerdo con registros históricos se ha identificado que en la antigua Mesopotamia existía ya una suerte de sistema tributario, en el cual los súbditos tenían ciertas obligaciones con base a las cuales contribuían al sostenimiento de necesidades de la sociedad. Sin embargo, es de notarse que en la sociedad antigua no existía realmente un balance en la carga fiscal respecto a los súbditos, al contrario se constata que en la mayoría de casos quienes tenían una menor capacidad económica eran quienes estaban obligados a pagar tributos fortaleciendo de esta manera a la clase dominante y aumentando los recursos del Estado, situación que causaba gran malestar entre las clases sociales bajas originando la necesidad de una reforma fiscal mediante la cual se buscaba aumentar la participación de los súbditos en el desarrollo del Estado tomando en cuenta su capacidad económica, eliminando las llamadas castas sociales y los privilegios que tenían los sectores religiosos, imponiendo a su vez un limitante a la actuación de los funcionarios públicos.

De acuerdo con lo indicado, Cano sostiene que la capacidad contributiva radica justamente en esta idea de la justicia social y el respeto a la equidad, por ende, presupone la existencia de una capacidad económica no pudiendo existir una sin la otra; es decir, se busca que la población contribuya a llevar las cargas públicas generando de esta manera equilibrio entre el Estado y la población.⁴⁵ Siguiendo este argumento, Orellana afirma que este postulado fue acuñado por primera vez como el principio de igualdad en el siglo XVI buscando un tipo de justicia social para todos, en razón de que la contribución debía ofrecer una contraprestación equivalente ya sea en bienes o servicios. Asimismo, resulta interesante mencionar que este principio también pudo haber surgido a partir de las enseñanzas de Adam Smith y John Stuart Mill, quienes reconocían a la capacidad de pago

⁴⁵ María del R. Medina y Laura I. Pasetto, “el principio de capacidad contributiva y su aplicación a las tasas”, en XVI Jornadas y VI Internacional de Comunicaciones Científicas de la Facultad de Derecho, Ciencias Sociales y Políticas - UNNE (2020), 298.

como el factor clave al determinar el aporte económico del contribuyente al Estado conforme a sus ingresos y egresos.

El profesor Pérez Royo lo define como principio de capacidad económica, indica que este cumple tres principales funciones dentro de un ordenamiento jurídico, siendo estos el fundamento de la tributación, actuar como un limitante al legislador y constituir un lineamiento de orientación para el mismo legislador en el ejercicio de su poder.⁴⁶

De esta manera, resulta importante que al conceptualizar el principio de capacidad contributiva se lo haga desde la perspectiva de la justicia equitativa y como un elemento crucial para alcanzar la llamada justicia social. En este sentido Masbernat Muñoz,⁴⁷ indica que “La capacidad económica se relaciona con la potencialidad económica asociada a la titularidad y disponibilidad de riqueza; con la aptitud, la posibilidad real y la suficiencia de una persona para enfrentar la exigencia de una obligación tributaria concreta (...)”. Este tema se encuentra estrechamente relacionado a la capacidad real del sujeto pasivo, es decir el análisis necesario sobre la potencialidad económica del sujeto pasivo y su riqueza, lo que habilita a la autoridad legislativa establecer el monto de la aportación que debe realizar el contribuyente sin perjudicar su economía individual o, en nuestro contexto, el buen vivir. Bajo la premisa de que los recursos para solventar las cargas públicas son limitados, se busca encontrar una fuente de ingresos con la que el contribuyente aporte al gasto público, en este caso por el beneficio que recibe por la obra pública.

Es así como la capacidad contributiva constituye la base de los demás principios tributarios debido a su interconexión con estos. Por ejemplo, con el principio de igualdad, tal como lo describe Pérez Royo, se hace una analogía con la capacidad física en el servicio militar para defender a la Patria: se debe tratar con igualdad a los iguales y de manera diferente a los desiguales.⁴⁸

No obstante, es importante señalar que no siempre los tributos se alinean con la capacidad económica del contribuyente, especialmente aquellos con fines extrafiscales. Al final, lo que se busca es vincular el hecho generador del tributo y el sostenimiento de

⁴⁶ Fernando Pérez Royo y Francisco M. Carrasco González, *Derecho financiero y tributario: parte general* (Madrid: Civitas, 2021), 66-67.

⁴⁷ Diego Adrián Ormaza Ávila, *Las contribuciones especiales de mejora en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. su regulación, efectos jurídicos y la necesidad de su modificación*. (tesis doctoral, Universidad de Valencia, 2022), 88

⁴⁸ Fernando Pérez Royo y Francisco M. Carrasco González, *Derecho financiero y tributario: parte general* (Madrid: Civitas, 2021), 66-67.

los gastos públicos a la capacidad contributiva del individuo, lo cual resulta ser un concepto jurídico indeterminado.⁴⁹

2. El beneficio real y el beneficio presuntivo por la generación de obra pública

Al abordar la figura de las contribuciones especiales de mejoras, el beneficio es un elemento clave y diferenciador.

El autor Ojeda Hidalgo indica que la ventaja real recibida por el sujeto pasivo es el fundamento jurídico de este tributo, es decir, que este no existe sin el beneficio. Ahora bien, respecto al beneficio la propia norma tributaria habla de que puede ser real o presuntivo.

El beneficio real y el beneficio presuntivo son dos conceptos clave que se utilizan para determinar la contribución especial que cada propietario de bienes inmuebles debe asumir en relación con una obra pública específica. Estos términos se refieren a la valoración de los beneficios que los propietarios obtienen de la mejora realizada por la obra pública.

El beneficio real puede resultar un tanto equívoco en el lenguaje jurídico y puede incluso señalárselo como concepto indeterminado por todas las variables subjetivas a considerar en su configuración. En general, podemos indicar que el beneficio real se refiere a la ventaja económica que de manera categórica se remite a un determinado sujeto o sujetos por incrementarse el valor del inmueble o de los inmuebles de su propiedad como resultado de una obra pública. Es posible determinar este beneficio a través de evaluaciones técnicas y económicas que consideran el aumento del valor de la propiedad debido a la mejora realizada y que plantea de entrada una identificación con los inmuebles ubicados en las cercanías de la obra.

Por otro lado, el beneficio presunto también incluido en la norma puede plantear mayor dificultad. Este concepto se utiliza en los casos en los que se atribuye la ventaja económica por el aumento del valor de los inmuebles ubicados no en contacto adyacente con la obra sino dentro del radio de su incidencia y que como tal, también ha producido un incremento del valor de esos bienes, todo ello con base en valoraciones técnicas. En estas situaciones, se recurre al beneficio presuntivo que constituye una estimación o

⁴⁹ Juan José Ferreiro Lapatza, *Instituciones del derecho financiero* (Barcelona: Marcial Pons, 2010), 195.

suposición del beneficio que se presume que los propietarios de los inmuebles reciben de la obra pública.

En este tema Ojeda Hidalgo cita algunas de las principales teorías relacionadas con el elemento beneficio. La teoría clásica al hablar de contribuciones especiales de mejora las concibe como aquellos tributos originados a raíz de la realización de una actividad ya sea una obra o de la ampliación de un servicio que si bien responde al interés público proporciona ventajas concretas a ciertos propietarios de inmuebles. Esta teoría se refiere al beneficio real como el aumento del valor o plusvalía del inmueble debido a la realización de la obra.

En la línea que se ha señalado, para diferenciar el beneficio real del presuntivo puede aplicarse el siguiente ejemplo: la construcción de una cancha deportiva en determinado barrio por cuestiones de ordenamiento territorial, desarrollo urbanístico y de ornato va a beneficiar de manera prioritaria a los propietarios de los inmuebles ubicados de manera adyacente a la obra y, dentro de un radio de proximidad más amplio, también a los moradores de ese sector, pero no a habitantes de otros barrios y menos aún a toda la localidad cantonal. El beneficio real se evidenciará para los propietarios de los inmuebles contiguos a la obra y el beneficio presuntivo para aquellos que, aunque no contiguos, se encuentran ubicados de todos modos dentro del radio de incidencia de la obra.

Habrán también situaciones en las que la obra pública no genera plusvalor y en consecuencia tampoco beneficio, citemos por ejemplo la construcción de un centro de rehabilitación social en determinado sector. En esos casos resulta discutible el pago de la contribución especial porque el dato principal asociado a la obra pública es el beneficio que genera la misma, representando en el incremento del valor de los inmuebles ubicados en las inmediaciones de la obra; en este evento lo que menos ocurre es aquello, inclusive podría más bien derivar en un perjuicio a sus propietarios por la depreciación del valor de esos bienes.

Por otro lado, resulta interesante tener en cuenta que no siempre los únicos beneficiados de la realización de la obra son los dueños de los inmuebles, sino que también la colectividad reporta un beneficio por responder al interés general; por tanto, siguiendo el principio de equidad en la repartición de cargas tributarias se podría plantear que los costos a recuperarse por la obra pública deberían ser asumidos también en cierta medida por la colectividad. En la práctica la gran parte de estos valores se trasladan a la cuantificación de la contribución especial de mejoras afrontados por los propietarios de

inmuebles beneficiarios directos y especiales de la obra, cuyo reparto se atiene a los criterios antes señalados como son el avalúo del inmueble y los metros lineales de frente a la vía que expone el predio, apoyado también en el esquema de subsidios cruzados. En tanto que, una parte menor de esos valores es asumida por el propio ente público con cargo a su presupuesto en el que figuran ingresos que, como sabemos, entre otros rubros, constan los atribuibles a la recaudación de impuestos que son abonados por la mayoría de la población afincada en cada localidad (impuestos prediales, alcabalas, patente, 1.5 por mil sobre activos totales, etc.), quedando así en evidencia que una pequeña parte o proporción menor de los montos a recuperar por la inversión pública es asumida por todos o la gran mayoría de integrantes de la colectividad a través del pago de impuestos.

De igual modo, siguiendo esta línea de la determinación del beneficio ya sea real o presunto resulta interesante mencionar una resolución de la entonces Corte Suprema de Justicia en el año 2005, en la que reflexiona acerca del beneficio como hecho generador de las contribuciones especiales. La Corte rechazó la idea de que se apliquen tributos sobre beneficios presuntivos y de acuerdo con la doctrina requirió que estos tributos se apliquen únicamente en caso de que exista un beneficio real, tangible y mensurable.

3. La cuantificación y el reparto de la carga tributaria: disyuntiva beneficio o costes de la obra

Al abordar este punto nos enfrentamos a la percepción común de que determinar el valor del tributo, en este caso de la contribución especial de mejoras, es simplemente una operación matemática, una suma de costos operativos, materiales, mano de obra y planificación, dividida entre los beneficiarios habitantes de una determinada zona; y, que con tal operación da lugar a una determinada cantidad que el sujeto pasivo se ve obligado a cancelar. Sin embargo, la realidad es más compleja y como hemos evidenciado a lo largo de nuestra investigación existen varios elementos de carácter subjetivo que deben ser tomados en cuenta.

En mi opinión, esta operación no se reduce a la simple ejecución de una obra y su cobro a los beneficiarios habitantes de una zona en particular. Reducir la determinación a una mera contraprestación sería atentar contra la misma naturaleza y fin del tributo.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que el verdadero desafío radica en identificar el hecho imponible, y en ese marco de análisis una parte esencial como lo es el incremento del valor del predio o plusvalor que la obra aporta a los inmuebles

colindantes o ubicados dentro de la zona de influencia, considerándose de manera adicional que se incrementa también la calidad de vida de los habitantes de la zona, teniendo en cuenta que las obras pueden afectar positiva o negativamente a las personas incididas directamente con la obra en cuestión y también a aquellas ubicadas en posiciones intermedias o más amplias según la magnitud de la obra y su impacto.

La pregunta clave aquí es: ¿Cómo se calcula este plusvalor? ¿Es prudente recurrir a simples fórmulas matemáticas?

Si bien el proceso de cálculo involucra operaciones técnicas, la evaluación deberá considerar factores como el tipo de vivienda, el impacto en la calidad de vida de los habitantes de la zona ya sea positivo o negativo, como hemos mencionado en acápite anteriores, y otros elementos específicos dependientes de la zona en cuestión. Además, resulta necesario analizar el tipo de obra que genera el tributo, pues para cierta demografía la pavimentación de una vía puede ser tan significativa como la construcción de un tranvía y ambas pueden originar beneficios, pero en ciertas ocasiones perjuicios a los contribuyentes.

Por lo tanto, responder a la pregunta de cómo calcular este plusvalor se vuelve una tarea compleja y altamente contextual. Dependerá del caso concreto, de la ubicación y la naturaleza de la obra para determinar si estamos tratando simplemente de una contraprestación por una “mejora” aparente, o si representa un beneficio real del cual los habitantes podrán aprovecharse de inmediato o en el futuro cercano. Este análisis minucioso y multifacético es esencial para asegurar una evaluación justa y equitativa de la contribución especial de mejoras.

Sin desestimar la complejidad inherente al cálculo del plusvalor en estos tributos, es importante indicar que la falta de una metodología clara y estandarizada puede y de hecho genera confusión, con regulaciones que pueden llegar a ser ambiguas y, en última instancia, provocar disputas entre los afectados y las autoridades municipales. La dependencia de evaluaciones subjetivas y factores contextuales frecuentemente ha dado lugar a percepciones de injusticia por parte de los contribuyentes, quienes a menudo cuestionan la transparencia y objetividad del proceso de determinación.

A pesar de las dificultades mencionadas, la consideración de factores específicos del entorno y el enfoque en el plusvalor como base imponible deben constituir una preocupación legítima por la equidad y la justicia en la aplicación de este tributo. Por ello consideramos que un enfoque y análisis más holístico nos permitirá conocer la naturaleza

única de cada caso, evitando, de esta manera, la aplicación de fórmulas genéricas que podrían no reflejar con precisión el impacto real de la obra en la comunidad.

4. Afectaciones a la capacidad contributiva ante falta de beneficio real por la ejecución de obra pública

El principio de capacidad contributiva se consolida como un pilar fundamental que posee un sistema tributario que busca ser justo, existen ordenamientos jurídicos a nivel internacional que lo reconocen textualmente en sus Constituciones, no obstante en el Ecuador no se encuentra descrita en la norma *ut supra* pero se desprende de los otros principios reconocidos en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador.

Como mencionamos anteriormente, el tema del beneficio real por efectos de la ejecución de una obra pública en el contexto de las contribuciones especiales de mejoras puede plantear desafíos significativos, e incluso puede llegar a generar afectaciones al principio de capacidad contributiva de los propietarios afectados. En el evento de que la obra realizada no se traduzca en un beneficio palpable para ciertos propietarios, surge la cuestión de la equidad tributaria y la proporcionalidad entre la carga impositiva y los beneficios obtenidos.

De esta manera, la falta de beneficio real puede dar lugar a que algunos propietarios estén contribuyendo de manera desproporcionada en comparación con los beneficios que reciben. Esto crea un desequilibrio que puede considerarse injusto desde el punto de vista tributario y social pues el sujeto pasivo puede experimentar en lugar de un beneficio, un detrimento patrimonial pues la carga financiera adicional puede ser especialmente significativa si no hay una correlación directa con la mejora experimentada en su propiedad.

Córdova Robles ejemplifica con bastante claridad este inconveniente en el caso de las contribuciones especiales de mejora por apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase, en este caso indica que de acuerdo a la norma en el evento de que la vía no supere los ocho metros de ancho el cuarenta por ciento del valor del tributo se deberá solventar entre los dueños de los inmuebles frentistas de la obra, teniendo en cuenta desde luego, la medida del inmueble y el sesenta por ciento restante se dividirá entre los propietarios de todos los inmuebles afectados en razón de un avalúo de cada inmueble.

Este autor indica que si bien el método proporcional es correcto, no se debería valorar únicamente el tamaño del inmueble, sino que es necesario también tomar en cuenta la situación económica particular de cada contribuyente, pues en este caso se limita únicamente a valorar los bienes dejando de lado la capacidad contributiva del obligado al pago; a su criterio si dentro de este y otros casos se tomará en cuenta la situación particular del contribuyente se podrían prevenir y evitar un sinnúmero de recursos interpuestos contra la administración e incluso sería viable para esta analizar la inversión de recursos públicos evitando las numerosas solicitudes de exoneración de este tributo.

5. Apuntes de la regulación local de la Contribución Especial de Mejoras en el cantón Azogues

El 30 de mayo de 2023 se publicó la ordenanza sustitutiva para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras por obras ejecutadas en el cantón Azogues. Esta normativa, en conformidad con el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), establece claramente los elementos básicos del tributo, tales como el sujeto activo, sujeto pasivo, base imponible, y tarifa.

5.1 Elementos clave de la ordenanza

Es importante destacar que dentro de la lógica tributaria la administración pública posee prerrogativas para determinar y cobrar los tributos conforme a la ley, siempre siguiendo un debido proceso. Este proceso asegura que el contribuyente esté informado sobre los detalles del tributo que debe pagar y las razones que lo justifican.

Según la norma, el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Azogues es el responsable de calcular la base imponible, a través de sus direcciones financieras, de planificación, obras públicas, o avalúos y catastros. Esto implica que la administración determina el monto del tributo.

No obstante, la ordenanza omite una parte crucial del proceso: la notificación a los sujetos pasivos con el acto de determinación. La normativa solo regula la notificación del título de crédito, lo cual podría invalidar el proceso de cobro. Para garantizar el derecho a la defensa del contribuyente, el GAD municipal debe notificar de manera personal o masiva el acto de determinación antes de proceder con el cobro.

Los valores recaudados pueden ser cobrados en un plazo máximo de diez años y están destinados a financiar obra pública, aunque la norma no especifica el tipo de obra a realizar. La distribución de los costos varía según el tipo de obra, verbigracia, para beneficios locales, sectoriales y globales, como la construcción de calzadas, el cuarenta por ciento del costo se prorratea entre los frentistas según la medida del frente de sus propiedades, mientras que el sesenta por ciento restante se distribuye en proporción al avalúo catastral del predio.⁵⁰

5.1.1 Rebajas y exenciones

La ordenanza contempla varias exenciones y rebajas, aunque no en un solo artículo. Exonera del pago a los propietarios de predios rurales de menos de una hectárea y ofrece rebajas cuando el sujeto pasivo participa con mano de obra o en casos de discapacidad, tercera edad, jubilación, entre otros. En cada evento aplica un porcentaje específico de rebaja, que puede ser concedida de oficio o mediante solicitud justificada ante la autoridad.

Aunque la norma en general es aplicable, se perciben aspectos de arbitrariedad. Las actuaciones de la administración pública deben ser transparentes para que el contribuyente pueda ejercer su derecho a la contradicción cuando sea pertinente. La legitimidad de estas actuaciones depende de la claridad y transparencia en los procedimientos utilizados para determinar los valores a cobrar.

Los otros elementos esenciales obran en el mismo sentido que lo ha dejado consignado la ley, obedeciendo a la estructura del tributo definida en el marco normativo legal base como lo es el COOTAD y que con ocasión de este análisis fue revisado en líneas anteriores para dar cuenta de las notas centrales que han motivado este trabajo investigativo.

⁵⁰ Ecuador, *Ordenanza sustitutiva para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras por obras ejecutadas en el cantón Azogues*, Registro Oficial 891, Edición especial, 30 de mayo de 2023, art. 27-43.

Conclusiones

Como hemos analizado a lo largo de nuestra investigación, la contribución especial de mejoras es un tributo que grava el beneficio especial derivado de la obra pública asumido por los propietarios de bienes inmuebles incididos favorablemente por dicha intervención al experimentar un incremento de su valor. Con ello se reafirma la condición de tributo vinculado.

La regulación en el contexto ecuatoriano de la contribución especial de mejoras pone en evidencia ciertos aspectos que han problematizado la cuestión. Si bien en el hecho generador se menciona como dato relevante el beneficio, este elemento se relativiza a la hora de determinarse la base imponible y el reparto de la carga tributaria, al tomarse en consideración de manera prioritaria los costos de ejecución de la obra que tienen que recuperarse y los componentes de reparto establecidos en este caso en el avalúo del inmueble incidido con la obra y en aspectos físicos del bien como el metraje lineal frente a la vía, con lo cual el criterio del beneficio -plusvalía- queda desplazado, reflejando un desajuste conceptual entre el aspecto material y el aspecto cuantitativo del elemento objetivo relacionado con el tributo analizado.

La normativa en la materia no ha definido con claridad el alcance del elemento beneficio en cuanto a su dimensión real y presuntiva. De todas maneras, se ha colegido que el beneficio real está dado por el incremento del valor del inmueble ubicado en las inmediaciones de la obra y el beneficio presuntivo por el aumento del valor del inmueble ubicado en la zona de influencia de la obra. Con ello se ha definido los sujetos incididos positivamente con la intervención pública y, por ende, como obligados al pago de la contribución especial de mejoras.

Siendo que el principio de capacidad contributiva es fundamental en la configuración de los tributos, en las contribuciones especiales de mejoras no deja de tener influencia. Esta situación se evidencia en la regulación de la contribución por un lado al considerarse como dato indicativo de riqueza la propiedad de un inmueble favorecido con el incremento de su valor -plusvalía-, aunque en la cuantificación no se haya tomado en cuenta el monto incrementado (beneficio) sino el avalúo del inmueble, y por otro, en el reparto de la carga, en tanto exista la posibilidad, aunque no siempre verificable, de la adopción del subsidio solidario cruzado.

Por un lado, en cuanto a la pertinencia de las exoneraciones consideramos que estas pueden ser justificables cuando se busca aliviar la carga económica sobre sectores vulnerables o cuando el impacto de la mejora es desproporcionado respecto a la capacidad de pago de ciertos contribuyentes. Estas medidas pueden promover la justicia social y asegurar que las inversiones en infraestructura beneficien a todos los sectores de la comunidad, evitando cargas excesivas sobre los menos favorecidos. Sin embargo, la aplicación indiscriminada de exoneraciones puede comprometer la viabilidad financiera de los proyectos de mejora, ya que reduce los ingresos previstos para financiar las obras. Esto puede llevar a recortes en otras áreas esenciales o a la necesidad de aumentar otras formas de recaudación, lo que podría resultar en una carga desproporcionada para otros contribuyentes. Además, la falta de criterios claros y justos para la exoneración puede fomentar la percepción de inequidad y desincentivar el cumplimiento fiscal. Así, la decisión de aplicar exoneraciones en la contribución especial de mejoras debe basarse en un análisis cuidadoso de la capacidad económica de los contribuyentes afectados, el impacto social de la mejora, y la sostenibilidad financiera del proyecto. Implementar exoneraciones de manera estratégica y bien fundamentada puede equilibrar las necesidades de justicia social con las realidades financieras, asegurando que los beneficios de las mejoras se distribuyan de manera equitativa y que los proyectos puedan llevarse a cabo sin comprometer su viabilidad.

Si bien las contribuciones especiales de mejoras están diseñadas para financiar obras públicas que generan beneficios directos para los integrantes de una comunidad o área geográfica específica, en la práctica su implementación en muchos casos no resulta clara para la determinación de los beneficiarios o la asignación de los costos. Es así como los criterios para determinar quiénes deben contribuir y en qué medida, pueden ser ambiguos o estar sujetos a influencias políticas. Esto podría conducir a una distribución desigual de la carga financiera entre los contribuyentes, con algunos asumiendo costos desproporcionadamente altos en comparación con los beneficios recibidos.

La revisión de los procesos de planificación y ejecución de las obras públicas financiadas con este tributo también ha generado preocupación. Si no se lleva a cabo una adecuada evaluación de impacto y participación ciudadana en la identificación de proyectos y la asignación de recursos, existe el riesgo de que las contribuciones especiales no se utilicen de manera eficiente para abordar las necesidades reales de la comunidad.

Además de lo indicado también es importante mencionar el tema de las deducciones mediante sistemas de coparticipación en la contribución especial de mejoras, consideramos que esta debe ser evaluada con una visión integral que evalúe tanto los objetivos de equidad como la eficacia en la financiación de las obras públicas. Los sistemas de coparticipación permiten distribuir de manera más equitativa la carga de las contribuciones especiales entre diferentes sectores de la población, ajustando el impacto económico según los beneficios recibidos y la capacidad de pago de cada contribuyente, sabiendo que, una de las principales ventajas de utilizar deducciones en el marco de un sistema de coparticipación es que facilita la inclusión de diversos grupos sociales en la financiación de las mejoras, evitando que el peso recaiga desproporcionadamente sobre una sola categoría de contribuyentes. Esto puede promover una mayor aceptación y equidad en la implementación de proyectos de infraestructura, ya que cada participante contribuye de manera proporcional a sus beneficios y capacidad económica, pero como mencionamos esto debe ser analizado a profundidad a fin de asegurar un reparto equitativo de la carga tributaria.

De todo lo señalado, resulta importante que las autoridades locales se esfuercen por garantizar la transparencia, la rendición de cuentas y la participación ciudadana en el proceso de aplicación de las contribuciones especiales a fin de subsanar posibles deficiencias en términos de flexibilidad, equidad, transparencia y supervisión para potenciar así la gestión municipal, fortalecer el desarrollo territorial y favorecer las condiciones de progreso de la comunidad.

Bibliografía

- Álvarez, Alejandro. “Aspectos del principio de legalidad tributaria.” *Revista XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1972.
- Blacio Aguirre, Robert. “El Tributo en el Ecuador”. *Revista de La Facultad De Derecho De México* 61 (2012): 201-15.
<https://doi.org/10.22201/fder.24488933e.2011.255.30250>.
- Blanco García, Vicente. *Diccionario Ilustrado Latino-Español y Español-Latino*, 7.^a ed. Madrid: Ediciones Aguilar S.A., 1968.
- Cano Morales, Ana María, Clara Mercedes Restrepo Pineda, y Oscar Orlando Villa Monsalve. “La primera reforma tributaria en la historia de la humanidad”. *Entramado* 15, n.º 1 (2019): 152-63. <https://doi.org/10.18041/1900-3803/entramado.1.5419>.
- Córdova Robles, Santiago Federico. 2019. “Análisis del Cumplimiento del Principio de Capacidad Contributiva en las Contribuciones Especiales de Mejora dentro del cantón Cuenca”. Tesis de pregrado, Universidad del Azuay, Ecuador.
- Cortés Domínguez, Matías. “Los sujetos de la obligación tributaria.” *Revista de Administración Pública* (1965) 48: 9-106.
- Ecuador. Asociación de Municipalidades Ecuatorianas. 2017. *Modelo de ordenanza que reglamenta la aplicación, cobro y exoneración de las tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras en el cantón* https://ame.gob.ec/wp-content/uploads/2017/02/25_modelo-ordenanza-regula-contribucion-especial-de-mejoras.pdf
- Ecuador. *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*. Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010.
- Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia”, en Juicio n.º: 121-20-IN/21. 08 de diciembre de 2021.
- . *Código Tributario*, codificación 9. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.
- . *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

----. *Ordenanza sustitutiva para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras por obras ejecutadas en el cantón Azogues*. Registro Oficial 891, Edición especial, 30 de mayo de 2023.

Ferreiro Lapatza, Juan José. *Instituciones del derecho financiero*. Barcelona: Marcial Pons, 2010.

Isensee, Josef. "Steuerstaat als Staatsform". En *Beiträge zum Deutschen und europäischen Verfassungs-Verwaltungs und Wirtschaftsrecht* (1977): 409-36.

Martín Fernández, Francisco. "Los fines de los tributos". En *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, libro homenaje a D. Fernando Sainz de Bujanda*. Madrid: IEF, 1991.

Martínez Lago, Miguel Ángel y Leonardo García de la Mora, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 6ta edición. Madrid: Iustel, 2009.

Medina, María del R., y Laura I. Pasetto. "El principio de capacidad contributiva y su aplicación a las tasas". En *XVI Jornadas y VI Internacional de Comunicaciones Científicas de la Facultad de Derecho, Ciencias Sociales y Políticas-UNNE*. 2020.

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". *Foro: Revista de Derecho* 15 (2017): 43-69.

Montaño Galarza César y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo. *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 2014.

Ojeda Hidalgo, Álvaro. "La Contribución Especial (un tributo complejo)". *Iuris Dictio* 2, n.º 4, 2001.

Orellana Ulloa, Milca Naara, Jaramillo, Nestor Daniel y Ruffner de Vega, Jeri Gloria. "El principio de capacidad contributiva con relación a la emergencia sanitaria COVID-19 en Ecuador, 2019-2020". *Quipukamayoc* 29, n.º 60 (2021): 19-28. <https://doi.org/10.15381/quipu.v29i60.20186>.

Ormaza Ávila, Diego Adrián. "Las contribuciones especiales de mejora en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Su regulación, efectos jurídicos y la necesidad de su modificación". Tesis doctoral, Universidad de Valencia, 2022.

Peña Villamil, Manuel. *Derecho Tributario*, t. 11. Asunción: Editora Liticolor, 1995.

Pérez Royo, Fernando y Francisco M. Carrasco González. *Derecho financiero y tributario: parte general*. Madrid: Civitas, 2021.

Silva Ruiz, José. “La eficiencia (tarifas) y la equidad (subsídios) en la prestación del servicio público domiciliario de agua potable en la ciudad de Bucaramanga, (2004-2018)”. *Reflexión Política* 21, n.º 41 (2019): 112-32, doi: <https://doi.org/10.29375/01240781.3323>

Troya Jaramillo, José Vicente y Carmen Amalia Simone Lasso. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.

Anexo 1. La ordenanza sustitutiva para el cobro de las contribuciones especiales de mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Azogues.

EL GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DEL CANTÓN AZOGUES

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

El artículo 226 de la Constitución, determina el principio de legalidad o limitación positiva, determinando que los servidores públicos, ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la Ley.

A partir de la aprobación y vigencia del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD, a partir de octubre de 2010, hasta la presente fecha se ha realizado varias reformas a dicho cuerpo legal, que norma la Recaudación de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por lo que es imperioso la actualización de la normativa municipal, respecto de la materia, lo que permitirá al GAD Municipal de Azogues contar con una base legal actualizada, que posibilite la recaudación de éste tributo dentro del Cantón Azogues.

El presente proyecto de Ordenanza, reglamenta la determinación, emisión y recaudación de los recursos municipales por concepto de Contribución Especial de Mejoras por las obras ejecutadas en el Cantón Azogues, que ameritan su recuperación a través de éste tributo.

El costo de la ejecución de obras públicas, por parte del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Azogues, debe ser recuperado y reinvertido en beneficio colectivo.

Es necesario garantizar formas alternativas de inversión y recuperación del costo de las obras realizadas, permitiendo al Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Azogues y al contribuyente obtener beneficios recíprocos.

La contribución especial de mejoras debe pagarse, de manera equitativa, entre todos quienes reciben el beneficio de las obras realizadas por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Azogues.

El Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Azogues, se halla empeñado en la realización de obras de este tipo, para contribuir con el engrandecimiento del cantón y mejorar la calidad de vida de sus conciudadanos.

Para el GAD Municipal de Azogues, es necesario actualizar los costos de cada obra que se recuperarán para su ejecución; así como también, establecer las exoneraciones y subsidios que se proponen aplicar a los propietarios beneficiarios de cada obra, incorporar las disposiciones legales vigentes en el artículo 576 del COOTAD.

Otra de las razones que impulsan la expedición de la presente Ordenanza Sustitutiva, tiene por fin dar cumplimiento en la recaudación del tributo de todas aquellas obras que el GAD Municipal de Azogues intervino años atrás y que no han sido recuperadas, particular que se evidenció en el Examen Especial a la determinación, emisión, registro y recaudación de los ingresos por concepto de Contribución Especial de Mejoras, por el período comprendido entre el 01 de enero de 2019 y el 31 de diciembre de 2021, en la cual se determinó entre otras cosas: “Falta de determinación de contribución especial de mejoras ejecutadas en zonas rurales”.

EI I. CONCEJO CANTONAL DE AZOGUES CONSIDERANDO

Que, es necesario armonizar las normas municipales al nuevo orden constitucional y legal; y garantizar la transparencia en la aplicación de los tributos.

Que, el costo de la ejecución de obras públicas, por parte del GAD Municipal de Azogues, debe ser recuperado y reinvertido en beneficio colectivo.

Que, la construcción de cualquier obra pública municipal, en el Cantón Azogues, genera la obligación de sus propietarios para con el Gobierno Autónomo Descentralizado

Municipal de Azogues, de pagar el tributo por Contribución Especial de Mejoras, de conformidad.

Que, el beneficio se produce, y por lo tanto el hecho generador del tributo, cuando el inmueble es colindante con la obra pública o se encuentra dentro de su zona de influencia.

Que, la recaudación por Contribución Especial de Mejoras debe destinarse a un fondo para atender el costo de la construcción de nuevas obras reembolsables.

Que, el numeral 2 del Artículo 285 de la Constitución de la República del Ecuador establece que: “La política fiscal tendrá como objetivos específicos: 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados”.

Que, el numeral 15 del Artículo 83 de la Constitución de la República del Ecuador determina que “son deberes y responsabilidades de las y los ecuatorianos: 15.- Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley”.

Que, la Constitución de la República del Ecuador, ha generado cambios en la política tributaria y exige la aplicación de principios de justicia tributaria como generalidad, progresividad, transparencia y suficiencia recaudatoria, en beneficio de los sectores sociales y vulnerables de la población.

Que, el Artículo 238 de la Constitución de la República del Ecuador establece que “los gobiernos autónomos descentralizados gozarán de autonomía política, administrativa y financiera, y se regirán por los principios de solidaridad, subsidiariedad, equidad interterritorial, integración y participación ciudadana (...)”.

Que, el numeral 5 del Art. 264 de la Constitución de la República del Ecuador, como una de las competencias de los Gobiernos Municipales establece, la potestad de crear, modificar o suprimir mediante Ordenanzas, tasa y contribuciones especiales de mejoras.

Que, el Art. 569.- Objeto, del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), indica que El objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles por la construcción de cualquier obra pública municipal o metropolitana.

Que, la Contribución Especial de Mejoras por Obras Ejecutadas en el cantón Azogues, debe pagarse en forma equitativa entre todos quienes reciben el beneficio de las obras realizadas por la Municipalidad.

Que, el Artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, determina que “el Régimen Tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsable”.

Que, el Artículo 301 del citado cuerpo legal dispone que: “(...) 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”.

Que, el inciso primero del Artículo 5 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización establece que “la autonomía política, administrativa y financiera de los gobiernos autónomos descentralizados y regímenes especiales prevista en la Constitución comprende el derecho y la capacidad efectiva de estos niveles de gobierno para regirse mediante normas y órganos de gobierno propios, en sus respectivas circunscripciones territoriales, bajo su responsabilidad, sin intervención de otro nivel de gobierno y en beneficio de sus habitantes (...)”.

Que, el inciso cuarto del Artículo 5 del mismo cuerpo legal expresa que: “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. Su ejercicio no excluirá la acción de los organismos nacionales de control en uso de sus facultades constitucionales y legales”.

Que, el literal e) del Artículo 55 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, determina que “los gobiernos autónomos descentralizados municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio

de otras que determine la ley, entre otras: e) Crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras”.

Que, el literal a) del artículo 57 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, establece que al concejo municipal le corresponde: “a) El ejercicio de la facultad normativa en las materias de competencia del gobierno autónomo descentralizado municipal, mediante la expedición de ordenanzas cantonales, acuerdos y resoluciones”.

Que, el literal b) del Artículo 57 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización señala que el Concejo Municipal tiene atribuciones para “b). Regular, mediante ordenanza, la aplicación de tributos previstos en la ley a su favor”.

Que, el literal c) del Artículo 57 Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización manifiesta que es atribución del Concejo Municipal: “c) Crear, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecute”.

Que, el segundo inciso del Artículo 166 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización determina que “las tasas y contribuciones especiales de mejoras, generales o específicas, establecidas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados, ingresarán necesariamente a su presupuesto o cuando corresponda, al de sus empresas o al de otras entidades de derecho público, creadas según el modelo de gestión definido por sus autoridades, sin perjuicio de la utilización que se dé a estos recursos de conformidad con la ley”.

Que, el Artículo 186 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización dispone que “los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritos metropolitanos mediante ordenanza podrán crear, modificar, exonerar o suprimir, tasas, y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, por procesos de planificación o administrativos que incrementen el valor del suelo o la propiedad, por el establecimiento o ampliación de servicios públicos; y, en razón de las obras que ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción, así como la regulación para la captación de las plusvalías”.

Que, el Artículo 281 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización señala que “en los casos de convenios suscritos entre los gobiernos autónomos descentralizados con la comunidad beneficiaria se reconocerá como contra parte valorada el trabajo y los aportes comunitarios. Esta forma de cogestión estará exenta del pago de la contribución especial por mejoras y del incremento del impuesto predial por un tiempo acordado con la comunidad”.

Que, entre una de las atribuciones del alcalde o alcaldesa constantes en el Art. 60, literal e) del COOTAD, dispone: “Presentar con facultad privativa, proyectos de ordenanzas tributarias que creen, modifiquen, exoneren o supriman tributos en el ámbito de las competencias correspondientes a su nivel de gobierno”.

Que, la Ordenanza Sustitutiva para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Azogues, fue conocida, discutida y aprobada en primer debate el 21 de mayo de 2015 y en segundo debate en sesiones extraordinarias de fechas 14 y 16 de marzo de 2016, y publicada en el segundo suplemento del Registro Oficial N° 757 de fecha miércoles 18 de mayo de 2016, la que necesita ser actualizada de conformidad a las disposiciones legales vigentes.

En ejercicio de las atribuciones establecidas en los Artículos 7, 57 literales a), b) y c); 322, 323 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD),

EXPIDE:

LA ORDENANZA SUSTITUTIVA PARA EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE MEJORAS, POR OBRAS EJECUTADAS EN EL CANTÓN AZOGUES.

Título I GENERALIDADES

Capítulo I CONCEPTUALIZACIÓN

Art. 1.- Sujeto activo.– El sujeto activo de la contribución especial de mejoras, es el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Azogues en cuya jurisdicción se

ejecuta la obra, y por tanto, está en facultad de exigir el pago de las obligaciones, que por este concepto se llegaren a determinar con base a los informes técnicos y económicos emitidos por la ejecución de la obra, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización “COOTAD”.

Art. 2.- Sujeto pasivo. – Son sujetos pasivos de la contribución especial y, por ende, están obligados al pago de la misma, las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, sin excepción, los propietarios y poseionarios de los inmuebles beneficiados por la ejecución de la obra pública. El Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Azogues podrá absorber con cargo a su presupuesto de egresos, el importe de las exenciones que por razones de orden público, económico o social se establezcan mediante ordenanza, cuya iniciativa privativa le corresponde al alcalde de conformidad con el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía Descentralización “COOTAD”.

Art. 3.- Base imponible. – La base de este tributo será el costo de la obra respectiva, prorrateado entre las propiedades beneficiadas, en la forma y proporción establecido en la presente ordenanza.

Art. 4.- Carácter real de la contribución de mejoras. - Esta contribución tiene carácter real, las propiedades beneficiadas, cualquiera que sea su título legal o situación de empadronamiento, responderán con su valor por el débito tributario. Los propietarios y poseionarios solamente responderán hasta por el valor de la propiedad, de acuerdo con el avalúo municipal actualizado, realizado antes de la iniciación de las obras.

Art. 5.- Independencia de las contribuciones. - Cada obra ejecutada o recibida para su cobro, por parte del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Azogues, dará lugar a una contribución especial de mejoras, independiente una de otra.

Capítulo II

OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

Art. 6.- Objeto. – La presente ordenanza tiene por objeto reglamentar la aplicación, cobro y exoneración de la contribución especial de mejoras, por la construcción de cualquier obra pública en el cantón Azogues.

Art. 7.- Ámbito de aplicación. - Las disposiciones de esta ordenanza tiene su ámbito de acción dentro de la jurisdicción del cantón Azogues.

Capítulo III

DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE MEJORAS

Art. 8.- Obras y servicios atribuibles a las contribuciones especiales de mejoras. - Se establecen las siguientes contribuciones especiales de mejoras por:

- a) Apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase; y obras complementarias;
- b) Repavimentación, asfaltado y adoquinado de vías;
- c) Aceras, bordillos y cercas o cerramientos; obras de soterramiento y adosamiento de las redes para la prestación de servicios de telecomunicaciones en los que se incluye audio y video por suscripción y similares, así como de redes eléctricas;
- d) Construcción, mejoramiento y ampliación de obras de alcantarillado y depuración de aguas residuales;
- e) Construcción, mejoramiento y ampliación de obras y sistemas de agua potable;
- f) Desección de pantanos y relleno de quebradas; obras civiles de construcción en laderas, ríos, lagunas y quebradas;
- g) Construcción, mejoramiento, reconstrucción de plazas, parques y jardines;
- h) Construcción, mejoramiento y reconstrucción de puentes;
- i) Otras obras declaradas de servicio público, mediante Ordenanza por el I. Concejo Cantonal de Azogues, que presten beneficio real o presuntivo a los propietarios de inmuebles ubicados en todo el cantón Azogues.
- j) Para el caso de los equipamientos catalogados como equipamiento recreativo mayor y menor, para actividades socio culturales y deportivas, se acogerá a lo que contempla la presente Ordenanza.

Art. 9.- Determinación presuntiva. - Existe el beneficio a que se refiere el artículo anterior, cuando una propiedad resulta colindante con una obra pública, o se encuentra comprendida dentro del área declarada zona de beneficio o influencia.

Art.10.- Hecho Generador. - El objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles por la construcción de cualquier obra pública.

TITULO II

DETERMIANCIÓN DE LAS OBLIGACIONES POR CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE MEJORAS Y EMISIÓN DE TÍTULOS DE CRÉDITO

CAPÍTULO I DETERMINACIÓN DEL COSTO DE LA OBRA

Art. 11.- Cuantía del tributo. - La contribución especial de mejoras se determinará teniendo como base el costo de la obra pública que cause beneficios a los inmuebles, entre los cuales, y a prorrata del tipo de beneficio (local, sectorial o global), que a cada obra corresponda, según lo determine las Direcciones de Planificación, Obras Públicas, y de las instancias técnicas de sus empresas.

Art. 12.- Costos que se pueden reembolsar a través de contribuciones de mejoras. - Para determinar el valor de cada contribución especial de mejoras, de conformidad a lo estatuido en el artículo 588 del COOTAD, los costos de las obras cuyo reembolso se permite son los siguientes:

- a) El valor de las propiedades cuya adquisición o expropiación haya sido necesaria para la ejecución de las obras a las que se refiere el artículo ocho de esta Ordenanza; incluidas las indemnizaciones que se hubieren pagado o deban pagarse, por daños y perjuicios que se causaren por la ejecución de la obra, producidas por fuerza mayor o caso fortuito; deduciendo el precio en que se estimen los predios y fracciones de predios que no queden incorporados definitivamente a la misma.
- b) El valor por demoliciones y acarreo de escombros;
- c) El costo directo de la obra, sea ésta ejecutada por contrato, concesión, licencia o por administración directa del GAD Municipal de Azogues o de sus Empresas, que

comprenderá: movimiento de tierras, afirmados, pavimentación, andenes, bordillos, pavimento de aceras, muros de contención y separación, puentes, túneles, obras de arte, equipos mecánicos o electromecánicos necesarios para el funcionamiento de la obra, canalización, teléfonos, gas y otros servicios, arborización, jardines y otras obras necesarias para la ejecución de proyectos de desarrollo local.

d) Los costos financieros, sea de los créditos u otras fuentes de financiamiento necesarias para la ejecución de la obra, fiscalización, estudios y su recepción por parte del GAD Municipal de Azogues o sus Empresas.

Art. 13.- Determinación del costo de la obra. - Los costos de las obras determinadas en los literales precedentes se establecerán, en lo que se refiere al costo directo, mediante informe de la Dirección de Obras Públicas del GAD Municipal de Azogues, o de las Direcciones de las Empresas Municipales respectivas, a cuyo cargo o a cargo de recursos del estado central se ha ejecutado o se encuentre ejecutando la obras objeto de la contribución. Tales costos se determinarán por las planillas correspondientes, con la intervención de la fiscalización municipal o de las Empresas Municipales.

Los costos financieros de la obra los determinará la Dirección Financiera de la Municipalidad o las similares de la Empresa Municipal pertinente.

Art. 14.- Prohibición. - En ningún caso se incluirá, en el costo, los gastos generales de la administración del GAD Municipal o de sus Empresas, mantenimiento y depreciación de las obras.

CAPITULO III

EMISIÓN DE LOS TÍTULOS DE CRÉDITO

Art. 15.- Emisión de títulos de crédito. - Para la emisión de los títulos de crédito se seguirán los siguientes parámetros:

a.- La Dirección de Obras Públicas Municipales dará inicio a la emisión de los títulos para los pagos, generando y solicitando a las Direcciones Municipales pertinentes los requerimientos para la contribución especial de mejoras.

b.- La Dirección de Planificación determinará la clase de beneficio que genera la obra, y de ser el caso la determinación del área de influencia.

En caso de obras de Alcantarillado y Agua Potable generadas por el GAD Municipal o las Empresas Municipales, corresponderá a las dependencias pertinentes de dichas empresas la determinación de la clase de beneficio que generan, para lo cual la Dirección de Planificación requerirá al ejecutivo cantonal y este a su vez a la Empresa Municipal la determinación del tipo de beneficio; basado en esta información se realizarán las actuaciones administrativas correspondientes para la emisión de los títulos de crédito.

c.- El Departamento de Avalúos y Catastros determinará el avalúo real o presuntivo y elaborará el catastro en base al beneficio que generan las obras, determinando los beneficiarios frentistas y los beneficiarios del área de influencia inmediata o total, con los datos del costo de la obra determinada por la Dirección de Obras Públicas Municipales, y remitirá a la Dirección Financiera para el respectivo trámite.

d.- La Dirección Financiera a través de la Sección de Rentas Municipales o la Dirección Financiera de sus Empresas, procederán a determinar el monto de la obligación de cada contribuyente, y emitirán los títulos de crédito correspondientes, salvo el caso en el que existan convenios de cooperación en el cual se establezca el monto y la condición de recuperación, con las exenciones que se estipulen.

e.- El/La Tesorero/a Municipal o su similar de las Empresas Municipales, serán los responsables de la recaudación, y los custodios de los títulos de crédito y se harán cargo de su recuperación; se podrá utilizar la red de Bancos privados existentes en el cantón.

Art. 16.- El GAD Municipal de Azogues suscribirá convenios con las Empresas Municipales, para la recuperación de valores por contribuciones de mejoras en obras que ejecuten tales Empresas, de acuerdo a las determinaciones constantes de esta Ordenanza y con la participación por recuperación que se fije en dichos Convenios.

Art. 17.- Requisitos de los títulos de crédito. - El título de crédito tendrá los siguientes requisitos:

1. Designación de la administración tributaria y departamento que lo emita;
2. Nombres y apellidos o razón social y número de registro, en su caso, que identifiquen al deudor tributario y su dirección, de ser conocida;

3. Lugar y fecha de la emisión y número que le corresponda;
4. Concepto por el que se emita con expresión de su antecedente;
5. Valor de la obligación que represente o de la diferencia exigible;
6. La fecha desde la cual se cobrarán intereses, si éstos se causaren; y,
7. Firma autógrafa o en facsímile del funcionario o funcionarios que lo autoricen o emitan.

CAPÍTULO IV

PAGO Y DESTINO DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE MEJORAS

Art. 18- Forma de pago. - La contribución especial de mejoras de que trata esta Ordenanza, podrá cobrarse fraccionando el valor de la obra, a medida que vaya terminándose por etapas, tramos o partes.

Definido el plazo, el pago será anual.

El pago será exigible, inclusive, por vía coactiva, de acuerdo con la Ley.

Los contribuyentes que realicen el pago total dentro de los sesenta días contados a partir de la fecha de emisión de los títulos de crédito, tendrán derecho al descuento del: 20% sobre los pagos que les correspondan realizar entre 6 y 10 años; y, 10% menos, si el pago es en menos de 6 años.

Art. 19.- Plazo para el Pago. - El plazo para el cobro de toda contribución especial de mejoras será de hasta 10 años como máximo, mismo que será determinado por el modelo de gestión generado para la ejecución de la obra o lo informes administrativos que determine el plazo por medio de las dependencias de Obras Públicas y Planificación.

El plazo se establecerá en función del valor de la obra, y del impacto que esta cause en los contribuyentes, el cual se contará después de sesenta 60 días de la recepción provisional de la obra o tramo de la misma; siendo este el plazo máximo para que todas las dependencias involucradas emitan los informes correspondientes para la emisión de los títulos de crédito.

En las obras construidas con financiamiento, la recaudación de la contribución especial de mejoras se efectuará de acuerdo a las condiciones del préstamo, sin perjuicio de que, por situaciones de orden financiero y para proteger los intereses de los contribuyentes, el

pago se haga con plazos distintos a los determinados para la cancelación del préstamo; la Dirección Financiera del GAD Municipal o de las Empresas Municipales, establecerán el plazo de pago de esta obligación.

Art. 20.- Liquidación de la obligación tributaria. - Dentro de los sesenta días 60 hábiles posteriores a la recepción provisional de la obra, la Dirección de Obras Públicas Municipales, generará los requerimientos para que todas las dependencias involucradas emitan los informes y certificaciones necesarias para la contribución especial de mejoras por parte de la Dirección Financiera del GAD Municipal o de las Empresas; salvo que exista los justificativos administrativos que amerite, se podrá diferir este plazo.

Art. 21.- Subdivisión de deudas. - En caso de copropietarios y coherederos de propiedades con deudas pendientes por estas contribuciones especiales de mejoras, los propietarios tendrán derecho a solicitar la división proporcional de la deuda. Mientras no exista plano catastral, los propietarios deberán presentar un plano adecuado del inmueble, para facilitar la subdivisión del débito.

Art. 22.- Transferencia de Dominio.- Los notarios no podrán celebrar escrituras, ni el Registrador de la Propiedad registrarlas cuando se efectúe la transferencia de dominio de propiedades con deuda pendiente por contribución especial de mejoras, mientras no se haya cancelado en su totalidad tales deudas, para lo cual exigirá el correspondiente certificado extendido por la Tesorería Municipal, en el sentido de que las propiedades, cuya transferencia de dominio se vaya a efectuar, no tenga deudas pendientes por contribución especial de mejoras.

Cuando la transferencia de dominio se refiera solamente a una parte del inmueble, el propietario podrá solicitar la subdivisión de la deuda, conforme se señala en el Artículo anterior, y deberá pagar antes de celebrar las escrituras, las deudas que correspondan a la parte de la propiedad cuyo dominio se transfiere.

Art. 23.- Destino de los fondos recaudados. - El producto de las contribuciones especiales de mejoras, determinadas en esta Ordenanza, se destinará al financiamiento de las obras públicas.

Art. 24.- Entrega de aportes en dinero y/o trabajo, de propietarios de inmuebles del cantón Azogues.- Con el objeto de bajar costos y propiciar la participación ciudadana en la ejecución de obras públicas que sean recuperables vía contribución especial de mejoras, el GAD Municipal de Azogues y sus Empresas podrán recibir aportes en dinero y/o trabajo, de propietarios de inmuebles del cantón Azogues; emitiendo en favor de éstos documentos de pago anticipado (notas de crédito) de la contribución especial de mejoras por la obras a ejecutarse con tales contribuciones y en beneficio de esos mismos propietarios.

Art. 25.- Suscripción de convenios. - El GAD Municipal y sus Empresas suscribirán convenios, con la banca privada, para la recaudación de los créditos por contribución especial de mejoras. A su vez, suscribirá convenios con las Empresas que presten servicios públicos, para la recaudación de las contribuciones de mejoras que tengan relación con los servicios que brinden tales empresas.

Art. 26.- Pagos anticipados. - Los contribuyentes, podrán realizar pagos anticipados a favor de la Municipalidad o sus Empresas, como abono o cancelación de sus obligaciones. En estos casos se liquidarán tales valores a la fecha de pago. Los títulos de créditos se vuelven exigibles a partir de la fecha de su vencimiento; es decir al año de su emisión.

TÍTULO III

DISTRIBUCIÓN DEL COSTO DE LAS OBRAS Y SERVICIOS ATRIBUIBLES A LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE

MEJORAS

CAPÍTULO I

DETERMINACIÓN DE LOS TIPOS DE BENEFICIO

Art. 27.- Tipo de beneficio. - Por el beneficio que generan las obras que se pagan mediante las contribuciones especiales de mejoras, estas se clasifican en:

1) Locales. - Aquellas que causan un beneficio directo a los propietarios frentistas y/o beneficiarios indirectos.

- 2) Sectoriales. - Las que causan el beneficio a un sector o área de influencia debidamente delimitada.
- 3) Globales. - Las que causan un beneficio general a todos los inmuebles del cantón Azogues.

En todos los casos, previo informe de las direcciones correspondientes del GAD Municipal de Azogues, quienes establecerán las obras que tienen estas características, se contará con la aprobación del I. Concejo Cantonal, órgano legislativo que mediante resolución determinará los parámetros de la recuperación de cada obra.

Art. 28.- Los beneficios por las obras, son excluyentes unos de otros; así: quien paga un beneficio local, no pagará el sectorial ni global.

CAPÍTULO II DISTRIBUCIÓN DEL COSTO POR CALZADAS

Art. 29.- Los costos por pavimentación y repavimentación, asfaltado, adoquinado, construcción de toda clase de vías, en las que se tomará en cuenta el adoquinamiento, asfalto, pavimento rígido, se distribuirán de la siguiente manera:

1.- Vías clasificadas como Locales:

- a) El cuarenta por ciento será prorrateado sin excepción sobre todas las propiedades con frente a la vía y beneficiados directos por el acceso, en proporción a la medida de dicho frente;
- b) El sesenta por ciento será prorrateado sin excepción, sobre todas las propiedades con frente a la vía y los beneficiados directos por el acceso, en proporción al avalúo de la tierra y las mejoras adheridas en forma permanente.
- c) La suma de las alícuotas a) y b) así determinadas, será la cuantía de la contribución especial de mejoras, correspondientes a predios no exentos del impuesto a la propiedad, serán puestos al cobro en la forma establecida en el COOTAD y en esta Ordenanza.

2.- Vías clasificadas como Sectoriales:

- a) El sesenta por ciento 60% del valor total, será calculado sin excepción sobre todas las propiedades con frente a la vía, aplicando la metodología establecida en este artículo.

b) El cuarenta por ciento 40% del valor total, será calculado sin excepción entre todas las propiedades o parte de las mismas, ubicadas dentro de la zona de beneficio, excluidas las del inciso anterior, en proporción a los avalúos de los predios beneficiados.

3.- Vías clasificadas como Globales:

a) El treinta por ciento 30%, los propietarios frentistas beneficiados, en la forma determinada en este artículo.

b) El setenta por ciento 70%, distribuido entre todos los predios que reciben el beneficio global, excluidos los del literal a).

Art. 30.- Intervención rural. - El costo de los pavimentos rurales se distribuirá entre todos los predios rurales, aplicando un procedimiento de solidaridad, basado en la exoneración de predios cuya área sea menor a una hectárea y en la capacidad de pago de sus propietarios, para lo cual a la diferencia lo asumirá el GAD Municipal de Azogues.

Art. 31.- De los lotes sin edificación o vacantes. - En caso de lotes sin edificación o vacantes que sean frentistas a una obra que produjere una contribución especial por mejoras, para efectos de calcular lo dispuesto en los numerales 1, 2 y 3 del Art. 29, se tomará de modo presuntivo la existencia de una edificación cuya área de construcción y avalúo se determinará de la siguiente manera:

a). - Se establecerá un predio mediano, cuya superficie de lote y área de construcción será igual a las medianas del respectivo sector catastral, considerando en el caso de esta última exclusivamente los lotes con edificación.

b). - Se determinará para cada lote sin edificación el correspondiente factor K, que será igual a la superficie del lote sin edificación dividida para la superficie de lote del predio mediano.

c). - El factor K, se multiplicará luego por el área de construcción del predio y se obtendrá la respectiva área de construcción presuntiva.

d). - A ésta se aplicará el avalúo por metro cuadrado de construcción medio del sector y que será igual a la mediana de los avalúos por metro cuadrado de construcción correspondientes a las edificaciones existentes en el sector, obteniéndose de este modo el avalúo de la edificación presuntiva.

Art. 32.- En el caso de inmuebles declarados bajo el Régimen de Propiedad Horizontal, se emitirán cartas de pago independientes para cada copropietario; debiendo, el (40%)

cuarenta por ciento al que se refiere la letra a) del Art. 29 de ésta Ordenanza, distribuirse de acuerdo a las alícuotas que por frente de vía le corresponde a cada uno de los copropietarios y, el (60%) sesenta por ciento al que se refiere la letra b) del mismo artículo, distribuirse en las alícuotas que les corresponde por el avalúo de la tierra y las mejoras introducidas; también en proporción a sus alícuotas, en el caso de obras locales. En el de sectoriales y globales pagarán a prorrata del avalúo municipal del inmueble de su propiedad.

Art. 33.- Si una propiedad tuviere frente a dos o más vías, el avalúo de aquella, se dividirá proporcionalmente a la medida de dichos frentes.

CAPÍTULO III

DISTRIBUCIÓN DEL COSTO POR ACERAS Y BORDILLOS, CERCAS, CERRAMIENTOS Y OBRAS DE SOTERRAMIENTO Y ADOSAMIENTO DE REDES

Art. 34.- Distribución del costo de las aceras y bordillos. - La totalidad del costo por aceras y bordillos construidos por el GAD Municipal de Azogues, será desembolsado mediante esta contribución por los respectivos propietarios de los inmuebles frentistas, en función del frente de cada propietario.

En casos que de acuerdo a la topografía de los sectores donde se construyan este tipo de obras, sean necesarias realizar trabajos adicionales como muros, se considerarán los volúmenes de obra como una sola inversión en conjunto con la vía de ser el caso; o en su defecto solo la obra complementaria construida.

Art. 35- Distribución del costo de las cercas y cerramientos. - La totalidad del costo por cercas o cerramientos, construidas por el GAD Municipal de Azogues, deberá ser cobrado como una sola inversión de la obra.

Art. 36.- Distribución del costo por obras de soterramiento y adosamiento de redes. - La totalidad del costo por soterramiento y adosamiento de redes, será cancelado por los respectivos propietarios de los inmuebles en proporción a las medidas de los frentes que dan a la vía.

Art. 37.- Régimen de propiedad Horizontal. - En el caso de inmuebles declarados bajo el régimen de propiedad horizontal, se emitirán títulos de crédito individuales para cada copropietario, en relación a sus alícuotas y por el costo total de la obra con frente a tal inmueble.

CAPÍTULO IV

DISTRIBUCIÓN DEL COSTO DE PUENTES, TÚNELES, PASOS A DESNIVEL Y DISTRIBUIDORES DE TRÁFICO.

Art. 38.- El costo total de las obras de paso vehicular señaladas en este Capítulo, será distribuido entre los propietarios beneficiados, a prorrata del avalúo Municipal de sus inmuebles. Estos beneficios siempre serán catalogados como Globales.

Los costos por este concepto en el caso de paso peatonal de ninguna manera serán concebidos en forma similar a los de las vías clasificadas como Globales; por el contrario, será distribuido en forma equitativa para todos los predios.

CAPÍTULO V

DISTRIBUCIÓN DEL COSTO DE OBRAS DE AGUA POTABLE, ALCANTARILLADO, DEPURACIÓN DE AGUAS RESIDUALES, COLECTORES, PLANTAS DE TRATAMIENTO Y OTRAS REDES DE SERVICIO

Art. 39.- El costo de las obras de Agua Potable, Alcantarillado, Depuración de Aguas Residuales, Colectores, Plantas de tratamiento y Otras Redes de Servicio realizadas por el GAD Municipal de Azogues, en su valor total, será cobrado de conformidad a lo contemplado en la Ordenanza para la determinación, recaudación y cobro de la contribución especial de mejoras de construcción y ampliación de obras del sistema de agua potable, alcantarillado y saneamiento ambiental de la Empresa Pública Municipal de Agua Potable y Alcantarillado y Saneamiento Ambiental en el cantón Azogues; en la cual deberá estar incluido el beneficio que genera, sea local, sectorial o global.

CAPÍTULO VI

DISTRIBUCIÓN DEL COSTO DE OBRAS DE DESECACIÓN DE PANTANOS Y RELLENO DE QUEBRADAS MUROS DE CONTENCIÓN

Art. 41.- Distribución del costo por obras de desecación y rellenos Obras civiles de construcción en laderas ríos lagunas y quebradas y obras de apertura, adecuación y recuperación territorial. - Cuando por requerimientos, técnicos, ambientales, sociales y deportivos, se deban realizar las obras señaladas en este capítulo, El costo total de las obras señaladas en este capítulo, serán prorrateados de acuerdo al avalúo municipal por los respectivos propietarios de los inmuebles beneficiados, según sea el tipo de beneficio.

TÍTULO IV

DE LAS REBAJAS Y EXENCIONES AL PAGO DE CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE MEJORAS

Art. 42.- Rebajas Especiales.- Una vez establecido el tributo por contribución especial de mejoras, y notificado el mismo de conformidad a la Ley, la Dirección Financiera Municipal, deberá requerir mediante dos publicaciones en un medio de comunicación escrita, a los contribuyentes que siendo propietarios de bienes raíces cuyo avalúo catastral no supere el valor de cien remuneraciones básicas unificadas; siempre y cuando uno de estos predios lo utilice exclusivamente para su vivienda, y que sus ingresos no superen las dos Remuneraciones Básicas Unificadas, RBU, que cumplan con una sola de las siguientes condiciones:

a) A las personas de la tercera edad cualquiera sea su estado civil, presentarán copia de la cédula de identidad, se aplicará la rebaja del 25% siempre y cuando su patrimonio no supere las 500 remuneraciones básicas del trabajador en general.

Para el caso de las personas de la tercera edad cuyos bienes raíces tengan un avalúo mayor a las quinientas remuneraciones básicas unificadas, se aplicará la siguiente tabla de exenciones:

1. Quienes posean bienes avaluado hasta 580 RBU: el 10%;
2. Quienes posean bienes avaluado hasta 510 RBU: el 15%; y,
3. Quienes posean bienes avaluado hasta 500 RBU: el 20%

b). Las personas con discapacidad, amparadas en la ley Orgánica de Discapacidades y su Reglamento, para lo cual presentarán el respectivo carnet abalizado por el Ministerio de Salud y/o en su defecto la cédula de ciudadanía donde conste el grado de discapacidad, se aplicará la siguiente tabla de exenciones:

Grado de Discapacidad	Porcentaje para la aplicación del Beneficio
Del 30 al 49%	25%
Del 50% al 74%	30%
Del 75% al 84%	60%
Del 85% al 100%	100%

Las personas que tengan bajo su amparo y protección a personas con discapacidad, dentro del segundo grado de consanguinidad, se aplicarán el 25% de exención, para lo cual deberá demostrar esta calidad.

c) Las mujeres jefas de hogar que sean viudas, divorciadas o madres solteras, comprobarán tal condición con la cédula de identidad y las partidas correspondientes del Registro Civil, cuya rebaja será del 25%.

d) Los Jubilados sin relación de dependencia laboral, y que supervivan de las pensiones jubilares no mayores a dos remuneraciones básicas unificadas, serán beneficiarios de la rebaja equivalente al 25%.

e) Las personas que sufran una enfermedad catastrófica terminal, debidamente certificada por un organismo público de salud, se acogerán a una exención del 50%. Igual beneficio, recibirán quienes mantengan a un familiar dentro del segundo grado de consanguinidad, en igual situación de enfermedad.

f).- Para los casos de extrema pobreza y/o casos especiales y que no se encuentren inmersos dentro de los literales anteriores, deberán realizar la solicitud al Alcalde de la Ciudad, presentando la documentación de soporte, quien dispondrá a la sección de Trabajo Social de la entidad realizar el análisis económico y social de los casos

requeridos, misma que emitirá el informe correspondiente con la documentación de análisis, expediente que se pondrá en consideración del Concejo Municipal para que de ser procedente, dicte la resolución con la exención del 100% y se remita a la Dirección Financiera, Sección Rentas Municipales y Departamento de Avalúos y Catastros para el trámite pertinente.

g) En caso de bienes patrimoniales públicos o privados los mismos serán sujetos a las exenciones que para el efecto dictará el Concejo Municipal mediante reglamento

Art. 43. La Dirección Financiera Municipal elaborará un formulario que deberá ser suscrito por cada contribuyente, al cual se adjuntará los documentos a los que se refieren las disposiciones de esta Ordenanza; así como, el certificado del Registro de la Propiedad de poseer bienes.

El Departamento de Avalúos y Catastros certificará el avalúo de los bienes.

Art. 44.- De cambiar las condiciones que dieran origen a la reducción del tributo, se lo re liquidará sin considerar tal disminución desde la fecha en la que las condiciones hubiesen cambiado, siendo obligación del contribuyente notificar a la Dirección Financiera del GAD Municipal el cambio ocurrido, inmediatamente de producido, so pena de cometer el delito de defraudación tipificada en el Código Tributario.

Art.45.- Los Contribuyentes para acogerse a estas rebajas, deberán presentar anualmente el formulario establecido por la Dirección Financiera, justificando la condición establecida en los literales a), b), c), d); y, e) del Art. 42 de la presente Ordenanza.

Art. 46.- Plazo para la presentación de la documentación. De manera previa a la emisión de los títulos o hasta el plazo máximo de sesenta días posteriores a la fecha de emisión de la cuota anual a pagar, los propietarios que se creyeren beneficiarios de los subsidios sociales, presentarán ante la Dirección Financiera Municipal la solicitud correspondiente con los documentos justificativos de su derecho, detallados en el artículo precedente; y, de ser posterior acudirán ante la Máxima Autoridad Financiera conforme lo determinan el Código Orgánico Tributario.

Art. 47.- Reparaciones. - Las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas que, por realizar obras de interés personal, particular o colectivo, dañaren o destruyeren las obras de construcción de Aceras, bordillos, adoquinamiento, asfaltado, pavimentación o repavimentación de calles, estarán en la obligación de repararlas, y los cobros correrán a su cuenta. En caso de que la reparación no se realizara, el GAD Municipal de Azogues procederá a emitir los títulos de crédito correspondientes. El cobro de este título se lo hará a través de las recaudaciones por la vía coactiva.

Art. 48.- Sociabilización. - El GAD Municipal realizará a través del Departamento de Comunicación Social, página web, radio municipal, Dirección desarrollo comunitario, procederá con la sociabilización de la obra, con los beneficiarios de la misma.

Art. 49.- Emisión. - En todos los casos de obras de beneficio global, la emisión de los títulos de crédito o liquidaciones se hará en los meses de enero y julio de cada año

Art. 50.- Glosario de términos: Para la aplicación de la presente ordenanza se tomarán en cuenta las siguientes definiciones:

Base del Tributo. - La base de este tributo será el costo de la obra respectiva, prorrateado entre las propiedades beneficiadas, en la forma y proporción que se establece en ésta y las respectivas Ordenanzas (COOTAD, 2015; Art. 578).

Carácter de la contribución de mejoras.- La contribución especial tiene carácter real. Las propiedades beneficiadas, cualquiera que sea su título legal o situación de empadronamiento, responderán con su valor por el débito tributario. Los propietarios solamente responderán hasta por el valor de la propiedad, de acuerdo con el avalúo municipal actualizado, realizado antes de la iniciación de las obras (COOTAD, 2015; Art. 576).

Contribución especial de mejoras.- Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Determinación presuntiva. - Beneficio cuando una propiedad resulta colindante con una obra pública, o se encuentra comprendida dentro del área declarada zona de beneficio o influencia por ordenanza del respectivo Concejo. (COOTAD, 2015; Art. 573).

Exoneración (exención). - Eliminar o reducir una obligación tributaria de carácter temporal o definitivo mediante una ley.

Obras de soterramiento y adosamiento de redes. - Entiéndase por obras de soterramiento y adosamiento de redes, las que sirven para la prestación de servicios de telecomunicaciones en los que se incluye audio y video por suscripción y similares, así como de redes eléctricas.

Sujeto activo. - El sujeto activo de la contribución especial es la municipalidad o distrito metropolitano en cuya jurisdicción se ejecuta la obra, sin perjuicio de lo dispuesto en este Código (COOTAD, 2015; Art. 574).

Sujetos pasivos. - Son sujetos pasivos de la contribución especial los propietarios y poseedores de los inmuebles beneficiados por la ejecución de la obra pública. Las municipalidades y distritos metropolitanos podrán absorber con cargo a su presupuesto de egresos, el importe de las exenciones que por razones de orden público, económico o social se establezcan mediante ordenanza, cuya iniciativa privativa le corresponde al alcalde de conformidad con este Código (COOTAD, 2015; Art. 575).

Tributo. - Ingresos de derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente por el Estado, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

Pavimentación. - Cuando se realiza trabajos desde la rasante, mejoramiento o sub base, base y capa de rodadura.

Repavimentación. - Cuando se realiza trabajos de mejorar o cambiar la base y capa de rodadura;

Ensanchamiento. - Cuando se realiza una ampliación en el ancho de la vía, cumpliendo las características de pavimentación.

DISPOSICIONES GENERALES

ÚNICA. - En todas las exenciones, exoneraciones y beneficios que se generen acorde a lo determinado a esta ordenanza, los valores de los títulos de crédito se re liquidaran a nombre del GAD Municipal de Azogues.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

PRIMERA. - La presente Ordenanza será aplicada a todas las obras terminadas, cuyas liquidaciones del tributo se encuentren pendientes de emisión y cobro, por lo que la Dirección de Obras Públicas, una vez que se encuentre publicada en el Registro Oficial, iniciará en forma inmediata, el trámite respectivo, para su recuperación.

DISPOSICIONES FINALES

PRIMERA. - En todas las obras públicas, según determinación de la Dirección de Obras Públicas Municipales, o el correspondiente órgano de las Empresas Municipales, establecerá el período de diseño de las mismas, en cuyos plazos el GAD Municipal de Azogues y sus Empresas, garantizarán el cuidado, mantenimiento y protección de tales obras, sin que, en ellos, se puedan imponer contribuciones adicionales a las obras ejecutadas y por cargo a su mantenimiento y conservación.

SEGUNDA. - En todos los casos no previstos en esta Ordenanza, se establecerá lo que dispone el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD).

TERCERA. - Queda derogada la Ordenanza Sustitutiva para el cobro de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por obras ejecutadas en el cantón Azogues publicada en el segundo suplemento del Registro Oficial N° 757 de fecha miércoles 18 de mayo de 2016.

CUARTA. - Queda derogada toda disposición que se contraponga a la presente.

QUINTA. - La presente Ordenanza Sustitutiva, entrará en vigencia a partir de su aprobación por parte del Ente Edificio Cantonal de Azogues, y su publicación en el Registro Oficial.

Dado y firmado en la sala de sesiones del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Azogues, a los doce días del mes de marzo de dos mil veinte y tres.