

SERIE 
Magíster
VOLUMEN 124

*La tasa,
un tributo
que ha sido
desnaturalizado
en Ecuador*

*Gabriela
Valdivieso*



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador



CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL

La tasa, un tributo que ha sido
desnaturalizado en Ecuador

SERIE 
Magíster
VOLUMEN 124

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR, SEDE ECUADOR
Toledo N22-80 • Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador
Teléfonos: (593 2) 322 8085, 299 3600 • Fax: (593 2) 322 8426
www.uasb.edu.ec • uasb@uasb.edu.ec

CORPORACIÓN EDITORA NACIONAL
Roca E9-59 y Tamayo • Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador
Teléfonos: (593 2) 255 4358, 255 4558 • Fax: ext. 12
www.cenlibrosecuador.org • cen@cenlibrosecuador.org

Gabriela Valdivieso

**La tasa, un tributo que ha sido
desnaturalizado en Ecuador**



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador

20 años



CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL

Quito, 2013

La tasa, un tributo que ha sido desnaturalizado en Ecuador

Gabriela Valdivieso



Primera edición:

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador
Corporación Editora Nacional
Quito, enero de 2013

Coordinación editorial:

Quinche Ortiz Crespo

Armado:

Martha Vinueza M.

Impresión:

*Taller Gráfico La Huella
La Isla N27-96 y Cuba, Quito*

ISBN: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador
978-9978-19-560-4

ISBN: Corporación Editora Nacional
978-9978-84-657-5

Derechos de autor:

Inscripción: 040756

Depósito legal: 004904

Título original: *La desnaturalización de la tasa en el Ecuador*

Tesis para la obtención del título de Magíster en Derecho,

con mención en Derecho Tributario

Programa de Maestría en Derecho, 2010

Autor: *Gabriela Valdivieso Ortega* (correo e.: *Gaby_valdivieso@hotmail.com*)

Tutor: *César Montaña*

Código bibliográfico del Centro de Información: *T-0876*

Índice

Introducción / 11

Capítulo I

Teoría general de la tasa / 13

Elementos esenciales de los tributos / **18**

Elementos esenciales de las tasas en particular / **27**

Las tasas y otras figuras, diferencias / **40**

Capítulo II

La tasa en el régimen jurídico ecuatoriano / 51

Constitución de la República del Ecuador / **51**

Código tributario del Ecuador / **68**

Ley Orgánica de Régimen Municipal del Ecuador / **69**

Ley de Régimen para el Distrito Metropolitano de Quito / **77**

Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito / **78**

Capítulo III

Estudio de casos de la realidad ecuatoriana / 79

Tasas aeroportuarias / **79**

Tasas por servicios de seguridad ciudadana / **89**

Conclusiones / 93

Propuesta de reforma legislativa / 97

Bibliografía / 99

*A mi esposo, Juan José, por creer en mí como lo hace,
por su infinito amor y apoyo incondicional.
A mis padres, Juan Carlos y Judith, a quienes amo
y admiro profundamente,
pilares fundamentales en mi vida.
A mis hermanos, Valeria y Juan Emanuele,
estímulo constante para mejorar cada día.
A mis abuelitos Aby, Rubén, Julio y María del Cisne,
por la comprensión, protección y cariño
que me han dado a lo largo de mi vida.*

Mi gratitud,

A Dios, pues sin su bendición no hubiese llegado hasta aquí.

Al doctor César Montaña, maestro y amigo, por su ejemplo, apoyo y por el tiempo dedicado a corregir minuciosamente mi trabajo, a quien reitero mi admiración y afecto.

A mi hermana Valeria, compañera de vida y quien fue parte de mis buenos y malos momentos durante el año que cursé la maestría.

A mis amigas Daniela Mahauad y Pamela Bermeo, por haber estado siempre a mi lado, a pesar del poco tiempo que tenía para ellas mientras realizaba mis estudios.

Introducción

Por el principio de generalidad, todos los habitantes del Ecuador estamos obligados a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, a través del pago de los tributos legalmente establecidos, más aún si nuestra Carta Magna define al Estado ecuatoriano como un Estado social, lo que quiere decir que se trata de un Estado prestacional, es decir, un Estado obligado a brindar una serie de prestaciones a favor de los ciudadanos; a lo que cabe agregar un punto importante, y esto es, que nuestro programa constitucional se encuentra casi en su totalidad informado por el principio de solidaridad.

Ahora bien, partiendo de la importancia de los tributos para el desarrollo y buen vivir de la sociedad y reconociendo que son un instrumento indispensable para la obtención de recursos, a más de ser instrumentos de política económica, no es posible que los conceptos sean tergiversados a tal punto que con su creación o aplicación se violen nuestros derechos.

En este trabajo, que consta de tres capítulos analizaremos específicamente un tipo de tributo, la tasa. En el primer capítulo, revisaremos desde las concepciones más antiguas hasta las opiniones actuales de los autores contemporáneos, acerca de esta institución, a fin de intentar acercarnos a una definición correcta de la misma. Posteriormente, analizaremos los elementos que rigen a los tributos en general y, por lo tanto, a cada una de sus especies, continuando con un examen de las características que atañen a la tasa, como un tributo independiente. Finalizaremos, contrastando a la tasa con las contribuciones especiales, los impuestos los precios públicos, las tarifas y los derechos, a fin de establecer las diferencias más notables.

En el segundo capítulo se realizará un minucioso examen de la legislación ecuatoriana, en todo lo concerniente a la tasa. Para ello partiremos de los principios constitucionales que rigen al género tributo y, por lo tanto, de sus diferentes categorías. Continuaremos con el análisis de lo establecido en el Código Tributario ecuatoriano y finalizaremos con la revisión de leyes particulares como la Ley Orgánica de Régimen Municipal, la Ley de Régimen para el Distrito Metropolitano de Quito y el Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito.

Finalmente, en el tercer capítulo analizaremos dos casos ecuatorianos, en los que, por diversas razones, a nuestro criterio se ha producido, una desnaturalización de la tasa, ya sea transformándola en otra figura que está fuera del campo de los tributos o bien convirtiéndola en otra especie de tributo.

CAPÍTULO I

Teoría general de la tasa

Como primer punto, analizaremos los diferentes conceptos de tasa, propuestos por la doctrina tributaria más relevante y a partir de aquellas concepciones clásicas, revisaremos su evolución y culminaremos con el examen de las definiciones que nos proponen los autores más recientes; paso seguido, estudiaremos los elementos esenciales que rigen al tributo y que son comunes a todas sus especies, para posteriormente ocuparnos del análisis de aquellas características que conciernen a la tasa en particular, como especie independiente. Finalizaremos contrastando a la tasa con las otras especies tributarias y con figuras muy similares como: los precios públicos, las tarifas y los derechos, a fin de establecer las diferencias más notables.

En nuestra labor, es necesario partir del hecho de que dentro de la legislación ecuatoriana no existe una definición del género tributo y mucho menos un concepto de cada una de sus especies, entre ellas la tasa. No nos detendremos en este punto, puesto que lo abordaremos más adelante al examinar la tasa en el régimen jurídico ecuatoriano. No obstante, dejamos sentado nuestro criterio en el sentido de que esta falta de regulación expresa de lo que es el tributo y de lo que debe entenderse por cada una de sus clases o especies, es producto de una deficiencia de técnica legislativa en la materia, que ha sido superada por otros países. Por ejemplo la Ley General Tributaria española, en el art. 2, luego de clasificar a los tributos en tasas, contribuciones especiales e impuestos, establece que:

Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.¹

1. Ley General Tributaria española, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, BOE, 18 de diciembre de 2003, art. 2, num. 2, literal a).

En el art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) se define a la tasa del siguiente modo: «es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente»;² si bien este concepto ha constituido un aporte esclarecedor que ha sido recogido en los códigos de varios países, el mismo se encuentra desactualizado respecto de las modernas concepciones acerca de la tasa.

También el Modelo de Código del Centro Interamericano de Administración Tributaria (MCCIAT), en su art. 11 establece que: «Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, individualizado en el contribuyente».³ Cabe aclarar que los conceptos vertidos en este Modelo de Código, al igual que los incluidos en el MCTAL, no constituyen para nosotros preceptos jurídicos de carácter obligatorio.

En la doctrina se ha desarrollado el tema con gran amplitud, sin embargo tampoco faltan los problemas, puesto que las nociones de tasa que se han establecido son muy variadas, y se han generado grandes discusiones, sobre todo al momento de definir la amplitud del concepto de este tributo, por lo que sería vano el intento de buscar una definición constante.

En nuestro criterio, la disparidad de conceptos en gran parte se debe a que la tasa, en un principio, fue abordada por la doctrina hacendista, también denominada económica, del siglo XIX. En efecto, el publicista alemán Kurt Heinrich Rau, en 1832, fue el primero «en concebir una teoría científicamente estructurada de la tasa»,⁴ su obra sirvió de base orientadora en la época y los doctrinarios hacendistas del mencionado siglo centraron su atención en señalar las características exteriores de este tributo, lo cual dio origen a la noción de cambio como fundamento económico de la tasa.

Recientemente, a partir del primer cuarto del siglo XX, con la aparición de las primeras obras sobre derecho financiero y específicamente sobre derecho tributario, el tema empieza a ser tratado por los juristas, quienes entablaron críticas a los conceptos establecidos por la corriente económico-financiera. Sin

2. «Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado», en Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID), redactado por Carlos M. Giuliani Fonrouge (Argentina), Gómez de Souza (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay), septiembre de 1967, art. 16.
3. Modelo de Código del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), septiembre de 1997, art. 11.
4. Gabriel Giampietro Borrás, *Las tasas en la hacienda pública*, Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales-Universidad de la República, 1959, p. 82.

embargo, los rezagos de las primeras concepciones doctrinarias acerca de la tasa están latentes, pues los autores en la actualidad, al elaborar sus conceptos, aún entremezclan factores de índole económica y jurídica.

Entre las concepciones más antiguas y clásicas sobre la tasa podemos señalar la de Berliri, quien considera a este tributo como una carga⁵ y le atribuye una naturaleza contractual, incluyéndola específicamente dentro de los contratos unilaterales. El mencionado autor sostiene que, esta «es la prestación espontánea de dar o de hacer que tiene por objeto una suma de dinero, un efecto timbrado o la asunción espontánea de una obligación, y que constituye una condición necesaria para conseguir un determinado beneficio, y de la cual no se puede pedir la restitución una vez obtenido tal beneficio».⁶ En nuestra opinión, como lo analizaremos más adelante, *la tasa no tiene naturaleza contractual, no es espontánea y tampoco rige sobre ella el principio de beneficio.*

Mejor elaborado pero no acertado es el criterio de García Belsunce,⁷ quien si bien al parecer acepta la obligatoriedad que caracteriza a la tasa, incurre en un error al expresar que: «Tasa es la *contraprestación* pecuniaria que el particular debe al Estado, en virtud de la ley, por la prestación de un servicio jurídico, administrativo o jurisdiccional, de uso obligatorio, divisible y determinado en la persona o bienes del usuario, prestado por el Estado en ejercicio del poder tributario». El equívoco del autor consiste en considerar a la tasa como una *contraprestación*, pues ello atribuye a la misma una naturaleza contractual.

Los conceptos de Luna Requena y Jarach nos parecen bastante limitados. El primero de los autores mencionados define a la tasa como «el recurso con el que se financian necesidades públicas divisibles y de demanda coactiva»⁸ y el segundo sostiene que «la tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo»⁹ A

5. Antonio Belini expresa que: «[...] la tasa se encuadra en ese instituto jurídico más general [...] que es la carga». Antonio Belini, *Principios de derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1964, p. 432.

6. *Ibid.*, p. 431.

7. Horacio García Belsunce, «Revisión parcial del concepto de tasa como especie tributaria», en *Revista Jurídica Argentina La Ley*, t. 2006-F, p. 864, citado por José Oswaldo Casás, «La obligación de que las tasas sean la retribución por servicios públicos efectivamente prestados, la apreciación de la capacidad contributiva para su cuantificación y la razonable equivalencia entre su monto y el costo del servicio» en *Coparticipación y tributos municipales*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2007, p. 93.

8. Álvaro Luna Requena, «¿Tasas o impuestos sobre los ingresos brutos municipales? A propósito del fallo Fleischmann Argentina Incorporated del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba», en Enrique G. Bulit Goñi, coord., *Derecho tributario provincial y municipal*, Buenos Aires, Vilella Ad Hoc, 2002, p. 307.

9. Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2000, p. 234.

estas opiniones poco amplias, agregamos la de José Vicente Troya Jaramillo quien expresa que: «Las prestaciones que financian servicios públicos que benefician únicamente a determinados contribuyentes, toman el nombre de tasas».¹⁰

La definición del tributo en el análisis que elabora Mauricio Plazas Vega, en nuestro criterio, es bastante amplia y cercana a la realidad, sin embargo, el autor incurre en ciertos errores como el de considerar que la actividad de la administración o la utilización del bien de dominio público por la que se cobra una tasa tiene lugar en virtud de la *solicitud del contribuyente*. Como lo examinaremos posteriormente no siempre es así, puesto que hay servicios que la administración presta de oficio y que pueden ser financiados con tasas. El concepto que propone el autor es el siguiente:

Es una prestación tributaria establecida por la ley, a favor del Estado como titular directo o indirecto, originada por una actividad de interés público o colectivo directamente relacionada con el contribuyente, o por la utilización de un bien de dominio público, que no obstante ser indispensable para él, tiene lugar en virtud de su solicitud, y cuya cuantía tiene como criterio de referencia el costo de la actividad o de la disponibilidad del bien de que se trate.¹¹

Los criterios de ciertos autores son más afines con la concepción actual de la tasa. Dentro de la doctrina latinoamericana podemos citar al uruguayo Ramón Valdés Costa, quien expresa que: «la tasa es el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente»,¹² y a Héctor B. Villegas, para quien «la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente».¹³

Son bastante certeras las definiciones de tasa que nos presentan autores como Giuliani Fonrouge y Aquile D. Giannini. Los mencionados doctrinarios, conceptualizan a la tasa del siguiente modo: «tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado»,¹⁴ y «la tasa es la presta-

10. José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de derecho tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984, p. 32.
11. Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2005, p. 187 y 188.
12. Ramón Valdés Costa, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires-Santa Fe de Bogotá-Madrid, Depalma / Temis / Marcial Pons, 1996, p. 143.
13. Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1984, p. 96.
14. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1984, p. 910.

ción pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal y en la medida que en esta se establezca, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado». ¹⁵

Por ser parte de la doctrina tributaria calificada no podemos dejar de lado el concepto de tasa que nos brinda José Juan Ferreiro Lapatza, el autor sostiene que «la tasa es un tributo cuyo hecho imponible consiste en una actuación de la Administración que se refiere, que afecta, directa e indirectamente al sujeto pasivo». ¹⁶ De igual modo es relevante y bastante completo el criterio de Catalina García Vizcaíno, ¹⁷ para quien la tasa es «toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de una ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago».

La discusión sobre cuál es el concepto correcto de la tasa se mantiene, y es que el mismo debe abarcar todos los elementos esenciales de este tributo y excluir aquellos elementos externos o no esenciales, de allí que su elaboración no resulta tarea fácil. Sin embargo, una vez analizadas las definiciones de tasa vertidas por la doctrina tributaria más relevante, podemos concluir que a pesar de que son varias las concepciones de este tributo, y que aunque sin duda presentan variaciones y matices entre unas y otras, *la actividad estatal vinculante* que es uno de los elementos caracterizadores de la tasa, quizá el más importante, está presente sino en la totalidad al menos en la mayoría de definiciones.

Para finalizar propondremos nuestro propio concepto: La tasa es un tributo exigible con ocasión de un servicio público, divisible, estatal, y efectivamente prestado directa o indirectamente por el Estado; siendo necesario que exista una razonable equivalencia entre el costo total de este servicio y el monto total de la tasa, y debiendo destinarse el producto de este tributo, en primer lugar, a la financiación de dicho servicio, admitiendo que de haber un superávit razonable y proporcionado este debe ir primeramente al mantenimiento y mejora del mismo servicio, y posteriormente a cumplir los fines del Estado tanto fiscales como extrafiscales.

15. A. D. Giannini, *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1957, p. 50.
16. José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1994, p. 290.
17. Catalina García Vizcaíno, *Derecho tributario*, t. I, Buenos Aires, Depalma, 1996, p. 99, citado por Álvaro Luna Requena, «¿Tasas o impuestos sobre los ingresos brutos municipales? A propósito del fallo Fleischmann Argentina Incorporated del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba», en E. G. Bulit Goñi, coord., *op. cit.*, p. 310.

ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS

La caracterización jurídica del tributo en sí mismo, como una institución independiente, es necesaria tanto para instituir sus diferencias con otros ingresos públicos, como para establecer los elementos esenciales de este género, que son comunes a todas sus especies (impuestos, tasas y contribuciones).

En las legislaciones de algunos países se incluye expresamente el concepto de tributo, en otras, se ha preferido dejar esta labor a la doctrina, puesto que «consideran que todas las definiciones están impregnadas de cierto tinte subjetivo, como consecuencia de las corrientes jurídicas predominantes».¹⁸ Sin embargo, en nuestro criterio, los conceptos claros y precisos en los textos legales son necesarios para dar certeza a la aplicación del derecho y para dotar de seguridad jurídica¹⁹ al contribuyente.

Como lo aclaramos en las primeras líneas de este trabajo, en el Ecuador ni en la Constitución ni en las leyes se encuentra expresamente contemplado un concepto de tributo, por lo que nos remitiremos a la doctrina, en la que tampoco se halla uniformidad en la definición. Sin embargo, los elementos generalmente manejados en común por los autores son los siguientes:

a) Unilateralidad

En el sentido de que «es el Estado quien los decreta sin que medie el acuerdo con los obligados al pago».²⁰ Es decir, en cuanto al nacimiento de la obligación, la bilateralidad que caracteriza a los negocios jurídicos es sustituida por la unilateralidad. En nuestro criterio esta constituye un elemento esencial de los tributos, sin embargo, es menester aclarar que la unilateralidad no significa arbitrariedad, puesto que las normas constitucionales y legales prevén cuales son los organismos encargados de imponer los tributos, los procedimientos que deben seguir para tal fin, los límites a la potestad tributaria y los recursos que tienen los administrados para defenderse de aquellas disposiciones que atenten contra sus derechos, por ser contrarias al ordenamiento jurídico.

18. J. P. Montero Traibel, *Derecho tributario moderno*, Montevideo, Fundación de la Cultura Universitaria, 1977, p. 163.

19. «El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes», en *Constitución de la República del Ecuador*, art. 82.

20. José Vicente Troya, «Los tributos y sus clases», inédito, versión septiembre de 2002, p. 2.

b) Coacción

A la unilateralidad viene aparejada la coacción. Micheli sostiene que la coactividad puede entenderse de modo distinto en el plano jurídico: «como falta de libertad en cuanto al cumplimiento de la obligación [...], o, como falta de elección acerca del medio de satisfacer ciertas necesidades en relación con determinados servicios, prestados únicamente por el ente público».²¹ Concordamos con Troya Jaramillo,²² quien expresa que solo en el primer caso existe coactividad jurídica, puesto que el segundo caso se refiere a la coactividad de hecho o económica, que se produce como efecto de la existencia de un monopolio.

Ahora bien, a nosotros nos interesa referirnos a la coactividad jurídica, que consiste en que la prestación pueda ser exigida coercitivamente por el Estado, si los particulares obligados no cumplen con el pago, a fin de determinar si constituye o no un elemento esencial de los tributos. Montero Traibel sostiene que la coerción es consecuencia inmediata del ejercicio del poder de imperio del Estado sobre los particulares y la califica como «la característica sobresaliente de toda la teoría de la tributación».²³ Villegas bajo la misma línea expresa que: «elemento esencial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio».²⁴ También, a criterio de Giuliani Fonrouge, la coerción por parte del Estado es un elemento primordial del tributo, «ya que es creado por la voluntad soberana de aquél».²⁵

Concordamos con las opiniones de los autores citados, puesto que los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias, detracciones coactivas de riqueza. Troya Jaramillo sostiene que «la coactividad no es definitiva ni exclusiva de los tributos»,²⁶ sin embargo, creemos necesario puntualizar al respecto en que, si bien los tributos no son las únicas prestaciones coactivas, pues lo son también la expropiación por utilidad pública, el empréstito forzoso, la multa, entre otros, la no exclusividad de esta característica no implica que no pueda ser considerada como un elemento esencial de los tributos.

21. Gian Antonio Micheli, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1975, p. 39.

22. J. V. Troya Jaramillo, «Los tributos...», p. 2.

23. J. Montero Traibel, *op. cit.*, p. 168.

24. H. B. Villegas, *op. cit.*, p. 73.

25. C. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 258.

26. J. V. Troya Jaramillo, «Los tributos...», p. 3.

c) Prestación pecuniaria

Refiriéndose a que «la prestación consiste en una suma de dinero».²⁷ Autores prestigiosos no consideran a este elemento como esencial. Plazas Vega sostiene al respecto que: «si bien los tributos son prestaciones normalmente dinerarias, pueden ser en dinero o en especie».²⁸ Martín Queralt expresa que: «el tributo consiste generalmente en un recurso de carácter monetario, aunque en ocasiones pueda consistir en la entrega de determinados bienes de naturaleza no dinerari».²⁹ Villegas, bajo la misma línea, considera que «si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea in natura no altera la estructura jurídica básica del tributo»,³⁰ agrega el autor que es suficiente con que «la prestación sea pecuniariamente valuable».³¹ A criterio de Giuliani Fonrouge, «decimos que las prestaciones comúnmente son en dinero, por ser esto característica de nuestra economía, pero no es forzoso que así ocurra».³²

Sin embargo, parte de la doctrina calificada se pronuncia en el otro sentido. Así por ejemplo, Gómez de Souza³³ sostiene que de aceptarse el pago en especie «en poco tiempo, el gobierno se transformaría en un bazar, porque recibiría el pago de tributos en cortes de tela, en automóviles, en terrenos, etc.». Bajo la misma concepción, Giannini considera, que el tributo debe consistir siempre en una suma de dinero, y descarta los el pago «en especie».³⁴

En nuestro criterio, sin dejar de reconocer que el pago del tributo en dinero es la mejor solución, puesto que el Estado, para la consecución de sus fines, necesita sobre todo de recursos monetarios, no creemos que la naturaleza dineraria de la prestación sea un elemento esencial de los tributos. Empero, es importante aclarar que de admitirse el pago en bienes o en servicios, es necesario que estos sean susceptibles de valorarse en dinero como lo exige el Presupuesto General del Estado.

En efecto, esta característica de los tributos es relativa y presenta excepciones en el derecho contemporáneo. Así, por ejemplo el art. 15 del Código Tributario ecuatoriano define a la obligación tributaria como «el víncu-

27. R. Valdés Costa, *op. cit.*, p. 73.

28. M. Plazas Vega, *op. cit.*, p. 60.

29. Juan Martín Queralt, y otros, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2001, p. 80.

30. H. Villegas, *op. cit.*, p. 73.

31. *Ibid.*, p. 73.

32. C. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 259.

33. J. P. Montero Traibel, *op. cit.*, p. 166.

34. A. D. Giannini, *op. cit.*, p. 63.

lo jurídico personal existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en *dinero, especies o servicios apreciables en dinero*, al verificarse el hecho generador previsto por la ley»³⁵ (Las cursivas son nuestras). No obstante, de acuerdo a lo contemplado en el último inciso del art. 43 del mismo Código, la obligación tributaria podrá ser extinguida total o parcialmente «en especies o servicios, *cuando las leyes tributarias lo permitan*»³⁶ (Las cursivas son nuestras). En este sentido entendemos que este mismo cuerpo legal es la ley habilitante para tal efecto.

Aun así, el tema no carece de complicaciones, puesto que conforme a lo previsto en el inciso primero del art. 152³⁷ del Código Tributario, el contribuyente o responsable puede solicitar a la administración, una vez practicado un acto de determinación o de liquidación por el sujeto activo o por el sujeto pasivo, o una vez que se haya notificado a este segundo de la emisión de un título de crédito o del auto de pago, la compensación de esas obligaciones o que se le concedan facilidades de pago, esto último de acuerdo a los plazos previstos en el art. 153.³⁸ Se suscita la duda entonces en torno a lo que sucedería al respecto, tratándose de obligaciones que van a ser satisfechas en bienes o servicios apreciables en dinero.

35. *Código tributario del Ecuador*, art. 15.

36. «Asimismo, la obligación tributaria podrá ser extinguida total o parcialmente, mediante la dación en pago de bonos, certificados de abono tributario u otros similares, emitidos por el respectivo sujeto activo, o en especies o servicios, cuando las leyes tributarias lo permitan», *ibid.*, art. 43, inc. 4o.

37. «Practicado por el deudor o por la administración un acto de liquidación o determinación tributaria, o notificado de la emisión de un título de crédito o del auto de pago, el contribuyente o responsable podrá solicitar a la autoridad administrativa que tiene competencia para conocer los reclamos en única y definitiva instancia, que se compensen esas obligaciones conforme a los art. 51 y 52 de este Código o se le concedan facilidades de pago», *ibid.*, art. 152, inc. 1o.

38. «La autoridad tributaria competente, al aceptar la petición que cumpla los requisitos determinados en el artículo anterior, mediante resolución motivada, dispondrá que el interesado pague en ocho días la cantidad ofrecida de contado, y concederá, el plazo de hasta seis meses, para el pago de la diferencia, en los dividendos periódicos que señale. Sin embargo, en casos especiales, previo informe de la autoridad tributaria de primera o única instancia, la máxima autoridad del sujeto activo correspondiente, podrá conceder para el pago de esa diferencia plazos hasta de dos años, siempre que se ofrezca cancelar en dividendos mensuales, trimestrales o semestrales, la cuota de amortización gradual que comprendan tanto la obligación principal como intereses y multas a que hubiere lugar, de acuerdo a la tabla que al efecto se elabore; que no se desatienda el pago de los tributos del mismo tipo que se causen posteriormente; y que se constituya de acuerdo con este Código, garantía suficiente que respalde el pago del saldo», *ibid.*, art. 153.

d) Carácter personal del vínculo

En el sentido de que «Los tributos son prestaciones de naturaleza obligacional».³⁹ No cabe duda que la relación jurídico-tributaria sustantiva es entre personas, jamás puede decirse que la obligada al pago es una cosa. Coinciden en este criterio Jarach,⁴⁰ Giuliani Fonrouge,⁴¹ Valdés Costa⁴² y Giannini.⁴³

El art. 497 del Código Civil argentino establece que «A todo derecho personal corresponde una obligación personal. No hay obligación que corresponda a derechos reales».⁴⁴ El Código Civil del Ecuador, contempla una clara diferencia entre derechos reales y derechos personales o créditos, en los art. 595 y 596, respectivamente. A los primeros, los «tenemos sobre una cosa sin respecto a determinada persona»,⁴⁵ son ejemplos de estos derechos: el de dominio, el de herencia, los de usufructo, etc.; los segundos; «son los que solo pueden reclamarse de ciertas personas que, por un hecho suyo o la sola disposición de la ley, han contraído las obligaciones correlativas».⁴⁶

La obligación tributaria tiene dos sujetos, de un lado al sujeto activo que tiene el derecho de crédito y del otro lado al sujeto pasivo que tiene el deber de satisfacer una prestación consistente en una acción de dar. Es decir, «La obligación tributaria, al igual que la privada, es bipolar».⁴⁷ Sin embargo, en la mayoría de legislaciones incluida la ecuatoriana,⁴⁸ el carácter personal del vínculo se manifiesta expresamente con el fin de evitar confusiones como las que se suscitan al trasladar al campo jurídico conceptos de las finanzas públicas, puesto que en esta segunda rama, suelen utilizarse como sinónimos derechos personales e impuestos personales, y dere-

39. R. Valdés Costa, *op. cit.*, p. 73.

40. Dino Jarach, *Curso superior*, t. I., p. 172 y 173, citado por José Carlos Bocchiardo, «Derecho tributario sustantivo o material», en H. García Belsunce, dir., *Tratado de tributación*, Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 29.

41. C. Giluliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 389.

42. R. Valdés Costa, *op. cit.*, p. 305.

43. A. D. Giannini, *op. cit.*, p. 86.

44. *Código civil argentino*, art. 497.

45. «Derecho real es el que tenemos sobre una cosa sin respecto a determinada persona. Son derechos reales el de dominio, el de herencia, los de usufructo, uso o habitación, los de servidumbres activas, el de prenda y el de hipoteca. De estos derechos nacen las acciones reales», *Código civil del Ecuador* art. 595.

46. «Derecho personales o créditos son los que solo pueden reclamarse de ciertas personas que, por un hecho suyo o la sola disposición de la ley, han contraído las obligaciones correlativas; como el que tiene el prestamista contra su deudor, por el dinero prestado, o el hijo contra el padre por alimentos. De estos derechos nacen las acciones personales», *ibid.*, art. 596.

47. Cfr. J. C. Bocchiardo, *op. cit.*, p. 129.

48. *Código tributario del Ecuador*, art. 15.

chos reales e impuestos reales. También se evita así los problemas que son producto de una técnica legislativa deficiente y que han llevado a algunos autores a sostener que ciertos impuestos como el inmobiliario, en el caso ecuatoriano, por ejemplo, o los impuestos prediales urbano y rural, implican obligaciones reales, o, que han dado lugar a que prestigiosos doctrinarios afirmen que el Estado tiene un derecho real sobre los bienes alcanzados por el impuesto.⁴⁹

En nuestro criterio el carácter personal del vínculo es un elemento esencial de los tributos, pues como bien lo expresa Troya Jaramillo «el tributo se resume y concreta en una prestación pecuniaria que los sujetos pasivos se ven obligados a hacer en los casos y medida previstos por la ley».⁵⁰ Continúa el autor sosteniendo que «la prestación concebida en tales términos, significa que son las personas las que deben tributos, de ninguna manera las cosas o bienes».⁵¹

e) Fuente legal

Este elemento del tributo se refiere a la aplicación del principio de legalidad. Gran parte de los doctrinarios consideran que es una característica esencial de los tributos el que deban ser establecidos a través de una ley, aclarando que «la ley puede adquirir, según la organización constitucional diversas formas; y que, cualesquiera que sean estas, el requisito está cumplido».⁵²

Villegas, al analizar este elemento, expresa que «no hay tributo sin ley previa que lo establezca»,⁵³ puesto que solo al estar contenido el tributo en una ley se somete al principio de legalidad, y ello significa un límite formal a la coacción. Martín Queralt, bajo la misma concepción, incluye a esta característica en su definición de tributo cuando establece que «es un ingreso público de derecho público, obtenido por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley».⁵⁴ Montero Traibel, en el mismo sentido que los autores citados, sostiene que «ese requisito de que la obligación sea de origen legal, es esencial para en esta formulación».⁵⁵ También Schindel considera que «la prestación debe ser

49. Cfr. C. Bocchiardo, *op. cit.*, p. 129.

50. J. V. Troya Jaramillo, «Los tributos...», p. 3.

51. *Ibid.*

52. *Ibid.*, p. 73.

53. H. B. Villegas, *op. cit.*, p. 74.

54. J. Martín Queralt y otros, *Curso de...*, p. 79.

55. J. P. Montero Traibel, *op. cit.*, p. 168.

establecida inexorablemente por la ley»,⁵⁶ puesto que «el principio de legalidad es un elemento sustancial para la creación y aplicación de los distintos tipos de tributos».⁵⁷

Otros autores, por el contrario, no creen que la fuente legal sea un elemento esencial de los tributos, por lo que no la incluyen expresamente dentro del concepto, sino que tratan a esta característica por separado, generalmente al analizar los principios tributarios. Tal es el caso de Giuliani Fonrouge, quien expresa que «tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma».⁵⁸

La doctrina sostiene de forma unánime que la obligación tributaria es una obligación *ex lege*, afirmación que en nuestro criterio no admite discusiones en la actualidad. Sin embargo, compartimos el criterio de Troya Jaramillo cuando expresa que «uno de los principios fundamentales de los tributos es la legalidad, a pesar de lo cual no es uno de sus elementos esenciales»,⁵⁹ pues si bien es cierto que es necesario para la constitucionalidad de los tributos que los mismos se establezcan por ley o por un acto de valor semejante, no por ello se puede considerar al principio de legalidad como un elemento definitorio de esta categoría de ingresos.

Ocurre lo mismo con el principio de capacidad contributiva. Villegas define a los tributos como «las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva»,⁶⁰ y considera que esta es un elemento esencial de los mismos. Plazas Vega, por el contrario, al proponer su concepto de tributo, precisa que la definición prescinde de la referencia a la capacidad contributiva, «porque si bien su acatamiento y consulta pueden ser relevantes desde el punto de vista del principio constitucional de justicia, no deben incluirse como condición para la existencia de un tributo».⁶¹ Aclara el autor que «no es lo mismo decir que la ley que crea o regula el tributo es inconstitucional porque no respeta el principio fundamental de justicia, que afirmar que, por ausencia de la consulta de la capacidad contributiva, no nos encontramos ante un tributo, sino ante una prestación diferente».⁶²

56. Ángel Schindel, «Concepto y especies de tributos», en Horacio García Belsuce, dir., *Tratado de tributación*, Buenos Aires, Astrea, 2003, p. 567.

57. *Ibid.*

58. C. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 257.

59. J. V. Troya Jaramillo, «Los tributos...», p. 4.

60. H. B. Villegas, *op. cit.*, p. 73.

61. M. Plazas Vega, *op. cit.*, p. 59.

62. *Ibid.*

Corroboro lo dicho por Plazas Vega, Troya Jaramillo cuando al analizar la capacidad contributiva en su doble alcance, al referirse al primero de ellos que concierne a los tributos en particular, expresa que debe entenderse por él: «que un tributo que no toma como base una manifestación de riqueza es *inconstitucional*». ⁶³ (Las cursivas son nuestras). Nos adherimos a la opinión de los dos últimos autores mencionados y concluimos que en nuestro criterio el principio de legalidad y el principio de capacidad contributiva no son elementos esenciales de los tributos, son principios rectores de los mismos que constituyen condiciones para su constitucionalidad mas no para su existencia. No obstante, sin duda los tributos deben crearse, no de cualquier manera, sino con estricta sujeción a los principios constitucionales de derecho tributario, de los que nos ocuparemos en el siguiente capítulo.

f) Afectación a fines estatales

Este elemento se refiere a si el destino de los ingresos tributarios debe ser necesariamente la consecución de fines fiscales, es decir, a si las prestaciones pecuniarias que satisfacen los particulares, bajo concepto de tributos se entregan únicamente con el objeto de que el Estado obtenga recursos para cumplir con esta finalidad. Valdés Costa expresa al respecto que dentro del ordenamiento jurídico uruguayo «no se concibe [...] que el producto de un tributo pueda tener destinos ajenos a esos fines». ⁶⁴ Villegas bajo la misma concepción, establece en su definición de tributo, que estos son prestaciones para cubrir los gastos que demanda al Estado «el cumplimiento de sus fines». ⁶⁵

Montero Traibel, en cambio, considera que el pretender que los tributos tengan únicamente una finalidad fiscal, es decir «la de obtener recursos para que el Estado pueda cumplir con sus fines, es equivocado, ya que ello implica dejar de lado la tributación conocida como extrafiscal». ⁶⁶ Plazas Vega en el mismo sentido, sostiene que los tributos no son siempre de naturaleza financiera o fiscal, sino que en muchas ocasiones con estos se «pretenden objetivos fiscales solo de manera secundaria, porque son establecidos por el legislador con el propósito de intervenir en la economía, más que de obtener recursos». ⁶⁷ También a criterio de Giuliani Fonrouge «no cabe establecer como elemento

63. José Vicente Troya Jaramillo, «El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano» en *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Quito, Fundación de la Cultura Universitaria, 1999, p. 5.

64. R. Valdés Costa, *op. cit.*, p. 74.

65. H. B. Villegas, *op. cit.*, p. 73.

66. J. P. Montero Traibel, *op. cit.*, p. 171.

67. M. Plazas Vega, *op. cit.*, p. 66.

característico del tributo la finalidad exclusiva de proporcionar medios al Estado para atender sus necesidades financieras»,⁶⁸ agrega el autor, que «el fin principal es allegar fondos, pero no el único, porque en algunos impuestos modernos lo esencial es obtener ciertos objetivos extrafiscales».⁶⁹

Concordamos con Troya Jaramillo en que el asunto debe ser examinado en dos planos: el anterior y el posterior a la efectiva aplicación de los tributos. El mencionado autor sostiene que:

Es evidente que la razón fundamental de los tributos es la de ser recursos públicos y por eso, las prestaciones que se exijan coactivamente y no tengan esa vocación, no deben considerarse tributos. Tales rubros tendrán otra naturaleza. Con todo, al mismo tiempo, puede perseguirse otros propósitos con la aplicación de tributos, singularmente de política fiscal. Así redistribuir el ingreso, alentar determinadas actividades, restringir otras, es decir, de modo general, procurar fines extrafiscales. Estos objetivos se añaden a los recaudatorios o fiscales.⁷⁰

Sostenemos este criterio puesto que, si bien la principal razón de ser de los tributos es la de proporcionar al Estado los medios necesarios para hacer frente a los gastos públicos, y de no ser así podría dejar de considerarse un tributo; no se puede excluir que en un plano posterior sirvan también para la consecución de otra finalidad constitucionalmente legítima, tales como las contempladas en el art. 285⁷¹ de nuestra Constitución.

Aun Plazas Vega, quien considera que el concepto de tributo ha sido elaborado desde diversas perspectivas estructuradas con anterioridad a la evolución del derecho comunitario, sostiene que «Hoy es una realidad no solo la existencia de tributos cuya recaudación tiene como destinataria una *comunidad supranacional* (v. gr., el impuesto sobre el carbón y el acero de la Comunidad Europea), sino el poder de los órganos comunitarios para regular ciertos tributos que, no obstante su condición de nacionales o subnacionales, pueden incidir en los *objetivos supranacionales*»⁷² (Las cursivas son nuestras). Bajo esta concepción se sumarían entonces a las finalidades fiscales y extrafiscales de los tributos, otras de carácter supranacional.

68. C. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 260.

69. *Ibid.*, p. 264.

70. J. V. Troya, «Los tributos...», p. 3.

71. «La política fiscal tendrá como objetivos específicos: 1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos. 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos, y subsidios adecuados. 3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables». *Constitución de la República del Ecuador*, art. 285.

72. M. Plazas Vega, *op. cit.*, p. 57.

ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS TASAS EN PARTICULAR

De la clásica división de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones; la tasa es la que más discusiones ha generado, dentro de la doctrina, sobre todo al momento de definir sus características particulares, puesto que, quienes se han ocupado del tema, confunden y mezclan en su análisis factores económicos, jurídicos y políticos.

Al profundizar en la cuestión no es extraño encontrar expresiones como: «la tasa es el tributo que mayores divergencias ha provocado no solo en la doctrina, sino también en el derecho comparado»,⁷³ o, como: la tasa «Es el tributo que probablemente mayores discrepancias ha causado y el que más dificultades presenta para su caracterización».⁷⁴ Valdés Costa, al referirse a la tasa, sostiene que «Tal vez en ningún tema del derecho tributario, tan rico de por sí en las discrepancias doctrinales, se observan tantas divergencias».⁷⁵ También Pugliese, dice con indudable razón que «Pocos son los campos de la ciencia de la hacienda, del derecho financiero y del derecho administrativo, en los que estén presentes disidencias e incertidumbres más vivas que en el ámbito de las tasas».⁷⁶

Por esto resulta justificado el hecho de que en la doctrina se presenten las más variadas opiniones y aparezca dificultosa la labor de quien pretende encontrar la uniformidad del tributo. Nosotros tomaremos como referencia, para nuestro análisis, la clasificación de las características de la tasa propuesta por Valdés Costa, ya que, en nuestro criterio, es la más completa, pues el autor examina todos los puntos que de esta se discuten, estableciendo que los elementos esenciales de la tasa en particular pueden concentrarse en seis clases:

tres de ellos relacionados con las características del servicio estatal cuya prestación constituye el presupuesto de la obligación:

1. La divisibilidad, es decir, la posibilidad de que el servicio sea susceptible de dividirse en forma de poder individualizar a quienes reciben las prestaciones.
2. La naturaleza jurídica de la prestación estatal en el aspecto de si se trata de una función inherente al Estado, o de un servicio económico prestado por razones de oportunidad o conveniencia.
3. Su efectividad, no siendo suficiente la sola organización del servicio, sino que es esencial su funcionamiento efectivo respecto al contribuyente.

73. J. P. Montero Traibel, *op. cit.*, p. 189.

74. H. B. Villegas, *op. cit.*, p. 95.

75. R. Valdés Costa, *op. cit.*, p. 141.

76. Mario Pugliese, *Instituciones de derecho financiero. Derecho tributario*, trad. de José Silva y notas a la versión española de Alfonso Cortina, México, Fondo de Cultura Económica, 1939, p. 30, citado por M. Plazas Vega, *op. cit.*, p. 183.

4. Otras dos condiciones están relacionadas con el contribuyente y se refieren a:
5. La ventaja que pueda obtener con la prestación del servicio.
6. La voluntad, considerada tanto en la demanda del servicio como en lo que respecta al consentimiento de la obligación.
7. Por último, el elemento común, relativo al:
8. Destino de la recaudación y equivalencia, desde el punto de vista cuantitativo, entre las prestaciones realizadas por los contribuyentes y las necesidades financieras del servicio, situación conocida en nuestro derecho como regla de la razonable equivalencia.⁷⁷

a) Divisibilidad

La mayoría de la doctrina considera a este elemento como esencial de las tasas, los autores que discrepan son pocos. Villegas sostiene que «es fundamental para la noción de la tasa el hecho de que el servicio sea divisible [...] (puesto que) [...] es evidente que la divisibilidad es necesaria, dado que si el servicio que da lugar a la tasa no puede fragmentarse en unidades de uso o consumo, será imposible su particularización a persona alguna».⁷⁸ Plazas Vega en el mismo sentido considera que «el servicio, actividad o bien materia de la tasa, deben referirse de manera divisible al contribuyente, como característica típica de este tributo».⁷⁹ También, García Belsunce al enumerar los que, a su criterio constituyen requisitos de la tasa, establece que el servicio estatal debe ser «divisible y determinado en la persona o bienes del usuario».⁸⁰

Giampietro Borrás, por el contrario, considera que la divisibilidad no es una característica exclusiva ni esencial de los servicios financiados por tasas, puesto que en opinión del autor, esta se presenta también en aquellos financiados con precios o con impuestos.⁸¹ Sin embargo, Valdés Costa refuta esta teoría, con acierto, sosteniendo que la no exclusividad de esta característica no «constituye un obstáculo para determinar que el servicio al cual corresponde la tasa tenga que ser necesariamente un servicio divisible».⁸²

Montero Traibel siguiendo a Giampietro Borrás, afirma que la característica de la divisibilidad que se atribuye al servicio, por el que se cobra una tasa, no es jurídicamente relevante, puesto que en su opinión está relacionada con el criterio de la razonable equivalencia, y expresa que, por lo tanto, los autores que como él entienden, que «el costo no integra la definición de tasa por

77. R. Valdés Costa, *op. cit.*, p. 145.

78. H. B. Villegas, *op. cit.*, p. 98 y 99.

79. M. Plazas Vega, *op. cit.*, p. 195.

80. H. García Belsunce, *En defensa...*, p. 253.

81. Cfr. G. G. Borrás, *op. cit.*, p. 116.

82. R. Valdés Costa, *op. cit.*, p. 146.

no ser elemento esencial, tampoco reconocen con ese carácter a la divisibilidad del servicio». ⁸³Giannini contesta a esta posición que «la conexión de las tasas con los servicios divisibles es jurídicamente relevante [...], tan solo en cuanto la tasa constituye una prestación debida por el desarrollo de una actividad del ente público, que afecta particularmente al obligado, lo que solo puede comprobarse en los servicios que se consideran divisibles». ⁸⁴

Nosotros concordamos con la mayoría de la doctrina en cuanto a que el servicio por el que se cobra una tasa debe ser de carácter *divisible*, en unidades de uso o consumo, es decir, susceptible de particularizarse en una o varias personas determinadas. Al respecto, en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Caracas en 1991, al tratar el tema 1: tasas y precios, se concluyó que «Tanto en el caso de la tasa como del precio es de la esencia del correspondiente ingreso que la actividad estatal sea divisible». ⁸⁵

b) Naturaleza jurídica

Esta característica se refiere a si las tasas corresponden a determinada categoría de servicios públicos. Las opiniones de los autores en relación a este elemento son bastante disímiles, puesto que el punto de discusión se centra más en el derecho administrativo que en el derecho tributario.

Por ejemplo, algunos autores consideran que las tasas corresponden a aquellos *servicios inherentes a la soberanía del Estado*, entre los autores latinoamericanos más destacados seguidores de esta concepción y que han desarrollado la teoría de Pugliese, podemos citar a Valdés Costa, quien sostiene que «las tasas corresponden a aquellos servicios inherentes al Estado, que no se conciben prestados por particulares, dada su íntima vinculación con la noción de soberanía que rija en cada lugar y tiempo», ⁸⁶ y a Héctor Villegas, que al analizar a la tasa expresa su «adhesión a la tesis de que la actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal». ⁸⁷

La posición adoptada por los mencionados autores se basa en que los servicios inherentes a la soberanía del Estado tienen *naturaleza jurídica* (ac-

83. J. P. Montero Traibel, *op. cit.*, p. 195.

84. A. D. Giannini, *op. cit.*, p. 51.

85. En las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Caracas, 1991, «Tema 1: Tasas y precios, estatutos resoluciones de las jornadas», Montevideo, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2004, p. 115, se concluye que: «6. Tanto en el caso de la tasa como del precio es de la esencia del correspondiente ingreso que la actividad estatal sea divisible en unidades de uso o consumo a fin de que pueda concretarse una prestación específica respecto del obligado al pago». Conclusión aprobada por unanimidad por 41 votos.

86. R. Valdés Costa, *op. cit.*, 147.

87. H. B. Villegas, *op. cit.*, p. 99.

tuciones relativas al poder de policía, administración en general y referidas a la administración de justicia), y por lo tanto, están regidos por el *principio de gratuidad*, mientras que los servicios de *naturaleza económica* responden al *principio de onerosidad*. Bajo esta misma línea, en el art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina está contemplado que [...]. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado». ⁸⁸

Giampietro Borrás considera que este «criterio que ve en la naturaleza esencial del Estado de la actividad (órganos y servicios) del mismo, el criterio caracterizador de la tasa, resulta inadecuado», ⁸⁹ puesto que, excluye del campo de las tasas, actividades como el transporte y las comunicaciones, que según la opinión de doctrina calificada y de la legislación de algunos países, dan lugar a tasas. Giuliani Fonrouge bajo la misma concepción sostiene que es un concepto restringido el «que ve únicamente en las tasas aquellas prestaciones obligatorias relacionadas con servicios jurídico-administrativos del Estado». ⁹⁰

En nuestra opinión, el criterio de Valdés Costa y Villegas no es solo limitado sino que admite variaciones, pues no por tratarse de un servicio inherente a la soberanía del Estado este va tener siempre naturaleza jurídica, ni tampoco necesariamente va a estar regido por el principio de gratuidad. Sin necesidad de ir más lejos, en el caso ecuatoriano de acuerdo a lo contemplado en la Constitución vigente, la prestación y gestión de los servicios públicos de puertos y aeropuertos es competencia exclusiva del Estado central, ⁹¹ y por lo tanto inherente a su soberanía, no obstante, este servicio no tiene naturaleza jurídica ni tampoco es gratuito.

Otros autores como Shaw, consideran que si se trata de *servicios económicos monopolizados por el Estado*, siempre y cuando sean esenciales para los ciudadanos e impuestos por ley, «la falta de libertad para decidir o no la utilización de un servicio», ⁹² nos coloca en una situación en la que el acuerdo de voluntades desaparece, lo que a su criterio determina que estemos frente a un tributo, en concreto, a una tasa.

Nosotros nos adherimos a la postura de Schindel quien afirma que «no se advierten parámetros para distinguir con nitidez entre uno y otro tipo de servicio, pues el principio de la <gratuidad> puede ser lato según la concep-

88. *Modelo de código tributario...*, art. 16.

89. G. G. Borrás, *op. cit.*, p. 181.

90. C. M. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 267.

91. «El Estado central tendrá competencias exclusivas sobre: 10. El espectro radioeléctrico y el régimen general de comunicaciones y telecomunicaciones; puertos y aeropuertos». *Constitución de la República del Ecuador*, art. 261, No. 10.

92. José Luis Shaw, «Tasas y precios», en XV Jornadas latinoamericanas de derecho tributario, «Ponencias», p. 85, citado por Á. Schindel, *op. cit.*, p. 590.

ción política imperante y el de la <libertad> de usar o no el servicio también es difuso».⁹³

Ciertos doctrinarios como García Belsunce⁹⁴ prefieren sostener que los servicios públicos a los que corresponden el cobro de tasas, deben ser *servicios públicos estatales o propios*, los mismos que, bajo el criterio de algunos autores, son inherentes a la soberanía del Estado; pero no por tener naturaleza jurídica ni por estar regidos necesariamente por el principio de gratuidad, sino simplemente porque corresponde al Estado su prestación. Dromi tiene un concepto bastante restringido en relación a este tipo de servicios y considera que el servicio público es propio o impropio «según lo preste el Estado o alguna persona privada, no estatal».⁹⁵

Villegas Basavilbaso también considera que el servicio público tiene dos formas: la propia y la impropia, pero su criterio es más amplio. El autor sostiene que «Son servicios públicos propios los que presta o debe prestar el Estado directamente o por concesionario; son servicios impropios aquellos que tienen de común con los propios el satisfacer en forma más o menos continua necesidades colectivas, pero no es el Estado quien los presta ni los concede, sino que tan solo los reglamenta».⁹⁶ Agrega además el autor, al referirse a los servicios propios en particular, que aunque en principio es función de la administración pública el satisfacer directamente las necesidades colectivas, en nada obsta «si el orden jurídico constitucional no lo prohíbe, que esas necesidades sean satisfechas por el mismo procedimiento mediante la delegación en particulares que da lugar a la figura denominada en la doctrina *concesión de servicio público*».⁹⁷ (Las cursivas son nuestras). Ello permite sostener que los *servicios públicos propios* pueden ser prestados directa o indirectamente por el Estado, de acuerdo a lo establecido en el marco constitucional.

En el caso ecuatoriano, conforme al art. 316⁹⁸ de la Constitución, los servicios públicos estatales pueden ser prestados directa o indirectamente por el Estado. Sin embargo, cabe aclarar que serán prestados por la iniciativa pri-

93. A. Schindel, *op. cit.*, p. 590.

94. H. García Belsunce, *En defensa...*, p. 253 y s.

95. José Roberto Dromi, *Manual de derecho administrativo*, Buenos Aires, Astrea, 1987, p. 5.

96. Benjamín Villegas Basavilbaso, «Derecho administrativo», t. III, TEA, Buenos Aires, 1951, p. 34, 47-49, citado por H. García Belsunce, en *En defensa...*, Buenos Aires, LexisNexis Argentina, 2007, p. 255.

97. *Ibid.*

98. «El Estado podrá delegar la participación en los sectores estratégicos y servicios públicos a empresas mixtas en las cuales tenga mayoría accionaria. La delegación se sujetará al interés nacional y respetará los plazos y límites fijados en la ley para cada sector estratégico. El estado podrá, de manera excepcional, delegar a la iniciativa privada y a la economía popular y solidaria, el ejercicio de estas actividades, en los casos que establezca la ley». *Constitución de la República del Ecuador*, art. 316.

vada solo de forma *excepcional* cuando el Estado les delegue dicha facultad en los casos que la ley establezca.

Nosotros concordamos con el criterio de García Belsunce en el sentido de que el cobro de una tasa debe corresponder a la prestación de un *servicio público propio*, y sin considerar erróneo el criterio amplio que Villegas Basalvibaso tiene de los mismos, puesto que en primer lugar, los servicios estatales pueden ser prestados indirectamente por el Estado a través de particulares concesionarios si la Carta Suprema lo permite; y, en segundo lugar, porque en ocasiones aunque medie una concesión entre el Estado y un particular para la prestación de dicho servicio, el tributo no se desnaturaliza; para determinarlo será necesario analizar las condiciones de cada caso concreto; preferimos sostener que es *deseable*, sobre todo para una correcta teoría sobre la obligación tributaria que el servicio público por el que se satisface un tributo, específicamente en el caso una tasa, sea prestado *directamente* por el Estado o por una entidad pública, para que se mantengan estos como los sujetos activos del gravamen. Sobre todo porque la Constitución de la República del Ecuador es clara al establecer que «Solamente las instituciones de derecho público podrán financiarse con tasas y contribuciones especiales establecidas por ley».⁹⁹

Y es que en algunas ocasiones, cuando el servicio público estatal es prestado indirectamente por el Estado, a través de un particular concesionario, la falta de conocimiento de nuestras autoridades desemboca en que estos privados terminen convirtiéndose en los sujetos activos de la tasa que corresponde a la prestación de dicho servicio, lo cual no es correcto, pues como bien lo expresa González Sánchez, «La titularidad activa, esto es, los acreedores de la obligación tributaria, son los entes públicos, sobre todo los de carácter territorial (Estado, regiones, entes locales, etcétera)».¹⁰⁰

Autores como Plazas Vega sostienen que «la tasa no deja de ser tal por el hecho de que su titular, como acreedor de la obligación tributaria, sea un particular».¹⁰¹ Bajo nuestra concepción el autor incurre en un grave error, ya que si bien la tasa puede ser *recaudada* por un particular concesionario, este particular no puede convertirse, bajo ningún concepto, en el titular del crédito de la misma, de lo contrario el tributo se desnaturalizaría por completo.

La recaudación es una facultad de gestión tributaria de la Administración que, por razones de buena administración, puede ser encomendada a un ente ajeno, pero «En estos casos el recaudador actúa en calidad de mandatario

99. «Toda norma que cree una obligación financiada con recursos públicos establecerá la fuente de financiamiento correspondiente. Solamente las instituciones de derecho público podrán financiarse por tasas y contribuciones especiales establecidas por ley», *ibid.*, art. 287.

100. Manuel González Sánchez, «El Estado, los entes locales y otros sujetos», en Andrea Amatucci, dir., *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001, p. 136.

101. M. Plazas Vega, *op. cit.*, p. 186.

del sujeto activo que mantiene su calidad de titular del crédito». ¹⁰² Al respecto Corral Guerrero acertadamente considera que existe un doble modo de entender la potestad de recaudación «como potestad de titularidad y como facultad de ejercicio. La primera la tiene siempre el acreedor, es decir, quien tiene legalmente atribuida la titularidad acreedora, y la segunda puede conservarla el acreedor o bien transmitirla». ¹⁰³ Continúa el autor sosteniendo que en consecuencia pueden darse dos casos: el de la potestad de recaudación plena, «cuando el acreedor la cumple por sí mismo», ¹⁰⁴ y el de la potestad de recaudación de ejercicio, «cuando el acreedor cede la gestión, no la titularidad, a otros», ¹⁰⁵ criterio que compartimos.

b) Funcionamiento efectivo del servicio

En lo que a este punto concierne, partiendo de lo previsto en el art. 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina y en el art. 11 del Modelo de Código del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, se puede colegir que el servicio al que corresponde el pago de la tasa puede ser *efectiva o potencialmente prestado*. Y en efecto, algunos autores, aunque pocos, sostienen que es suficiente la potencialidad de la prestación.

Otros doctrinarios como Giuliani Fonrouge en cambio consideran que basta con la *organización del servicio* para que nazca la obligación de pago de la tasa correspondiente. En este sentido el mencionado autor expresa que la tasa origina, «una relación obligatoria y no voluntaria o facultativa, no siendo posible rehusarse a su satisfacción una vez organizado el servicio respectivo». ¹⁰⁶ Jarach, en nuestro criterio responde con acierto a esta opinión, al expresar que: «La mera existencia teórica de un servicio que no se individualiza efectivamente hacia el sujeto, no constituye base suficiente para crear una tasa y esta no puede ser válidamente exigida». ¹⁰⁷

Nosotros, al igual que la mayoría de la doctrina, partiendo de que la tasa es un tributo vinculado cuyo hecho generador consiste en una actividad estatal, sostenemos que lo que puede haber es la potencialidad de uso del servicio, pero este debe ser *efectivamente prestado*. Entre los autores cuya concepción compartimos podemos citar a Jarach, quien considera como «inaceptable el hecho de que la tasa pueda justificarse en un servicio individualizado pero meramente

102. Luis Corral Guerrero, «Extinción y recaudación de la deuda impositivos», en Andrea Amattucci, dir., *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001, p. 518.

103. *Ibid.*

104. *Ibid.*

105. *Ibid.*

106. C. M. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 910.

107. D. Jarach, *Finanzas públicas y...*, p. 239.

potencial»,¹⁰⁸ en su opinión dicha postura lo que busca es proteger los intereses de las haciendas locales, que suelen en ocasiones cobrar tasas por actividades no prestadas.

De igual modo Valdés Costa, bajo la misma línea a la que seguimos expresa que: «si el presupuesto de hecho de la obligación de pagar la tasa es el funcionamiento de un servicio público respecto del contribuyente, es innegable que si el servicio no funciona, no se produce el hecho generador de la obligación, o sea que esta no llega a nacer».¹⁰⁹ También Villegas,¹¹⁰ Luna Requena¹¹¹ y González García¹¹² opinan en el mismo sentido.

c) Ventaja

Este elemento está relacionado a si el contribuyente debe o no obtener un beneficio con la prestación del servicio por el que se paga la tasa. Autores clásicos como Berliri sostienen que «el pago de la tasa debe constituir una condición necesaria para obtener un beneficio; por tanto, no es posible una tasa sin que se dé un beneficio correspondiente del contribuyente».¹¹³ Este criterio erróneo deriva en nuestra opinión de que el autor considera a la tasa como una «prestación espontánea», pues es lógico que nadie realice una prestación a la que no está obligado, sin obtener un beneficio. En el mismo sentido que Berliri, Martín Queralt expresa que «En la tasa nos encontramos ante un hecho consistente en una actividad administrativa de la que deriva un beneficio o ventaja especial para una determinada persona».¹¹⁴

Sin embargo, este tipo de opiniones generalmente fundadas en la filiación económica han sido superadas por la doctrina tributaria moderna, que considera casi con unanimidad como lo revisaremos a continuación, que el beneficio o ventaja que debe obtener el contribuyente no es un elemento esencial de la tasa, incluso autores como Jarach han modificado sus primitivas opiniones al respecto.

Valdés Costa sostiene que la ventaja «No es un elemento esencial»¹¹⁵ de las tasas, por lo que ha sido desechado en el derecho uruguayo. Villegas expresa al respecto que «si bien es cierto que en la mayoría de los casos el obligado

108. Dino Jarach, «Análisis del Código tributario para América Latina. «Impuestos»», 1971, citado por Gustavo E. Díez, «Tasas y contribuciones especiales», en Vicente O. Días, dir., *Tratado de tributación*, t. II, Buenos Aires, Astrea, 2004, p. 3 y 4.

109. R. Valdés Costa, *op. cit.*, p. 153.

110. H. Villegas, *op. cit.*, p. 97.

111. A. Luna Requena, *op. cit.*, p. 314 y s.

112. Eusebio González García, *Concepto actual de tributo: Análisis de jurisprudencia*, Navarra, Arazandi, 1996, p. 27 y s.

113. A. Berliri, *op. cit.*, p. 447.

114. J. Martín Queralt y otros, *Curso de derecho...*, p. 84.

115. R. Valdés Costa, *op. cit.*, p. 154.

obtiene provecho del servicio que da lugar a la tasa [...], en otras ocasiones ese provecho no se da en absoluto»,¹¹⁶ lo que no altera la naturaleza de las sumas que debe pagar el contribuyente pues es suficiente con que la actividad se particularice a su respecto.

Giuliani Fonrouge considera que no puede decirse que el fundamento de la tasa consista en la utilidad que el servicio reporte al contribuyente, «porque no siempre hay una ventaja individual, si en muchos casos existe, en otros falta por completo o es casi nula».¹¹⁷ Bajo la misma concepción, González García sostiene que «Lo que sucede es que entre los elementos configuradores del hecho imponible de la tasa debe estar presente una actividad administrativa referida al sujeto pasivo de la misma. Es lógico suponer que de esa actividad administrativa normalmente se derivarán beneficios o ventajas, pero tal efecto no es jurídicamente exigible».¹¹⁸

El criterio de Giannini es categórico al respecto cuando expresa que:

si bien es cierto que este elemento del beneficio o ventaja del particular que viene obligado al pago de la tasa se da efectivamente en muchos casos, y puede en otros casos imaginarse con un poco de buena voluntad, también es cierto que algunas veces falta en absoluto, como acontece en las tasas debidas por aplicación de la ley penal, o es solo aparente, por basarse en una situación artificiosa, como ocurre cuando el Estado señala un límite a la actividad del particular y después establece que este debe pagar una cantidad para obtener el beneficio de la remoción de esta traba.¹¹⁹

Este criterio de la doctrina tributaria contemporánea, al que nos adherimos, consolidado en que el beneficio no es un elemento esencial de la tasa, está basado en una correcta concepción de este tributo como prestación y ya no como contraprestación, pues esta segunda idea era producto de atribuirle una naturaleza contractual que no le es aplicable. En este sentido ya en la conclusión No. 4 de las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se señaló que «La percepción de una ventaja o beneficio por parte del contribuyente no constituye un elemento esencial caracterizante de la tasa. Por el contrario, la consideración de la ventaja o beneficio que reporta la prestación del Estado es un elemento esencial del precio, dada su naturaleza contraprestativa».¹²⁰

Para finalizar este punto, a fin de consolidar más la línea de pensamiento a la que seguimos, hacemos alusión a la Sentencia No. 195-2006 de la Sala

116. H. B. Villegas, *op. cit.*, p. 101.

117. C. M. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 266.

118. E. González García, *Concepto...*, p. 32.

119. A. D. Giannini, *op. cit.*, p. 51.

120. XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, p. 114.

Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia del Ecuador, en la que se expresa claramente que conforme a la doctrina tributaria moderna «la tasa es una prestación unilateral y coactiva y por ende no es apropiado considerarla como una contraprestación».¹²¹ Continúa la Sentencia citando a Pérez de Ayala y González García, quienes manifiestan que «la diferencia entre las concepciones clásica y moderna de la tasa, radican en este punto. Para la primera de las dos concepciones, la tasa es la contraprestación del beneficio que obtiene el contribuyente por el servicio público. Para la segunda, es la prestación exigible con ocasión del servicio público».¹²²

d) Voluntad y consentimiento del contribuyente

Esta característica está íntimamente vinculada a la anterior, puesto que de considerarse erróneamente que la tasa es el pago por un beneficio se establecería, también que la misma es un tributo voluntario en el que bastaría que el sujeto reniegue de este beneficio para no adeudar el gravamen. Como bien lo sostiene Valdés Costa «Una cuestión es que el servicio se preste de oficio, o a demanda del particular, y otra, que la fuente de la obligación sea la ley o el consentimiento del obligado».¹²³

En el primer caso, es innegable la existencia de servicios que el Estado presta de oficio, como el servicio de recolección de basura, pues son necesarios para la satisfacción de necesidades colectivas básicas; y también es indudable que hay servicios que normalmente funcionan a pedido del particular, como el servicio de administración de justicia, pues son destinados primordialmente a satisfacer necesidades particulares. Sin embargo, creemos que esto no puede influir en la potestad del Estado de imponer un tributo a quienes den lugar al funcionamiento de cualquiera de estos dos tipos de servicios, ya que unos y otros pueden ser financiados con tasas. Consideramos entonces que la voluntad del contribuyente se limita a demandar o no el servicio, en los casos en que se trate de servicios que funcionan a pedido del particular.

En el segundo caso, creemos que la voluntad del contribuyente en el consentimiento de la obligación de pago de la tasa es totalmente inoperante, pues estamos frente a una obligación *ex lege*, que nace al verificarse el hecho generador previsto en la ley, y que es exigible de acuerdo con los plazos previstos por la misma ley, entendida esta en su sentido formal.

121. Sentencia No. 195-2006, ex Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal, p. 64.

122. *Ibid.*

123. R. Valdés Costa, *op. cit.*, p. 156.

e) Destino y regla de la razonable equivalencia

Para una mejor comprensión del tema, creemos conveniente analizar estos dos puntos por separado.

Destino

Esta característica es sumamente controvertida en la doctrina. Algunos autores consideran que es un elemento esencial de la tasa, el que tenga como único destino el servicio por cuya prestación se cobra, otros consideran que el destino que dé la administración al producto de la tasa es una cuestión que excede del derecho tributario, pasando a ser parte del derecho presupuestario. También ciertos doctrinarios se pronuncian respecto a que la tasa puede ser destinada a financiar los gastos públicos en general, e inclusive, hay quienes consideran que esta puede tener fines extrafiscales. Revisamos a continuación las opiniones más relevantes a fin de adoptar una posición al respecto.

De acuerdo a lo previsto en el art. 16 del MCTAL el producto de la tasa «no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación». Plazas Vega considera también que siendo la tasa un tributo vinculado, su destino «es la financiación del servicio o actividad que la origina».¹²⁴

Según Valdés Costa, «el producto de la recaudación de las tasas debe tener como único destino las necesidades financieras del servicio correspondiente».¹²⁵ El autor basándose en la exposición de motivos del MCTAL, considera que este elemento es necesario para diferenciar a los impuestos de las tasas, pues en su opinión unos y otras pueden financiar servicios divisibles. No obstante, Valdés Costa es claro respecto a que este requisito se refiere a la *ley que crea la tasa*, pues admite que lo recaudado por concepto de este tributo puede exceder los costos actuales del servicio, creando reservas que pueden ser utilizadas en el futuro para mejorar o ampliar el servicio. Al referirse al producto de la tasa concluye diciendo que «siempre será necesario que esté *legalmente* destinado al servicio y no a servicios ajenos».¹²⁶ (Las cursivas son nuestras).

En un sentido totalmente distinto a los mencionados, Jarach expresa que «La universalidad del presupuesto exige que lo recaudado por tasas se vuelque a la masa de los recursos, sin afectación a la financiación del servicio en cuestión».¹²⁷ Sostiene que aun *si una ley crea una tasa* en la que no se imponga la afectación de lo recaudado, la tasa sigue siendo legalmente válida sin perder

124. M. Plazas Vega, *op. cit.*, p. 202.

125. R. Valdés Costa, *op. cit.*, 160.

126. *Ibid.*

127. D. Jarach, *Finanzas públicas...*, p. 236.

su naturaleza. A su criterio esto simplemente obligaría «al intérprete a crear una nueva especie de tributo que podría denominarse «tasa sin afectación».¹²⁸

Montero Traibel, por su parte, considera que el elemento destino excede de la órbita del derecho tributario por lo que debe ser regulado por leyes financieras, específicamente presupuestarias, de tal modo que sean estas las que indiquen lo que se hará con los fondos recaudados. Agrega el autor al referirse específicamente a la tasa que «esa afectación especial, a más de ser inoportuna, reviste una rigidez tal, que resulta incompatible con la moderna tendencia presupuestaria».¹²⁹

En la misma línea que Montero Traibel opina Villegas, para este segundo autor el destino tampoco es un elemento caracterizador de la tasa, puesto que en su opinión una cosa es el tributo y otra diferente lo que el Estado haga con los fondos que se recauden mediante ese tributo. En su criterio al obtenerse el recurso el tributo se agota, y con él el aspecto tributario, «todo lo atinente al destino y administración del recurso ya obtenido es materia de orden presupuestario».¹³⁰ Por lo que el producto de la tasa puede ser empleado sin problema para financiar los gastos del Estado en general.

Bajo nuestra concepción, *la ley u ordenanza* que cree una tasa debe establecer que el producto de la misma será destinado al servicio por el que se la cobra, pues siendo la tasa un tributo vinculado no es justo que vaya directamente a solventar gastos públicos en general, ya que esta es devengada solo por los individuos en quienes se ha particularizado el servicio de que se trate. Además, por razones de ética y transparencia, la administración deberá cuidar que el producido de la tasa en efecto se destine al servicio por cuya prestación se impone.

Sin embargo, en nuestro criterio, el superávit que puede producirse dado que como lo veremos en el siguiente punto, no siempre es posible establecer una equivalencia matemática entre el costo del servicio y el monto de la tasa, siempre y cuando no sea irrazonable ni desproporcionado, *una vez financiado el servicio*, puede destinarse primeramente, a crear provisiones para mantener o en el futuro mejorar el servicio, y, secundariamente, a solventar los fines del Estado, entendiendo que en la expresión «fines del Estado» quedan incluidos tanto los fiscales como los extrafiscales. Puesto que respecto a los primeros (fines fiscales), el fin principal de todo tributo es el de financiar los gastos públicos; y, respecto a los segundos (fines extrafiscales), si bien es cierto que la tasa no es el tributo más idóneo para actuar como instrumento de política económica, ya que sería más adecuado utilizar el impuesto, no es menos

128. *Ibid.*, p. 237.

129. J. P. Montero Traibel, *op. cit.*, p. 199.

130. H. Villegas, *op. cit.*, p. 98.

cierto lo que sostiene González García cuando expresa que: mientras los fines extrafiscales, entre otros, «sean cualidades predicables de todos los tributos, va a resultar difícil, desde el punto de vista lógico, negar la posibilidad [...] de que resulten operativas respecto de una clase concreta de tributos, en nuestro caso, respecto a la tasa».¹³¹

La razonable equivalencia

Este elemento se refiere a si es o no característico de la tasa, que exista una razonable equivalencia entre el costo del servicio y el monto de la tasa.

Montero Traibel considera que el costo no es un elemento esencial de la tasa. Sostiene que este tiene carácter económico y por lo tanto extrajurídico, por lo que en su criterio el monto del producto recaudado por una tasa no puede cambiar su naturaleza y transformarla en un impuesto. Expresa que el Estado puede determinar «la cuantía de la tasa en forma totalmente idéntica a como fija la cuota del impuesto, es decir, con total libertad»,¹³² aclarando eso sí, que debe hacerlo de acuerdo a lo establecido en el marco constitucional.

Martín Queralt sostiene que «el límite máximo del importe de la tasa será el coste del servicio o actividad, incluyendo los costes directos e indirectos, incluso los de carácter financiero, amortización de inmovilizado y, en su caso, los costes que sean necesarios para garantizar el mantenimiento y el desarrollo razonable del servicio o actividad en cuestión».¹³³ Jarach contesta a esta postura que «no se puede supeditar la naturaleza del tributo a un requisito de imposible cumplimiento, como lo sería el cálculo del costo del servicio y la parte correspondiente a cada usuario».¹³⁴

Según Giannini,¹³⁵ la cuantía de la tasa se puede fijar al arbitrio del legislador con base en: el reparto del coste del servicio entre todos los sujetos pasivos; o, mediante el empleo de criterios políticos, sociales o de conveniencia administrativa. Por esto considera que el costo del servicio es jurídicamente irrelevante y que no debe integrar el concepto de tasa. Sin embargo aclara, que este puede servir de indicio a fin de establecer si nos encontramos ante un impuesto o ante una tasa.

El criterio de Bulit Goñi es bastante acertado y ha sido seguido y desarrollado por gran parte de la doctrina tributaria calificada. El mencionado autor sostiene que si bien no es condición de la tasa el que exista una equivalencia ma-

131. E. González García, *Concepto...*, p. 33.

132. J. P. Montero Traibel, *op. cit.*, p. 202.

133. J. Martín Queralt y otros, *Curso de derecho...*, p. 97.

134. D. Jarach, *Finanzas públicas...*, p. 236.

135. A. D. Giannini, *op. cit.*, p. 52 y s.

temática y estricta entre el costo del servicio y el monto de esta, «sí es condición de su validez [...] que exista razonable y discreta proporción entre ambos parámetros, pues de otro modo [...] estaríamos frente a un impuesto encubierto».¹³⁶

Creemos que quien mejor explica este elemento de la tasa es José Oswaldo Casás y de su análisis entendemos y concluimos que:

No es posible establecer una equivalencia matemática entre el monto total de la tasa y el costo total del servicio. Sin embargo, debe existir una razonable equivalencia entre ambos parámetros, es decir una razonable proporción entre el total de lo recaudado y el costo global del servicio.

El costo global debe incluir las necesidades financieras presentes y futuras del servicio, entre ellas: costos directos e indirectos, mantenimiento, amortización, depreciación, etcétera.

La regla de la razonable equivalencia debe estructurarse con base en el monto total de la tasa y al costo total del servicio, puesto que, al fijar la cuantía de este tributo, no se puede tener en cuenta solo el costo del servicio en relación a cada contribuyente sino también su capacidad contributiva, la misma que puede estar representada por otros factores como el sector donde residen, su renta, nivel socioeconómico, etcétera.

La capacidad contributiva es un principio aplicable a todos los tributos, en el caso de la tasa permitirá considerar exentos a aquellos contribuyentes que carezcan de capacidad contributiva, modulará individualmente la cuantía que tengan que pagar el resto de obligados, y a partir del costo global del servicio, fijará el límite para cada contribuyente el que de ser traspasado convertirá a la tasa en confiscatoria.¹³⁷

LAS TASAS Y OTRAS FIGURAS, DIFERENCIAS

Las tasas, los impuestos y las contribuciones

Largo y difícil ha sido el camino que han recorrido las tasas para alcanzar su reconocimiento como *tributos independientes*, con peculiaridades que permiten diferenciarlas de las contribuciones y sobre todo de los impuestos, dentro de los que, en un inicio se las subsumía pues se consideraba a la tasa como una subespecie de los impuestos indirectos.

136. Enrique Bulit Goñi, «Tasas y precios públicos», *Derecho tributario*, t. IV, p. 1 y s., citado por José Oswaldo Casás, «La obligación de que las tasas sean la retribución por servicios públicos efectivamente prestados, la apreciación de la capacidad contributiva para su cuantificación y la razonable equivalencia entre su monto y el costo del servicio», en *Coparticipación y tributos municipales*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2007, p. 98.

137. J. O. Casás, «La obligación...», p. 97-107.

Autores clásicos como Giannini conectan la clasificación de los tributos con los distintos tipos de necesidades que el Estado satisface. En criterio del autor, cuando se trata de *necesidades colectivas*, como la defensa interior o exterior, por las que se presta un servicio público indivisible, este debe financiarse mediante el cobro un *impuesto*. En cambio, cuando el Estado tiene que satisfacer *necesidades públicas*, como la reparación de una arteria urbana, se da lugar al funcionamiento de un servicio público de carácter divisible, cuya prestación debe retribuirse mediante el cobro de una *contribución*. Finalmente, cuando lo que se busca es la satisfacción de una *necesidad de interés general o público*, a la que el mencionado doctrinario entiende como la suma de varias necesidades privadas, se da lugar al despliegue de un servicio también divisible como por ejemplo el servicio postal, pero cuya prestación da origen al cobro de una *tasa*.¹³⁸

En nuestro parecer, si bien esta clasificación puede no ser errónea, tiene un tinte más hacendista que tributario. Por eso preferimos diferenciar a los tributos como lo hace la doctrina tributaria contemporánea, es decir, basándonos en el hecho imponible que corresponde a cada una de las especies de este género. Para ello creemos conveniente partir de la clasificación que propone Ataliba en tributos vinculados y no vinculados. En los tributos vinculados el hecho generador es siempre una actuación estatal referida al obligado, mientras que en los tributos no vinculados el presupuesto de hecho de la obligación, está desvinculado de toda actividad del Estado. Entonces, conforme a esta clasificación, el impuesto será un tributo desvinculado, y serán tributos vinculados las tasas y las contribuciones.

Villegas nos dice al respecto que «En el impuesto la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte, en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un beneficio especial para el llamado a contribuir».¹³⁹

Concluimos pues, que la tasa se diferencia del impuesto porque este es un tributo no vinculado cuyo hecho generador consiste en una situación *independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente*, en tanto que la tasa es un tributo vinculado cuyo hecho imponible está configurado por una *actividad estatal particularizada en el obligado*. Mientras que la distinción de la tasa y la contribución estriba en que a pesar de tener la similitud de ser tributos vinculados, en la segunda para que se configure la obligación es necesario un *beneficio* para el contribuyente, derivado de la actividad estatal.

138. Cfr. A. D. Giannini, *op. cit.*, p. 41 y s.

139. H. B. Villegas, *op. cit.*, p. 73 y 74.

Las tasas y los precios públicos

La cercanía entre estas dos figuras es indudable, por lo que establecer las diferencias no es tarea fácil. Luego de haber revisado las opiniones doctrinarias más importantes consideramos que las principales distinciones radican en los siguientes puntos.

Partimos de que los precios públicos son una especie del género *precio financiero*, «denominación restringida a los que constituyen ingresos públicos, para diferenciarlos de los precios que tienen su origen y destino en actividades y sujetos de derecho privado»;¹⁴⁰ mientras que las tasas son una especie del género *tributo*. Por demás está decir que a cada especie le corresponden las características del género al que pertenecen.

En primer lugar, los precios públicos son *contraprestaciones* que suponen ventajas recíprocas para ambas partes, mientras que las tasas son *prestaciones* que establece el Estado unilateralmente en virtud de su poder de imperio sin que deba existir necesariamente una ventaja para el obligado al pago. Entonces el carácter del precio público es *retributivo*, la tasa tiene un carácter *contributivo*.

En segundo lugar, la nota de *coactividad* no existe en el precio público mientras que en la tasa al ser un tributo sí. En el precio público está presente la *voluntad* del obligado, aunque en el caso de los servicios monopólicos el particular no tenga ninguna otra alternativa, sin embargo, siempre conlleva una expresión de voluntad pues se establece contractualmente. En el caso de la tasa, la *voluntad* del contribuyente respecto del nacimiento de la obligación y del pago correspondiente es inoperante, pues es una obligación *ex lege*, e inclusive el particular puede ser compelido al pago mediante la coacción.

En tercer lugar, las tasas al ser tributos están sometidas al *principio de legalidad*, es decir la fuente de obligación de esta figura es *la ley*, matizado este aspecto en el caso de la legislación ecuatoriana pues las tasas pueden crearse vía ordenanza.¹⁴¹ En cambio, la fuente de obligación del precio público es un *contrato*, aunque según el criterio de algunos autores como Martín Fernández,¹⁴² cuando los servicios son ofrecidos por monopolios estatales, y

140. Sabá Guzmán, «El precio público», en Luis Toscano Soria, edit., *Nuevos estudios sobre derecho tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2006, p. 152.

141. «Solo por iniciativa de la función ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley». *Constitución de la República del Ecuador*, art. 301.

142. F. Javier Martín Fernández, *Tasas y precios públicos en el derecho español*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Ed. Jurídicas, 1995, p. 156, citado por S. Guzmán, *op. cit.*, p. 156.

son esenciales para el particular, los precios públicos que por estos se pagan se convierten en prestaciones patrimoniales impuestas que deben estar sujetas al principio de legalidad, pese a lo cual, sin duda lo pagado sigue siendo la remuneración conmutativa del servicio.

Finalmente, la que a nuestro criterio constituye otra distinción relevante y que debe tomar en cuenta el legislador, al momento de elegir entre tasa y precio público, es el *régimen jurídico* aplicable a cada una de estas figuras. El optar por la segunda institución implica la pérdida de privilegios de la Administración, entre los cuales se destacan: la posibilidad de ejecución mediante vía de apremio administrativa (coactiva), crédito preferente, facultades probatorias especiales, etcétera.

Las tasas y las tarifas

Generalmente las confusiones entre estas dos figuras se suscitan puesto que no sabemos con precisión si son dos instituciones totalmente independientes, que no se pueden concebir en conjunto, o si la tarifa simplemente se refiere a un elemento cuantitativo de la tasa, específicamente a la alícuota o tipo de gravamen; en nuestro criterio la segunda posibilidad es la correcta. Nos basamos para esta aseveración en lo que se puede deducir de las siguientes opiniones doctrinarias.

Plazas Vega al referirse al principio de reserva de ley sostiene que en las tasas es posible que ciertas autoridades con la respectiva habilitación «regulen lo relativo a la tarifa o alícuota».¹⁴³ También, el uruguayo Valdés Costa al analizar el principio de reserva de ley en el derecho comparado sostiene que este sufre ciertas atenuaciones en otros países como Colombia «al permitir que las autoridades fijen las tarifas de las tasas y contribuciones».¹⁴⁴ De igual modo González García al analizar la capacidad contributiva en las tasas, sostiene que esta debe ser considerada «como un punto de referencia, entre otros muchos, para la fijación de la tarifa, más nunca como núcleo integrante del concepto de tasa».¹⁴⁵

Sin embargo, no faltan autores como Schindel,¹⁴⁶ quien utiliza el término tarifa como sinónimo de precio, caso en el que habría entre aquella figura (tarifa) y las tasas todas las diferencias que hay entre estas y los precios. Bajo nuestra concepción esto no es adecuado puesto que como bien lo sostiene Flores Zavala las tarifas son «las listas de unidades y de cuotas correspondientes,

143. M. Plazas Vega, *op. cit.*, p. 185.

144. R. Valdés Costa, *op. cit.*, 144.

145. E. González García, *Concepto...*, p. 22.

146. A. Schindel, *op. cit.*, p. 624.

para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría».¹⁴⁷

Las tasas y los derechos

En México se utiliza el término *derecho* como sinónimo de tasa, consideramos que esto es erróneo y da lugar a confusiones, y es que la tasa es un *tributo*. Cosa distinta es que, al verificarse el hecho generador previsto en la ley, nazca la obligación tributaria y el correspondiente *derecho de crédito* de la Administración, que como lo manifestamos, en líneas anteriores al analizar los elementos esenciales del tributo, es un derecho de carácter personal.

El término derecho es sumamente amplio y sin duda que son de distinta naturaleza y fundamento los numerosos tipos de derechos que existen. Dentro de nuestra realidad nos encontramos con: derechos civiles, derechos políticos, derechos de honorario, *derechos personales o de crédito*, derechos reales, derechos fundamentales, derechos humanos, etc., pero la tasa, por ser un tributo y por lo tanto una prestación de naturaleza obligacional, en el sentido de que las obligadas al pago de la misma son las personas y no las cosas, no encaja dentro de ningún tipo de derecho; a lo sumo lo que podemos sostener es que dado que la obligación tributaria es bipolar, a la obligación personal de pago del sujeto pasivo corresponde un derecho personal o de crédito del sujeto activo.

Según el criterio de algunos autores podría utilizarse la expresión «derechos de tasa», que sin aseverar que es correcta, en nuestro criterio es, al menos, más precisa y no nos lleva a la confusión de considerar a la tasa como derecho, sino que simplemente parece hacer referencia al derecho de crédito que tiene el Estado frente al obligado por este tributo.

Ahora bien, en el Ecuador las principales dudas en relación al tema se han suscitado al momento de tener que establecer si son *tasas* o *derechos de honorarios* las cantidades de dinero que debemos los individuos personalmente a ciertos funcionario públicos, en cuanto prestan un servicio público y realizan una función, ligada a una potestad fundamental del Estado, como consecuencia de la demanda de un acto de su oficio. Tal es el caso de los valores que se pagan a los notarios y registradores de la propiedad.

Berliri nos da una pauta muy clara al respecto. El autor sostiene que podría darse el caso en el que el Estado asuma la función de otorgar la fe pública actualmente confiada a los notarios, es decir, que reserve a un cierto número de funcionarios propios el poder de autorizar documentos públicos, y que además la ley disponga que los importes debidos, por ejemplo por el otorgamiento de

147. Ernesto Flores Zavala, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 1995, p. 115.

la escritura notarial, se recauden directamente por la oficina de registro e ingresen al Estado, el autor expresa que «no cabe duda de que en tal caso los valores satisfechos por el particular deberían clasificarse como tasas».¹⁴⁸

Concordamos con el criterio expuesto, ya que consideramos que lo que satisfacemos los particulares a los notarios y registradores será una tasa o un derecho de honorario, dependiendo de si de acuerdo a lo establecido en la legislación, el ingreso entra directamente al Estado para la financiación y mantenimiento del servicio, admitiendo que pueda haber un excedente proporcionado y racional que sea destinado para la consecución de los fines del Estado en general, una vez financiado el servicio, como lo sostuvimos al analizar el destino del producido de la tasa y la regla de la razonable equivalencia; o, si simplemente se traduce en un ingreso de estos particulares, que si bien desempeñan una función pública y utilizan parte de los pagos para solventar los gastos del servicio que prestan, no cabe duda de que también parte de lo devengado es utilizado en sus gastos personales, lo que desnaturalizaría por completo a la tasa y a cualquier tributo. Cabe aclarar que no compartirán nuestra concepción todos aquellos que sostienen que la tasa no es un tributo afectado y que el destino que se dé al producto de la misma no es atinente al derecho tributario.

En nuestra opinión entonces en el Ecuador antes de que entre en vigencia la Constitución 2008 y las correspondientes reformas legislativas, los distintos montos fijados por el Consejo Nacional de la Judicatura¹⁴⁹ y que debíamos pagar los particulares a los notarios y registradores de la propiedad eran *derechos de honorario cuantificados* que percibían estos funcionarios, no tasas, ya que la totalidad de dichos valores se traducían en ingresos percibidos por estos individuos, que en cierto porcentaje incrementaban su patrimonio, o se destinaban a sus consumos y gastos personales. Ni notarios ni registradores estaban sujetos a sueldo ni a remuneración fija, aunque tanto los unos como los otros se encontraban regulados por la Ley Orgánica de la Función Judicial.¹⁵⁰

En relación con los servicios notariales y a los valores que satisfacemos los particulares usuarios de dichos servicios, en la actualidad contamos con un marco jurídico distinto. De acuerdo a lo establecido el art. 178¹⁵¹ de la

148. A. Berliri, *op. cit.*, p. 464.

149. «Al Pleno del Consejo Nacional de la Judicatura le corresponde: g) Fijar y actualizar los aranceles judiciales, los derechos de conjuceces, notarios, registradores, depositarios judiciales y alguaciles; y el de uso de los casilleros judiciales». *Ley orgánica del Consejo Nacional de la Judicatura* de abril de 1998, art. 11.

150. *Ley orgánica de la función judicial del Ecuador de 2 de enero de 2008*, art. 129 al 137.

151. «La Función Judicial tendrá como órganos auxiliares el servicio notarial, los martilladores judiciales, los depositarios judiciales y los demás que determine la ley». *Constitución de la República del Ecuador*, art. 178, inc. 3o.

Constitución de la República del Ecuador vigente, el servicio notarial es un órgano auxiliar de la Función Judicial; y según lo contemplado en el art 199¹⁵² el Consejo Nacional de la Judicatura será el órgano encargado de fijar: las *tasas* que pagaremos los usuarios del servicio notarial, el valor de las *remuneraciones* que corresponden a los notarios y el régimen del personal auxiliar de estos servicios. Esto último se encuentra reafirmado por el texto del inciso 1ro. del art. 303 del Código Orgánico de la Función Judicial en el que se establece que: «Es atribución del Consejo Nacional de la Judicatura establecer, modificar o suprimir mediante resoluciones *las tasas por servicio notarial*, fijar sus tarifas y regular sus cobros. Igualmente, es atribución de dicho Consejo fijar y actualizar periódicamente, mediante resolución, *los mecanismos de remuneración de las notarias y notarios*, que serán pagados por los usuarios del servicio».¹⁵³ (Las cursivas son nuestras).

Ello permite sostener, en principio, que en el Ecuador los usuarios del servicio notarial pagaremos *tasas* fijadas mediante resolución por el Consejo Nacional de la Judicatura, pues, de acuerdo a lo establecido en los artículos precedentes, es a este órgano al que corresponde la potestad tributaria sobre estos ingresos y, a más de ello, cancelaremos otro valor que será fijado por el mismo Consejo y que corresponderá a la remuneración de las notarias y notarios, es decir, a sus *derechos de honorarios* por servicios profesionales.

Sin embargo, en la parte final del art. 199 de la Constitución al referirse al servicio notarial se establece que «Los valores recuperados por concepto de tasas ingresarán al Presupuesto General del Estado conforme lo que determine la ley», y de acuerdo a lo contemplado en el inciso 1o., del art. 304 del Código Orgánico de la Función Judicial «*Le corresponde exclusivamente a la notaria o notario asumir los costos de la administración general de su despacho, su propia remuneración y el cumplimiento de las obligaciones laborales de su personal, por medio de la recaudación directa que por concepto de las tasas realiza*»¹⁵⁴ (Las cursivas son nuestras); fijándose posteriormente en este mismo artículo el porcentaje del ingreso bruto percibido por cada notario o notaria que le corresponderá al Estado.

152. «Los servicios notariales son públicos. En cada cantón o distrito metropolitano habrá el número de notarias y notarios que determine el Consejo de la Judicatura. Las remuneraciones de las notarias y notarios, el régimen de personal auxiliar de estos servicios, y las tasas que deban satisfacer los usuarios, serán fijadas por el Consejo de la Judicatura. Los valores recuperados por concepto de tasas ingresarán al Presupuesto General del Estado conforme lo que determine la Ley», *ibid.*, art. 199.

153. *Código orgánico de la función judicial*, 9 de marzo de 2009, art. 303, inc. 1o.

154. «Corresponde exclusivamente a la notaria o notario asumir los costos de la administración general de su despacho, su propia remuneración y el cumplimiento de las obligaciones laborales de su personal, por medio de la recaudación directa que por concepto de tasas realiza. En ningún caso el Estado deberá erogar valor alguno por estos conceptos», *ibid.*, art. 304, inc. 1o.

En nuestra opinión, el texto resaltado del último artículo citado da lugar a confusiones, quedando abiertas dos posibilidades en el Ecuador, respecto de las tasas por servicios notariales:

La primera sería como lo sostuvimos en líneas precedentes, que en el Ecuador los usuarios del servicio notarial paguemos varios valores detallados por separado y correspondientes a distintos conceptos: tasas por la prestación del servicio notarial, derechos de honorarios por la prestación de servicios profesionales de los notarios o notarias, y además un monto que será destinado al cumplimiento de las obligaciones laborales del resto del personal que trabaja en la notaría. Debiendo ir los excedentes que por concepto de tasas se recauden, al Presupuesto General del Estado conforme lo establece el art. 199 de la Constitución, y en los porcentajes fijados en el art. 304¹⁵⁵ del Código Orgánico de la Función Judicial.

La segunda posibilidad sería que los usuarios del servicio notarial paguemos una tasa en la que se incluyan los siguientes conceptos: mantenimiento del despacho del notario o notaria, remuneración del notario o notaria y pago de las obligaciones del personal que trabaja en la notaría; debiendo de igual modo destinarse los excedentes del producto de este tributo al Presupuesto General del Estado, como lo establece el art. 199 de la Constitución, y de acuerdo a los porcentajes establecidos en el art. 304 del Código Orgánico de la Función Judicial. Bajo ciertos criterios, esta segunda posibilidad es correcta, ya que según la concepción de algunos autores todos estos rubros pueden considerarse como

155. «El Estado recibirá, según lo determinado en el siguiente esquema, un porcentaje del ingreso bruto percibido por la notaria o notario. 1. Del ingreso bruto comprendido entre la categoría 5 y 10 de la carrera judicial, el Estado participará en el diez por ciento (10%) del excedente una vez descontado el monto equivalente a la remuneración de un funcionario judicial de la categoría 5; 2. Del ingreso bruto comprendido entre la categoría 10 de la categoría judicial y el duplo de esta, el Estado participará en el veinte por ciento (20%) del excedente una vez descontado el monto equivalente a la remuneración de un funcionario judicial de la categoría 5; 3. Del ingreso bruto comprendido entre el duplo de la categoría 10 de la carrera judicial y el cuádruplo de esta, el Estado participará en el treinta por ciento (30%) del excedente una vez descontado el monto equivalente a la remuneración de un funcionario judicial de la categoría 5; y 4. Del ingreso bruto superior al monto anterior el Estado participará en el cincuenta y uno por ciento (51%) del excedente una vez descontado el monto equivalente a la remuneración de un funcionario judicial de la categoría 5. Estos porcentajes de participación podrán ser modificados por el Consejo de la Judicatura, mediante resolución, según las necesidades del servicio. Esta participación en el rendimiento no constituye un tributo, por lo tanto no constituye crédito fiscal a favor de la notaria o notario. La notaria o notario deberá depositar este monto dentro de los diez primeros días del mes siguiente, en la cuenta única del Tesoro Nacional y presentar la respectiva liquidación al Consejo de la Judicatura. Si la notaria o notario no realiza el depósito del porcentaje correspondiente dentro del plazo señalado, pagará los intereses legales y una multa equivalente al tres por ciento (3%) por cada mes o fracción, sin perjuicio de las responsabilidades penales o administrativas por retención de fondos públicos. El retraso reiterado será causal de destitución», *ibid.*, art. 304.

parte del financiamiento del servicio notarial, sin embargo, no faltan opiniones respecto a que ello implicaría una desnaturalización de la tasa notarial.

En relación con los registros de la propiedad, en el art. 265 de la Constitución de la República del Ecuador vigente, únicamente se establece que «El sistema público de registro de la propiedad será administrado de manera concurrente entre el Ejecutivo y las municipalidades».¹⁵⁶ El Código Orgánico de la Función Judicial ya no contempla la sección relativa a los registradores de la propiedad y mercantiles como sí lo hacía la Ley Orgánica de la Función Judicial vigente hasta el 21 de enero de 2009, por lo que los mismos ya no son parte integrante de la Función Judicial.

Conforme al inciso segundo del art. 33 de la Ley del Sistema Nacional de Registro de Datos Públicos: «En el caso del registro de la propiedad de inmuebles será el municipio de cada cantón el que, con base al estudio técnico financiero, establecerá anualmente la tabla de aranceles por los servicios de registro y certificaciones que preste»¹⁵⁷ y de acuerdo al art. 35 del mismo cuerpo legal «[l]os Registros de la Propiedad inmuebles y mercantil se financiarán con el cobro de los aranceles por los servicios de registro, y el remanente pasará a formar parte de los presupuestos de los respectivos municipios, y de la Dirección Nacional de Registro de Datos Públicos en su orden».¹⁵⁸

Mal haríamos al ahondar en la naturaleza tributaria de estos valores, puesto que la misma ley los denomina aranceles, a deferencia del proyecto de dicha ley, que fue aprobado en segundo debate por la Asamblea Nacional y en cuyo art. 35¹⁵⁹ se hablaba de tasas registrales. Sin embargo, no está demás dejar sentada nuestra opinión en el sentido de que estos ingresos tienen cierto tinte de tasas, pues van a financiar al servicio al que corresponden, y el excedente de los mismos a los fines del Estado.

Giannini hace alusión al tema en cuestión y analiza lo que ocurre en Italia pero refiriéndose específicamente a las tasas judiciales. El autor expresa que extraordinariamente se dan casos «en los que la tasa en vez de deberse y satisfacerse al Estado, se satisface y se paga directamente al funcionario del Estado que realiza a favor del particular la prestación por la que la tasa se satisface».¹⁶⁰

156. *Constitución de la...*, art. 265.

157. *Ley del Sistema Nacional de Registro de Datos Públicos del Ecuador*, art. 33.

158. *Ibid.*, art. 35.

159. «La Dirección Nacional de Registros de Datos Públicos financiará su presupuesto con los siguientes ingresos: a) Hasta el 1% del total de los ingresos por tasas registrales que cobran todos los Registros Públicos que integran el Sistema; de los cuales el 1% constituirá un Fondo de Compensación para los Registros que lo requiera», en «Proyecto de Ley del Sistema Nacional de Registro de Datos Públicos aprobado en segundo debate por la Asamblea Nacional del Ecuador, art. 35, lit. a)», Quito, Archivo de la Asamblea Nacional del Ecuador, s.f.

160. A. D. Giannini, *op. cit.*, p. 556.

Aclara que este es el denominado sistema de las *espórtulas* que rige en el ordenamiento italiano y que se refiere «a los *derechos* correspondientes a las oficinas judiciales por los actos de su cometido y a las remuneraciones debidas a los secretarios por las copias y las autenticaciones de actos judiciales».¹⁶¹ (Las cursivas son nuestras).

En nuestro parecer, como lo mencionamos en líneas precedentes, lo que se debe será una tasa o no, dependiendo de lo establecido en la legislación de cada país. Cabe aclarar que hoy en día en el Ecuador las tasas judiciales están prohibidas, puesto que conforme a lo contemplado en el art. 75 de la Constitución de la República «Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia».¹⁶²

Concluimos este capítulo sosteniendo que la tasa, al menos desde el punto de vista teórico ya que en la práctica se dan muchas falencias y matices, debe cumplir con todos los elementos esenciales que rigen a los tributos en general, a más de aquellos elementos que caracterizan a este tributo en particular, pues de lo contrario la tasa se desnaturaliza y se traslada al campo de otras figuras similares, como las señaladas. Pasamos ahora a examinar la regulación prevista en la legislación ecuatoriana para este tributo.

161. *Ibid.*

162. «Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley». *Constitución de la...*, art. 75.

CAPÍTULO II

La tasa en el régimen jurídico ecuatoriano

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

Principios que rigen a los tributos

En la Constitución se encuentran contemplados una serie de principios, que rigen la materia tributaria y que están relacionados unos con otros. Es importante aclarar que algunos de estos principios, como el de eficiencia o el de simplicidad administrativa, se dirigen más hacia el actuar de la Administración; otros, como el de reserva de ley, tienen mayor incidencia en el campo de los tributos en particular y su creación y regulación. También se encuentran consagrados ciertos principios, como el de capacidad contributiva, que con doble perspectiva actúan simultáneamente tanto sobre el sistema tributario como sobre los tributos, pero de modo distinto.

Consideramos, además, necesario dejar sentada la diferencia que existe entre los denominados principios constitucionales tributarios y los principios tributarios constitucionalizados. En las dos clases de principios lo sustantivo es constitucional, lo adjetivo lo tributario, sin embargo, como bien lo sostiene Eusebio González García los «principios constitucionales tributarios son aquellos principios de todo el ordenamiento jurídico público que son también de aplicación al ámbito tributario»,¹⁶³ es el caso, por ejemplo, del principio de legalidad. No ocurre lo mismo con el principio de capacidad contributiva, que es un principio tributario, que sin ser aplicable a la totalidad del régimen jurídico público, por su importancia ha adquirido rango constitucional, es decir, ha sido constitucionalizado. El mencionado autor expresa enfáticamente que «En un caso se pone el acento en lo sustantivo, en otro caso se pone acento en lo adjetivo».¹⁶⁴

En el presente análisis, por la relación con el tema, nos limitaremos al examen de aquellos principios contemplados en nuestra Constitución que rigen a los tributos en particular y, por lo tanto, a las tasas, sean constitucionales

163. Eusebio González García, «Serie de conferencias sobre derecho tributario», p. 9 y s., citado por J. O. Casás, «Principios jurídicos de la tributación», en H. García Belsunce, dir., *Tratado...*, p. 242.

164. *Ibid.*

tributarios o tributarios constitucionalizados. Específicamente nos referiremos a los principios de legalidad, reserva de ley, capacidad contributiva y no condecoriedad.

El principio de legalidad y el principio de reserva de ley

Algunos autores se refieren indistintamente al principio de legalidad y al principio de reserva de ley, utilizándolos como sinónimos, sin embargo, consideramos que en la actualidad es imprescindible y útil diferenciarlos. De establecer la distinción se ha preocupado sobre todo la doctrina italiana, germánica y española.

a) El principio de legalidad

El art. 1 de nuestra Suprema Ley establece que «El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia»¹⁶⁵ y, sin duda, que el principio de legalidad tiene su centralidad en el Estado de derecho, por ello, vale partir de que

el Estado constitucional representa una fórmula del Estado de derecho, acaso su más cabal realización, pues si la esencia del Estado de derecho es el sometimiento del poder al derecho, solo cuando existe una verdadera Constitución ese sometimiento comprende también al legislativo; de ahí que quepa hablar del constitucionalismo como un perfeccionamiento del Estado de Derecho.¹⁶⁶

Se ha escrito mucho sobre la legalidad. La doctrina sostiene de forma unánime que este principio es uno de los más importantes en materia tributaria, sin embargo, los conceptos vertidos por los autores aún presentan variaciones y el principio todavía se encuentra en formación.

Según Simón Acosta «El principio de legalidad es el que establece las relaciones entre la norma general o el ordenamiento (el bloque de legalidad en terminología de Hauriou) y el acto singular o acto administrativo, entre norma y administración».¹⁶⁷ Para este doctrinario el principio de legalidad se

165. «El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada.», *Constitución de la...*, art. 1, inc. 1o.

166. Luigi Ferrajoli, «Estado de derecho: entre pasado y futuro», en Cuaderno del Seminario Público «Cambio de paradigma en la filosofía política», Madrid, Fundación J. March, 2001, p. 131, citado por Luis Prieto Sanchís, *Justicia constitucional y derechos fundamentales*, Madrid, Trotta, 2003, p. 113.

167. Eugenio Simón Acosta, «El principio de legalidad o reserva de ley tributaria», en Eusebio González García, comp., *Principios constitucionales tributarios*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993, p. 149.

formula en dos versiones diferentes: como principio de vinculación negativa, de acuerdo al que la Administración puede emitir actos administrativos sobre cualquier materia que no se encuentre expresamente prohibida en una norma legal, sin necesidad de que exista una autorización expresa; y, como principio de vinculación positiva, conforme al que la administración solo puede actuar en aquellas materias para las que cuenta con autorización específica en la ley. En nuestro criterio el principio de legalidad solo puede tener una vinculación positiva, puesto que en un Estado de Derecho la actuación de la administración debe ser necesariamente jurídica.

A criterio de Lobo Torres «el principio de legalidad significa que la tributación no debe ser decidida por el jefe de gobierno, sino por los representantes del pueblo, libremente elegidos para hacer leyes claras».¹⁶⁸ Montaña Galarza nos brinda un panorama mucho más claro, al expresar que, por el principio de legalidad se entiende que « los tributos deben ser establecidos por los órganos legislativos correspondientes, conforme determina la Constitución».¹⁶⁹ Continúa el autor su análisis citando a Pérez de Ayala y González García quienes sostienen que «El principio de legalidad tributaria informa toda la institución, y ello tanto en su esfera normativa [principio de reserva de ley] como en la administrativa [principio de legalidad administrativa]».¹⁷⁰ Concordamos con el criterio de los dos últimos autores mencionados, en el sentido de que, en efecto, en nuestra opinión, este principio se refiere a la manera de ejercer tanto la potestad tributaria como la potestad de imposición, es decir, rige tanto en la faz normativa como en la faz de aplicación de los tributos.

Cabe recalcar en este sentido que, dentro de la legislación ecuatoriana, el principio de legalidad en cuanto regula el ejercicio de la potestad impositiva o de aplicación, se encuentra establecido en el art. 10¹⁷¹ del Código Tributario, mientras que, en cuanto moldea el ejercicio de la potestad tributaria está contemplado en el art. 301 de nuestra Constitución, en el que se establece que «Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrán establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer,

168. Ricardo Lobo Torres, «Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado», en Pasquale Pistone y Heleno Taveira Tórreres, coord., *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Ábaco, 2005, p. 344.

169. César Montaña Galarza, «La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina», en Aimée Figueroa Neri, coord., *Tópicos fiscales contemporáneos*, México, Universidad de Guadalajara, 2004, p. 218.

170. José Luis Pérez de Ayala, y Eusebio González, *op. cit.*, p. 34, citados en C. Montaña Galarza, «La obligación de...», p. 222.

171. «El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por la vía administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley», *Código tributario del Ecuador*, art. 10.

modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley». ¹⁷² Lo expresado se reafirma con el texto del art. 264, num. 5, *ibid.*, en el que se instituye como facultades exclusivas de los gobiernos municipales el «Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras» ¹⁷³ y con lo contemplado en el art. 120, num. 7 de nuestra Carta Magna, en el que se incluye entre los deberes y atribuciones de la Asamblea Nacional el «Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados». ¹⁷⁴

El principio de legalidad en materia tributaria encuentra su máxima expresión en el viejo aforismo *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley), el cual a la luz de los artículos mencionados ha quedado reducido en nuestra legislación a lo sumo a no hay impuesto sin ley, puesto que las tasas y contribuciones pueden crearse, modificarse y extinguirse vía ordenanza. Esto se ha reproducido de modo similar dentro de las legislaciones de otros países y ha llevado a gran parte de la doctrina tributaria calificada a sostener que el principio se encuentra en crisis, o que ha sufrido cierta flexibilización, sin embargo, concordamos con Montaña en que lo que ha sucedido es que el principio de legalidad «se ha adecuado a las exigencias actuales de la organización del Estado y de su proyección hacia los ámbitos nacional e internacional». ¹⁷⁵

Para finalizar este punto creemos necesario acotar que de la expresión contemplada en el art. 301 de la Constitución: «Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley», como lo sostiene Troya Jaramillo «se ha inferido que las entidades públicas autorizadas por ley pueden crear tasas. Tal es el caso de los Ministerios de Agricultura y Salud, de las autoridades portuarias, las superintendencias de bancos, de compañías, de telecomunicaciones y otras». ¹⁷⁶ En nuestro criterio ello no es correcto, pues semejantes atribuciones no tienen un reconocimiento constitucional explícito, sin embargo, es lo que se da en la práctica, considerándose que de modo excepcional de existir una ley habilitante dichos organismos tienen una suerte de potestad tributaria.

172. *Constitución de la...*, art. 301.

173. *Ibid.*, art. 264, num. 5.

174. *Ibid.*, art. 120, num. 7.

175. C. Montaña, *op. cit.*, p. 222 y 223.

176. José Vicente Troya Jaramillo, «Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez», inédito, Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, México, junio de 2008, p. 3.

b) El principio de reserva de ley

Según Lobo Torres, la reserva de ley, la supremacía constitucional y el primado de ley son subprincipios del principio de legalidad.¹⁷⁷ De lo que sí estamos seguros es que este último es mucho más amplio que el principio de reserva de ley.

El principio de reserva de ley, junto con el principio de legalidad, como bien lo sostiene Montaña Galarza «son la piedra angular que condiciona la producción normativa».¹⁷⁸ En materia tributaria, sin embargo, a pesar de las elaboraciones doctrinarias la noción de reserva de ley aún no es totalmente clara, probablemente producto de haberla entremezclado desde sus orígenes con el principio de legalidad.

Para Simón Acosta, el principio de reserva de ley «expresa esa necesidad de que sea precisamente la ley la que regule determinados aspectos del tributo».¹⁷⁹ Si bien este criterio no es erróneo, el concepto de Casás nos parece más acertado y completo, en opinión de este autor la reserva de ley «convierte por mandato constitucional una parcela dentro del ordenamiento jurídico, en nuestro caso el correspondiente a la creación, modificación, exención, cancelación, derogación de tributos, y la definición de sus elementos estructurales, en un ámbito en el cual solo puede actuar la ley».¹⁸⁰ Nos adherimos a esta última opinión y la analizamos a continuación a la luz del ordenamiento jurídico ecuatoriano.

La reserva de ley en lo que concierne a la creación, modificación y supresión de tributos se encuentra contemplada en el art. 132¹⁸¹ de nuestra Constitución, en el que se establece claramente que se requerirá de ley para «Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados»; complementado esto, por el texto de los art. 301; 120, num. 7, y 264 num. 5, todos de la Constitución. Sin embargo, debemos reconocer que la proyección del principio de reserva de ley, en cuanto se relaciona a la necesidad del establecimiento de los elementos esenciales de los tributos, no tiene reconocimiento explícito

177. Cfr. R. Lobo Torres, *op. cit.*, p. 245.

178. C. Montaña, *op. cit.*, p. 217 y 218.

179. E. Simón Acosta, *op. cit.*, p. 148.

180. J. O. Casás, «Principios jurídicos...», p. 266.

181. La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de Ley en los siguientes casos: 3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados», *Constitución de la...*, art. 132, num. 3.

en nuestra Constitución, como si lo tuvo en la Carta Política expedida por la Asamblea Constituyente de 1966-1967.¹⁸²

Es necesario entonces atender a lo que dice la ley en este sentido. En el art. 4 del Código Tributario se establece que están sujetos a reserva de ley los siguientes elementos del tributo: «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».¹⁸³ Sin embargo, consideramos que no se trata de una reserva de ley sino de una *preferencia de ley* que se «deriva del hecho de que en el ordenamiento legislativo, no ya en el constitucional mediante preceptos con rango de ley, se definan ciertas materias como privativas de la ley».¹⁸⁴

Como bien lo sostiene Simón Acosta «El principio de reserva de ley no es solamente un principio de inexcusable observancia por la administración, sino que es de inexcusable observancia por el Legislador ordinario, característica que solo puede predicarse del mismo, si es la propia Constitución la que lo establece y desarrolla».¹⁸⁵ Agrega el autor que es cosa distinta que la ley, y por tanto, en nuestro caso, el Código Tributario, instituya la preferencia de ley sobre determinadas materias, es decir, que establezca que ciertas materias solo se regulen por ley.

En este segundo caso la preferencia de ley puede ser suprimida por otra ley posterior del mismo rango, «cosa que no sucederá cuando exista una auténtica reserva de ley, que no es disponible por el legislador ni es deslegalizable en ningún caso».¹⁸⁶ En efecto, el principio de reserva de ley debe ser establecido por el constituyente en la Constitución y, valga recalcar, que debe ser una Constitución rígida, es decir, no reformable por ley, de lo contrario este pierde su valor puesto que está sujeto a deformarse y hasta a desaparecer, ya que el legislador podría levantar los límites que le ha impuesto el constituyente y modificar, en este caso, los que constituyen elementos esenciales de los tributos.

Montaño Galaza expresa que de modo general, por el principio de reserva de ley, debemos entender que «solo la ley puede afectar la esfera de la

182. «La ley determinará el objeto imponible, el tipo de gravamen, las exenciones y deducciones, los reclamos y recursos a favor de los contribuyentes. Así mismo, la ley determinará y reprimirá severamente la infracción a las disposiciones tributarias», *Constitución política del Ecuador de 1967*, art. 99.

183. «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», *Código tributario...*, art. 4.

184. J. Casás, «Principios jurídicos...», p. 266.

185. E. Simón Acosta, *op. cit.*, p. 150.

186. *Ibid.*

propiedad y de la libertad de cada individuo».¹⁸⁷ Y es que para entender la reserva de ley es necesario que nos ubiquemos, en un esquema jurídico-político donde se reconoce el derecho a la libertad y a la propiedad individuales, porque la reserva de ley solo es imaginable en un Estado constitucional, en el que estos derechos se consideran como principios básicos y en el cual se establece que la ley es el máximo instrumento de expresión de la voluntad general, única voluntad habilitada para regularlos, puesto que son fundamentales.

El principio de reserva de ley tiene, en nuestro criterio, una función garantista y se revela principalmente en dos materias: la penal y la tributaria. Generalmente los autores han relacionado la reserva de ley en materia penal con la defensa del derecho de libertad, mientras que se considera que la defensa del derecho de propiedad es el fundamento básico de la reserva de ley en materia tributaria. Nos adherimos a este criterio adoptado por la mayoría de la doctrina pero consideramos necesario agregar que como bien lo sostiene Bartholini «la propiedad es condicionante de la misma libertad humana»¹⁸⁸ puesto que toda intervención del poder público en la propiedad de los individuos marca también una «restricción de la libertad de hecho de las personas, de sus concretas posibilidades».¹⁸⁹ Por esto que nos permitimos sostener que en nuestra opinión el principio de reserva de ley en materia tributaria tiene la función de «constituir una garantía del derecho de propiedad y el derecho de libertad individuales, mediante un sistema tributario justo».¹⁹⁰

Paredes Mantiel y Rodríguez Lobato sostienen que «La reserva de ley, es por un lado la delimitación a un determinado procedimiento (el legislativo) [...] [y por otro lado] [...] constituye también una reserva de contenido».¹⁹¹ Es necesario aclarar con respecto al primer punto, que la reserva de ley no quiere decir entonces que la materia reservada sea exclusiva de cierto organismo, ya que se trata de una reserva al procedimiento legislativo, independientemente del nivel en que este se desarrolle pudiendo ser nacional, provincial, municipal, etc.¹⁹² Con respecto al segundo punto, la reserva de ley supone entonces que debe establecerse en ley el contenido esencial de la materia reservada, específicamente en lo que a materia tributaria se refiere la creación, modificación, exención o supresión del tributo y la regulación de sus elementos esenciales. La dificultad se presenta al momento de definir cuáles son esos elementos que deben considerarse como tales.

187. C. Montaña, *op. cit.*, p. 218.

188. Citado en E. Simón Acosta, *op. cit.*, p. 156.

189. *Ibid.*

190. *Ibid.*

191. Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México, Porrúa, 2001, p. 67.

192. Cfr. *ibid.*, p. 67-69.

Respecto a la creación *ex novo* del tributo, siendo este el núcleo del derecho tributario, la opinión de la doctrina es unánime al sostener que es lógico que la reserva de ley lo cubra, «la creación de un tributo necesariamente tiene que ser por medio del procedimiento legislativo, cualquier tributo debe estar creado por una ley»,¹⁹³ de igual modo las modificaciones, exenciones y la supresión del mismo debe hacerse a través de la ley.

Sin embargo, para crear un tributo no basta con que la ley establezca la denominación del gravamen, pues si bien con esto inicia el proceso de creación es necesario también que se definan en la ley todos los elementos que lo hagan viable, es decir un tributo completo y exigible. En materia de tasas el establecimiento en la ley, o en la ordenanza de los elementos configuradores de las mismas presenta dificultades, sobre todo «dada la necesidad de tener en cuenta las características, a menudo cambiantes, del servicio o actividad administrativa que constituye en cada caso el hecho imponible».¹⁹⁴ No obstante, analizaremos aquellos elementos que deben establecerse de modo indispensable en todos los tributos pues de lo contrario estos se tornan inexequibles.

La doctrina clasifica a los elementos del tributo en cualitativos y cuantitativos. Los elementos cualitativos «son aquellos que definen el campo de aplicación (objetivo y subjetivo) de cada institución tributaria»,¹⁹⁵ y son: 1) el hecho imponible, hecho generador o presupuesto de hecho; y 2) los sujetos activo y pasivo del tributo. Los elementos cuantitativos en cambio «tienen como fin determinar el importe de la deuda tributaria para cada caso»,¹⁹⁶ estos elementos son: 1) la base imponible o base gravable; y 2) el tipo de gravamen o alícuota, siempre que se trate de tributos variables o de cuota variable, pues los tributos de cuota fija carecen de estos elementos ya que tienen determinado el importe de la obligación directamente en la ley como lo examinaremos más adelante.

La discusión es pacífica en cuanto a si están cubiertos por la reserva de ley los *elementos cualitativos* del tributo, es decir, aquellos que determinan la hipótesis legal por virtud de la cual surgirá la obligación tributaria, así como también la persona que debe pagar y a la que se debe pagar, la casi totalidad de la doctrina sostiene que estos son esenciales y que necesariamente deben establecerse en ley.

En cuanto al hecho imponible, este tiene dos elementos: el subjetivo, que, como lo sostiene Giannini, «consiste en una determinada relación de he-

193. *Ibid.*, p. 91.

194. Ramón Falconí y Tella, «Un principio fundamental del derecho tributario: la reserva de ley», en *Civitas, Revista española de derecho financiero*, No. 104, 1999, p. 719, citado por R. Lobo Torres, *op. cit.*, p. 252.

195. M. Paredes, *op. cit.*, p. 154.

196. *Ibid.*, p. 155.

cho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento objetivo o material»¹⁹⁷ y el objetivo que «es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que puede ser contemplado desde varios aspectos (material, espacial, temporal y cuantitativo)».¹⁹⁸ El aspecto material indica la situación de hecho o el elemento de la realidad económica tomada en consideración por la norma para configurar cada tributo, es decir, «es el aspecto del mundo fáctico que es utilizado para realizar la abstracción normativa».¹⁹⁹ El aspecto espacial del hecho imponible en palabras de González García se refiere a «la precisa delimitación del ámbito geográfico dentro del que determinado hecho imponible va a producir sus efectos».²⁰⁰ El aspecto temporal «es la parte de la hipótesis normativa que delimita el tiempo en que la misma se encuentra realizada»,²⁰¹ según González García y Pérez Royo es la parte que determina el devengo, es decir, el momento en el que se considera realizado el hecho generador. Y el aspecto cuantitativo es el que indica la medida o la intensidad con la que se realiza el hecho imponible, cuando se trata de tributos variables como el impuesto a la renta, pues los tributos fijos no encierran este aspecto.²⁰²

Una vez analizada la estructura del hecho imponible concluimos que la reserva de ley se extiende a sus dos elementos subjetivo y objetivo, y en relación a este último a todos sus aspectos: temporal, espacial, material y cuantitativo.

En cuanto a los sujetos activo y pasivo del tributo: el primero, generalmente es el Estado o los entes públicos de carácter territorial, aunque se presentan excepciones, sin embargo de todos modos es el ente acreedor del tributo, el titular del derecho de crédito y por lo tanto quien debe recibir el pago tributo, sin duda entonces es necesario que el mismo se encuentre sujeto a la reserva de ley; el segundo, es aquel que debe realizar el pago, y «siendo el principal incidido en su patrimonio por la detracción que en este implica la carga tributaria, su fijación resulta esencial para la existencia del tributo y está, por tanto, cubierto por el mencionado principio constitucional». Es decir, tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo deben ser establecidos en la ley.

Ahora vamos a referirnos a los *elementos cuantitativos* del tributo, en los que se presentan mayores discusiones respecto a si están sujetos o no al principio de reserva de ley. En primer lugar creemos necesario esclarecer la

197. D. Giannini, *op. cit.*, p. 84.

198. M. Paredes, *op. cit.*, p. 166.

199. *Ibid.*, p. 168.

200. Eusebio González García y Ernesto Lejeune, *Derecho tributario*, t. I, Salamanca, Plaza Universidad, 1997, p. 200, citado por M. Paredes Montiel y R. Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 67.

201. M. Paredes, *op. cit.*, p. 172.

202. Cfr. *ibid.*, p. 174.

diferencia existente entre: tributos de cuota fija, que son aquellos en los que «la ley determina directamente la cuantía a pagar por cada hecho imponible y, para cada uno de ellos, establece como consecuencia el pago de una cantidad líquida en dinero»,²⁰³ por lo que, no es necesario que en los mismos existan los elementos cuantitativos de la prestación, puesto que tal prestación ha sido configurada en su totalidad por la ley; y tributos de cuota variable, ante los que nos encontraremos según Ramallo Massanet «siempre que la ley señale para un hecho imponible una consecuencia jurídica indeterminada en su cuantía, pero ofreciendo a cambio el criterio de determinabilidad. Criterio que está constituido por dos elementos: base y tipo de gravamen».²⁰⁴

Tratándose de tributos de cuota fija, consideramos que si bien carecen de elementos cuantitativos, «se encuentran limitados por la reserva de ley en lo que respecta a la cuantía»,²⁰⁵ es decir, esta debe ser establecida inexorablemente en la ley. En el caso de los tributos de cuota variable, sus elementos cuantitativos (base imponible y alícuota), resultan tan importantes como los elementos cualitativos, puesto que sin ellos no es posible determinar la cuantía de la obligación, por lo que en nuestra opinión estos también se encuentran cubiertos por la reserva de ley.

Ramallo Massanet sostiene al respecto que la base gravable y el tipo de gravamen son los dos instrumentos que utiliza la ley para la determinación de la prestación, en los tributos variables, pues «mientras la base imponible pone de manifiesto la forma y la intensidad de la participación que en la actividad o situación tipificada como hecho imponible ha tenido el realizador de este, el tipo de gravamen señala la participación que tiene el acreedor –ente público– en la magnitud elegida como base».²⁰⁶

Concluimos entonces que el principio de reserva de ley cubre la creación, modificación, exención o supresión de los tributos, así como también los elementos esenciales tanto cualitativos como cuantitativos de los mismos.

Parte de la doctrina se pronuncia, respecto a si el plazo de pago de los tributos está sujeto a reserva de ley. Si bien la obligación tributaria nace al momento de verificarse el hecho generador, la misma es exigible de acuerdo a los plazos previstos en la ley, por lo que, a partir del vencimiento de tales plazos, empezarán a correr los recargos que tienen como presupuesto de hecho la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria y cuyo contenido es el pago de intereses, lo que conllevará a que el valor de la deuda tributaria aumente. Es

203. M. Paredes, *op. cit.*, p. 216.

204. Juan Ramallo Massanet, «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», en *Civitas, Revista española de derecho financiero*, No. 20, España, Civitas, 1987, p. 609, citado por M. Paredes Montiel y R. Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 219.

205. M. Paredes, *op. cit.*, p. 216.

206. J. Ramallo Massanet, *op. cit.*, p. 293.

así que por razones de seguridad jurídica sobre todo para el contribuyente, en nuestro criterio es necesario agregar a lo dicho que el plazo de pago de un tributo debe establecerse en la ley. No está demás agregar que como lo establece el art. 4 de nuestro Código Tributario también las exenciones, deducciones, reclamos, entre otros, están cubiertas por este principio.

El principio de capacidad contributiva

Tarsitano define al principio de capacidad contributiva como «una aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible».²⁰⁷

Troya Jaramillo se refiere al doble alcance del principio de capacidad contributiva expresando que «significa que únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación y configurar los hechos generadores de la obligación; y al propio tiempo que los particulares han de contribuir de acuerdo a su capacidad contributiva».²⁰⁸ Aclara el autor que el primer alcance se refiere a los tributos en particular, y que debe entenderse por el mismo que un tributo que no tome como base una manifestación de riqueza es inconstitucional; mientras que, el segundo alcance concierne al sistema tributario en general, y significa que este debe estructurarse de forma tal que aquellos que manifiestan mayor capacidad contributiva tengan una participación más alta en las entradas tributarias del Estado.

El principio de capacidad contributiva no tiene un reconocimiento explícito en nuestra Constitución, sin embargo, fluye del conjunto de valores y de principios filosóficos y morales que informan el programa constitucional. Principalmente en nuestra opinión del postulado de *justicia* establecido en el art. 1 de la Carta Suprema y de los principios de *equidad* y *progresividad* contemplados en el art. 300.²⁰⁹

Y es que si bien la doctrina tributaria clásica se ha enfocado en una visión *formalista* del principio de capacidad contributiva, considerándolo como una especie de control del hecho imponible, en el sentido de que un tributo que no grave una manifestación de riqueza es inconstitucional; la doctrina tributa-

207. Alberto Tarsitano, «El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático», en Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, coord., *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Ábaco, 2005, p. 409.

208. J. V. Troya Jaramillo, «El nuevo derecho...», p. 453.

209. «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», *Constitución de la...*, art. 300, inc. 1o.

ria contemporánea se ha centrado más en el contenido *material* de este principio, estatuyendo a la capacidad contributiva como el principio más importante de justicia tributaria, en cuanto constituye un instrumento para alcanzar la *equidad* a través de un sistema tributario *progresivo*.

Desafortunadamente, la doctrina y la jurisprudencia, al referirse al principio de capacidad contributiva, en la mayoría de ocasiones, lo han subsumido en el principio de no confiscatoriedad o lo han desarrollado dentro de otros principios, como el de igualdad, por lo que este no ha adquirido la construcción teórica que merece, aun siendo fundamental en materia tributaria, puesto que como acertadamente lo sostiene Tarsitano la capacidad contributiva constituye el «presupuesto, medida y justificación de la imposición».²¹⁰ Y es que la capacidad contributiva es el piso de la imposición, no puede haber un tributo allí donde no existe capacidad contributiva, pero es menester aclarar que a más de ello es necesario garantizar un mínimo no imponible que asegure una vida digna de la persona y de su grupo familiar. «Solo a partir de dicho mínimo nace la capacidad contributiva».²¹¹

Erróneamente, en algún momento no muy lejano, se consideró que el principio de capacidad contributiva rige a los impuestos mas no a las otras especies tributarias. En el campo de las tasas este equívoco fue producto principalmente de considerar que en las mismas opera el principio de beneficio, es decir, que el contribuyente debe pagar en proporción a la ventaja que obtiene; de igual modo influyeron las ideas de ciertos autores que, si bien partieron acertadamente de considerar que el hecho imponible de las tasas es una actuación estatal, derivaron de ello una conclusión incorrecta, llegando a sostener que por ser estas tributos vinculados, al momento de establecer su cuantía, solo debe tenerse en cuenta el costo del servicio o de la actividad administrativa, tornándose irrelevante la capacidad contributiva.

Juan Martín Queralt expresa en este sentido que quien paga una tasa obtiene algo a cambio y que «La necesaria presencia de una actividad administrativa en el presupuesto de hecho de la tasa difumina, de rechazo, la presencia del principio de capacidad económica, el principio tributario por antonomasia, ya que puede pensarse que se paga la tasa para retribuir el servicio o la actividad realizada por la Administración, no porque se disponga de mayor o menor capacidad económica».²¹²

Sin embargo, la mayor parte de la doctrina se pronuncia en el sentido de que la capacidad contributiva es un principio rector de todos los tributos y

210. A. Tarsitano, *op. cit.*, p. 408.

211. *Ibid.*, p. 421.

212. Juan Martín Queralt, «Tasas y precios públicos», en *Curso de derecho tributario*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2002, p. 284.

sumamente necesario en materia de tasas sobre todo al momento de la graduación de la cuantía. Giuliani Fonrouge señala al respecto que una vez aceptado el criterio de la razonable equivalencia entre el costo total del servicio y el monto total de la tasa, es necesaria la búsqueda de la forma de distribución de ese costo, para lo que basándose en varias formulaciones jurisprudenciales considera adecuado que se tome en cuenta no solo el costo efectivo del servicio en relación a cada contribuyente «sino también la capacidad contributiva de los mismos representada por el valor del inmueble o de su renta».²¹³

En el mismo sentido Valdés Costa expresa que, si bien el campo de acción natural del principio de capacidad contributiva es el impuesto, «nada impide que se le aplique a los demás tributos [...] (en el caso de las tasas) [...], siempre que se respete el límite global de las necesidades del servicio y que la cuantía individual no constituya una exacción arbitraria, totalmente alejada de las características del servicio».²¹⁴ También, a criterio de Villegas, para graduar adecuadamente la magnitud pecuniaria de la tasa debe tenerse en cuenta tanto la capacidad contributiva del contribuyente como los aspectos relativos a la actividad administrativa o jurisdiccional que se singulariza a su respecto.²¹⁵ En el mismo sentido que los autores citados opina Eusebio González García.²¹⁶

En conclusión, si no la totalidad, al menos la mayoría de la doctrina tributaria calificada, considera que el principio de capacidad contributiva al igual que el resto de principios constitucionales aplicables a la materia tienen plena vigencia respecto de todos los tributos, posición a la que nos adherimos, pues como lo sostiene Tarsitano el primer requisito que legitima el cobro de todos los tributos es la capacidad contributiva, lo que sucede es que «tanto en las tasas como en las contribuciones se agregan ciertos caracteres especiales derivados de la naturaleza estatal».²¹⁷

El principio de no confiscatoriedad

La no confiscatoriedad se ha enunciado como uno de los principios de la tributación y se ha entendido de modo general por el mismo que «no caben tarifas impositivas excesivas».²¹⁸ En el art. 323²¹⁹ de nuestra Constitución

213. C. M. Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, p. 917.

214. R. Valdés Costa, *op. cit.*, p. 163.

215. Cfr. H. B. Villegas, *op. cit.*, p. 104 y s.

216. E. González García, *Concepto...*, p. 31-33.

217. A. Tarsitano, *op. cit.*, p. 420.

218. J. V. Troya Jaramillo, «El nuevo derecho...», p. 5.

219. «Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o inte-

se encuentra expresamente prohibida la confiscación, «que se explica cómo decomisar, privar a alguien de sus bienes o hacienda y aplicarlos al fisco sin que medie alguna contraprestación»,²²⁰ pero la no confiscatoriedad en materia tributaria no se relaciona con la confiscación sino que más bien tiene que ver con el respeto a la propiedad.²²¹

En ocasiones se ha considerado que la imposición es inconstitucional, ya que según las concepciones extremistas de algunos autores esta necesariamente franquea el derecho de propiedad,²²² puesto que siempre va a traer como consecuencia una merma en el patrimonio del contribuyente, ya sea la cuantía de los tributos baja, mediana o alta. Ello no es así, en primer lugar, porque existe un deber Constitucional que obliga a los ecuatorianos y ecuatorianas a contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas a través del pago de los tributos legalmente establecidos²²³ y, en segundo lugar, porque la potestad de establecer gravámenes es esencial para la subsistencia del Estado, más aún de haberse adoptado, como en el caso ecuatoriano, un modelo de Estado social,²²⁴ pues este tipo de Estado se caracteriza, entre otras cosas, porque se le atribuyen al Fisco obligaciones prestacionales, cuyo cumplimiento requiere de recursos, y no cabe duda de que los tributos constituyen uno de los medios más importantes para su obtención.

Ahora bien, lo que sucede es que si el poder del Estado de establecer gravámenes se torna ilimitado, en cuanto a la fijación de la cuantía de los tributos, devendrán consecuencias dañosas e indeseables que afectarán al patrimonio del contribuyente, que es el obligado al pago. Es aquí donde encontramos la justificación del principio de no confiscatoriedad, cuya función es la de actuar como un techo o límite a la imposición, evitando que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, atente contra el derecho de propiedad de los particulares.

Es importante resaltar que el principio de no confiscatoriedad como tal, no se encuentra contemplado de forma expresa en nuestra Constitución. Al

rés social o nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación». *Constitución de la...*, art. 323.

220. C. Montaña, *op. cit.*, p. 242.

221. Cfr. *ibid.*

222. «El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental», *Constitución de la...*, art. 321.

223. «Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: 15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley», *ibid.*, art. 83, num. 15.

224. «El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada», *ibid.*, art. 1, inc. 1o.

respecto algunos doctrinarios, sobre todo españoles, opinan que su inclusión explícita no es necesaria, ya que el mismo constituye una garantía implícita de orden constitucional que surge del reconocimiento del derecho a la propiedad; sin embargo, en nuestro criterio su positivización coadyuvaría a la protección de este derecho fundamental.

Además, se encuentre o no reconocida la no confiscatoriedad tributaria, de forma expresa en la Constitución, de modo general se considera que un tributo confiscatorio es inconstitucional, puesto que viola el derecho de propiedad, criterio que en nuestra opinión es indiscutible. El problema se presenta al momento de establecer cuándo un tributo es confiscatorio, «según Linares Quintana, lo es cuando el monto de su tasa es irrazonable».²²⁵ Pero se suscita otro inconveniente, tener que delimitar lo que es irrazonable.

Algunos autores consideran que no es correcto hablar de tributos confiscatorios o no confiscatorios, sino que lo que se debe tener en cuenta es la presión tributaria ejercida en determinado momento sobre el contribuyente. En nuestra opinión ello no es así, en primer lugar, porque un tributo cuya cuantía es muy elevada, por sí solo puede resultar confiscatorio; y, en segundo lugar, porque la presión tributaria interesa como idea macroeconómica, puesto que se refiere a «establecer respecto de una *comunidad* la forma de evolucionar en el curso del tiempo la carga impositiva que soporta».²²⁶ (Las cursivas son nuestras).

Para establecer la presión tributaria se toma en consideración el monto total de las rentas nacionales y el monto total detruido de la economía privada nacional, por concepto de tributos, y aunque en su fórmula económica se toman en cuenta variables como la capacidad contributiva, o el mínimo no imponible, estas se consideran en forma global y no con relación a cada contribuyente. Como bien lo sostiene González Ramírez, al referirse a la presión tributaria de los impuestos, «El peso del impuesto se mide por la cuota que toma al capital y la renta de cada país; y no por la tasa que paga cada uno de sus habitantes».²²⁷

En relación a las tasas, es claro que al ser una especie del género tributo, de ser confiscatorias serían inconstitucionales. Respecto a cuándo una tasa es confiscatoria nos parece muy acertado el criterio de González García quien sostiene que «en las tasas hay confiscatoriedad cuando no media prestación del servicio, cuando el quantum de la tasa no guarda proporción con el costo directo o indirecto del servicio prestado, o cuando la tasa en sí misma es irrazonable por carecer de toda vinculación con la actividad que le da origen».²²⁸

225. Citado por E. González García, *Concepto...*, p. 234.

226. Adolfo Atchabahian, «Concepto y determinabilidad de la presión tributaria», en Marcelo R. Lascano, dir., *Impuestos: Doctrinas fundamentales*, Buenos Aires, FEDYE, 2002, p. 147.

227. *Ibid.*, p. 146.

228. E. González García, *Concepto...*, p. 243.

Potestad tributaria de los gobiernos autónomos descentralizados

En el art. 227²²⁹ de la Constitución de la República del Ecuador se incluyen dentro de los principios por los que se regirá la administración pública la desconcentración y la *descentralización*. En el art. 238²³⁰ se estatuye como *gobiernos autónomos descentralizados* a: las juntas parroquiales rurales, los concejos municipales, los concejos metropolitanos, los concejos provinciales y los concejos regionales.

La autonomía es una acepción compleja de definir, puesto que ha sido tomada en muy diversos sentidos por la doctrina, según el campo en que se la analiza; por ejemplo, autores como Jorge Zavala Egas y Pablo Lucas Verdú definen a la autonomía como la capacidad de un ente de autolegislarse, de darse normas a sí mismo. Eliseo Aja parte de la misma concepción, pero en un sentido más amplio equipara a la autonomía con la capacidad de autogobierno.²³¹

En nuestra opinión estas concepciones, acerca de la autonomía, son sumamente restringidas en la actualidad, ya que tanto la capacidad de un ente de autolegislarse como la de autogobernarse son algunos de los muchos aspectos que abarca la autonomía. No es tema central de nuestro estudio y por ello no la examinaremos a profundidad, pero es conveniente aclarar que la autonomía supone la unidad de los entes autónomos dentro del Estado único, no debe confundirse con lo que en un Estado federal representan las provincias o estados miembros, que son no autónomos, sino independientes.

Ahora bien, en el derecho tributario se habla generalmente de potestad tributaria y de potestad de imposición al referirse respectivamente a la acción del Estado, como legislador o como administrador. La potestad tributaria se refiere al poder legislativo que corresponde al Estado específicamente respecto a la creación, modificación, exención o supresión de tributos; la potestad de imposición se relaciona con la aplicación de los mismos, que se realiza ya en un plano posterior. Con base a la norma jurídica de la que procede la potestad tributaria se establece la distinción entre potestad tributaria originaria y derivada. La primera nace de la Constitución, la segunda de la ley, siempre que medie expresa habilitación para aquella.

229. «La administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación», *Constitución de la...*, art. 227.

230. «Constituyen gobiernos autónomos descentralizados las juntas parroquiales rurales, los concejos municipales, los concejos metropolitanos, los concejos provinciales y los concejos regionales», *ibid.*, art. 238, inc. 2o.

231. Cfr. Citados por Andrés Ortiz Herbecer, «Autonomía municipal: análisis comparativo entre la Carta de la Autonomía Municipal Iberoamericana y la normativa jurídica ecuatoriana», en *Revista iberoamericana de estudios autonómicos*, Guayaquil, Goberna & Derecho, 2007, p. 157.

Nuestra Suprema Ley en el art. 240,²³² de modo general, atribuye a los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales, y a las juntas parroquiales facultades reglamentarias. En este sentido, los gobiernos regionales autónomos cuentan con autorización para expedir normas regionales (art. 262 de la Constitución); los gobiernos provinciales y los gobiernos cantonales, con facultades para expedir respectivamente ordenanzas provinciales y ordenanzas cantonales (art. 263 y 264 de la Constitución); los gobiernos de los distritos metropolitanos están habilitados para ejercer las competencias que corresponden a los gobiernos cantonales, provinciales y regionales a más de las que determine la ley, para el efecto expedirán ordenanzas distritales (art. 266 de la Constitución), y las juntas parroquiales podrán emitir acuerdos y resoluciones (art. 267 de la Constitución).

De acuerdo a lo establecido en el Título V, capítulo cuarto de la Constitución, «Régimen de competencias», los gobiernos cantonales se encuentran facultados para «Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras».²³³ Los gobiernos de los distritos metropolitanos quedan habilitados también para el efecto, ya que ejercerán las competencias que corresponden a los gobiernos cantonales.²³⁴ Dentro de las competencias del resto de gobiernos autónomos descentralizados no se contempla dicha facultad.

Basándonos en los artículos mencionados en líneas precedentes concluimos que en el Ecuador de acuerdo a lo establecido en el marco constitucional, de entre los entes estatuidos como gobiernos autónomos descentralizados solo los gobiernos cantonales y los gobiernos de los distritos metropolitanos cuentan con *potestad tributaria originaria expresa* para mediante ordenanzas cantonales y ordenanzas distritales respectivamente, crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras. Sin embargo, cabe agregar que en nuestra opinión también cuentan con dicha potestad, aunque no expresa, los gobiernos regionales y los gobiernos provinciales, por mandato del art. 301

232. «Los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales. Las juntas parroquiales rurales tendrán facultades reglamentarias», *Constitución de la...*, art. 240.

233. «Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: 5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras», *ibid.*, art. 264, num. 5.

234. «Los gobiernos de los distritos metropolitanos autónomos ejercerán las competencias que corresponden a los gobiernos cantonales y todas las que sean aplicables de los gobiernos provinciales y regionales, sin perjuicio de las adicionales que determine la ley que regule el sistema nacional de competencias», *ibid.*, art. 266, inc. 1o.

de la Constitución; ya que de acuerdo a lo contemplado en este artículo para establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones se requiere de «acto normativo de órgano competente»²³⁵ y tanto gobiernos regionales como gobiernos provinciales están autorizados para expedir actos de esta naturaleza, específicamente normas regionales y ordenanzas provinciales respectivamente.

CÓDIGO TRIBUTARIO DEL ECUADOR

Nuestro *Código tributario* no contiene en sus disposiciones un concepto de tributo, ni tampoco una definición de cada una de sus clases. El art. 1 contempla que, para efectos de aplicación de la ley, deben entenderse «por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora»,²³⁶ pero de esta categorización a lo sumo podemos colegir que la tasa, el impuesto y la contribución constituyen distintas especies de un mismo género, el tributo.

Bajo el criterio de algunos autores el tributo queda definido en la legislación ecuatoriana por lo contemplado en el art. 6 del *Código tributario*, en el que se establece que «Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumentos de política económica general»,²³⁷ sin embargo, el texto transcrito hace simplemente referencia a los fines fiscales y extrafiscales de este instituto jurídico.

Parte de la doctrina se pronuncia en el sentido de que las definiciones legales expresas y muy puntuales se convierten más que en una ayuda en una limitación. Sin embargo, en nuestra opinión partiendo de que las normas tributarias deben interpretarse «con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica»,²³⁸ la necesidad de las definiciones legales expresas, encuentra una de sus justificaciones más importantes en que, en materia de interpretación, es generalmente

235. «Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley», *ibid.*, art. 301.
236. «Para estos efectos, entiéndese por tributos los impuesto, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora», *Código tributario...*, art. 1, inc. 2o.
237. Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumentos 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.
238. «Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica», *Código tributario...*, art. 13, inc. 1o.

admitida la solución de que «las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte, a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso».²³⁹ Al respecto nos adherimos a la posición de Valdés Costa, quien expresa que: «el derecho tributario siente, pues, más que otras ramas jurídicas la necesidad de precisar los conceptos y definir los tributos y sus especies, estableciendo el sentido que debe atribuirse a las palabras utilizadas en la norma para denominarlas».²⁴⁰

También razones de índole práctica determinan la necesidad de la inclusión de estas definiciones. Así por ejemplo, la distribución de potestades tributarias entre los diferentes organismos, requiere una clara tipificación de las especies tributarias. En nuestro parecer entonces, sin duda, es preferible que sea el organismo creador de la norma el que establezca una definición de la tasa, pues al menos la lógica nos hace suponer que nadie está en mejores condiciones de determinar el sentido que debe atribuirse a este término. Con ello además, quedaría eliminada la incertidumbre que deriva de las variables soluciones jurisprudenciales y de los tan diversos criterios doctrinarios.

LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN MUNICIPAL DEL ECUADOR

La Ley Orgánica de Régimen Municipal (LORM) incluye un título dedicado a las tasas, a saber, el Título VII «De las tasas municipales». Esta ley no contiene una definición expresa de la tasa, sin embargo, en el capítulo I de este título se establecen algunas nociones generales de este tributo, las mismas que examinamos a continuación.

De acuerdo a lo contemplado en el inc. 1o. del art. 378, los municipios «podrán aplicar las tasas *retributivas* de servicios públicos que se establecen en esta Ley».²⁴¹ (Las cursivas son nuestras), de igual modo, estos organismos quedan facultados para aplicar otras tasas sobre servicios públicos municipales, siempre y cuando el monto de estas guarde relación con el costo de producción de tales servicios. El mismo artículo establece lo que debemos entender por costo de producción del servicio.

239. *Código civil del Ecuador*, art. 3. num. 3.

240. R. Valdés Costa, *op. cit.*, p. 82.

241. «Las municipalidades podrán aplicar las tasas retributivas de servicios públicos que se establecen en esta Ley. Podrán también aplicarse tasas sobre otros servicios públicos municipales siempre que el monto de ellas guarde relación con el costo de producción de dichos servicios. A tal efecto, se entenderá por costo de producción el que resulte de aplicar reglas contables de general aceptación, debiendo desecharse la inclusión de gastos generales de la administración municipal que no tengan relación directa y evidente con la prestación del servicio». *Ley orgánica de régimen municipal del Ecuador*, art. 378, inc. 1o.

Creemos conveniente hacer una observación al texto del artículo mencionado, en el sentido de que, acorde a la moderna doctrina tributaria, la tasa tiene un carácter *contributivo no retributivo*, pues la actual concepción de la tasa apunta a que esta es una *prestación no una contraprestación*, por lo que consideramos que la ley merece una reforma al respecto.

El inciso segundo de este mismo artículo contempla la eventualidad de que el monto de la tasa pueda ser inferior al costo del servicio, cuando se trate de «*servicios esenciales* destinados a satisfacer *necesidades colectivas* de gran importancia para la comunidad, cuya utilización no debe limitarse por razones económicas, y en la medida y siempre que la diferencia entre el costo y la tasa pueda cubrirse con los ingresos generales de la municipalidad»²⁴² (Las cursivas son nuestras). La ley no incluye la posibilidad de aplicar el mismo tratamiento en el caso de tasas cobradas para la financiación de servicios públicos no esenciales.

En este sentido cabe aclarar que los servicios públicos esenciales «se relacionan directamente con la subsistencia decorosa de las personas»²⁴³ y, que, de acuerdo con la doctrina administrativa, la clasificación de los servicios públicos en esenciales y no esenciales responde al tipo de necesidades que estos satisfacen. Los primeros satisfacen necesidades públicas absolutas, las que a criterio de Villegas²⁴⁴ son tres: defensa exterior, administración de justicia y orden interno, el Estado no puede dejar de satisfacerlas o deja de existir como tal. Los segundos satisfacen necesidades públicas relativas, tales como transporte o comunicaciones, el Estado está obligado a satisfacerlas pero dentro de los límites de los recursos que posee sin que su falta de cumplimiento afecte a su subsistencia.

El art. 379²⁴⁵ se refiere a las tasas que tiene que pagar el Estado y las demás entidades del sector público a los municipios, por los servicios públicos que estos últimos y sus empresas prestan. Y en el art. 69²⁴⁶ se establece que

242. «Sin embargo, el monto de las tasas podrá ser inferior al costo, cuando se trata de servicios esenciales destinados a satisfacer necesidades colectivas de gran importancia para la comunidad, cuya utilización no debe limitarse por razones económicas y en la medida y siempre que la diferencia entre el costo y la tasa pueda cubrirse con los ingresos generales de la municipalidad. El monto de las tasas autorizadas por esta Ley se fijará por ordenanza», *ibid.*, art. 378, inc. 2o.

243. Herman Jaramillo Ordóñez, *Manual de derecho administrativo*, Loja, Facultad de Jurisprudencia, Universidad Nacional de Loja, 1999, p. 144.

244. H. B. Villegas, *op. cit.*, p. 100 y s.

245. «El Estado y más entidades del Sector Público pagarán las tasas que se establezcan por la prestación de los servicios públicos que otorguen las municipalidades y sus empresas. Para este objeto, harán constar la correspondiente partida en sus respectivos presupuestos». *Ley orgánica de régimen municipal*, art. 379.

246. «Podrán cobrarse tasas sobre los siguientes servicios: a) Aferición de pesas y medidas; b) Aprobación de planos e inspección de construcciones; c) Rastro; d) Agua potable; e) Matrículas y pensiones escolares; f) Recolección de basura y aseo público; g) Control de alimen-

podrán cobrarse tasas sobre los siguientes servicios: aferición de pesas y medidas, aprobación de planos e inspección de construcciones, rastro, agua potable, matrículas y pensiones escolares, recolección de basura y aseo público, control de alimentos, habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales, servicios administrativos, alcantarillado y canalización y otros servicios de naturaleza semejante a los antes mencionados.

Con esto termina el capítulo I del Título VII de esta ley. En relación al contenido de los capítulos II, III, IV, V, VI, y VII de este mismo título, elaboramos el cuadro que exponemos a continuación, en que se detalla la regulación efectuada por la LORM, en cuanto a los elementos esenciales sujetos a reserva de ley de las tasas establecidas en los mismos.

REGULACIÓN DE LA TASAS ESTABLECIDAS EN LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN MUNICIPAL							
TASA	ELEMENTOS ESENCIALES						
	Elementos cualitativos		Elementos cuantitativos			Exenciones	Observaciones
	Hecho generador	Sujeto activo	Sujeto pasivo	Base imponible	Alicuota		
Tasas de la afición de pesas y medidas. Referencia: art. 381 y 282 de la LORM.	Verificación anual hecha por las municipalidades de la corrección de balanzas y otros sistemas de pesas y medidas que se emplean en almacenes y lugares de venta, según el sistema de pesas y medidas vigente.						Todo lo relativo al cumplimiento de esta operación se establecerá mediante ordenanza reglamentaria.
Tasas de aprobación de planos e inspección de construcciones. Referencia: art. 383 al 385 de la LORM.	En las zonas ubicadas dentro del perímetro urbano, por permiso de edificación, ampliación o reparación de edificios; y, por concepto de estudios de planos, inspección de la construcción o aprobación final de la misma.	Municipalidad		Valor de la construcción	De acuerdo al procedimiento establecido por el art. 380, pero su máximo no podrá exceder del dos por mil del valor de la construcción.	Los planos de las urbanizaciones aprobados por el Ministerio de Desarrollo Urbano y Vivienda a los que se refiere el art. 383, de esta Ley estarán exentos del pago de las tasas de aprobación de planos.	Los planos deben presentarse de acuerdo a lo establecido en la correspondiente ordenanza reglamentaria.

REGULACIÓN DE LA TASAS ESTABLECIDAS EN LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN MUNICIPAL								
TASA	ELEMENTOS ESENCIALES							
	Elementos cualitativos			Elementos cuantitativos				
	Hecho generador	Sujeto activo	Sujeto pasivo	Base imponible	Alicuota	Cuantía		
Tasas de rastro. Referencia: art. 386 al 389 de la LORM.	Servicios de matanza, faena y transporte prestados por los mataderos establecidos por las municipalidades.	Municipalidad				Se fijará de acuerdo al procedimiento establecido en el art. 378 y atendiendo a la naturaleza del servicio que se preste. Si la municipalidad tiene el servicio de caja de rastro cobrará el uno por ciento adicional del precio de los ganados sacrificados, según los precios del mercado.	Exenciones	Observaciones
Tasas de agua potable. Referencia: art. 390 al 392 de la LORM.	Utilización del servicio de agua potable.	Personas naturales y personas jurídicas de derecho público o de derecho privado.					Las instituciones de asistencia social y las educacionales gratuitas, pagarán media tarifa por el servicio de agua municipal. Queda prohibida la exoneración total.	Las municipalidades y las empresas municipales de agua potable fijarán las tasas de agua en función del costo de producción del servicio y de la capacidad contributiva de los usuarios. Si la municipalidad considera posible generalizar el uso de medidores impondrá su adquisición o arriendo a los propietarios de las casas y podrá cobrar los correspondientes derechos

REGULACIÓN DE LAS TASAS ESTABLECIDAS EN LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN MUNICIPAL									
TASA	ELEMENTOS ESENCIALES								
	Elementos cualitativos			Elementos cuantitativos			Exenciones	Observaciones	
	Hecho generador	Sujeto activo	Sujeto pasivo	Base imponible	Alcuerota	Cuantía			
Tasas de alcantarillado y canalización. Referencia: art. 393 y 394 de la LORM	Utilización del servicio de alcantarillado y canalización.		Personas naturales o jurídicas.					por concepto de conexión y reconexión los que no podrán exceder del costo de los materiales y mano de obra utilizados para tal servicio.	
Otras tasas municipales: Matrículas y pensiones escolares. Referencia: art. 395 de la LORM	Matrículas y pensiones en los colegios de creación y dependencia de las municipalidades.	Municipalidad				No podrá exceder del costo de mantenimiento y operación del servicio.		Esta tasa será fijada por las municipalidades mediante ordenanza.	
								Para fijar el valor de las matrículas se tendrá en cuenta el nivel de enseñanza y, en lo posible, la capacidad de pago del alumado.	

Explicación

En la parte final del inciso 2o. del art. 378 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal se establece que «El monto de las tasas autorizadas por esta Ley se fijará por ordenanza». Esto en un principio nos lleva a pensar que el resto de elementos esenciales de estas tasas se encuentran regulados en la LORM, sin embargo, al revisar los datos que constan en el cuadro realizado podemos constatar que no es así.

No se desglosa y define por separado a cada elemento esencial de estas tasas, sin embargo, del contexto general de los artículos podemos deducir, en primer lugar, cual es el *hecho generador* de cada una de ellas, no obstante, observamos algunas irregularidades al respecto. Por ejemplo, en relación a la tasa de agua potable, la ley establece que «es obligatoria para todas las personas que utilicen el servicio»,²⁴⁷ entendemos entonces que el hecho imponible de la misma es la utilización del servicio, lo que en nuestro criterio no es correcto, puesto que si la tasa se paga con ocasión de un servicio, el hecho generador debería ser en este caso la prestación efectiva del servicio de agua potable, particularizado en el contribuyente; lo mismo ocurre con las tasas de alcantarillado y canalización. También en lo que concierne a las tasas por matrículas y pensiones escolares, la ley contempla que «La municipalidad podrá cobrar una tasa por concepto de matrículas y pensiones en los colegios de su creación o dependencia»,²⁴⁸ lo que da lugar a pensar que son estas matrículas y pensiones el hecho generador de esta tasa, cuando debería ser la prestación efectiva del servicio de enseñanza, particularizado en el contribuyente.

En segundo lugar, al ser tasas municipales suponemos que el *sujeto activo* de las mismas serán los municipios, sin embargo, esto puede presentar excepciones en la práctica, y no en todas se lo establece expresamente.

En tercer lugar, solo se define expresamente el *sujeto pasivo* de las tasas de agua potable, y de las tasas de alcantarillado y canalización. En relación a la tasa de la aferición de pesas y medidas, la ley da pautas para establecerlo, pero no es clara respecto a si el sujeto pasivo de la misma es el propietario del almacén o lugar donde se realizan las ventas, o, si en su defecto, lo es el propietario de la balanza o sistema de medida, pues no siempre será la misma persona.

247. «La tasa establecida en este capítulo es obligatoria para todas las personas que utilicen el servicio, sean naturales o jurídicas, de derecho público o privado», *ibid.*, art. 391.

248. «La municipalidad podrá cobrar una tasa por concepto de matrículas y pensiones en los colegios de su creación o dependencia. El monto de tales matrículas y pensiones se establecerá por ordenanza que estará sujeta a la aprobación e informe favorable del Ministerio de Educación y Cultura. Para fijar el valor de las matrículas se tendrá en cuenta el nivel de enseñanza y, en lo posible, la capacidad de pago del alumnado», *ibid.*, art. 395.

Piénsese, por ejemplo, que se trata de un local arrendado y que el arrendatario es el dueño de la balanza, o pesa.

En cuarto lugar, si bien es cierto que del texto de los artículos en los que se regula la tasa de aprobación de planos e inspección de construcciones, y la tasa de alcantarillado y canalización, se puede deducir cual es la *base imponible* de cada una de estas tasas, no es menos cierto que la redacción es bastante confusa. Además, no se hace referencia alguna en relación a la *base imponible* del resto de tasas contempladas en la LORM Cabe aclarar en este sentido que si se tratase de tasas de cuota fija no será necesario que se establezca la base imponible ni la alícuota de las mismas, pues la ley fijará directamente su cuantía.

En quinto lugar, solo se establece la forma en la que se fijará la *alícuota o tipo de gravamen* de la tasa de aprobación de planos e inspección de construcciones, en relación a este elemento del resto de tasas en análisis no se hace referencia alguna. No obstante, creemos pertinente formular dos observaciones al respecto: la primera, es que el artículo al que nos remite esta Ley para el procedimiento de fijación de la alícuota de la tasa de aprobación de planos e inspección de construcciones no contempla ningún proceso, pues en el art. 380 se encuentran enumerados los servicios sobre los cuales podrán cobrarse tasas. La segunda, va en el sentido de que en nuestra opinión lo que se establece en la ley no es el modo de fijar la alícuota de la tasa mencionada, sino la forma de calcular la cuantía o monto de la misma, fijándose para este propósito un techo del dos por mil del valor de la construcción.

En sexto lugar, de acuerdo a lo establecido en la ley, la *cuantía* de la tasa de alcantarillado y canalización no podrá exceder del costo de mantenimiento y operación del servicio; la *cuantía* de la tasa de matrículas y pensiones, se fijará vía ordenanza municipal, *sujeta a aprobación e informe favorable del Ministerio de Educación y Cultura*, condicionante que en nuestra opinión, atenta contra la autonomía municipal establecida en el art. 17²⁴⁹ de la LORM También la ley contiene el modo en el que se determinará el *monto o cuantía* de las tasas de rastro, sin embargo, no hace ninguna referencia en relación al monto, ni de la tasa de aferición de pesas y medidas, ni de la tasa de aprobación de planos e inspección de construcciones. Respecto de la *cuantía* de las tasas de agua potable, puede entenderse que la misma debe fijarse en función del costo de producción y de la capacidad contributiva de los usuarios, pero conforme a lo contemplado en la ley, es la tasa misma la que se fijará de este modo, no obstante, todos conocemos que en realidad el valor a pagarse por esta tasa se establece basándose los metros cúbicos de agua potable consumidos por cada usuario.

249. «El Estado y sus instituciones están obligados a: a) Respetar y hacer respetar la autonomía municipal», *ibid.*, art. 17, lit. a).

En último lugar, la Ley Orgánica de Régimen Municipal solo contempla *exenciones* respecto de las tasas de aprobación de planos e inspección de construcciones, y de las tasas de agua potable, y queda, en estas últimas, prohibida expresamente la exoneración total. No se establecen deducciones de ningún tipo, ni tampoco el plazo de pago de ninguna de las tasas examinadas.

Con este análisis no queremos llegar a la conclusión de que estas tasas no se encuentran reguladas, dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, puesto que se lo ha hecho a través de la ordenanza respectiva. Sin embargo, consideramos que se las debió crear y regular a cabalidad en la Ley Orgánica de Régimen Municipal, o se debió dejar la labor completa a las municipalidades para que lo hagan vía ordenanza.

Para finalizar, creemos pertinente manifestar otras irregularidades que encontramos dentro del contexto analizado.

Por ejemplo, respecto de las tasas de agua potable, sorprende que la ley establezca que estas serán fijadas por «Las municipalidades y las empresas municipales de agua potable»,²⁵⁰ pues las segundas no tienen ningún tipo de potestad tributaria. Lo que puede ocurrir es que la municipalidad, en ejercicio de sus facultades, fije, en la respectiva ordenanza la base imponible y la alícuota de la tasa o, en su defecto, directamente la cuantía de la misma, y que la empresa municipal de agua potable con base en ello determine el valor y la aplique.

También llama mucho nuestra atención y nos preocupa sobremedida el hecho de que la LORM considere solo en las tasas de agua potable, y en las tasas de matrículas y pensiones escolares, a la capacidad contributiva como un criterio para fijar el valor que deberá pagar cada contribuyente por las mismas, pues como lo mencionamos con anterioridad, este es un principio constitucional rector de todos los tributos y por lo tanto aplicable a todas las tasas.

LEY DE RÉGIMEN PARA EL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO

En la Ley de Régimen para el Distrito Metropolitano de Quito no se hace referencia alguna a las tasas ni a los tributos en general. Sus disposiciones más tienden a regular en el cantón denominado Distrito Metropolitano de Quito, lo relativo al régimen administrativo; a las funciones que ejercerá el Alcalde, el Procurador y el Administrador General; lo referente a administración de las Zonas Metropolitanas, etcétera.

250. «Las municipalidades y las empresas municipales de agua potable, fijarán las tasas de agua en función del costo del producción del servicio y de la capacidad contributiva de los usuarios», *ibid.*, art. 390.

CÓDIGO MUNICIPAL PARA EL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO

El denominado Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito no constituye más que un compendio de todas las ordenanzas municipales, que se expiden en este cantón. Se lo actualiza permanentemente y por ello no ha sido posible una eficiente codificación. Dos de las ordenanzas en él contenidas serán objeto de análisis en nuestro siguiente capítulo.

Finalizamos este capítulo y advertimos que la regulación de las tasas y de los tributos en general, dentro de la legislación ecuatoriana es insuficiente y limitada, pues los principios de reserva de ley, de no confiscatoriedad y de capacidad contributiva deberían estar expresamente contemplados en nuestra Constitución. Además, nuestro Código Orgánico Tributario debería contener un concepto claro del tributo y de cada una de sus especies; y las leyes particulares como la Ley Orgánica de Régimen Municipal, deberían tener una regulación completa de las tasas contenidas en ella, o, de lo contrario debió dejarse la labor completa a los órganos competentes, para que lo hagan a través de ordenanzas. Al sumar a lo mencionado la complejidad de la materia tributaria tenemos como resultado en nuestro país ciertos casos en los que la tasa ha sido desnaturalizada, algunos de los cuales analizaremos en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO III

Estudio de casos de la realidad ecuatoriana

El examen que realizaremos a continuación se basará en el contenido de los capítulos I y II de esta tesis. Nuestro objetivo será llegar a determinar si en los casos que hemos escogido, como objeto de nuestro análisis, se ha producido o no una desnaturalización del tributo que ha sido la sustancia de nuestra investigación, la tasa.

TASAS AEROPORTUARIAS

Las tasas aeroportuarias para la aplicación en el Aeropuerto Internacional Mariscal Sucre y en el Nuevo Aeropuerto Internacional de Quito, están Reguladas en la Ordenanza Municipal No. 0154, publicada en el Registro Oficial de 28 de noviembre de 2005.

Ahora bien, si por el principio de generalidad, los habitantes del Ecuador estamos obligados a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos a través de los tributos legalmente establecidos, no es posible que estas figuras sean tergiversadas a tal punto que atenten contra el ordenamiento jurídico y por lo tanto contra los derechos de los contribuyentes. A continuación exponemos nuestro criterio respecto a los valores que pagan los usuarios del Aeropuerto Mariscal Sucre, y que posteriormente se pagarán por la utilización del Nuevo Aeropuerto Internacional de Quito.

Para una mejor comprensión del tema, creemos pertinente mencionar los siguientes hechos anteriores a la expedición de la Ordenanza, materia de análisis. El ex Presidente de la República, Gustavo Noboa Bejarano, mediante Decreto Ejecutivo No. 885 publicado en el RO. 198 de 7 noviembre de 2000, autorizó al Municipio de Quito la construcción, administración y mantenimiento del nuevo aeropuerto de Quito, así como la operación y mantenimiento del Aeropuerto Mariscal Sucre, ya sea en forma directa o por delegación a empresas mixtas o privadas, a través de concesión, asociación o alguna otra forma de figura contractual.²⁵¹ Posteriormente, el Consejo Metropolitano, mediante resolución No. 114 de 25 de octubre de 2000, resolvió crear la Corporación Aeropuerto y Zona Franca del Distrito Metropolitano de Quito (CORPAQ,

251. Cfr. Decreto Ejecutivo No. 885, publicado en el RO. 198 de 7 de noviembre de 2000.

empresa pública), delegándole la facultad que recibió del Estado central, esto es, la administración, construcción y mantenimiento del Nuevo Aeropuerto de Quito, y la operación y mantenimiento del ya existente.²⁵² La CORPAQ en el año 2002, otorgó la concesión para la construcción, administración y mantenimiento del Nuevo Aeropuerto de la ciudad de Quito, así como la operación y mantenimiento del Aeropuerto Mariscal Sucre, a la empresa privada denominada Canadian Comercial Corporation (CCC). Inmediatamente, el 16 de septiembre del mismo año, CORPAQ y CCC resuelven novar el contrato de concesión a favor de Quiport (Corporación Quiport S.A.), delegando a esta última empresa, también de carácter privado, todos los derechos y obligaciones que de acuerdo al contrato de concesión correspondían a la CCC.

Obviando la serie de irregularidades que se suscitaron desde el inicio, como por ejemplo, el hecho de que se haya creado la CORPAC antes de que sea publicado el Decreto Ejecutivo No. 885; y, soslayando las anomalías que se dieron durante el proceso de concesión, iniciaremos nuestra labor.

Para ello, partiremos en primer lugar, del hecho de que la denominación de la Ordenanza Municipal No. 0154 es la siguiente: «La ordenanza metropolitana que regula el cobro de las *tasas aeroportuarias* para la aplicación en el Aeropuerto Internacional Mariscal Sucre y el Nuevo Aeropuerto Internacional de Quito». (Las cursivas son nuestras.); y, en segundo lugar, de las siguientes aseveraciones sustentadas en los capítulos anteriores: la tasa es una especie del género tributo, por lo tanto debe cumplir con todos los elementos esenciales de este instituto jurídico. Sin duda, a más de ello, la tasa también debe contar con todas aquellas características que le atañen en particular, como una especie independiente de los impuestos y de las contribuciones. Además, la tasa, al menos para ser constitucionalmente válida, debe sujetarse a los principios rectores de los tributos que se encuentran consagrados de forma explícita o implícita en la Carta Suprema de cada país.

El art. III... (1) de la Ordenanza objeto de análisis, establece que «Las *tarifas reguladoras* que el *concesionario* está facultado a *cobrar* en el Aeropuerto Internacional Mariscal Sucre y en el Nuevo Aeropuerto de Quito, *serán única y exclusivamente aquellas detalladas en el anexo nueve del Contrato de Concesión*» (Las cursivas son nuestras). Dichas tarifas corresponden a los siguientes servicios aeroportuarios:

- a) Tarifas por aterrizaje de aviones, b) Tarifas de salida internacional de pasajeros, c) Tarifas de salida doméstica de pasajero, d) Tarifas de estacionamiento de avión, e) Tarifas de recargo por iluminación, f) Tarifas por puente de embarque,

252. Cfr. Resolución No. 114 de 25 de octubre de 2002, Quito, Consejo Metropolitano.

g) Tarifas por recargo de servicios CRF (Accidentes de Fuego y Rescate); y h) Tarifas de recargo por equipaje ATC (Control de tráfico aéreo).²⁵³

De la lectura de este artículo lógicamente deducimos que nos encontramos frente a un *servicio público que ha sido concesionado a un particular*, y consideramos importante dejar sentada nuestra opinión, respecto a si ello influye en la naturaleza de los emolumentos que se cobran por la prestación de dichos servicios, ya que algunos doctrinarios como Troya Jaramillo, consideran que «un *servicio público organizado* por el Estado puede dar lugar al cobro de *tasas* y que si ese mismo servicio es *concesionado* dará lugar al pago de precios»²⁵⁴ (Las cursivas son nuestras). Discrepamos con el autor citado, en primer lugar, porque consideramos que no basta con que el servicio público por el que se cobra una tasa esté organizado, sino que este debe ser *efectivamente* prestado; y, en segundo lugar, porque en nuestra opinión, *la sola concesión* de un servicio público a un particular, no implica necesariamente que el valor que se pague por la prestación del mismo sea un precio; pues este servicio podría financiarse también a través del cobro de tasas, si el ordenamiento jurídico lo permite; y siempre y cuando el contrato de concesión haya sido celebrado de tal forma que sea el Estado el que se mantenga como sujeto activo de los ingresos.

Ahora bien, en este mismo artículo de la Ordenanza se señala que los valores serán *cobrados* por el concesionario, lo que en nuestra opinión no influye en la naturaleza de estos emolumentos, pues como lo analizamos en los capítulos anteriores las tasas pueden ser *recaudadas* por particulares. No obstante, en el contrato de concesión, se encuentra contemplado que dichos importes serán recaudados e *ingresarán al activo corriente del concesionario*,²⁵⁵ es decir QUIPORT se convierte en el sujeto activo de tales valores, lo que sí conlleva a que los mismos pierdan su naturaleza tributaria, pues no olvidemos que el sujeto activo, el ente acreedor de los tributos, al menos para una correcta teoría sobre la obligación tributaria, debe ser el Estado o los entes públicos sobre todo de carácter territorial.

En el artículo en análisis la primera irregularidad que observamos en la Ordenanza es si es de forma, pues se utiliza el término *tarifa* para hacer referencia a los valores que pagan los usuarios del Aeropuerto Mariscal Sucre, por ciertos servicios prestados, así como para referirse a los emolumentos que

253. Cfr. Ordenanza Municipal No. 0154, RO. 28 de noviembre de 2005; y Anexo nueve del Contrato de Concesión, que consta de la Escritura Pública celebrada el 22 de junio de 2005, ante el Notario Vigésimo Cuarto del cantón Quito, Dr. Sebastián Valdivieso Cueva.

254. J. V. Troya Jaramillo, «Los tributos...», inédito, versión 2008, p. 19.

255. Cfr. Sentencia No. 003-09-SIN-CC, Corte Constitucional del Ecuador para el Período de Transición, p. 4.

pagarán quienes hagan uso de los servicios que serán prestados en el Nuevo Aeropuerto Internacional de Quito, una vez que se encuentre en funcionamiento; y, como lo dejamos sentado, en líneas anteriores, en nuestra opinión, la tarifa es solamente uno de los elementos esenciales de la tasa. Sin embargo, cabe aclarar en este sentido que el *nomen iuris* no altera la naturaleza de las cosas.

La segunda irregularidad que encontramos es de fondo, ya que al fijarse estas «tasas», vía contrato, se violaron los principios de legalidad y de reserva de ley, consagrados en los art. 257;²⁵⁶ 141, num. 3,²⁵⁷ y 228²⁵⁸ de la Constitución Política del Ecuador de 1998, la misma que se encontraba vigente a la fecha de expedición de la Ordenanza objeto de análisis, por lo que en nuestra opinión dicha ordenanza y estas tasas resultan inconstitucionales. En este sentido cabe acotar que el extinto Tribunal Constitucional, mediante Resolución No. 0016-2006-TC y 0039-2006-TC desechó las demandas de inconstitucionalidad de la Ordenanza No. 0154,²⁵⁹ presentadas por el señor Germánico Maya Rivadeneira.

Ahora bien, creemos conveniente redundar en el hecho de que como lo analizamos en el capítulo anterior, los principios de legalidad y de reserva de ley también se encuentran reconocidos en nuestra Constitución vigente, y que sobre esta base la Corte Constitucional para el Período de Transición en Sentencia No. 003-09-SIN-CC, al analizar la naturaleza de los valores que pagan los usuarios del aeropuerto Mariscal Sucre y que se pagarán por la utilización del Nuevo Aeropuerto Internacional de Quito y calificarlos como tasas, al determinar la inconstitucionalidad de normas conexas, resolvió declarar «la inconstitucionalidad por el fondo y en su totalidad de la Ordenanza No. 0154, publicada en el Registro Oficial No. 154 de 28 de noviembre de 2005»²⁶⁰ declaró la inconstitucionalidad de la Ordenanza No. 0154, en lo fundamental por

256. «Solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana», *Constitución Política del Ecuador* de 1998, art. 257.

257. «Se requerirá de la expedición de una ley para las materias siguientes: 3. Crear, modificar, o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los organismos del régimen seccional autónomo», *ibid.*, art. 141, num. 3.

258. «Los gobiernos seccionales autónomos serán ejercidos por los consejos provinciales, los consejos municipales, las juntas parroquiales y los organismos que determine la ley para la administración de las circunscripciones territoriales indígenas y afroecuatorianas. Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa, podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras», *ibid.*, art. 228.

259. Cfr., Resolución No. 0016-2006-TC y 0039-2006-TC, ex Tribunal Constitucional del Ecuador p. 31.

260. Corte Constitucional para el período de transición, Sentencia No. 003-09-SIN-CC, p. 60.

violiar los principios mencionados. Concordamos con el criterio del máximo órgano de justicia constitucional del país, en el sentido de que dichos valores de ser tributos debieron cumplir con los principios de legalidad y de reserva de ley, sin embargo, el análisis no debió realizarse sobre la base de una Constitución que no se encontraba vigente a la fecha de expedición de la Ordenanza pues ello atenta contra la seguridad jurídica.

Ahora bien, esta irregularidad de fondo a la que hacemos mención, va aún más lejos de tornar a dichas tasas en inconstitucionales, pues desnaturaliza al tributo; y, en nuestra opinión, además traslada a estos valores a otro campo, específicamente al de los precios. Villegas es muy claro en este sentido al sostener que «según el régimen jurídico que se haya adoptado para regular determinada relación, se desprenderá si esta ha sido configurada con arreglo al esquema del contrato (precio) o de una obligación emanada no de la voluntad de las partes sino directamente de la ley (tasas)».²⁶¹ Y es que tasa y precio son dos figuras, dos instituciones que incorporan un régimen jurídico diferente; la tasa incorpora una obligación *ex lege*, el precio una obligación *ex contractu*. Cabe agregar que al perder estos ingresos su naturaleza tributaria, tampoco podrían estar presentes en los mismos otros elementos esenciales de los tributos como la unilateralidad y la coacción.

Ahora bien, las tasas deben contar también con ciertos elementos esenciales que las caracterizan, como una especie tributaria independiente y que las diferencian de otras figuras no tributarias similares, pues de lo contrario pierden su naturaleza. En este sentido, las «tasas» a las que hace referencia el art. III... 1 de la Ordenanza 0154 y que se encuentran detalladas en el anexo nueve del contrato de concesión, si bien corresponden a un servicio público y divisible, las mismas no cumplen con la regla de la razonable equivalencia, según la cual debe existir cierta proporcionalidad entre el monto total de la tasa y el costo total del servicio. En primer lugar, porque en nuestro parecer las mismas han sido fijadas a libre arbitrio, por razones económicas o de inversión; y, en segundo lugar, porque en el anexo cinco del mismo contrato, se encuentra establecido que dichas tasas se ajustarán en cada aniversario de la fecha efectiva (15 de julio de 2002), de acuerdo con el US CPI (United States Consumer Price Index) y adicionalmente conforme a la inflación ecuatoriana,²⁶² parámetros que nada tienen que ver con la naturaleza de los servicios aeroportuarios, ni con el sistema de cálculo del monto del tributo, peor aún con la realidad económica ecuatoriana.

261. H. B. Villegas, *op. cit.*, p. 102.

262. Cfr. Anexo cinco del contrato de concesión que consta de la Escritura Pública celebrada el 22 de junio de 2005, ante el Notario Vigésimo Cuarto del cantón Quito, Dr. Sebastián Valdivieso Cueva.

Respecto al destino del producto de las «tasas» en análisis, vale partir del hecho de que en la Ordenanza 0154 no se establece a donde irán estos ingresos, sin embargo, como lo mencionamos, en el contrato de concesión se encuentra contemplado que estos valores ingresarán al activo corriente del concesionario, que es el encargado de la operación y del mantenimiento del aeropuerto Mariscal Sucre y de la administración, mantenimiento y construcción del Nuevo Aeropuerto de Quito, por lo que la lógica nos lleva a suponer que estos emolumentos serán utilizados para tales fines. No obstante, en nuestra opinión, como lo sostuvimos al analizar los elementos esenciales de la tasa, específicamente el elemento *destino*, es necesario que sea la *ley u ordenanza* que crea este tributo la que defina expresamente que el producto de la misma será destinado al servicio por el que se la cobra.

A más de la falta del requisito legal mencionado, todos conocemos que, parte de los valores que se recaudan por la prestación de los servicios del aeropuerto Mariscal Sucre, se destinan a la construcción del nuevo aeropuerto de Quito, por lo que la posición que se adopte respecto a si estas «tasas» están siendo destinadas a los servicios por cuya prestación se han impuesto dependerá de si consideramos al aeropuerto Mariscal Sucre y al nuevo aeropuerto internacional de Quito como dos servicios distintos y desvinculados, o, de si partimos del hecho de que la construcción del nuevo aeropuerto es una mejoría al servicio que actualmente se presta en el aeropuerto Mariscal Sucre.

En el primer supuesto, una vez financiados los servicios que se prestan en el aeropuerto Mariscal Sucre a través del cobro de las tasas recaudadas, de haber un excedente en estos ingresos no podría destinarse a la construcción del nuevo aeropuerto de Quito, puesto que se estaría financiando con los mismos un servicio sustancialmente distinto y que no existe. En el segundo supuesto, podríamos considerar que no habría problema en que, de darse un superávit en los ingresos recaudados por concepto de «tasas» por la prestación de los servicios en el aeropuerto Mariscal Sucre, este sea destinado a la construcción del nuevo aeropuerto, ya que este sobrante tendría como fin el mejoramiento de dicho servicio; y, como lo analizamos, el excedente que puede existir del producido de la tasa, una vez financiado el servicio por cuya prestación se impone puede ir a crear provisiones para mantener o mejorar dicho servicio. No obstante, como lo dejamos sentado en el primer capítulo de este trabajo, en nuestra opinión, este superávit debe ser razonable y proporcionado, y bajo nuestra concepción esto no es posible si no existe cierta equivalencia o proporción entre el monto total de estas y el costo total del servicio al que corresponden, lo que como manifestamos en líneas anteriores no ocurre en el caso en análisis. Cabe agregar que bajo el criterio de algunos autores, los valores cobrados por concepto de tasas no pueden bajo ningún concepto destinarse a

financiar la infraestructura (construcción) del servicio por cuya prestación se han impuesto, sino únicamente la operatividad del mismo.

También dejamos clara una vez más nuestra posición, en el sentido de que las tasas son prestaciones y no contraprestaciones, por lo que *no es necesario* que el contribuyente obtenga una ventaja con la prestación del servicio por el que se impone este tributo, aunque en este caso, en nuestra opinión el particular obtiene ciertas comodidades o beneficios, como el movilizarse más rápido que en otros medios de transporte, como un autobús. No obstante, sostuvimos también que sí es una característica esencial de la tasa que el servicio por el que se la cobra sea efectivamente prestado. En relación a esto último, en nuestra opinión entonces, las tasas materia de análisis solo podrán ser cobradas tanto en el Aeropuerto Mariscal Sucre como en el nuevo aeropuerto de Quito, si cada uno de los servicios a los que corresponden son efectivamente prestados, si el servicio solo se encuentra organizado o si su prestación es meramente potencial, el hecho generador de la tasa no se verifica y por lo tanto la obligación no llega a nacer.

El art. III... (2) de la Ordenanza Metropolitana No. 154 hace referencia a otras «tasas», a más de las contempladas en el artículo anterior, pues se encuentra contemplado que la CORPAQ

como responsable de la *prestación de los servicios de seguridad aeroportuaria* en el Aeropuerto Internacional Mariscal Sucre y el Nuevo Aeropuerto de Quito, de conformidad con la cláusula 7.3.4 del Contrato de Concesión, tendrá la facultad de *cobrar* las siguientes *tarifas* máximas por este servicio:

- a) La suma de US \$ 5,25 para los pasajeros de vuelos internacionales, y
- b) La suma de US \$ 3,22 para los pasajeros de vuelos domésticos o internos.²⁶³
(Las cursivas son nuestras.)

Respecto a estas *tarifas* por seguridad portuaria, las que conforme al texto literal del título de la Ordenanza No. 0154 son «tasas», creemos pertinente las siguientes observaciones:

En primer lugar, o son tasas o son tarifas, pues como lo hemos sostenido la tarifa es uno de los elementos esenciales de la tasa. En segundo lugar, si estos valores son tasas, en nuestra opinión, no cumplen a cabalidad con los principios de legalidad y de reserva de ley, ya que aunque el valor a pagarse por las mismas se encuentre fijado directamente en la ordenanza en análisis, en líneas posteriores, en el art. III (4) de la misma Ordenanza se establece que las tarifas máximas a ser cobradas en el aeropuerto Mariscal Sucre y en el nuevo aeropuerto Internacional de Quito, tanto por el concesionario como

263. Ordenanza municipal No. 0154, RO de 28 de noviembre de 2005.

por la CORPAQ «se establecerán única y exclusivamente de conformidad con las disposiciones del Contrato de Concesión»,²⁶⁴ y que «Tales tarifas se *modificarán automáticamente* y sin necesidad de la emisión de nuevas ordenanzas u otros requisitos, en la forma y hasta los montos previstos en el contrato de concesión de 22 de junio de 2005».²⁶⁵ (Las cursivas son nuestras).

Sostenemos lo anterior puesto que el principio de legalidad, en su faz normativa, se refiere no solo a que los tributos deben ser *creados* por el órgano que tenga la potestad tributaria para hacerlo, sino también a que solo dicho órgano está facultado para establecer exenciones, *modificaciones* y supresiones de los mismos; y el principio de reserva de ley exige que la creación, *modificación*, exención y supresión de tributos, al igual que el *establecimiento de sus elementos esenciales*, sea un ámbito en el cual solo puede actuar la ley, en tendida en sentido formal, es decir, en este caso confirme a nuestra legislación, la ordenanza.

En tercer lugar, si estos valores son «tasas», creemos pertinente hacer algunas observaciones relacionadas con el establecimiento de los elementos esenciales de las mismas. En cuanto a la fijación de sus *elementos cualitativos*, *el hecho generador* y *el sujeto* pasivo de las «tarifas» de seguridad portuaria, para los pasajeros de vuelos internacionales, al parecer están determinados en el art. III... (3) de la Ordenanza en cuestión, mismo que a la letra dice: «Las tarifas de Salida Internacional de Pasajeros y de Seguridad para los pasajeros de vuelos internacionales serán aplicables a las personas que aborden vuelos comerciales o contratados [*«charter»*] que tengan como destino final el exterior, sin perjuicio de que realicen escalas en otras ciudades del Ecuador». No se menciona nada respecto del *hecho generador* ni del *sujeto pasivo* de las «tarifas» para los pasajeros de vuelos domésticos o internos.

Respecto *del sujeto activo* de las «tarifas», tanto para los pasajeros de vuelos internacionales como para los pasajeros de vuelos internos o domésticos, si bien se establece que el encargado de *recaudar* dichos valores será la CORPAQ, ello no implica que necesariamente sea esta empresa pública la que se mantenga como sujeto activo de los mismos, por lo que en nuestra opinión la ordenanza debería ser más clara en este sentido.

En relación a los elementos *cuantitativos* de estas denominadas «tarifas», consideramos que de ser «tasas», se trata de tasas fijas o de cuota fija, por lo que no es necesario que se encuentre establecida la base imponible ni la alícuota a aplicarse a dicha base, ya que en este tipo de tributos en la ley o en este caso en la ordenanza se fija directamente la cuota a pagar.

Ahora bien, estas «tasas» en nuestra opinión corresponden a la prestación de un servicio público y divisible, sin embargo, consideramos que han

264. *Ibid.*

265. *Ibid.*

sido fijadas sin considerar la regla de la razonable equivalencia. Cabe agregar en este sentido que bajo nuestra concepción ni estas «tasas» ni las analizadas anteriormente consultan el principio de capacidad contributiva, y que al establecerse en el art. III... (4) de la Ordenanza en análisis, que tanto las unas como las otras se modificarán automáticamente hasta los montos previstos en el contrato de concesión, no están fuera de la posibilidad de convertirse en confiscatorias en algún momento.

Respecto al destino de estas «tasas» entendemos que será el de financiar el servicio al que corresponden, es decir, el servicio de seguridad aeroportuaria, pero nos permitimos hacer la misma observación que hicimos respecto de las «tasas» examinadas con anterioridad, al ser tributos afectados debió establecerse en la ordenanza; y, no está demás agregar que bajo la línea de pensamiento que hemos mantenido a lo largo del desarrollo de esta tesis, las «tasas» por seguridad portuaria podrán cobrarse a los particulares tanto en el Aeropuerto Mariscal Sucre como en el Nuevo Aeropuerto Internacional de Quito solo si el servicio de seguridad portuaria es efectivamente prestado.

Sin duda nos encontramos tanto en estas «tasas» como en las analizadas, frente a valores que se cobran por un servicio público que no se presta de oficio sino a demanda del particular, por lo que la voluntad del contribuyente se limitará a solicitar o no el servicio. Respecto al consentimiento del contribuyente en el pago de las «tasas», como lo dejamos sentado en líneas precedentes es inoperante, pues, la obligación nace al verificarse el hecho generador previsto en la ley o en la ordenanza, no obstante, el tema se complica cuando se trata de «tasas» cuyos hechos generadores están fijados en un contrato, o cuando aun fijados en una ordenanza, los mismos no son lo suficientemente claros.

El art. III... (5) de la Ordenanza 0154 establece que «Estarán exentos del pago de las tarifas por servicios aeroportuarios el Presidente de la República y aquellos que viajen con él, así como también los militares y miembros de la policía nacional que se hallen en cumplimiento de sus funciones oficiales, no comerciales». En relación a este artículo, como lo sostuvimos, las exenciones son materia reservada a la Ley, pero en nuestra opinión a la ley en sentido formal, por lo que no encontramos problema en que dicha exención sea establecida vía ordenanza.

Sin embargo, en el mismo artículo en líneas posteriores, se encuentra contemplado que «De la misma forma, gozarán de esta exoneración o de las reducciones que corresponda aquellas personas naturales o jurídicas que según la legislación ecuatoriana y *el referido Contrato de Concesión gocen de estos beneficios*. CORPAQ y el Concesionario darán estricto cumplimiento a esta obligación respecto de las tarifas que a cada uno le corresponda en la forma prevista en la Ley y en el Contrato de Concesión» (Las cursivas son nuestras). Respecto a esto consideramos que, al establecerse exoneraciones

o deducciones en un contrato, se viola flagrantemente el principio de legalidad y el de reserva de ley, pues, tanto las unas como las otras son un ámbito en el cual solo puede actuar la ley, una vez más, entendida la ley en sentido formal.

En el art. III... (6) se establece una exención del 50% de los valores correspondientes a la Tarifa de Salida Internacional de Pasajeros para los ecuatorianos y extranjeros residentes en el Ecuador mayores de 65 años; y del 100% para los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de las misiones extranjeras debidamente acreditadas ante el gobierno ecuatoriano, bajo la condición de reciprocidad internacional.²⁶⁶ Respecto de esta exención hacemos la misma observación que hicimos en relación a las exenciones establecidas en el artículo anterior, en el sentido de que no encontramos inconveniente que una exención respecto de una tasa sea instituida a través de una ordenanza. No obstante, cabe aclarar que las «tarifas» correspondientes a la prestación del servicio de Salida Internacional de Pasajeros, como lo mencionamos, se encuentran reguladas en el Contrato de Concesión.

Para finalizar nos gustaría agregar la opinión de Troya Jaramillo respecto de las tasas que se cobran por la utilización de los servicios aeroportuarios. El mencionado autor, señala que la mayoría de la doctrina construye la teoría de la tasa entendiendo que esta institución corresponde a una actividad del Estado, sin tomar en cuenta los ingresos que corresponden al Estado por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público. Explica en líneas posteriores que los bienes del Estado pueden ser de dominio público o de dominio privado, los primeros a su vez se clasifican en bienes de uso común y bienes destinados al servicio público. Sobre los bienes de uso común no cabría que se exija pago por su utilización, mientras que «Los bienes destinados al servicio público están en principio, fuera de comercio, son inalienables e inembargables, pero ello no impide que en casos singulares se permita su uso y aprovechamiento, lo que en sí mismo es una modalidad de brindar el servicio público. Tal es el caso de tasas que se cobran por la utilización de facilidades portuarias y aeroportuarias, depósitos públicos y otros, en los cuales entre utilización del bien y servicio público surge una íntima relación».²⁶⁷

Por todo lo expuesto consideramos que las denominadas «tasas aeroportuarias para aplicación en el Aeropuerto Internacional Mariscal Sucre y en el Nuevo Aeropuerto Internacional de Quito», reguladas en parte por la Ordenanza No. 0154, han perdido su naturaleza de tales.

266. Cfr. artículo agregado por Ordenanza municipal No. 290, RO 638 de 21 de julio de 2009.
267. J. V. Troya Jaramillo, «Los tributos...», p. 17.

TASAS POR SERVICIOS DE SEGURIDAD CIUDADANA

En algunos casos si bien los valores que se cobran a los particulares por la prestación de ciertos servicios públicos no están fuera del campo de los tributos, la falta de una clara noción de lo que es una tasa conlleva a que los mismos sean denominados como tales aun correspondiendo a otra especie tributaria. Es lo que en nuestro criterio ocurre en el caso de las tasas por servicios de seguridad ciudadana, que se encuentran reguladas en el Capítulo XII del Libro 3 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, y que analizaremos a continuación.

Iniciaremos nuestra labor partiendo de las mismas consideraciones que utilizamos para el análisis del caso anterior, en el sentido de que la tasa debe cumplir con los elementos esenciales que caracterizan a todos los tributos a más de los elementos que le atañen como una especie independiente de dicho género, y además de que la misma está regida por todos los principios constitucionales que regulan a los tributos en general.

El art. III.130-AA. de la Ordenanza que regula la tasa de seguridad ciudadana dice a la letra: «La tasa.- Se establece una tasa para cubrir los servicios de seguridad ciudadana en beneficio de los propietarios y usuarios de los bienes inmuebles ubicados en el área del Distrito Metropolitano de Quito». Respecto a este artículo consideramos que si bien se está cumpliendo con el principio de legalidad al crearse la tasa vía ordenanza, la misma debe corresponder a la prestación efectiva del servicio de seguridad ciudadana, en otras palabras, en nuestra opinión el *hecho generador* de las mismas no puede ser el ser propietario o usuario de bienes muebles ubicados dentro del Distrito Metropolitano de Quito, pues ello desnaturaliza desde un inicio a este tributo por completo, ya que como lo sostuvimos a lo largo de la tesis, siguiendo a la doctrina tributaria más relevante, la tasa es un tributo vinculado. Como sostiene Troya Jaramillo siguiendo a Valdés Costa «el único punto que no causa dificultad en la tasa, es reconocer que la misma se vincula a una actividad del Estado».²⁶⁸ Entendemos además que inexplicablemente el *sujeto pasivo* de este tributo es el propietario o usuario de bienes inmuebles.

Sobre este mismo punto es importante recalcar que, en nuestro criterio, no solo que el hecho generador de este tributo ha dejado de ser la prestación de un servicio público, sino que dicho servicio de ningún modo es efectivamente prestado; y es que ¿Cómo se puede acceder a la prestación del mismo? ¿Acaso quienes pagan esta tasa no se encuentran amenazados día a día por la inseguridad? Y no olvidemos que es uno de los elementos esenciales de la tasa que el servicio, por cuya prestación se cobra, sea *efectivamente* prestado.

268. *Ibid.*, p. 15.

Posteriormente en el mismo artículo se encuentra contemplado que dicha tasa se pagará a partir del año 2003 de acuerdo a las siguientes tarifas:

a) Predios destinados preferentemente a vivienda

Sector	Tarifa mensual en US \$	Tarifa anual en US \$
1	2,25	27
2	1,92	23
3	1,58	19
4	1,25	15
5	1,00	12
6	0,75	9
7	0,50	6
8	0,33	4
9	0,17	2

b) Predios destinados a actividades preferentemente económicas y de servicios

Categorías	Sector	Tarifa mensual en US \$	Tarifa anual en US \$
Primera	1, 2, 3	2,50	30
Segunda	4, 5, 6	2,00	24
Tercera	7, 8, 9	1,50	18 ²⁶⁹

Respecto a estas «tarifas», consideramos que al fijárselas no se tomó en cuenta *la regla de la razonable equivalencia*, que en nuestra opinión es uno de los elementos esenciales de la tasa, y según la cual debe haber cierta proporción entre el costo total de la tasa y el monto total del servicio. Lo cual no es posible, si como lo dejamos sentado en líneas anteriores, el hecho generador de estas tasas al parecer es la propiedad de un bien inmueble ubicado dentro del Distrito Metropolitano de Quito y los valores a pagarse por las mismas están directamente relacionados con el avalúo de la propiedad y el sector socioeconómico del Distrito en donde está ubicado el inmueble.

269. Cfr. Código municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, libro 3, cap. XII.

No obstante, como lo analizamos en el primer capítulo de nuestro trabajo, para la fijación del valor a pagarse por concepto de tasa, no es necesario tomar en cuenta solo el costo del servicio en relación a cada contribuyente, sino también la capacidad contributiva de los mismos, considerando otras variables como la renta o el sector donde residen, etc. Estas tarifas han sido fijadas conforme al destino que tiene del predio por el que se las paga estableciendo una categorización de nueve sectores y haciendo una gradación de los valores a pagarse, con lo que estamos de acuerdo, pues es un modo de consultar en alguna medida la capacidad contributiva de los particulares. Sin embargo, en nuestro criterio, no se puede llegar al extremo de tomar en cuenta solo estas variables, prescindiendo por completo del costo del servicio, al que corresponde el cobro de una tasa, de lo contrario, como en este caso, dicha tasa pierde la naturaleza de tal.

A más de lo mencionado, recalcamos nuestra opinión en el sentido de que la «tarifa» es solo uno de los elementos cuantitativos de la tasa, por lo que, en este caso, consideramos que existe una denominación errónea, pues se está fijando el valor de la «tasa» directamente pero, no la tarifa aplicable a la base imponible de la misma, lo que no deja de ser correcto, pues como lo mencionamos existen tributos de cuota fija en los que no es necesario establecer los dos elementos antes mencionados, ya que el valor a pagar se fija directamente en la ley u ordenanza, según sea, impuesto, tasa o contribución.

En la parte final del artículo en análisis se establece que «No estarán sujetos al pago de la tasa para cubrir los servicios de seguridad ciudadana, las personas de la tercera edad que reúnan las condiciones fijadas por el art. 14 de la ley del anciano, los jubilados y los discapacitados, propietarios de bienes inmuebles ubicados en el área del Distrito Metropolitano de Quito».²⁷⁰ Respecto a lo cual como ya lo indicamos, en nuestra opinión no hay ningún impedimento para que se establezcan exoneraciones en relación a una tasa a través de una ordenanza.

En el art. III.130-BB se establece lo siguiente:

Se crea el Fondo Especial de Prevención de la Violencia e Inseguridad Ciudadana, al cual se destinan los valores recaudados por concepto de tasa por los servicios de Seguridad Ciudadana, determinados en el artículo anterior que serán prestados a través de la Corporación Metropolitana de Seguridad y Convivencia Ciudadana la que administrará dicho fondo.²⁷¹

En nuestra opinión, como ya lo hemos indicado, es necesario que la Ordenanza a través de la cual se crea una tasa indique que el destino de dichos

270. *Ibid.*

271. *Ibid.*

emolumentos será la prestación del servicio al que corresponden, por lo que estamos de acuerdo en este sentido. De cierto modo sin establecerse el *sujeto activo* de los valores, se señala que irán a cumplir con el fin al que corresponden.

Posteriormente en el art. 130-CC se establece que se mantenga «el sistema catastral de clasificación de los predios urbanos de nueve sectores socio económicos, conforme fueron considerados para la determinación del impuesto predial urbano del año 2005, para efectos de la determinación de los valores a pagar por concepto de tasa, por servicios de seguridad ciudadana por el año 2006».²⁷² Con este artículo confirmamos nuestra opinión en el sentido de que las tasas por seguridad ciudadana se fijaron sin tomar en cuenta el costo del servicio al que se aplican, sino simplemente a través de establecer a qué sector corresponden determinados predios urbanos, lo que nos permite emitir nuestra opinión nuevamente respecto a que, sin duda, estos valores no tienen la naturaleza de tasas.

En el art. 130-DD se determina que el sujeto recaudador de la tasa por servicios de seguridad ciudadana será la Municipalidad,²⁷³ lo cual nos parece correcto, aunque como señalamos, no hay problema si los tributos son recaudados por particulares, lo que sí es necesario es que el sujeto activo de los mismos sea el Estado o los entes de carácter público.

Para finalizar creemos importante dejar sentada nuestra opinión en el sentido de que, por lo expuesto, la tasa de seguridad ciudadana se ha desnaturalizado como tal y que al parecer su naturaleza corresponde más bien a la de un impuesto. En primer lugar, porque, bajo la línea de pensamiento que hemos mantenido, la tasa debe *necesariamente* corresponder a servicios públicos divisibles, es decir susceptibles de particularizarse en cada contribuyente, sin dejar de lado el criterio de Giampietro Borrás en el sentido de que dichos servicios también pueden financiarse a través de impuestos o precios; y, en segundo lugar, porque como lo manifestamos, al analizar las diferencias entre las tasas y las otras especies tributarias (impuestos y contribuciones), las tasas al igual que las contribuciones son tributos vinculados, mientras que el impuesto es un tributo no vinculado cuyo hecho generador consiste en una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

272. *Ibid.*

273. *Ibid.*

Conclusiones

1. La tasa es una especie del género tributo, por lo que debe cumplir con todos los elementos esenciales que caracterizan a esta institución. Es decir, es una prestación de naturaleza obligacional, unilateral, coactiva, establecida en virtud del poder de imperio del Estado. La misma es exigible, con ocasión de un servicio público, divisible, estatal y efectivamente prestado; es necesario que exista una razonable equivalencia, entre el costo total del servicio y el monto total de la tasa, debiendo destinarse el producido de este tributo a la financiación de dicho servicio.
2. Al comparar las tasas con otras figuras similares, concluimos que: a) Considerando la clásica división tripartita de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones, la tasa se diferencia de los impuestos en que estos últimos son tributos no vinculados, mientras que la diferencia entre las tasas y las contribuciones radica en que en estas últimas rige el principio de beneficio. b) Las tasas y los precios públicos presentan similitudes, no obstante, las primeras corresponden al género tributo, los segundos al género precio financiero, por lo que a cada especie le atañen las características del género al que pertenecen. Es así, que las tasas son prestaciones *ex lege*, coactivas, mientras que los precios públicos son contraprestaciones *ex contractum*. c) Las tasas y las tarifas no son sinónimos, pues estas últimas son uno de los elementos cuantitativos de las tasas, específicamente la alícuota o tipo de gravamen. d) En legislaciones como la mexicana, se utiliza el término derecho, como sinónimo de tasa, lo cual no es correcto, pues la tasa es un tributo, respecto del cual a lo sumo podemos sostener que dado que la obligación tributaria es bipolar, a la obligación de pago del sujeto pasivo corresponde un derecho personal o de crédito del sujeto activo.
3. Al analizar la legislación ecuatoriana, encontramos una regulación bastante vaga en relación a los tributos en general, pues no existe un concepto de esta institución y mucho menos una definición de cada una de sus especies. En la Constitución de la República del Ecuador solo se encuentra consagrado expresamente el principio de legalidad; el principio de reserva de ley, aun siendo fundamental en la materia tributaria, tiene solamente un reconocimiento legal en nuestro Código Tributario, en cuanto a los elementos esenciales del tributo, lo que como manifestamos no constituye una auténtica reserva de ley sino más bien una preferencia de ley. El principio de capacidad contributiva, sin en-

contrarse contemplado explícitamente en nuestra Carta Política, fluye del conjunto de principios filosóficos y morales que informan nuestra Suprema Ley, principalmente del postulado de justicia y de los principios de equidad y progresividad, sin embargo, la falta de su reconocimiento constitucional explícito no deja de ser una omisión. Tampoco el principio de no confiscatoriedad tiene reconocimiento constitucional explícito, y, aunque algunos autores consideran que no es necesario, al constituir el mismo una garantía implícita del derecho a la propiedad, en nuestra opinión, que no se encuentre contemplado expresamente no deja de ser una falencia. En la Ley Orgánica de Régimen Municipal se encuentran establecidas algunas nociones generales de la tasa, no obstante, las mismas no concuerdan con la concepción actual de este tributo; y, las tasas, contempladas en este cuerpo legal, carecen de la regulación de los elementos esenciales de las mismas, lo que demuestra una deficiencia legislativa que merece una reforma.

4. Las «tasas» cobradas en el Aeropuerto Internacional Mariscal Sucre, al igual que las que se pagarán en el Nuevo Aeropuerto Internacional de Quito, son inconstitucionales, puesto que violan los principios de legalidad y de reserva de ley, no consultan el principio de capacidad contributiva y, al no respetar la regla de la razonable equivalencia, pueden considerarse confiscatorias; por lo que la Ordenanza Metropolitana No. 054 también es inconstitucional. Además, las mencionadas «tasas», si bien corresponden a servicios públicos estatales y divisibles, las mismas no cumplen con ciertos elementos esenciales que caracterizan a las tasas como una especie independiente, como por ejemplo, el destino a la financiación del servicio, por cuya ocasión se han impuesto, mismo que debe ser efectivamente prestado. Por lo mencionado, estos valores han perdido su calidad de tributos y por lo tanto su naturaleza de tasas; a más de que al fijárselas vía contrato, han pasado a ser parte del campo de los precios.
5. Las «tasas» por servicios de seguridad ciudadana, contempladas en el Capítulo XII del Libro 3 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, si bien se mantienen dentro del campo de los tributos específicamente en el de los impuestos, han perdido su naturaleza de tasas; puesto que: en primer lugar, el hecho generador de las mismas, tal como está establecido en la Ordenanza que las contiene, no es la prestación efectiva de un servicio público estatal y divisible, sino el ser propietario o usuario de bienes inmuebles, ubicados dentro del Distrito Metropolitano de Quito; y, en segundo lugar, porque los valores a pagarse por dichas «tasas» están directamente relacionados con la categoría correspondiente a determinado sector, en lugar del costo

total del servicio, por lo que no cumplen con la regla de la razonable equivalencia.

6. Finalizado nuestro trabajo de investigación, una vez analizada la teoría general de la tasa, tomando en cuenta las opiniones doctrinarias más importantes y acordes a la realidad; y luego de haber examinado la legislación ecuatoriana, en lo concerniente a este tributo, confirmamos nuestra hipótesis inicial, en el sentido de que en los dos casos analizados, dentro de la realidad ecuatoriana: las tasas aeroportuarias para la aplicación en el Aeropuerto Internacional Mariscal Sucre y en el Nuevo aeropuerto internacional de Quito, y las tasas por servicios de seguridad ciudadana, esta institución ha sido desnaturalizada. Cabe agregar que sería importante un estudio más a fondo, pues existen varios casos más en nuestro país, en los que podemos constatar cómo la tasa, a causa de diversos motivos, como la falta de conocimiento de los organismos competentes para crear y regular este tributo o la falta de un adecuado marco legal que defina correctamente a esta figura ha perdido su naturaleza violándose con ello nuestros derechos.

Propuesta de reforma legislativa

Consideramos que una investigación de derecho de cuarto nivel debe concluir con el planteamiento de una reforma legislativa, por lo que nos permitimos plantear con relación a nuestro tema la siguiente propuesta:

En primer lugar, es necesario partir de la Constitución del Ecuador, misma en la que deben incluirse expresamente y a cabalidad los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, puesto que si bien son principios tributarios que no rigen a todo el ordenamiento jurídico público, han adquirido la suficiente importancia como para ser constitucionalizados, ya que son fundamentales en materia tributaria. En cuanto al principio de reserva de ley, creemos que es necesario que en nuestra Carta Magna se complemente su alcance, pues si bien en el art. 132 se encuentra contemplado que se requerirá de ley, entre otras materias, para la creación, modificación, exención o supresión de tributos, falta la explicitación de que por este principio también los elementos esenciales del tributo deben obrar de ley.

Consideramos además, en cuanto a la potestad tributaria atribuida a los gobiernos autónomos descentralizados, respecto de las tasas y contribuciones especiales, que nuestra Suprema Ley debería ser más clara, puesto que si bien se reconoce dicha potestad tributaria originaria y explícita a favor de los gobiernos municipales y de los gobiernos metropolitanos, se puede entender que por mandato del art. 301 también cuentan con esta facultad los gobiernos regionales y los gobiernos provinciales, lo que en la práctica podrá acarrear incluso conflictos de competencia internos. Entonces es necesario que si estos dos últimos gobiernos autónomos descentralizados mencionados, cuentan con potestad tributaria en relación a tasas y contribuciones, se lo señale expresamente en la Constitución, o, en su defecto, se lo haga en la Ley correspondiente, caso en el que los mismos tendrán una potestad tributaria derivada.

Cabe agregar que también se suscitan dudas, respecto de si es la Asamblea Nacional, la que tiene la potestad tributaria respecto de las tasas que se creen con ocasión de los servicios públicos, que hoy en día son competencia exclusiva del Estado central, o, si dicha potestad corresponde a los gobiernos autónomos descentralizados que están facultados para crear, modificar y extinguir este tributo, y hasta se habla de que puede darse una suerte de competencia concurrente, problema que deberá ser resuelto a través de la ley correspondiente.

No está demás dejar sentada nuestra opinión, en el sentido que la expresión: «las tasas y contribuciones se crearán y regularán de acuerdo con la ley», contemplada en el art. 301 de la Constitución, es sumamente abierta y ha dado lugar a que mal entendiéndosela, las denominadas administraciones tributarias

de excepción, tales como superintendencias, ministerios, entre otros, ejerzan potestad tributaria, en relación a las tasas y contribuciones especiales, por lo que nuestra Carta Magna merece una reforma al respecto, estableciéndose una expresión más clara y no sujeta a tales interpretaciones.

En segundo lugar, en nuestro criterio, el Código Tributario del Ecuador debe contar con conceptos certeros y precisos, respecto a lo que es el tributo y cada una de sus especies, es decir: impuestos, tasas y contribuciones; sobre todo para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que esta es considerada, en nuestro país, un derecho fundamental. Además, el establecer estas definiciones en el cuerpo legal mencionado será de mucha ayuda en la práctica, sobre todo para aquellos organismos que ostentan potestad tributaria.

Finalmente, luego de analizar la Ley Orgánica de Régimen Municipal, nos encontramos con que las nociones generales de la tasa que esta contiene, se encuentran desactualizadas con el concepto actual que de este tributo se maneja, pues en dicha ley aún se habla de tasas retributivas y con carácter contraprestacional, por lo que es necesario que se replanteen estas concepciones y que la mencionada ley sea reformada. Además, las tasas establecidas en la Ley Orgánica de Régimen Municipal, a saber: las tasas de aferición de pesas y medidas, las tasas de aprobación de planos e inspección de construcciones, las tasas de rastro, las tasas de agua potable, las tasas de alcantarillado y canalización, y las tasas de matrículas y pensiones escolares, no se encuentran reguladas a cabalidad, pues carecen de varios de sus elementos esenciales. En este sentido creemos conveniente que de decidirse mantener a las mencionadas tasas en la ley, es necesario que en la misma se las regule completamente, o, de lo contrario, es preferible que se deje la labor completa a la ordenanza.

Bibliografía

- Acosta, Eugenio Simón, «El principio de legalidad o reserva de ley tributaria», en Eusebio González García, comp., *Principios constitucionales tributarios*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993.
- Bocchiardo, José Carlos, «Derecho tributario sustantivo o material», en Horacio García Belsunce, dir., *Tratado de tributación*, Buenos Aires, Astrea, 2003.
- Atchabahian, Adolfo, «Concepto y determinabilidad de la presión tributaria», en Marcelo R. Lascano, dir., *Impuestos: Doctrinas fundamentales*, Buenos Aires, FEDYE, 2002.
- Berliri, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1964.
- Borrás, Gabriel Giampietro, *Las tasas en la hacienda pública*, Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales-Universidad de la República, 1959.
- Bulit Goñi, Enrique G., coord., *Derecho tributario provincial y municipal*, Buenos Aires, Villela Ad Hoc, 2002.
- «Tasas y precios públicos», *Derecho tributario*, t. IV, citado por José Oswaldo Casás, «La obligación de que las tasas sean la retribución por servicios públicos efectivamente prestados, la apreciación de la capacidad contributiva para su cuantificación y la razonable equivalencia entre su monto y el costo del servicio», en *Coparticipación y tributos municipales*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2007.
- Casás, José Oswaldo, «Principios jurídicos de la tributación», en Horacio García Belsunce, dir., *Tratado de tributación*, Buenos Aires, Astrea, 2003.
- «La obligación de que las tasas sean la retribución por servicios públicos efectivamente prestados, la apreciación de la capacidad contributiva para su cuantificación y la razonable equivalencia entre su monto y el costo del servicio», en *Coparticipación y tributos municipales*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2007, p. 98.
- Corral Guerrero, Luis, «Extinción y recaudación de la deuda impositivos», en Andrea Amatucci, dir., *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001.
- Dromi, José Roberto, *Manual de derecho administrativo*, Buenos Aires, Astrea, 1987.
- Falconí y Tella, Ramón, «Un principio fundamental del derecho tributario: la reserva de ley», en *Civitas: revista española de derecho financiero*, No. 104, 1999, citado en Pascuale Pistone y Heleno Taveira Torres, coord., *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Ábaco, 2005.
- Ferrajoli, Luigi, «Estado de derecho: entre pasado y futuro», en *Cuaderno del Seminario Público «Cambio de paradigmas en la filosofía política»*, Madrid, Fundación J. March, 2001, p. 131, citado por Luis Prieto Sanchís, *Justicia constitucional y derechos fundamentales*, Madrid, Trotta, 2003.

- Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1994.
- Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 1995.
- García Belsunce, Horacio, dir., *Tratado de tributación*, Buenos Aires, Astrea, 2003.
- García Belsunce, Horacio, *En defensa de las instituciones*, Buenos Aires, LexisNexis Argentina, 2007.
- «Revisión parcial del concepto de tasa como especie tributaria», en *Revista Jurídica Argentina La Ley*, t. 2006-F, p. 864, citado por José Oswaldo Casás, «La obligación de que las tasas sean la retribución por servicios públicos efectivamente prestados, la apreciación de la capacidad contributiva para su cuantificación y la razonable equivalencia entre su monto y el costo del servicio» en *Coparticipación y tributos municipales*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2007.
- García Vizcaíno, Catalina, «Derecho tributario», t. I, Buenos Aires, Depalma, 1996, en Enrique G. Bulit Goñi, coord., *Derecho tributario provincial y municipal*, Buenos Aires, Vilella Ad Hoc, 2002.
- Giannini, AD, *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1957.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1984.
- González García, Eusebio, *Concepto actual de tributo: Análisis de jurisprudencia*, Pamplona, Arazandi, 1996.
- «Serie de conferencias sobre derecho tributario», citado por J. O. Casás, «Principios jurídicos de la tributación», en Horacio García Belsunce, dir., *Tratado de tributación*, Buenos Aires, Astrea, 2003.
- González García, Eusebio, y Ernesto Lejeune, *Derecho tributario*, t. I, Salamanca, Plaza Universidad, 1997, p. 200, citado por Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México, Porrúa, 2001.
- González Sánchez, Manuel, «El Estado, los entes locales y otros sujetos», en Andrea Amatucci, dir., *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001.
- Guzmán, Sabá, «El precio público», en Luis Toscano Soria, edit., *Nuevos estudios sobre derecho tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2006.
- Jarach, Dino, «Análisis del Código Tributario para América Latina. «Impuestos»», 1971, citado por Gustavo E. Díez, «Tasas y contribuciones especiales», en Vicente O. Días, dir., *Tratado de tributación*, t. II, Buenos Aires, Astrea, 2004.
- «Curso Superior», t. I., «Derecho tributario sustantivo o material», en *Tratado de tributación*, Buenos Aires, Astrea, 2003.
- *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2000.
- Jaramillo Ordóñez, Herman, *Manual de derecho administrativo*, Loja, Facultad de Jurisprudencia, Universidad Nacional de Loja, 1999.
- Lobo Torres, Ricardo, «Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado», en Pasquale Pistone y Heleno Taveira Tórres, coord., *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Ábaco, 2005, p. 344.
- Luna Requena, Álvaro, «¿Tasas o impuestos sobre los ingresos brutos municipales? A propósito del fallo Fleischmann Argentina Incorporated del Tribunal Superior

- de Justicia de la Provincia de Córdoba», en Enrique G. Bulit Goñi, coord., *Derecho tributario provincial y municipal*, Buenos Aires, Villela Ad Hoc, 2002.
- Martín Fernández, F. Javier, *Tasas y precios públicos en el derecho español*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Ed. Jurídicas, 1995.
- Martín Queralt, Juan, «Tasas y precios públicos», en *Curso de derecho tributario*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2002.
- Martín Queralt, Juan, et al., *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 2001.
- Micheli, Gian Antonio, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1975.
- Montaño Galarza, César, «La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina», en Aimée Figueroa Neri, coord., *Tópicos fiscales contemporáneos*, México, Universidad de Guadalajara, 2004.
- Montero Traibel, José Pedro, *Derecho tributario moderno*, Montevideo, Fundación de la Cultura Universitaria, 1977.
- Ortiz Herbecer, Andrés, «Autonomía municipal: análisis comparativo entre la Carta de la Autonomía Municipal Iberoamericana y la normativa jurídica ecuatoriana», en *Revista Iberoamericana de Estudios Autonómicos*, Guayaquil, Goberna & Derecho, 2007.
- Paredes Montiel, Marat, y Raúl Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México, Porrúa, 2001.
- Plazas Vega, Mauricio, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2005.
- Pugliese, Mario, *Instituciones de derecho financiero. Derecho tributario*, México, Fondo de Cultura Económica, 1939.
- Ramallo Massanet, Juan, «Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria», en *Civitas: revista española de derecho financiero*, No. 20, Madrid, Civitas, 1987, p. 609, citado por Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, México, Porrúa, 2001.
- Schindel, Ángel, «Concepto y especies de tributos», en Horacio García Belsuce, dir., *Tratado de tributación*, Buenos Aires, Astrea, 2003.
- Shaw, José Luis, «Tasas y precios», en XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, «Ponencias», citado por Ángel Schindel, «Concepto y especies de tributos» en Horacio García Belsuce, dir., *Tratado de tributación*, Buenos Aires, Astrea, 2003.
- Tarsitano, Alberto, «El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático», en Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres, coord., *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, Buenos Aires, Ábaco, 2005.
- Troya Jaramillo, José Vicente, *Estudios de derecho tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1984.
- «El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano», en *Estudios en memoria de Ramón Valdés Costa*, Quito, Fundación de Cultura Universitaria, 1999.
- «Los tributos y sus clases», inédito, versión septiembre de 2002.

- «Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez», inédito, Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, México, junio de 2008.
- Valdés Costa, Ramón, *Curso de derecho tributario*, Buenos Aires-Santa Fe de Bogota-Madrid, Depalma / Temis / Marcial Pons, 1996.
- Villegas Basavilbaso, Benjamín, «Derecho administrativo», t. III, Buenos Aires, TEA, 1951, citado por H. García Belsunce, en *En defensa de las instituciones*, Buenos Aires, LexisNexis Argentina, 2007.
- Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1984.

Legislación

- Constitución Política de la República del Ecuador de 2008.
- Constitución Política del Ecuador de 1967.
- Constitución Política del Ecuador de 1998.
- Código civil Argentino.
- Código civil del Ecuador.
- Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito.
- Código orgánico de la función judicial del Ecuador, 9 de marzo de 2009.
- Código Tributario del Ecuador.
- Decreto Ejecutivo No. 885, publicado en el RO. 198 de 7 de noviembre de 2000.
- Ley de Régimen para el Distrito Metropolitano de Quito.
- Ley del Sistema Nacional de Registro de Datos Públicos del Ecuador.
- Ley general tributaria española, Ley 58/2003 de 17 de diciembre, BOE, 18-12-20.
- Ley orgánica de régimen municipal del Ecuador.
- Ley orgánica de la función judicial del Ecuador de 2 de enero de 2008.
- Ley orgánica del Consejo Nacional de la Judicatura del Ecuador de abril de 1998.
- Ordenanza Municipal No. 0154, en RO. 28 de noviembre de 2005.
- Ordenanza Municipal No. 290, en RO. 638 de 21 de julio de 2009.
- Resolución No. 114 de 25 de octubre de 2002, Quito, Consejo Metropolitano.

Jurisprudencia

- Resolución No. 0016-2006-TC y 0039-2006-TC, ex Tribunal Constitucional del Ecuador.
- Sentencia No. 195-2006, ex Corte Suprema de Justicia del Ecuador, Sala Especializada de lo Fiscal.
- Sentencia No. 003-09-SIN-CC, Corte Constitucional del Ecuador para el período de transición.

Otros

- CIAT, *Modelo de Código del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, septiembre de 1997.

- Contrato de Concesión, que consta de la Escritura Pública celebrada el 22 de junio de 2005, ante el Notario Vigésimo Cuarto del cantón Quito, Dr. Sebastián Valdívieso Cueva.
- XV Jornadas latinoamericanas de derecho tributario, Caracas, Montevideo, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2004.
- Modelo de Código del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), septiembre de 1997, art. 11.
- Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID), redactado por Carlos M. Giuliani Fonruge (Argentina), Gómez de Souza (Brasil) y Ramón Valdés Costa (Uruguay), septiembre de 1967.
- Proyecto de Ley del Sistema Nacional de Registro de Datos Públicos, aprobada en segundo debate por la Asamblea Nacional del Ecuador, Quito, Archivo, Asamblea Nacional del Ecuador, s.f.

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

La Universidad Andina Simón Bolívar es una institución académica de nuevo tipo, creada para afrontar los desafíos del siglo XXI. Como centro de excelencia, se dedica a la investigación, la enseñanza y la prestación de servicios para la transmisión de conocimientos científicos y tecnológicos.

La Universidad es un centro académico abierto a la cooperación internacional, tiene como eje fundamental de trabajo la reflexión sobre América Andina, su historia, su cultura, su desarrollo científico y tecnológico, su proceso de integración, y el papel de la Subregión en Sudamérica, América Latina y el mundo.

La Universidad Andina Simón Bolívar es una institución de la Comunidad Andina (CAN). Como tal forma parte del Sistema Andino de Integración. Fue creada en 1985 por el Parlamento Andino. Además de su carácter de institución académica autónoma, goza del estatus de organismo de derecho público internacional. Tiene sedes académicas en Sucre (Bolivia), Quito (Ecuador), sedes locales en La Paz y Santa Cruz (Bolivia), y oficinas en Bogotá (Colombia) y Lima (Perú). La Universidad tiene especial relación con los países de la UNASUR.

La Universidad Andina Simón Bolívar se estableció en Ecuador en 1992. En ese año la Universidad suscribió un convenio de sede con el gobierno del Ecuador, representado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, que ratifica su carácter de organismo académico internacional. En 1997, el Congreso de la República del Ecuador, mediante ley, la incorporó al sistema de educación superior del Ecuador, y la Constitución de 1998 reconoció su estatus jurídico, ratificado posteriormente por la legislación ecuatoriana vigente. Es la primera universidad del Ecuador en recibir un certificado internacional de calidad y excelencia.

La Sede Ecuador realiza actividades, con alcance nacional e internacional, dirigidas a la Comunidad Andina, América Latina y otros ámbitos del mundo, en el marco de áreas y programas de Letras, Estudios Culturales, Comunicación, Derecho, Relaciones Internacionales, Integración y Comercio, Estudios Latinoamericanos, Historia, Estudios sobre Democracia, Educación, Adolescencia, Salud y Medicinas Tradicionales, Medio Ambiente, Derechos Humanos, Migraciones, Gestión Pública, Dirección de Empresas, Economía y Finanzas, Estudios Agrarios, Estudios Interculturales, Indígenas y Afroecuatorianos.

Últimos títulos de la Serie Magíster

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador

- 112** María del Pilar Mora, *DESDE LA FILOSOFÍA LATINOAMERICANA HACIA UN PROYECTO DESCOLONIZADOR*
- 113** Juan Pablo Cadena, *CRISIS PETROLERA E IMPERIALISMO: la política de seguridad energética de Bush y sus implicaciones para Latinoamérica*
- 114** Christian Masapanta, *JUECES Y CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD: análisis de la realidad ecuatoriana*
- 115** Mary Ivers, *POEMAS A COLORES: memoria e identidad indígena en la pintura de Tigua*
- 116** Sebastián López, *DEL AMPARO A LA ACCIÓN DE PROTECCIÓN: ¿regulación o restricción a la protección de los derechos fundamentales?*
- 117** María Dolores Vasco Aguas, *LAS GALÁPAGOS EN LA LITERATURA*
- 118** Alex Schlenker, *SE BUSCA: indagaciones sobre la figura del sicario*
- 119** María Martínez Mita, *CONQUISTA DE DERECHOS HUMANOS POR EL PUEBLO AFROBOLIVIANO en la Asamblea Constituyente de 2006-2008*
- 120** María Cristina Osorio, *PRIMER MANDATO PRESIDENCIAL DE URIBE VÉLEZ: personalismo y carisma*
- 121** Lara Janson, *INTERCULTURALIDAD Y GÉNERO EN LA UNIÓN DE ORGANIZACIONES CAMPESINAS E INDÍGENAS DE COTACACHI*
- 122** Rafael Garrido, *LA REPARACIÓN EN CLAVE DE DIVERSIDAD CULTURAL: un desafío para la Corte Interamericana de Derechos Humanos*
- 123** Daniel Achá, *EL PRINCIPIO DE SUBSIDIARIEDAD: clave jurídica de la integración*
- 124** Gabriela Valdivieso, *LA TASA, UN TRIBUTO QUE HA SIDO DENATURALIZADO EN ECUADOR*

Este libro está dedicado al estudio minucioso de una de las instituciones que más discrepancias ha generado dentro la doctrina tributaria: la tasa. El objetivo principal es demostrar que, en Ecuador, este tributo ha sido desnaturalizado por las discrepancias existentes entre los autores al momento de establecer los elementos esenciales y los principios constitucionales rectores del mismo, una técnica legislativa deficiente y la falta de conocimiento de nuestras autoridades.

La autora analiza los conceptos que se han formulado de la tasa, desde la doctrina clásica hasta la doctrina contemporánea; los elementos esenciales que le atañen como una especie del género tributo y también como un instituto independiente; para luego contrastarla con los impuestos, las contribuciones especiales y otras figuras similares, tales como los precios públicos, los derechos y las tarifas.

Y concluye que, si bien los ecuatorianos tenemos la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través del pago de los tributos legalmente establecidos, sobre todo en un Estado social como el nuestro, estos no pueden ser tergiversados violentando nuestros derechos.



Gabriela Valdivieso (Quito, 1986) es Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República por la Universidad de las Américas (Quito, 2008), Especialista Superior en Tributación (2012), Magíster en Derecho, con mención en Derecho Tributario (2010), y candidata a Doctora en Derecho, por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito (UASB-E). Ha publicado Comentarios a la Ley Notarial (2008) y «Crítica a la Sentencia No. 003-09-SIN-CC de la Corte Constitucional para el Período de Transición», en Foro: revista de derecho, No. 11, UASB-E / CEN (2009) y «El desafío de la creación de tributos en un Estado con niveles autonómicos. Enfoque económico, jurídico y técnico de la problemática», en el libro Actualidad tributaria en el marco de la Constitución del Estado de Bolivia, editado por la Autoridad de Impugnación Tributaria de ese país (2012).

ISBN: 978-9976-04-657-5



9789978846575