

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR  
SEDE ECUADOR**

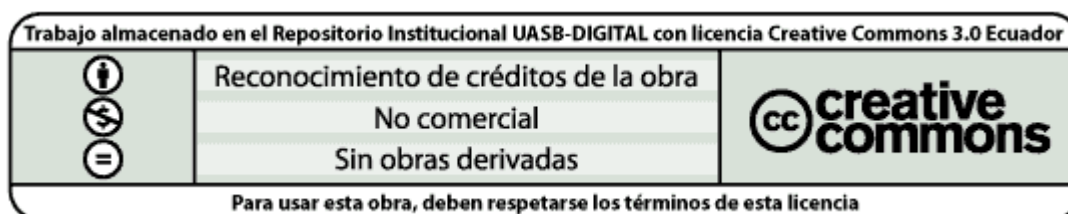
**ÁREA DE DERECHO**

**PROGRAMA DE MAESTRÍA EN DERECHO  
CON MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

**EXAMEN DEL PRINCIPIO DE BENEFICIO EN  
LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE  
MEJORA EN EL ECUADOR**

**VERÓNICA CHIRIBOGA PAREDES**

**2014**



## **CLAUSULA DE CESION DE DERECHO DE PUBLICACION DE TESIS**

Yo, Verónica Elizabeth Chiriboga Paredes, autora de la tesis titulada **EXAMEN DEL PRINCIPIO DE BENEFICIO EN LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE MEJORA EN EL ECUADOR** mediante el presente documento de constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho con mención en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

Fecha

Firma

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR  
SEDE ECUADOR**

**ÁREA DE DERECHO**

**PROGRAMA DE MAESTRÍA EN DERECHO CON  
MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

**EXAMEN DEL PRINCIPIO DE BENEFICIO EN LA  
CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE MEJORA EN EL  
ECUADOR**

**VERÓNICA CHIRIBOGA PAREDES**

**TUTOR: DR. CÉSAR MONTAÑO GALARZA Ph.D.**

**QUITO – ECUADOR**

**2014**

## **RESUMEN**

El principio de beneficio se considera eje fundamental de la contribución especial de mejora, al punto que su observancia justifica la creación del tributo. En el presente documento se hará referencia de manera introductora a los tributos y las contribuciones, así como la conceptualización del principio de beneficio y a los distintos tipos de beneficio que pueden existir tras la realización de las obras ejecutadas con intervención estatal y que serán financiadas a través de la contribución especial de mejoras. Así mismo se hará mención al principio de capacidad contributiva y las posibles tensiones que pueden existir entre éste y el principio de beneficio.

En el segundo capítulo se tratará sobre la contribución especial de mejoras, el principio de beneficio y otras consideraciones que en la práctica se observan para la determinación de este tipo de tributo, tanto en el Ecuador como en legislación comparada para concluir la importancia que tiene en la práctica el beneficio percibido por el sujeto pasivo al determinar la contribución especial de mejora.

Finalmente, tras el análisis doctrinario del primer capítulo y normativo del segundo, se analizará ordenanzas ecuatorianas para constatar la aplicación del principio de beneficio en la contribución especial de mejoras y se procurará llegar a una propuesta que permita la estandarización de criterios para el establecimiento y cálculo de la contribución especial de mejoras en el Ecuador.

## **TABLA DE CONTENIDO**

<b>INTRODUCCIÓN</b>	9
---------------------	---

### **CAPÍTULO I La contribución especial de mejoras y análisis del principio de beneficio a través de la contribución**

1.1 La contribución especial de mejoras	10
1.1.1 Breve referencia sobre los tributos en Ecuador: impuestos tasas y contribuciones	10
1.1.2 Definición de la contribución	11
1.1.3 Tipos de contribuciones	13
1.1.4 Elementos de la contribución especial de mejoras	14
1.1.4.1 Sujeto activo	14
1.1.4.2 Sujeto pasivo	15
1.1.4.3 Hecho generador	15
1.1.4.4 Cuantía	16
1.1.5 Características de la contribución	16
1.1.6 Definición de la contribución especial de mejoras	17
1.1.7 La contribución especial y el beneficio recibido por el contribuyente	20
1.2 El principio de beneficio	22
1.2.1 Definición del principio de beneficio	23
1.2.2 Tipos de beneficio derivados de una obra financiada a través de una contribución especial de mejoras	26
1.2.3 Posible inexistencia de un beneficio tras la realización de la obra financiada con una contribución especial	29

1.2.4 Cuantificación del beneficio	31
1.2.5 El pago no siempre se realiza por parte del beneficiario directo	32
1.3 Factores que inciden en el incremento del valor de un bien inmueble y su diferencia con la intervención municipal a través de la obra pública y la contribución especial de mejoras.	33
1.4 El principio de beneficio y el principio de capacidad contributiva, posibles tensiones en su observancia	38
1.4.1 Definición de capacidad contributiva	39
1.4.2 Justificación de capacidad contributiva debido al beneficio derivado de la contribución especial de mejoras	41

**CAPÍTULO II La contribución especial de mejoras, el principio de beneficio y criterios adicionales para la determinación del tributo en el Ecuador y legislación comparada**

2.1 Aspectos previos	46
2.1.1 La cuota	46
2.1.2 Circunstancias consideradas previo el establecimiento de la cuantía	47
2.2 Beneficio	48
2.2.1 Beneficio ¿real o presuntivo?	48
2.2.2. Beneficio asimilado al valor del bien	50
2.2.3 El beneficio en el derecho comparado	52
2.3 Capacidad contributiva	53
2.4 Valor de la obra	55
2.5 Determinación de la zona de influencia	57

2.6 Aplicación específica en el Ecuador de los criterios antes mencionados en los distintos tipos de obra financiados a través de una contribución especial de mejoras	60
--	----

2.7 Evaluación del contenido normativo	63
--	----

### **CAPÍTULO III Observancia del principio de beneficio en ordenanzas ecuatorianas y criterios adicionales para la debida aplicación de la contribución especial de mejoras**

3.1 Ordenanzas adoptadas por Municipios de Esmeraldas, Guayaquil, Quito, Cuenca, Pichincha y Paquisha	66
---	----

3.1.1 Sujetos pasivos y hecho generador	66
---	----

3.1.2 Objetivo de la contribución especial de mejoras	67
---	----

3.1.3 Colaboración entre distintas entidades de la Administración y cobro de la contribución, ¿responde esta última al principio de beneficio?	68
--	----

3.1.4 Irrelevancia de entidad de la que provengan los fondos	69
--	----

3.1.5 Método de recaudación	69
-----------------------------	----

3.1.6 Determinación de la cuantía	70
-----------------------------------	----

3.1.7 Presunción del beneficio y observancia del principio de capacidad contributiva	71
--	----

3.1.8 Zona de influencia puede estar conformada inclusive por todo un cantón	73
--	----

3.1.9 Monto máximo del aporte	74
-------------------------------	----

3.1.10 Establecimiento de exenciones	74
--------------------------------------	----

3.2 Estandarización de criterios para el establecimiento y cálculo de la contribución especial de mejoras	76
---	----

3.2.1 Apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase; repavimentación urbana y aceras	77
3.2.1.1 Clasificación de las vías	77
3.2.1.2 Zonas y tipos de beneficio en obras en vías locales, colectoras, arteriales y expresas	78
3.2.1.3 Zonas y tipos de beneficio en obras de alcantarillado; construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable	80
3.2.1.4 Zonas y tipos de beneficio en plazas, parques y jardines	81
3.2.2 Informe técnico que justifica el tipo de beneficio	83
3.2.3 Aspectos que podrían ser regulados a través de normativa de carácter general	84
<b>CONCLUSIONES</b>	86
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	90
<b>ANEXO 1</b>	98
<b>ANEXO 2</b>	
<b>ANEXO 3</b>	
<b>ANEXO 4</b>	
<b>ANEXO 5</b>	
<b>ANEXO 6</b>	
<b>ANEXO 7</b>	
<b>ANEXO 8</b>	
<b>ANEXO 9</b>	



## **INTRODUCCIÓN**

La contribución especial de mejora tiene como presupuesto la existencia de un beneficio a favor del contribuyente. Sin embargo, previamente no se ha reflexionado sobre si el modo en el cual se crea y se reparte la contribución entre los sujetos pasivos, señalado por la normativa vigente, responde o no al principio de beneficio.

Para el efecto, se ha distribuido el trabajo en tres capítulos. A través del presente documento se analizará si las contribuciones especiales de mejora, tal y como han sido concebidas en el Ecuador y en la normativa actual, responden o no al principio de beneficio al momento de cuantificar la contribución que cada sujeto pasivo. Así mismo, vale la pena referirse a los tipos de beneficio que pueden derivarse de la obra financiada a través de la contribución especial de mejoras; en ciertas obras el beneficio de carácter económico es evidente, sin embargo, esta claridad no existe en todos los casos. Finalmente, a través del análisis de contribuciones especiales de mejoras creadas en el Ecuador, se pretende determinar si en efecto, las contribuciones cobradas a los sujetos pasivos, han sido debidamente justificadas (esto es, si la obra financiada a través de la contribución ha beneficiado o no a los contribuyentes).

## **CAPÍTULO I**

### **La contribución especial de mejoras y análisis del principio de beneficio a través de la contribución**

En el presente capítulo se recogerá la definición de la contribución especial y se hará mención a los tipos de contribuciones. Así mismo, se desarrollará la definición, elementos y características de la contribución especial de mejoras. Posteriormente se definirá al principio de beneficio con el objeto de determinar si la contribución especial de mejoras en el Ecuador, responde o no a este principio y se hará referencia a los tipos de beneficio que podrían derivarse de la existencia de una obra o servicio financiada con una contribución especial de mejoras. Adicionalmente, se mencionará los factores que inciden en el incremento del valor de un bien inmueble y su diferencia con la intervención municipal a través de la obra pública realizada gracias al aporte de la contribución especial de mejoras. Finalmente, se analizará si podría existir una tensión entre la observancia del principio de beneficio y el de capacidad contributiva.

#### **1.1 La contribución especial de mejoras**

##### **1.1.1 Breve referencia sobre los tributos en el Ecuador: impuestos tasas y contribuciones**

Los tributos constituyen un tipo de ingreso público que se destina a cubrir los gastos derivados de las funciones desempeñadas por el Estado que procuran satisfacer necesidades públicas. Con su poder de coacción el Estado obliga a los sujetos pasivos, en consideración a su capacidad económica, al pago de tributos<sup>1</sup>. Además de la finalidad recaudatoria, los

---

<sup>1</sup> Véase Alejandro Menendez Moreno, *Derecho Financiero y Tributario*, Valladolid, Lex Nova, Décima Edición, 2009, p. 147.

tributos pueden contribuir al cumplimiento de políticas económicas así como a principios y fines trazados por el Estado.

Existen distintos tipos de tributos en consideración a distintas clasificaciones; en el presente trabajo se mencionará a los impuestos, tasas y contribuciones. Conforme el Modelo de Código Tributario para América Latina, “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”<sup>2</sup>; por ende, se podría mencionar que parte de las características de este tributo es la inexistencia de un beneficio directo del sujeto pasivo por el tributo pagado. Por su parte, las tasas son tributos en los que el hecho generador es la existencia de un aprovechamiento especial de un servicio prestado por el Estado, el cual se realiza sin que medie la voluntad ni solicitud del sujeto pasivo y sin intervención del sector privado. El presente trabajo se centrará en la contribución, tributo definido a continuación, y su relación con el principio de beneficio.

### **1.1.2 Definición de la contribución**

A.D. Giannini se refiere a la contribución como un tributo que grava únicamente a ciertos grupos de personas que pueden tener un interés particular (no necesariamente una ventaja). Menciona que:

[...] el tributo especial constituye una figura de derecho tributario distinta del impuesto, porque su fundamento jurídico no radica tan solo en la sujeción a la potestad del imperio, sino también en una ventaja particular del contribuyente o en un gasto mayor del ente público provocado por aquel, de tal suerte que el débito no surge si falta la ventaja o si el gasto no es necesario, y su cuantía es precisamente proporcionada a la ventaja o al gasto<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina, artículo 15.

<sup>3</sup> A.D. Giannini *Instituciones de Derecho Tributario*, México, editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 21.

En esta misma línea, Ataliba reconoce que la contribución constituye un tipo de tributo diferente a los impuestos y tasas; adicionalmente, señala que en este tributo se aleja de la capacidad contributiva:

Se puede decir que es universal la afirmación en el sentido de que se trata de un tributo diferente del impuesto y de la tasa y que, por otro lado, de sus principios informadores; sigue siendo más importante el criterio que aleja, de un lado, la capacidad (salva la adopción de la hipótesis típica y exclusiva de impuesto) y de otro, la estricta remunerabilidad o conmutatividad relativa a la actuación estatal (rasgo típico de la tasa)<sup>4</sup>.

Si bien el autor reconoce la necesaria actividad estatal, menciona que no necesariamente existirá reciprocidad (a mi modo de ver, entendido como la relación entre el aporte realizado y el beneficio recibido), lo cual nos lleva a pensar que podría ser más acertado mencionar la existencia de una afectación a partir de la obra o servicio financiado con una contribución especial, más que un beneficio. Señalar que la contribución podría dejar de lado a la capacidad contributiva sería disputable, toda vez que los tributos en general no pueden ser exigidos si el sujeto pasivo no cuenta con la posibilidad de responder por la obligación impuesta; no obrar de este modo implicaría ir en contra del principio de capacidad contributiva. En el acápite siguiente se desarrollará este aspecto al hacer mención a las posibles tensiones que podrían existir entre el principio de capacidad contributiva y el principio de beneficio.

En contraste con la definición de Ataliba, Alejandro Menendez Moreno señala que la contribución es una obligación en la que el deudor manifiesta su capacidad económica al obtener un beneficio o aumento de valor de sus bienes gracias a la obra, establecimiento o ampliación de servicios públicos<sup>5</sup>. Sin embargo, la obra o servicio realizados por intervención

---

<sup>4</sup> Gerardo Ataliba, *Hipótesis de incidencia tributaria*, Lima, quinta edición, Editores Ltada. Malbeiros, 1992, p. 171.

<sup>5</sup> Ob. Cit. Alejandro Menendez Moreno, *Derecho Financiero y Tributario*, Valladolid, Lex Nova, Décima Edición, 2009, p. 162.

estatal no se lleva a cabo por voluntad del sujeto pasivo y no estrictamente existirá un beneficio conforme se desarrollará a continuación; por ende, no implica necesariamente que su capacidad económica se incremente y con ello, su facultad de cubrir con los costos derivados de la acción estatal.

Así mismo, se ha hecho mención a que en la contribución “la hipótesis de incidencia consiste en una actuación estatal mediata o indirectamente referida al obligado”<sup>6</sup>. Por ende, la contribución es el tributo (que como tal contienen todas las características comunes a este tipo de obligaciones) establecido en consideración a la existencia de una actuación estatal que traerá como consecuencia una afectación especial a un determinado sector de los habitantes, que son precisamente los obligados al pago.

### **1.1.3 Tipos de contribuciones**

Existen varios criterios a partir de los cuales se ha llevado a cabo varias clasificaciones de contribuciones. A manera de ejemplo, han tenido lugar las siguientes divisiones:

Contribución de mejoras y por gasto, conforme criterio de autores como Alejandro Saldaña, Raúl Rodríguez Lobato, Jaime Piza y Garay e inclusive el Tribunal Fiscal de Perú; contribuciones por mejoras, para vialidad y con fines sociales o económicos a criterio de Carlos M. Giuliani Fonrouge; contribuciones de mejoras, contribuciones parafiscales y contribuciones por servicios impuestos en términos de Plaza Vega; contribuciones de mejora, por servicios impuestos y parafiscales conforme lo mencionado por Luis Hernández Berengel; contribuciones por mejora, por plusvalía, especial por gasto y de seguridad social de acuerdo a la clasificación mencionada en el Diplomado en Finanzas Públicas para la

---

<sup>6</sup> Luis Hernández Berengel *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Bogotá, Vol. II, Editorial Temis, S.A., 2011, p. 149.

competitividad y el desarrollo del Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, México, 2006; contribuciones de mejora, peaje y contribuciones parafiscales de acuerdo a la normativa Colombiana (Ley 105 de 1993) y contribuciones y aportes a la seguridad social de acuerdo al contenido de la Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriana.

(Ver Anexo 1)

De lo mencionado se concluye que no existe un criterio unánime de clasificación de la contribución; sin embargo, los autores referidos nos permiten tener una visión global sobre distintos tipos de obligaciones que podrían ser encasillados dentro de la contribución.

#### **1.1.4 Elementos de la contribución especial de mejoras**

##### **1.1.4.1 Sujeto activo**

El sujeto activo es el acreedor del tributo, es necesario recalcar que éste no necesariamente coincide con el beneficiario del ingreso tributario que puede ser una persona diferente. Como en todo impuesto, el sujeto activo de la contribución es el Estado. En el caso específico del Ecuador, el órgano seccional a cargo de la realización de la obra financiada con la contribución. Manuel González Sánchez menciona que el sujeto pasivo “es el titular del supuesto de hecho que genera su derecho a percibir el crédito tributario”<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Manuel González Sánchez, Los Sujetos Pasivos, el Estado, los Entes Locales y Otros Sujetos en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Tomo Segundo, TEMIS, Bogotá, 2001, p. 135.

#### 1.1.4.2 Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de la contribución especial de mejora es la persona afectada con la realización de la obra financiada inicialmente por el Estado y por tanto, aquella que debe el cumplimiento de la prestación tributaria. A decir de José Vicente Troya “Pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria las personas naturales y las jurídicas. La posibilidad de que lo sean también las entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica, es excepcional y debería tener consagración expresa en la legislación”.<sup>8</sup>

#### 1.1.4.3 Hecho generador

Centrándonos en el hecho generador de la contribución por mejoras o valorización,

[...] radica en la realización de una obra pública, o en ocasiones de un conjunto de obras, cuya destinataria es la colectividad y no una persona en particular, pero de la cual se desprende un beneficio concreto y divisible que tiene su más común expresión en un «mayor valor» de los inmuebles que están localizados en la «zona de influencia» de la obra.<sup>9</sup>

Antonio Jiménez González señala como elementos estructurales del hecho generador de la contribución de mejoras a los siguientes: incremento de valor del inmueble propiedad de ciertas personas por el beneficio derivado de la obra o servicio financiado con la contribución; relación causal entre el beneficio y una cierta obra realizada por el Estado y beneficio diferencial y adicional, esto es, que quienes perciben el beneficio constituyen un cierto sector de la sociedad.<sup>10</sup> Por tanto, de acuerdo al criterio del autor, todos los criterios deberán ser considerados al momento de establecer el hecho generador del tributo.

---

<sup>8</sup> José Vicente Troya, *Derecho Tributario Material*; p. 8.

<sup>9</sup> Mauricio A. Plaza Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y derecho tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 2000, p. 912.

<sup>10</sup> Antonio Jiménez González, *Lecciones de Derecho Tributario*, México, Cengage Learning Editores, 2004, p. 104.

#### **1.1.4.4 Cuantía**

La cuantía está constituida por el monto exacto a ser aportado por parte de cada sujeto pasivo. En cada contribución especial de mejora se determinará la cuantía que corresponda a cada sujeto obligado al pago. De acuerdo a lo que se mencionará más adelante, la contribución especial de mejora tiene como límite el valor de la obra financiada. Este valor se divide para el número de contribuyentes beneficiados (aspecto al que también se hará referencia con posterioridad). El valor de su predio se toma como referencia para establecer la capacidad contributiva del sujeto pasivo y a partir de ello, se establece la cuantía de la contribución. A manera de ejemplo, me permito citar el contenido de la Ordenanza del Cantón Pichincha conforme la cual “la cuantía corresponde al costo que haya tenido la obra, prorrateado a los bienes inmuebles beneficiados por ella”<sup>11</sup>.

#### **1.1.5 Características de la contribución**

De lo dicho se desprende que la contribución tiene las siguientes características: constituye un tributo y como tal, se crea a través de la facultad de imperio del Estado y consiste en una obligación pecuniaria; es un tributo establecido y regulado por los municipios; el objeto de la contribución es financiar una obra o servicio; a partir de la realización de la obra o servicio, recaerá una afectación especial sobre los sujetos obligados al pago (más allá de que eventualmente, la obra puede beneficiar a una colectividad indeterminada); no se debe dejar de lado la posibilidad de que los beneficios no se limiten a aquellos que ven incrementado el valor del bien propiedad del sujeto pasivo; el costo de la obra o servicio se dividirá entre quienes resulten especialmente beneficiados por éstos y finalmente, no se puede omitir el criterio de quienes consideran que podría no existir

---

<sup>11</sup> Ordenanza que reglamenta la aplicación, cobro y exoneración de las tasas, tarifas y contribuciones especiales en el Cantón Pichincha, provincia de Manabí emitida el 29 de octubre de 2010.



conmutatividad ni observancia al principio de capacidad, de acuerdo a lo que se referirá en los párrafos siguientes.

### **1.1.6 Definición de la contribución especial de mejoras**

En el Ecuador, la normativa no incluye un concepto de contribución especial de mejoras; sin embargo, inclusive desde la Constitución se hace referencia tanto a contribución especial (Art. 287 y 301) como a contribución especial de mejoras (Art. 264.5).

Al tomar distintas definiciones aportadas por distintos autores, es factible establecer que coinciden en que la contribución especial de mejora es un tributo cuyo hecho generador es el beneficio derivado de la obra pública, prestación social o actividad estatal. Pese a estas coincidencias, existen elementos disímiles, conforme el siguiente detalle:

Tomando los distintos conceptos (ver anexo 2), se concluye que la contribución especial de mejora es un tributo municipal que tiene como objetivo cubrir los costos derivados de la realización de una obra o establecimiento de un servicio y que la obligación impuesta a los sujetos pasivos (que son los afectados, beneficiarios directos con la actuación estatal, más allá de que la obra pueda beneficiar a un número indeterminado de ciudadanos) no puede superar el costo de la obra o servicio realizada con intervención estatal.

Además de estas características comunes, distintas definiciones aportan elementos particulares tales como: el producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de la obra o actividad, conforme el contenido del Modelo del Código Tributario para América Latina; el hecho imponible es la obtención del beneficio o el aumento en el valor de los bienes propiedad del sujeto pasivo, de acuerdo a la Ley General Tributaria Española<sup>12</sup>; criterio adoptado también por César García Novoa<sup>13</sup>; la obra o servicio financiada es de

---

<sup>12</sup> Ley General Tributaria Española, Ley 58/2003 de 17 de diciembre de 2003.

<sup>13</sup> César García Novoa, *El Concepto del Tributo*, Lima, Tax Editor, 2009, p. 299.

interés general pero existe un beneficio específico, tal como lo menciona Emilio Margain Manatou citado por Alejandro Saldaña<sup>14</sup>, es un tributo netamente municipal ajeno al gobierno central, a decir de Manuela Fernández Junquera<sup>15</sup>, se fundamenta en la realización actual o potencial de una obra o actividad de interés colectivo, conforme lo mencionado por Mauricio Plazas Vega<sup>16</sup>, el tributo se impone a personas naturales o jurídicas, el objetivo es atender en forma parcial o total el costo de esta obra en palabras de Rodrigo Patiño Ledesma<sup>17</sup>; es una prestación en dinero como lo señala De la Garza, citado por José Vicente Troya<sup>18</sup>, se inspira en principios de equidad, criterio esgrimido por la Corte Suprema de Justicia de San José<sup>19</sup>; el límite individual de la contribución es el aumento del valor del inmueble a consecuencia de la obra, conforme el Código Tributario Nacional brasileño<sup>20</sup>; el beneficio o aumento de valor de los bienes del sujeto pasivo puede ser real o presuntivo, procura financiar total o parcialmente el valor de la obra. La base del tributo no puede ser mayor al 100% del costo de la obra; la obligación nace al concluir la obra, de acuerdo a lo referido en el Léxico Jurídico Tributario<sup>21</sup>, el importe debe guardar relación con el beneficio y costo de la obra,<sup>22</sup> como lo

---

<sup>14</sup> Alejandro Saldaña, *Curso Elemental de Derecho Tributario*, México, ISEF, Primera Edición, 2005, p. 35.

<sup>15</sup> Manuela Fernández Junquera Tasas y contribuciones especiales: dos tributos controvertidos, en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Vol. II, Bogotá, Editorial Temis, S.A, 2011, p. 452 y 453.

<sup>16</sup> Mauricio Plazas Vega, El liberalismo y la teoría de los tributos en *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Quito, Editorial Temis, 1995, p. 908.

<sup>17</sup> Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Tomo I Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Cuenca, Universidad del Azuay, 2013, p. 269.

<sup>18</sup> José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional*, Vol. IV Serie Estudios Jurídicos, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 145.

<sup>19</sup> Sentencia de 19 de agosto de 1976 dentro del expediente 030-75, Jurisprudencia Constitucional, Sentencias de Corte Plena, 1938-1982, tomo II, Editorial Universidad Estatal a distancia, Costa Rica

<sup>20</sup> Código Tributario Nacional Brasileño, Ley No. 5172, publicada en el Diario Oficial de la Unión el 27 de octubre de 1966, rectificada el 31 de octubre de 1966.

<sup>21</sup> Ob. Cit. Rodrigo Patiño Ledesma y Teodoro Pozo Illingworth, *Léxico Jurídico Tributario*, Cuenca, Segunda Edición, Talleres Gráficos Universidad de Cuenca, 2009, p. 101.

<sup>22</sup> Sobre la obra pública véase Jorge Enrique Romero, *Derecho Administrativo Especial: contratación administrativa*, San José, Ed. Univ. Estatal a Distancia, 2002, p. 158 y Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Tomo I Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Cuenca, Universidad del Azuay, 2013, p. 269.

menciona Felipe Iturralde Dávalos<sup>23</sup>, la contribución grava un beneficio real o presuntivo; sin embargo, la obra pública también puede producir perjuicio (lo cual podría enervar el gravamen) según lo referido por la Corte Nacional de Justicia<sup>24</sup>.

Acertadamente César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo mencionan respecto de la contribución especial que ésta se crea por cualquier órgano del poder público habilitado para ello mientras la contribución especial de mejoras se crea por los gobiernos autónomos descentralizados municipales. Adicionalmente, los autores mencionan:

En general, la “contribución especial” es el tributo que se debe “en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado”, mientras que la “contribución de mejoras” es la contribución especial en la que el beneficio del obligado proviene de una obra pública que presuntamente le beneficia al incrementar el valor de su inmueble. Entre nosotros, la contribución especial en general, se entiende como un tributo cuyo hecho generador está constituido por los beneficios o la ventaja derivados de la ejecución de obras públicas, prestaciones sociales u otras actividades de orden público. En cambio, específicamente hablando, la contribución especial de mejoras se relaciona con la ejecución de una obra pública que irroga beneficio a los particulares.<sup>25</sup>

Así mismo, cabe reflexionar sobre los tipos de beneficios derivados de la obra o infraestructura para servicio financiado a través de la contribución especial de mejora, de lo cual se hará mención a continuación; sin embargo, por el momento, cabe dejar sentada la posibilidad conforme al criterio de García Novoa, de que el beneficio no se limita al incremento en el valor de los bienes del sujeto pasivo.

Al margen de los contornos más o menos precisos que quiera dársele a la figura en sus varias facetas, importa señalar que se trata de un tributo basado en el principio del beneficio, cuya función es la de que el sector público se apropie –en parte- de los beneficios diferenciales que, en forma de aumento del valor de las propiedades, se derivan de la construcción de obra pública [...] el sector público se apropia – en parte- de tales beneficios, por la dificultad en establecer las proporciones entre el costo de la obra para el Estado, el monto del beneficio para el sujeto, y la proporción que de ese “beneficio” recupera el Estado porque ese beneficio nunca existió antes de la obra y nunca fue del sector público, sino que el

---

<sup>23</sup> Felipe Iturralde Dávalos, *Manual de Tributación Municipal*, Quito, Edición Trama, 1998, p. 209 y siguientes.

<sup>24</sup> Expediente de casación No. 76 publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 539 del 6 de noviembre de 2012.

<sup>25</sup> César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano, fundamentos y prácticas*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2014, p.203.

beneficio nació ya en cabeza del titular de la propiedad afectada a raíz de la construcción de la obra; y porque el propósito de la obra no fue ocasionar ese beneficio a ese sujeto, sino de orden general, más allá de que el sujeto efectivamente se beneficie<sup>26</sup>.

La afirmación del autor nos lleva a realizar las siguientes reflexiones: resulta discutible señalar que la función de la contribución es que el sector público se apropie de los beneficios derivados del aumento en el valor del inmueble con motivo de la intervención estatal debido a la dificultad para determinar el costo de la obra. Al menos en el Ecuador no se puede afirmar la existencia de tal apropiación, y es que más allá de que el beneficio puede ser real o presuntivo, el objetivo de determinar una contribución especial de mejoras es recuperar el monto invertido en la obra realizada, no la apropiación pública de un beneficio. No existe por tanto, ningún tipo de acrecentamiento en el activo estatal al determinar una contribución especial de mejoras, únicamente tiene lugar la recuperación del monto invertido.

#### **1.1.7 La contribución especial y el beneficio recibido por el contribuyente**

Alejandro Menéndez menciona que si bien el aporte establecido como contribución se fundamenta en la existencia de un beneficio para los obligados al pago, el beneficio no es únicamente para este grupo de personas debido a que la obra tiene también una dimensión general al beneficiar a un número indeterminado de ciudadanos con la obra pública, el establecimiento o ampliación de servicios públicos<sup>27</sup>. Por ende, cabría cuestionar si efectivamente la contribución es pagada por el beneficiario de la actividad estatal toda vez que han existido casos en los cuales se ha determinado como sujeto pasivo a la totalidad de la población de una localidad.

---

<sup>26</sup> Enrique Bulit Goñi: Tributos vinculados: tasas y contribuciones especiales en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Volumen II, Bogotá, Editorial Temis, S.A., 2011, p. 226-227.

<sup>27</sup> Ob. Cit. Alejandro Menendez Moreno, *Derecho Financiero y Tributario*, Valladolid, Lex Nova, Décima Edición, 2009, p. 162.

Otro aspecto esencial es que de acuerdo a lo mencionado, el beneficio puede ser real o presuntivo; sin embargo, previamente la ya citada Corte Nacional en el expediente de Casación 119, sentencia publicada en el Suplemento al Registro Oficial No. 11 del 17 de enero de 2008 menciona:

DECIMO: El objeto, mejor sería decir el hecho generador de las contribuciones especiales de mejoras, según lo previsto por el Art. 415 de la ley indicada, es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública.

Es criticable que, según la ley, se las aplique sobre beneficios presuntivos. La doctrina exige que se produzca un beneficio real, tangible y mensurable.

En la Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales<sup>28</sup> se menciona que a diferencia de la normativa española o lo contemplado en el Modelo de Código Tributario de América Latina, Ecuador admite el beneficio presuntivo. Éste tiene lugar “cuando una propiedad resulta colindante con una obra pública, o se encuentra comprendida dentro del área declarada zona de beneficio o influencia por ordenanza del respectivo consejo”<sup>29</sup>. Sin embargo, se reconoce que la aplicación de la determinación presuntiva no está exenta de polémica, especialmente por el efecto negativo que podría tener lugar debido a que los propietarios de los inmuebles ubicados en la zona determinada como de beneficio podrían ver afectado el valor de sus bienes por el decrecimiento de los mismos en situaciones puntuales.

Previamente se hizo mención a los distintos tipos de tributos. Precisamente, el elemento diferenciador de la contribución (respecto de los impuestos y las tasas) es, o debería ser, la ventaja real que recibe el contribuyente al ver satisfecho un interés general y que es el presupuesto esencial que justifica su creación. Pese a esto y conforme se señalará a continuación, una misma obra que pueda constituir un beneficio real para cierta persona

---

<sup>28</sup> Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, Quito, Kontaktos, 2012, p. 10.

<sup>29</sup> Art. 573 Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.

puede ser un perjuicio para otra, razón por la cual no se puede considerar que el beneficio es real para todos los contribuyentes.

Es así que la exigencia de un beneficio real podría servir de fundamento para cuestionarnos si varias de las contribuciones especiales de mejora establecidas en el Ecuador tienen sustento para su creación y cobro. La gran dificultad radicaría en la complejidad que implica determinar la existencia de un beneficio real a favor de cada uno de los sujetos pasivos obligados al pago de una contribución especial de mejoras.

A continuación se hará referencia al principio de beneficio, eje rector que debe inspirar la creación de una contribución especial de mejoras.

## **1.2 El principio de beneficio**

[...] la teoría de la contribución de mejoras como basada en el beneficio descansa sobre el casi axiomático principio de que si el gobierno, mediante alguna acción positiva, confiere al individuo una ventaja particular mensurable, es simplemente justo para la comunidad que deba pagar por él. Los hechos pueden cuestionarse, porque puede ocurrir que la ventaja particular sea solo aparente o que el beneficio especial no sea mensurable. Pero habiéndose dado los hechos, el principio aparece como evidente por sí mismo. [...]<sup>30</sup>

Lo anterior evidencia la dificultad de establecer la existencia de un beneficio hacia los obligados al pago de la contribución. Otro de los inconvenientes mencionado también por Bulit, es si debe ser tomado en cuenta únicamente el beneficio directo o si por el contrario, el indirecto debe también ser considerado. Menciona el autor que estos últimos podrían ser de difícil determinación; así mismo, traería complicaciones saber qué tipo de beneficios podrían ser asumidos como indirectos, por lo amplio del concepto.

---

<sup>30</sup> Ob. Cit. Enrique Bulit Goñi: Tributos vinculados: tasas y contribuciones especiales en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Vol. II, Bogotá, Editorial Temis, S.A., 2011, p. 427-428.

Teniendo en consideración que el principio de beneficio es uno de los ejes rectores de los tributos y el fundamento de la contribución especial de mejora, se analizará su definición y alcance.

### **1.2.1 Definición del principio de beneficio**

Alberto Génova señala que “Este criterio o principio de beneficio, que supone la correspondencia (*quid pro quo*), entre tributación y utilidad derivada del gasto público, sigue siendo el sustento de donde ha descansado, fundamentalmente, la decisión del legislador a la hora de la elección de los hechos imposables que configuran los distintos tributos locales”<sup>31</sup>. El principio de beneficio implica “[...] la potestad del sector público de recuperar los beneficios diferenciales que se derivan de la construcción de una obra pública y cuyo rendimiento se destina a financiar la misma obra pública que le da origen”<sup>32</sup>.

Por su parte, Sommers citado por Adolfo Arrijoa Vizcaino, establece que:

Otra posible base para un impuesto es el principio del beneficio, según el cual los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales [...] resulta difícil separar el principio del beneficio del de la capacidad de pago en aquellos casos en los que el contribuyente se beneficia con los servicios gubernamentales generales. El principio del beneficio solamente puede ser distinguido con claridad cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente<sup>33</sup>

El principio de beneficio es el fundamento según el cual quienes se vean favorecidos por la realización de una obra llevada a cabo por el Estado se encuentran obligados al pago de una contribución para cubrir los costos de la obra. Lo ideal sería que la contribución sea proporcional al beneficio recibido; sin embargo, determinar el beneficio y con ello, el aporte individual de cada sujeto pasivo, podría resultar altamente complejo.

---

<sup>31</sup> Alberto Génova Galván, *La Hacienda local española*, Madrid, Impresión T. Mesón de Paños, 1985, p. 18.

<sup>32</sup> Isaac Merino Jara, *Contribuciones Especiales*, Navarra, Editorial Aranzadi, 2002, p. 78.

<sup>33</sup> Adolfo Arrijoa Vizcaino, Adolfo. “*Derecho Fiscal*”, México, Themis, 1995, p. 172.

Es así que si bien la contribución de mejoras se fundamenta en el principio de beneficio; determinar quiénes son los obligados al pago de este tributo puede estar sujeto a varias complicaciones tales como considerar si la obra en efecto, se financiará con una contribución especial de mejoras, y de ser así, el monto correspondiente financiado a través de esta contribución; quienes deberán cubrir el pago de la obra; el modo en el que se repartirá (incluyendo establecimiento de zona valorizada, posible determinación de escalas, señalamiento de zonas de cercanía o lejanía); valorización del beneficio derivado de la obra; cálculo de contribución por mantenimiento de la obra de ser el caso; entre otros aspectos.

Ahora bien, sería discutible afirmar que en efecto existe un gasto público toda vez que si bien en inicio la erogación se realiza por parte del Estado, la misma es recuperada tras la conclusión de la obra y el inicio del cobro del tributo a los sujetos pasivos. Por tanto, sería más acertado hacer referencia a un gasto público temporal debido a que cada sujeto pasivo aporta con la cuantía correspondiente para la financiación de la obra dando como resultado que la inversión Estatal sea recuperada en su totalidad.

De los conceptos doctrinarios del principio de beneficio se desprende que los contribuyentes que se beneficien en mayor medida con la erogación inicialmente realizada por el Estado, deberán también realizar un mayor aporte a su favor; es así que “De acuerdo con este principio la distribución del coste de los servicios públicos debería hacerse en proporción a los beneficios obtenidos por cada individuo del consumo de bienes públicos”<sup>34</sup>. La Corte Constitucional de Colombia ha hecho mención a que cuando los tributos vinculados son extendidos a sujetos que no forman parte de los grupos afectados, al exigirse a dichos grupos no afectados el pago de la contribución, la misma deja de ser tal y deviene en un

---

<sup>34</sup> Fiscalidad a distancia en <http://www.adrformacion.com/cursos/fiscal2/leccion1/tutorial4.html>, 16 de enero de 2014



impuesto, lo cual podría eventualmente ser una causal de inconstitucionalidad de la contribución<sup>35</sup>.

Ahora bien, resulta conveniente señalar que el principio de beneficio se observa en la contribución especial de mejoras mientras el de capacidad contributiva esencialmente en los impuestos, sin pretender negar que uno y otro deben ser respetados en todo tipo de tributos.

A partir de los criterios antes expuestos sería factible llegar a determinar que el principio de beneficio constituye uno de los fundamentos que rigen al Derecho Tributario, conforme al cual cada contribuyente debe pagar por concepto de contribución especial de mejora (tributo que tiene como fundamento la existencia de infraestructura para un servicio u obra pública) en proporción al beneficio recibido. El pago tiene como objetivo lograr que parte o inclusive la totalidad de lo invertido por el Estado, que ha dado como resultado la existencia de beneficios para los sujetos pasivos, vuelva a su presupuesto. Esencialmente en la contribución especial de mejora se observa el principio de beneficio, mientras que el principio de capacidad contributiva podría no ser necesariamente considerado al momento de establecer este tipo de tributos, pese a ser un principio fundamental en la aplicación de tributos.

---

<sup>35</sup> Sentencia de la Corte Constitucional de Colombia C-152 de 1997.

### **1.2.2 Tipos de beneficio derivados de una obra financiada a través de una contribución especial de mejoras**

De acuerdo al contenido del Art. 182 del Código Orgánico de Organización Territorial, tras la realización de una obra que incremente el valor de las propiedades particulares, se establecerá el valor que adquirirán los predios ubicados en las distintas zonas de influencia y el monto a pagar por los beneficiarios<sup>36</sup> lo que daría a entender que el beneficio recibido es el incremento en el valor del inmueble; sin embargo, además de este aumento en el precio de la propiedad, podrían existir otros beneficios. Ferreiro Lapatza menciona como ejemplo de beneficio distinto al aumento de valor del inmueble +a aquel recibido por las compañías de seguro por la instalación y mantenimiento de servicios contra incendios, lo que deriva en reducción de accidentes de este tipo.<sup>37</sup>

Si se tiene en cuenta la clasificación de la contribución existente en Colombia<sup>38</sup> (por mejoras, peaje y parafiscales) sería posible mencionar los siguientes tipos de beneficio: el económico por el aumento en el valor de los bienes de particulares; las facilidades en movilidad y transporte de bienes que justifican la creación de un peaje; y el beneficio que perciben quienes utilizan un servicio, que se da en la contribución especial por gasto.

Por su parte, el ordenamiento jurídico ecuatoriano determina que la contribución especial de mejoras tiene como objeto la existencia de un beneficio real o presuntivo derivado de la construcción de una obra; existen contribuciones especiales por apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías; repavimentación urbana; aceras y cercas;

---

<sup>36</sup> Código Orgánico de Organización Territorial, Registro Oficial Suplemento 303 del 19 de octubre de 2010.

<sup>37</sup> Juan José Ferreiro Lapatza, Contribuciones Especiales en *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, 18 Edición, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2002, p. 874, 785.

<sup>38</sup> Ley 105 de 1993.

obras de alcantarillado, alumbrado público, construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable, desecación de pantanos y rellenos de quebradas; establecimiento de plazas, parques y jardines, entre otras.

Entre los tipos beneficios que podrían tener lugar tras la realización de las obras referidas se encuentran: posibilidad de mejorar el tránsito, incluyendo un menor tiempo de traslado y descongestión vehicular, por apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías; mejor conexión entre distintos sectores por la apertura de vías; facilidades para el comercio por ensanche y construcción de vías; disminución de accidentes y mejora en movilidad por repavimentación urbana; seguridad para los peatones por la existencia de aceras y cercas; delimitación de ciertas áreas para su debido cuidado por el establecimiento de cercas; disminución de enfermedades y mejora en condiciones sanitarias por obras de alcantarillado; reducción de desastres naturales al existir un debido flujo del agua lluvia por obras de alcantarillado pluvial; disminución de actos delincuenciales por obras de alumbrado público; reducción de accidentes al existir una debida iluminación por el alumbrado público; mejora en la calidad de vida de los ciudadanos (incluyendo disminución de enfermedades, facilidades para la realización de quehaceres domésticos y aseo personal y doméstico) por construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable; incremento de áreas que pueden ser utilizadas a favor de los ciudadanos por la desecación de pantanos y rellenos de quebradas; reducción de accidentes al realizar rellenos técnicos debidamente supervisados de quebradas; posibilidad de contar con áreas de recreación y esparcimiento con la consecuente mejora en la calidad de vida de los sujetos pasivos por la existencia de plazas, parques y jardines; reducción en la contaminación y posibilidad de contar con un medio ambiente más sano por el incremento de parques y jardines; fomento a la realización de actividades físicas

en parques financiados con la contribución especial de mejoras; desarrollo de actividades artísticas y culturales debido a la existencia de plazas que puedan ser destinadas al efecto; y mejora del paisaje urbano gracias a la construcción de obras que además de su utilidad y funcionalidad pueden estar dotadas de características estéticas.

Beneficios como los referidos implican generación y ejecución de políticas públicas así como la existencia de desarrollo, deberes del Estado para la consecución del buen vivir. Así mismo, el pago oportuno de la contribución especial de mejoras (consecuencia del beneficio percibido) implica la participación en la gestión pública, que es uno de los deberes de las personas y colectividades para el logro del mismo objetivo<sup>39</sup>.

Lo anterior nos lleva a dos conclusiones: los beneficios percibidos por los contribuyentes no necesariamente son de carácter económico y no todas las obras estrictamente derivarán en un beneficio.

---

<sup>39</sup> At. 277 y 278 Constitución Política del Ecuador.

### **1.2.3 Posible inexistencia de un beneficio tras la realización de la obra financiada con una contribución especial**

No se puede desconocer que en ciertos casos, la contribución especial de mejoras (que tiene su fundamento en el beneficio que el contribuyente pudiese recibir) podría traer como consecuencia la existencia de una situación desfavorable para el sujeto pasivo, es así que para ciertos autores, más que hablar de beneficio se hará mención a afectación:

[...] más que hablar de “beneficio” preferimos hablar de que la actividad que sirve de fundamento al tributo genera una especial “afectación” en relación con el sujeto pasivo, pues el criterio del “beneficio” tiene una carga positiva que, en ciertos casos, puede llevar a dudas que pueden terminar siendo insuperables [...] preferimos decir que estos tributos tienen como hecho imponible la realización de una actividad u obra estatal que, concibiéndose en interés general, afecta de manera singular a un grupo determinado de personas que, en consecuencia, están llamadas a tributar.<sup>40</sup>

Patiño Ledesma indica que

Jurídicamente la contribución exigida sólo se justifica por razón del beneficio especial que los contribuyentes, dueños de las propiedades aledañas, han obtenido de la obra que se construye, sin embargo, en la práctica la prestación generalmente es exigida aunque el sujeto obligado no haya recibido un beneficio tangible o apreciable en el valor de su predio, resultando que el elemento sustancial del tributo, aunque así lo diga la norma, no está en acrecimiento del valor del bien, sino que para aplicarlo e imponerlo resulta suficiente que la realización de una obra o que el establecimiento o ampliación de los servicios públicos, sean idóneos y aptos para generar un presunto beneficio. Es más en buena medida este tributo se torna en una aplicación estricta de esa presunción y olvida uno de los elementos constitucionales básicos de la tributación, como es el de la capacidad económica de los ciudadanos<sup>41</sup>

El Tribunal Supremo Español se ha pronunciado en el sentido de que la contribución especial de mejoras debe observar el principio de beneficio; en la sentencia emitida el 10 de julio de 1998, RJ 1998, 6040 se menciona que el beneficio especial es lo que legitima la imposición de contribuciones especiales. Dicho beneficio debe ser real, efectivo y actual,

---

<sup>40</sup> Catalina Hoyos Jiménez Tributos vinculados y parafiscalidad en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Bogotá, Vol. II, Editorial Temis, S.A., 2011, p. 572.

<sup>41</sup> Ob. Cit. Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Tomo I, Cuenca, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Universidad del Azuay, 2013, p. 272, 273.

esto es, producido y evaluable en el momento de realizar las obras o instalar los servicios y no depender de circunstancias hipotéticas y aleatorias de futuro, eventual e incierto.

Me permito mencionar el caso de la mejora, apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías, obras que más allá de los beneficios, podrían traer como consecuencia el incremento en la contaminación, concurrencia de un mayor número de habitantes a una zona, ruido e inseguridad. Los rellenos de quebradas y pantanos podrían implicar la destrucción de zonas naturales, la muerte de animales y la desaparición de ciertas especies de plantas. La existencia de plazas y parques podría derivar en que zonas antes residenciales sean explotadas para el comercio por la mayor afluencia de habitantes, lo cual implica mayor congestión, ruido y proliferación de actos delictivos. Teniendo en consideración este tipo de consecuencias desfavorables para los sujetos pasivos de la contribución especial de mejoras, otros autores han optado por redefinir el principio de beneficio:

De este modo el principio de beneficio o de la equivalencia, se configura más, en mi opinión, como aquel que ha provocado un gasto a la Administración que como el que ha beneficiado a su usuario. Por otra parte, este beneficio resulta además muy difícil de valorar y será muy diferente de unos sujetos a otros.<sup>42</sup>

Por mi parte considero que no de todas las obras financiadas con una contribución se derivará un beneficio para los obligados, sobre todo si se tiene en consideración que lo que sería considerado beneficioso para cierta persona, para otra puede no ser tal (como en el caso de ensanchar vías en zonas rurales que si bien agilitan la movilidad de vehículos, destruyen la naturaleza e incrementan la contaminación) tratándose de un asunto netamente subjetivo.

---

<sup>42</sup> Manuela Fernández Junquera Tasas y contribuciones especiales: dos tributos controvertidos, en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Vol. II, Bogotá, Editorial Temis, S.A., 2011, p. 459.

Todo lo anterior lleva a reflexionar sobre la importancia en la justificación de una contribución especial de mejora a partir del principio de beneficio. No considero que se debe redefinir el principio si no que más bien, probablemente, el presupuesto que da origen a la creación de este tipo de tributo es el que podría ser modificado y es que el principio de beneficio, considerado la esencia de la justificación de la contribución especial de mejoras, podría verse relativizado si se tiene en consideración que no siempre podría existir un beneficio y que aun así, cada sujeto pasivo deberá realizar el aporte correspondiente que no necesariamente responde en proporción al beneficio percibido. Probablemente, sería interesante justificar la contribución especial de mejoras en la necesidad de recuperar el valor invertido tras la intervención estatal, más allá de la existencia real o potencial de un beneficio.

#### **1.2.4 Cuantificación del beneficio**

Si bien se ha demostrado que pueden existir varios tipos de beneficios, los mismos podrían ser cuantificados en términos monetarios. Aunque no siempre el beneficio sea de carácter económico sería necesario determinar un valor por la afectación derivada de la obra, teniendo como límite el costo de la misma. Evidentemente establecer el beneficio real del sujeto obligado al pago resultaría una tarea netamente subjetiva y compleja por lo que se ha optado por tener en consideración un incremento en el valor del bien, más allá de las clases de situaciones favorables que puedan tener lugar tras la construcción de la obra.

Conforme se desarrollará en el capítulo segundo del presente documento, existen varios criterios para cuantificar a la contribución especial de mejoras pese a lo cual, difícilmente alguno de ellos calculará de manera eficiente el beneficio real recibido por el sujeto pasivo.

### **1.2.5 Persona obligada al pago por el beneficio percibido**

Además de tener en cuenta que no siempre los obligados al pago recibirían un beneficio directo, cabe señalar que también existirían ciudadanos que sí se encontrarían en una situación favorable como consecuencia de la obra y no estarían sujetos al pago de una contribución por no verse directamente afectados con la realización de la obra o no encontrarse en la zona determinada como de beneficio o influencia. En la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía<sup>43</sup> se menciona el caso de construcción de una calle principal que no sea utilizada por el contribuyente debido a que ese sujeto pasivo accede a su vivienda por otra calle distinta a la vía por la que se cobrará la contribución especial de mejoras, lo cual no impide que éste sea sujeto pasivo de la contribución especial. El razonamiento se fundamenta en que en todas las obras y servicios de carácter público concurren el interés general y el beneficio particular. Este último se representa por el mayor grado de posibilidad de usar y disfrutar de las infraestructuras realizadas o por el aumento de valor de las propiedades. Así mismo, el Tribunal señaló que el contar con la realización de la obra (que en el caso concreto tratado en la sentencia, traerá como consecuencia la posibilidad de contar con arbolado, iluminación, nuevas aceras y mobiliario urbano) dará lugar a que resulte más cómodo y atractivo residir o trabajar en el lugar, lo que supone la existencia de un beneficio especial no trasladable al resto de la comunidad.

Pese a lo anterior de acuerdo con la Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, para determinar el beneficiario será necesario localizar, identificar y caracterizar a los propietarios de los predios ubicados en la zona de beneficio. Para llegar a

---

<sup>43</sup> Sentencia emitida por el Tribunal Superior de Andalucía el 26 de marzo de 2003, JT 2003, 1378



esto se requerirá representar la zona de beneficio a través de un mapa catastral; inspeccionar técnicamente la zona y actualizar la información catastral e identificar y caracterizar a los propietarios de los inmuebles<sup>44</sup>.

Por tanto, existirá observancia al principio de beneficio siempre que exista una situación favorable especial para los ciudadanos afectados por la realización de la obra, más allá del beneficio de la colectividad.

### **1.3 Factores que inciden en el incremento del valor de un bien inmueble y su diferencia con la intervención municipal a través de la obra pública y la contribución especial de mejoras**

De acuerdo a lo previamente mencionado, tras la realización de una obra financiada con una contribución especial de mejoras se presume que el valor de los inmuebles afectados por esta obra incrementa su valor. Teniendo esto en mente, podría ser útil establecer lo que ha de entenderse por obra y servicio público. Al respecto, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL)<sup>45</sup> en su artículo 29 señala que nos encontraremos frente a una obra o servicio público local siempre y cuando éstos sean realizados por las propias entidades locales dentro del ámbito de sus competencias para cumplir con los fines a ellas atribuidos, incluyendo aquellas obras realizadas por otras entidades siempre y cuando la entidad local haya aportado económicamente. Cabe señalar que la obra debe ser realizada en un terreno de dominio público, caso contrario, no podría ser beneficiada a través de una contribución especial.

---

<sup>44</sup> Ob. Cit. Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, Quito, Kontaktos, 2012, p. 148.

<sup>45</sup> RD Legislativo 4/2004 de 5 de marzo de 2004.

Además del incremento en el valor del inmueble por actuación del Estado existen circunstancias en las cuales sin que tenga lugar la intervención estatal, las propiedades pueden ver aumentar su precio. Macón y Merino ya han hecho referencia a que varios factores pueden incidir en el incremento de valor de un bien, incluyendo la expectativa de la realización de una obra y la inflación; concluyendo que el procedimiento más habitual para calcular una contribución “es el de establecer el costo de la obra, y prorratarlo entre los bienes beneficiados por ella”<sup>46</sup>.

Con relación al aumento del valor del bien por intervención estatal Manuela Fernández, previamente citada, ha señalado:

[...] se trata de un aumento que no se ha materializado, al contrario de los impuestos que gravan este tipo de plusvalías. Se trata, dicho en términos modernos, de un aumento de valor virtual. El problema que se deriva de ello es que se tributa por una riqueza potencial, en definitiva por un incremento de valor que incluso puede suceder que no llegue a realizarse nunca en vida del contribuyente. Este es, a mi juicio, el principal escollo de este tributo en su consideración de tal. La segunda viene dada porque el aumento de valor está exactamente determinado por el costo de la obra, cuando en muchas ocasiones esa relación, coste-incremento, puede ser variable, tanto para más como para menos. Y la tercera, que se trata de una capacidad contributiva impuesta, quiero decir, no buscada ni ganada por la voluntad del sujeto pasivo, ya que es la Administración la que decide realizar las obras y sufragar su coste con contribuciones especiales.<sup>47</sup>

El incremento en el valor de un bien inmueble por intervención del Estado puede darse por el desarrollo de cierta obra o servicio (establecimiento de servicios o infraestructuras). El fundamento del incremento de valor será que la obra (más allá de posibles excepciones) habrá traído como resultado un beneficio para los propietarios de los predios afectados por la actuación estatal al brindar facilidades y mejoras en su calidad de vida de acuerdo a lo referido en el acápite precedente.

---

<sup>46</sup> Jorge Macón y José Merino Mañón, *Contribución de mejoras en América Latina*, México, Fondo de Cultura Económica, 1976, p. 30-33.

<sup>47</sup> Ob. Cit. Manuela Fernández Junquera Tasas y contribuciones especiales: dos tributos controvertidos, en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Vol. II, Bogotá, Editorial Temis, S.A., 2011, p. 454.

Ahora bien, habrá ciertos casos en los cuales el valor de un inmueble se incremente por actuaciones ajenas al Estado o que incluso, aun habiendo intervención estatal para la realización de una obra, esto no implique el incremento del valor del bien. Tendría lugar el primer supuesto en los siguientes casos: existencia de ciertas mejoras o modificaciones en el bien inmueble llevadas a cabo bajo costo del propietario, las cuales evidentemente aumentarán el valor de la propiedad; obras de interés general financiadas por el sector privado (como sería el caso de la construcción de un moderno centro comercial); existencia de facilidades para los pobladores como centros educativos y plazas de trabajo creadas por iniciativa privada; mayor disponibilidad de créditos ofertados por las instituciones financieras del sector público o privado; la oferta y demanda del mercado inmobiliario; disminución de tasa de desempleo; incremento poblacional e incremento turístico más la ya referida inflación.

En la Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales se menciona como factores que inciden en el valor de los bienes inmuebles a los siguientes:

- a) Factores físicos: aquellos de la naturaleza, incluyendo clima, topografía, recursos naturales, fertilidad del suelo, equipamiento urbano, infraestructura física, existencia de establecimientos públicos y privados, así como factores propios de los bienes inmuebles como características de construcción, ubicación geográfica, antigüedad y estado de conservación.
- b) Factores económicos: aquellos que inciden en el desempeño económico de una sociedad como el desarrollo comercial e industrial, oferta y demanda en el

mercado laboral, política salarial, inflación, nivel de dinero en la economía y acceso a financiamiento (tanto público como privado).

- c) Factores sociales: tales como número de habitantes, integrantes del hogar, nivel educativo, características étnicas y nivel cultural.
- d) Factores políticos: aquellos establecidos principalmente desde la administración pública como la definición de usos de suelo, reglamentos de construcción, políticas tributaria y monetaria.<sup>48</sup>

Así mismo, se menciona como principios que determinan el valor de los bienes inmuebles a los siguientes:

- a) Anticipación: El valor de los bienes inmuebles se modifica a partir de los beneficios que se espera recibir en el futuro al poseer los mismos.
- b) Homogeneidad: El valor de los inmuebles alcanza su máxima cuantía cuando sus características se asemejan a las mostradas por aquellos que se encuentran también en la misma zona.
- c) Sustitución: El valor de los inmuebles alcanza su máxima cuantía cuando ésta se establece en función de bienes inmuebles con similares características (sustitutos o igualmente deseables).
- d) Óptimo uso: El valor de los inmuebles alcanza su máxima cuantía cuando su uso es óptimo dentro de cierto período.
- e) Progresión y regresión: El valor de los inmuebles se modifica por la incidencia del entorno.

---

<sup>48</sup> Ob. Cit. Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, Quito, Kontakos, 2012, p. 15.

- f) Principio de oferta y demanda: El valor del inmueble varía en relación directa a la demanda e inversa a la oferta.
- g) Cambio: El valor del inmueble varía con el tiempo dependiendo de las circunstancias (posibles fraccionamientos de suelo, cambios de uso de suelo y constricciones).
- h) Consistencia: El valor de los inmuebles se modifica conforme a la relación entre uso de la tierra y la edificación.
- i) Equilibrio: El valor de los bienes alcanza su máxima cuantía cuando los agentes de la producción (trabajo, administración, capital y tierra) están en equilibrio.
- j) Competencia: El valor de los bienes inmuebles, si sufre ganancias excesivas, crea una competencia dañina en el mercado (que termina destruyendo las ganancias exageradas).<sup>49</sup>

Varios de los factores que inciden en el incremento del valor de un inmueble antes mencionados pueden, tal como la intervención municipal, tener lugar sin que medie la voluntad de los propietarios de los bienes; así mismo, coinciden en que en uno y otro caso se beneficia a una colectividad, más allá de que el beneficio pueda ser mayor para ciertas personas que para otras. Sin embargo, la actuación privada y los factores externos que dan como resultado el incremento del costo de un bien difieren de la intervención municipal en que de manera general, quienes se benefician por este aumento de valor en su propiedad, no han debido realizar erogación alguna (salvo casos excepcionales en los cuales existe incremento de valor de una propiedad específica por actuación de su propietario).

---

<sup>49</sup> *Ibíd*em, p. 16.

Conforme se detallará en el capítulo siguiente, tras la aplicación de determinados métodos se define el monto a ser aportado por cada propietario de los inmuebles ubicados en la zona de influencia y que se destinará a costear la obra o servicio llevada a cabo por el Estado. Cuando no existe intervención municipal, no tendrá lugar cálculo alguno para determinar el valor a pagar por cada propietario, toda vez que de manera general, existirá un beneficio recibido de manera gratuita.

#### **1.4 El principio de beneficio y el principio de capacidad contributiva, posibles tensiones en su observancia**

Previamente ya se ha hecho mención al principio de beneficio. Al momento, corresponde analizar si al determinar una contribución especial de mejoras es factible cumplir tanto con el principio de beneficio (asumiendo que siempre existiría una situación favorable para el sujeto pasivo) como con el de capacidad contributiva.

Julio Roberto Piza menciona que a fin de determinar la carga tributaria se ha de considerar el principio de beneficio y el de capacidad económica, lo que nos lleva a reflexionar que si bien la contribución se calcula en función al beneficio recibido, no se puede desconocer que el Estado debe garantizar el acceso a ciertos bienes y servicios aún a personas que no tienen capacidad de pago. Así mismo, no todos los bienes y servicios permiten la divisibilidad que solo puede darse al identificar al beneficiario. El límite en los impuestos personales es la “capacidad contributiva como expresión de la capacidad económica en la distribución de la carga tributaria y como medida de la contribución individual al sostenimiento de las cargas públicas derivado de la solidaridad y la función

social de la propiedad”<sup>50</sup>. El mínimo vital y la prohibición de la confiscación, serían el piso y techo de la capacidad (sin hacer mención a diferenciaciones individuales o familiares).

#### **1.4.1 Definición de capacidad contributiva**

Ciertos autores proponen concebir el principio de capacidad contributiva como un derecho fundamental entendido como la facultad de los ciudadanos a cumplir con su obligación de contribuir en la medida de su capacidad de pago. El tratadista argentino Mariano A. Ricciardi establece:

El primero –haciendo referencia al principio de beneficio- sigue un principio de mercado: los individuos que reciben el beneficio de un bien o servicio deben pagar el impuesto necesario para la provisión de ese bien o servicio. El segundo –respecto del principio de capacidad contributiva-, por otro lado, hace referencia al tema de equidad, ya que sostiene que los individuos que tienen mayor capacidad de soportar la carga impositiva deben pagar más impuestos. Sobre éste último principio se basan los impuestos progresivos<sup>51</sup>

La capacidad contributiva contribuye al sustento de la imposición, la determinación de un límite y establecimiento de una guía al legislador sobre el uso del poder tributario como instrumento para conseguir la redistribución de la renta; así mismo, coadyuva a la realización de la igualdad material<sup>52</sup>.

Pérez de Ayala y González García, citados por César Montaña, mencionan que son elementos de la capacidad contributiva el jurídico positivo (con arreglo a las normas) y el ético económico (de justicia económica material, aptitud del sujeto para soportar o ser

---

<sup>50</sup> Julio Roberto Piza Rodríguez, Capacidad Económica como principio del Sistema Tributario en *Revista de Derecho Fiscal*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 62.

<sup>51</sup> Mariano A. Ricciardi “El rol del Estado y el dilema entre eficiencia y equidad”, abril de 2008 en <http://www.eumed.net/rev/cccss/0712/mar.htm>, consultado 16 de enero de 2014.

<sup>52</sup> Cesar Montaña, La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina en *Tópicos Fiscales Contemporáneos*, Cucea, Guadalajara, 2004, p. 229.

destinatario de impuestos)<sup>53</sup>. De la capacidad económica deriva la capacidad contributiva, siendo estos conceptos distintos aunque relacionados.

Existen varios indicadores de capacidad económica: la riqueza (patrimonio); transacciones (importaciones y ventas); renta y consumo. La capacidad económica como criterio de distribución de la carga tributaria admite una diferenciación objetiva y subjetiva. La primera se basa en la función social de la propiedad y la segunda en el interés general.<sup>54</sup>

La capacidad económica,

[...] Se basa en el hecho, la situación, la circunstancia, la actividad o el bien que es causa, que da origen al impuesto; esta capacidad significa en sí misma, la posibilidad de aportar, de entregar parte de la economía que representa para los fines públicos.

[...] El sustrato económico es la realidad que da nacimiento a la capacidad económica de la cual deriva la capacidad contributiva, por esta razón tan evidente no se puede establecer una contribución sobre una ficción, en virtud de que no existiría el basamento y fuente de la carga contributiva<sup>55</sup>.

Por tanto, la capacidad económica deriva y es indicador de la existencia de capacidad contributiva, entendida como la facultad del sujeto pasivo de responder a las obligaciones tributarias impuestas por el Estado.

---

<sup>53</sup> *Ibíd*em, p. 230, 231.

<sup>54</sup> Ob. Cit. Julio Roberto Piza Rodríguez, Capacidad Económica como principio del Sistema Tributario en *Revista de Derecho Fiscal*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 62-63.

<sup>55</sup> Miguel Valdés Villarreal, la Justicia en las Contribuciones en *Principios Tributarios Constitucionales*, Salamanca, Instituto Cultural Domecq, 1992, p. 28.



#### **1.4.2 Justificación de capacidad contributiva debido al beneficio derivado de la contribución especial de mejoras**

Autores como Alejandro Meneses sostienen que la capacidad contributiva se evidencia por existir un beneficio o aumento del valor de los bienes propiedad de los obligados al pago del tributo. Considero, sin embargo, que no se puede confundir la existencia de capacidad contributiva con el hecho de haber sido beneficiado con la realización de una obra o establecimiento de un servicio. Si bien es posible que la actuación estatal traiga como consecuencia el incremento en el valor del inmueble, no se puede concluir que necesariamente, por este eventual aumento del precio del bien el contribuyente tenga una mayor posibilidad de aportar para cumplir con su obligación.

En definitiva, la capacidad contributiva se torna esencial al momento de determinar la licitud de un tributo. Mal podría la autoridad exigir el pago de una obligación a un contribuyente que no tiene la facultad económica para responder con la responsabilidad impuesta por la Autoridad. Deberá considerarse que la población con mayor capacidad contributiva requiere del Estado menor inversión por la realización de obras de interés, en tanto que los estratos con menor capacidad contributiva podrían posiblemente verse ampliamente beneficiados por la intervención Estatal al realizar obras que este sector difícilmente pudiese llevar a cabo por sí mismo.

Sin duda son todos los enfoques posibles, en todos ellos – y en sus múltiples combinaciones- se pueden encontrar notas mayores o menores de justicia, practicidad, equidad. [...] por más esfuerzos que realicen los técnicos para sustentar las innumerables alternativas disponibles, [...] será inevitable, en mayor o menor medida, el manejo de presunciones, las estimaciones serán siempre aproximadas, y el tema, en definitiva, ha sido, es y será político, en el sentido de que el poder legislativo –o en su caso el poder

administrador al fijar alícuotas dentro de la banda o marco de ley- han de valorar otros aspectos además de los específicos.

La maleabilidad de la materia, su carácter siempre opinable, y en especial desde el referido ángulo político, ha sugerido la búsqueda de consenso anticipado estableciendo la contribución de mejora en ley u ordenanza que sea votada en forma especial por los propietarios afectados. No creemos, en verdad, que sea un camino transitable en todos los casos, ni que en definitiva logre de manera inexorable su objetivo de evitar impugnaciones o al menos disconformidades.

[...] no ha de perderse de vista que también este tributo, con sus participantes, está sujeto al test de constitucionalidad que consiste en la trama sistémica de los principios de legalidad formal y sustantiva o reserva de ley, propiedad, capacidad contributiva, igualdad, proporcionalidad, en su caso progresividad, no discriminación, razonabilidad, etc. 56

Personalmente considero que el principio de capacidad contributiva se observa cuando el Estado exige a los contribuyentes el pago de los tributos en cuotas mensuales de modo que el cumplimiento de su obligación no genere gran impacto en su economía, de manera que todos los sujetos pasivos cumplan debidamente con el pago del tributo.

Así mismo, de acuerdo con criterios jurisprudenciales se puede establecer que en el Ecuador no siempre se ha dado preeminencia al principio de beneficio pese a su importancia, tal como en la sentencia No. 16, publicada en la Gaceta Judicial No. 2 del 12 de septiembre de 1994 en la cual si bien el tema central es una tasa, puede servir como referencia del criterio utilizado, sobre todo teniendo en consideración que para ciertos autores las tasas y precios como la contribución especial de mejoras, deberían regirse por el principio de beneficio:

El concepto de tasa tradicional conmutativa, que lo ha constituido el principio de beneficio y que se aplica en la Sentencia recurrida del voto de mayoría, se sitúa en las conceptualizaciones clásicas y tradicionales de tasa, que no está de acuerdo a las concepciones modernas, incorporadas en la legislación de otros países, que miran a la persona natural o física como centro de la Sociedad para su progreso y desarrollo, con derechos garantizados por la Constitución de la República, para vivir "en un medio ambiente libre de la contaminación" al derecho "que se le asegure la Salud" y "los servicios sociales necesarios", siendo importante citar al respecto de la evolución de la concepción de tasa al Profesor César Albiñana, que al referirse en su Obra "Derecho Tributario Español Comparado" a las tasas en el ámbito local (capítulo 33) dice "que la legalidad vigente dispone: **"Para la fijación de las tarifas de las tasas cuyas características lo permitan, se tendrá en cuenta la capacidad**

---

<sup>56</sup> Ob. Cit. Enrique Bulit Goñi: Tributos vinculados: tasas y contribuciones especiales en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Vol. II, Bogotá, Editorial Temis, S.A., 2011, p. 429-430.

**económica** de las personas que deban satisfacerlas", lo cual pone de manifiesto que la evolución de la conciencia social de los pueblos bloquea o restringe el ámbito de la "justicia conmutativa", propia de las relaciones interindividuales directas y amplía la esfera de acción de la "justicia distributiva", propia de las relaciones interindividuales indirectas (Negrillas fuera del texto)

El contenido de la referida sentencia sugiere que, al menos en las tasas, el principio de beneficio constituye un parámetro en desuso, toda vez que conforme “a las concepciones modernas”, deberá tenerse en cuenta a la capacidad económica (a partir de la cual, conforme lo señalado, nace la capacidad contributiva), con lo cual se deja de lado al primero.

Resulta evidente que el principio de beneficio no se observa de manera exclusiva en todos los casos por la dificultad que implica determinar el beneficio para fijar una tarifa. Apoyando la posición según la cual el principio de beneficio ha caído en desuso, hay quienes han llegado a establecer que “[...] las funciones actuales de la actividad financiera (redistribución y estabilización) no pueden alcanzarse desde la perspectiva del beneficio”<sup>57</sup>, lo cual implicaría aceptar la inaplicabilidad de este principio en ciertos casos. En definitiva, se ha señalado que para cumplir plenamente con el principio de beneficio:

Debería establecerse en función de la elasticidad ingreso y la elasticidad precio por el bien público en cuestión. El problema radica en que para poder hacer eso debe conocerse la demanda de bienes públicos, pero, como ya sabemos, no se conocen (no hay incentivos a revelar preferencias al no haber rivalidad ni exclusión). Por lo tanto una imposición de este tipo sólo puede resolverse a través del proceso político<sup>58</sup>.

Determinar el beneficio recibido no resulta tarea fácil. A criterio de Flores Zavala “La determinación de los beneficios es difícil, excepto en los casos de que la imposición sea en

---

<sup>57</sup> Curso de fiscalidad básica en <http://www.adrformacion.com/cursos/fiscal2/leccion1/tutorial4.html>, 16 de enero de 2014.

<sup>58</sup> [http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catfinpub/material/lectura%204\\_2.pdf](http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catfinpub/material/lectura%204_2.pdf), Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Universidad de la República de Paraguay, 16 de enero de 2014.

realidad un derecho pagado por un servicio concreto”<sup>59</sup>. Es así que para el referido autor, tanto las recaudaciones fiscales como el gasto público constituyen elementos inseparables; lo usual es que el sujeto pasivo reciba beneficio por los servicios públicos considerados en su totalidad, no por la existencia de un servicio específico financiado a través de tributos. Lo común es que los servicios públicos se financien a través de los aportes de los ciudadanos, a excepción de cierto tipo de contribuciones tales como la Seguridad Social (que conforme ciertos autores constituye un tipo distinto de tributo). Aún en este último caso, podría concluirse que el beneficio es general pese a que la contribución podría ser particularizada, lo cual ratifica la dificultad de aplicar el principio de beneficio en varios casos. El citado tratadista concluye señalando que:

El beneficio es difícil de medir, a menos que sea en términos de los ingresos que el contribuyente es capaz de ganar o de la propiedad que puede conservar como consecuencia de las actividades gubernamentales de protección, promoción, educación, etc., si las contribuciones son establecidas de acuerdo al ingreso o la riqueza, estarán basados substancialmente en el principio de la capacidad de pago.<sup>60</sup>

Para concluir me permito citar el acertado criterio de Mejía Salazar quien señala:

[...] en muchas ocasiones estos beneficios o ventajas pueden resultar inusitadas y desproporcionadas en relación con la situación original que poseía o atravesaba el contribuyente antes de la realización de la obra pública o la prestación del servicio público. Consecuentemente, ante lo irresistible que resulta la actividad estatal y la correspondiente posibilidad de imponer un gravamen tributario con ocasión de ella, no consideramos que la contribución especial se revista siempre de objetividad o pueda ser considerada en todos los casos como una justa medida de capacidad contributiva.<sup>61</sup>

Una vez realizado un análisis de la contribución especial de mejoras y el principio de beneficio a través de este tipo de tributo, junto con una referencia a las posibles tensiones que

---

<sup>59</sup> Ernesto Flores Zavala. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Editorial Porrúa, 1996, p. 134.

<sup>60</sup> *Ibíd* Ernesto Flores Zavala. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, México, 1996, p. 134.

<sup>61</sup> Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario Derecho Tributario*, Quito, Talleres de la CEP, 2012, p. 67.

podrían tener lugar entre el principio de beneficio y el de principio de capacidad contributiva, habiendo concluido que si bien pueden existir varios tipos de beneficio al contribuyente (y no únicamente el incremento en el valor de su propiedad), los cuales deben ser cuantificados observando no solo el beneficio percibido sino también el principio de capacidad contributiva, y que no necesariamente existirá un beneficio tras la intervención estatal, con lo cual sería posible replantearnos si la contribución especial de mejora debe fundamentarse en el principio de beneficio o si por el contrario, podría encontrar justificación en la necesidad de recuperar la inversión estatal, a continuación se hará referencia a la contribución especial de mejoras y los criterios para su determinación.

## **CAPÍTULO II**

### **La contribución especial de mejoras, el principio de beneficio y criterios adicionales para la determinación del tributo en el Ecuador y legislación comparada**

Una vez determinada la motivación que impulsa la creación de una contribución especial de mejoras (el principio de beneficio), los tipos de beneficio y el tratamiento de la contribución especial de mejoras desde el punto de vista doctrinario, a continuación se hará referencia a distintos aspectos relacionados con dicho tributo incluidos en la normativa ecuatoriana y de otros países. Dentro de los aspectos regulados por las distintas normas, se hará mención a los parámetros considerados para determinar el monto a pagar por cada contribuyente por concepto de contribución especial de mejoras.

#### **2.1 Aspectos previos**

De acuerdo a lo referido previamente, el criterio fundamental que impulsa la creación de la contribución especial de mejoras es el beneficio recibido por el contribuyente. Sin embargo de acuerdo a lo comentado con anterioridad, establecer el beneficio percibido resulta altamente complejo. Es así que ha sido necesario fijar ciertos parámetros que permiten cuantificar el monto que el sujeto pasivo deberá desembolsar como contribución especial de mejoras.

##### **2.1.1 La cuota**

Previo a hacer mención a estos criterios resulta pertinente señalar que una cuota, la cual da una pauta para determinar el modo para su cálculo: “Es la cantidad correspondiente que deberá pagar el contribuyente por el beneficio recibido. Costo neto de la obra entre la superficie del terreno, y/o la superficie de construcción, y/o la longitud del frente del predio

de la vía pública, y/o el valor catastral del inmueble, y/o la distancia que existe entre los inmuebles y la obra pública o acción de beneficio social”<sup>62</sup>.

Si bien corresponde al Estado establecer el costo de la obra a partir de la cual se realizará la cuantificación de la contribución especial de mejoras, el sujeto pasivo podría impugnar el criterio de la Autoridad:

En primer lugar, sin perjuicio de que las reglas del *onus probando* indican que quien afirma es quien debe probar, y seguramente en la disputa será el sujeto obligado el que cuestione el monto del tributo pretendido por el fisco, con sustento en las *doctrinas dinámicas* entendemos que esa prueba debe estar a cargo del Estado, que es quien decide –o debe tener– el dato preciso, con centavos, del costo del servicio y de la obra.

En segundo lugar, no obstante lo dicho en el párrafo anterior, entendemos que el sujeto obligado debe realizar absolutamente todo el esfuerzo probatorio que esté a su alcance, pues en ningún orden procesal la simple afirmación de una de las partes se convierte en verdad por la mera inactividad u omisión de la otra.<sup>63</sup>

Dicho lo anterior es evidente la importancia de determinar con precisión el monto que cada sujeto pasivo debe pagar por contribución especial de mejoras.

### **2.1.2 Circunstancias consideradas previo el establecimiento de la cuantía**

Establecer el monto a pagar por contribución especial de mejoras implica la concurrencia de las siguientes circunstancias:

1. Hechos objetivos, contenidos en la definición del presupuesto de hecho.
2. Determinación del sujeto pasivo, que serán los obligados al pago del gravamen y tiempo de la vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo.
3. Base de la medición, esto es, base imponible, la cual necesariamente hace referencia a la adopción de parámetros para valorar los hechos.
4. Delimitación de los hechos en el espacio y tiempo.

---

<sup>62</sup> Guía Técnica No. 12 del Instituto Hacendario del Estado de México, Comité Editorial de la Administración Pública Estatal, Primera Edición, México, 2004, p. 22.

<sup>63</sup> Enrique Bulit Goñi: Tributos vinculados: tasas y contribuciones especiales en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Volumen II, Editorial Temis, S.A., Bogotá, 2011, p. 429, 431.

5. Cantidad expresada en una suma finita, porcentaje o alícuota que se aplicará a la base imponible para determinar la cuantía de la obligación.<sup>64</sup>

Teniendo en mente que debe tener lugar todo el ejercicio antes mencionado, se hará mención a distintas consideraciones aplicadas a las circunstancias antes señaladas que llevan al establecimiento de la cuantía de la contribución especial de mejoras.

## **2.2 Beneficio**

Reconocer que resulta necesario dividir el costo de la obra entre los beneficiarios nos lleva a analizar el momento en el cual tiene lugar el mencionado beneficio. Es así que existen métodos específicos que podrían ser utilizados para determinar cuándo y en qué dimensión se presenta un beneficio, tomando en cuenta la distancia, el acceso a la obra, el valor de los terrenos, la forma de los inmuebles, los cambios de uso de los bienes, la calidad de la tierra y la topografía<sup>65</sup>.

### **2.2.1 Beneficio ¿real o presuntivo?**

En el Ecuador, el Código Orgánico de Organización Territorial y Descentralización determina que el “objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública”<sup>66</sup>. De acuerdo a lo referido en el capítulo precedente, conforme el pronunciamiento de la hoy Corte Nacional de Justicia, se cuestiona la pertinencia de establecer que el beneficio pueda ser potencial toda vez que a criterio de los magistrados, el

---

<sup>64</sup> Dino Jarach *El hecho imponible*, Segunda Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 68.

<sup>65</sup> Alberto Fernández Cadavid, *La Contribución de valorización en Colombia*, Temis, Bogotá, 1981, p. 332 y siguientes.

<sup>66</sup> Art. 569 Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Registro Oficial No. 303 de 19 de octubre de 2010.



mismo debería ser real debido a que no tendría sentido establecer un tributo que tiene como fundamento la existencia de un beneficio si el mismo no se causa de manera efectiva.

Podría apoyar la necesidad de mantener la tesis de la existencia de un beneficio real o potencial el hecho de que habría obras en las cuales tras la actividad estatal, el uso dado por determinados contribuyentes de la obra resultado de la intervención municipal, constituya una mera posibilidad (como si una calle principal es abierta y su costo financiado con una contribución especial de mejoras pero varios de los propietarios colindantes prefieren continuar usando las vías secundarias). Pese a lo anterior, lo que de ningún modo podría estar en discusión es que los aportes realizados por los sujetos pasivos se justifican por la existencia de una obra financiada en inicio por el Estado.

Ahora bien, es necesario considerar si esta presunción del beneficio derivado de la actuación estatal podría lesionar la seguridad jurídica. Conforme la Constitución “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”<sup>67</sup>, sin embargo, y aun cuando lo deseable e ideal es que el beneficio sea real y que éste no solo se presuma, esta presunción se concreta y materializa al establecer el incremento en el valor del inmueble tras la intervención Estatal, hecho que en la práctica se utiliza para justificar la creación de la contribución especial de mejoras.

Respecto de la presunción, se entiende por tal a “el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado”<sup>68</sup>. Cierta tipo de

---

<sup>67</sup> Art. 82, Constitución Política del Ecuador.

<sup>68</sup> José Luis Pérez de Ayala, *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 193.

presunciones admiten prueba en contrario, mientras que las presunciones de derecho y por derecho, no admiten pruebas tendientes a desvirtuar el hecho presumido<sup>69</sup>. En el caso del beneficio por presunción, éste podría admitir prueba en contrario y se podría evidenciar que tras la obra, no existió un incremento en el valor del bien y por ende, no cabe la contribución especial de mejoras.

En Derecho Tributario son varios los casos en los que se aplica válidamente una presunción, incluyendo la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos y las determinaciones presuntivas (las cuales sí podrían ser desvirtuadas). A manera de ejemplo de un caso en el que no existe posibilidad de refutar la presunción cito la presunción de conocimiento de la norma Tributaria.

Al igual que en la presunción del beneficio derivado de una obra financiada con una contribución de mejoras, las presunciones antes referidas están recogidas por ley y son aplicadas de manera válida y legítima.

### **2.2.2. Beneficio asimilado al valor del bien**

Así mismo, la normativa local hace referencia a que al concluir la obra realizada por intervención estatal que incremente el valor de las propiedades, el gobierno establecerá el nuevo valor de los predios y la cantidad a pagar por los beneficiados<sup>70</sup>, asumiendo que tras la actuación de la Autoridad necesariamente existirá un aumento en el avalúo de los inmuebles.

De allí que se ha optado por asumir que el beneficio constituye el incremento del valor del bien, por ende, será necesario comparar el valor del inmueble antes y después de

---

<sup>69</sup> Susana Navarrine y Rubén Asorey, *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, p. 2.

<sup>70</sup> Art. 182 *Ibíd.*

ejecutada la obra y por tanto, realizar una relación entre el inmueble que ha incrementado su valor respecto de otros; sin embargo, se reconoce que este modo de medir el beneficio es aproximado a la realidad y de ningún modo exacto. De acuerdo al Art. 495 del COOTAD se llega al valor de la propiedad al considerar los siguientes elementos: el valor del suelo, esto es el precio unitario del suelo ya sea urbano rural al que se llega al comprar precios unitarios de venta de inmuebles en condiciones similares del mismo sector; valor de las edificaciones, el cual incluye el precio de las construcciones permanentes calculado sobre el método de reposición; y el valor de reposición. Este último se determina aplicando un proceso que permite simular la construcción de la obra a ser evaluada a costos actualizados de construcción, depreciada de forma proporcional al tiempo de vida útil del bien<sup>71</sup>.

Lo anterior nos lleva a reflexionar que la existencia de este reavalúo de los inmuebles afectados con la intervención estatal no resulta únicamente en la determinación de la cuantía en la contribución especial de mejoras, y es que no se puede negar que tras la determinación del nuevo valor de los predios, los sujetos pasivos deberán ver incrementada su carga tributaria en cuanto al impuesto predial e inclusive plusvalía. En estos dos últimos casos, definitivamente sí existe una apropiación por parte del sector público del beneficio percibido por el sujeto pasivo (en los términos señalados por García Novoa previamente citado).<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, Quito, Kontaktos, 2012, p. 31.

<sup>72</sup> Ob. Cit. Enrique Bulit Goñi: Tributos vinculados: tasas y contribuciones especiales en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Volumen II, Bogotá, Editorial Temis, S.A., 2011, p. 226-227.

### 2.2.3 El beneficio en el derecho comparado

En contraste con las disposiciones ecuatorianas, la Ley Española 39/1998 Reguladora de las Haciendas Locales no incluye la posibilidad de asumir la existencia de un beneficio potencial. Dicha norma señala que el hecho imponible es la obtención de un beneficio o aumento de valor de los bienes. El mismo criterio se recoge en el Modelo del Código Tributario para América Latina y en la normativa colombiana. En esta última, inclusive desde los considerados se especifica que para que una obra pública tenga justificación, debe traer beneficio a la comunidad y por ende, al menos parte de estos beneficios deben ser reintegrados al erario para financiar dichas obras o similares; así mismo, el artículo 9 señala como techo de la base impositiva al costo de la obra dentro de los límites del beneficio que ésta produzca<sup>73</sup>. La normativa peruana también coincide con este criterio al determinar que la contribución especial de obras públicas grava los beneficios derivados de la ejecución de obras públicas por parte de la Municipalidad<sup>74</sup>. El Código Tributario Boliviano especifica que la contribución especial es un tributo en el que el hecho generador son los beneficios derivados de la realización de determinadas obras o actividades estatales<sup>75</sup>. Por tanto, dichos cuerpos normativos señalan la importancia de la existencia de un beneficio que no sea simplemente asumido por la autoridad (más allá de que en la práctica, probablemente éste no pueda ser medido con exactitud).

---

<sup>73</sup> Decreto 1604 de 24 de junio de 1966.

<sup>74</sup> Art. 62, Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo No. 776 publicado el 31 de diciembre de 1993.

<sup>75</sup> Art. 12, Código Tributario Boliviano, Ley N° 2492 de 2 de Agosto de 2003.

Si bien resulta imprescindible tener en cuenta al beneficio, éste no es el único elemento considerado en el tipo de tributo que nos ocupa, conforme se detallará a continuación.

### **2.3 Capacidad contributiva**

De acuerdo a lo mencionado en el capítulo previo, la capacidad contributiva del sujeto pasivo se determina al considerar el valor de un bien antes de la realización de la obra financiada con la contribución especial de mejoras, comparado con el valor del inmueble tras la intervención estatal. Posterior a este ejercicio, se llegaría a establecer el monto a pagar por el sujeto pasivo.

Sin embargo, hay quienes critican este modo de cálculo de la contribución por asegurar que no se puede establecer una relación entre la obra recibida y el valor del inmueble<sup>76</sup>. Así mismo, este mencionado aumento en el valor del bien se asimila a la capacidad contributiva del contribuyente.

En términos prácticos, cabe señalar que la consideración de la capacidad contributiva en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización se evidencia no solo al mencionar que la obra estatal incrementará el valor del inmueble sino también al considerar la posibilidad de implementar subsidios solidarios cruzados en el cobro a sectores de mayores y menores ingresos<sup>77</sup>, así como en la facultad de “disminuir o exonerar el pago de la contribución especial de mejoras en consideración de la situación social y económica de los contribuyentes”<sup>78</sup>.

Así también el mismo COOTAD recoge la posibilidad de desarrollar proyectos de servicios básicos con la participación pecuniaria o aportación de trabajo de las comunidades

---

<sup>76</sup> Tribunal Constitucional de Perú, expediente N.º 0918-2002-AA/TC, Lima, sentencia de 14 de enero de 2005.

<sup>77</sup> Art. 571 Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Registro Oficial No. 303 de 19 de octubre de 2010.

<sup>78</sup> Art. 569 *Ibidem*.

organizadas; en este caso, dichas comunidades no pagarán contribución de mejoras<sup>79</sup>. Se prevé también la posibilidad de que las municipalidades y distritos metropolitanos absorban con cargo a su presupuesto de egresos el importe correspondiente a exenciones que por razones públicas, económicas o sociales se establezcan mediante ordenanza (bajo iniciativa privativa del alcalde)<sup>80</sup>.

Todo lo antes mencionado constituye un indicador de que bajo distintas modalidades se procura el respeto y vigencia del principio de capacidad contributiva. Inclusive, la previamente citada Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales indica ciertas circunstancias en las cuales se aplicaría exenciones<sup>81</sup>.

La norma colombiana (Decreto No. 1604 de 1966) hace referencia a la capacidad contributiva al determinar que El Consejo Nacional de Valorización, en consideración al costo total de la obra, el beneficio que produzca y la capacidad de pago de los propietarios de los inmuebles obligados al pago de la contribución, podrá, por razones de equidad, determinar que únicamente se distribuyan contribuciones por una parte o porcentaje del costo total de la obra realizada<sup>82</sup>.

En contraste con el contenido de la normativa ecuatoriana y colombiana, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal de Venezuela menciona que la base imponible de la contribución de mejora se repartirá entre los beneficiados. Para dicha repartición se tendrá en consideración, entre otros, la naturaleza de la obra o servicio, ubicación de los inmuebles,

---

<sup>79</sup> Art. 570 *Ibídem*.

<sup>80</sup> Art. 575 *Ibídem*.

<sup>81</sup> Dentro de las exenciones se incluye los siguientes: predios cuyo avalúo catastral no supere una cuantía monetaria determinada en función a un número de remuneraciones básicas unificadas; predios declarados como de utilidad pública a través del Concejo local y predios declarados inmuebles históricos a través del Concejo local; contribuyentes de la tercera edad; contribuyentes discapacitados y contribuyentes beneficiarios del Bono de Desarrollo Humano.

<sup>82</sup> Decreto 1604 de 24 de junio de 1966.

metros de fachada, superficie, volumen edificable y precio<sup>83</sup>, sin establecer taxativamente que la capacidad contributiva es uno de los elementos a ser tenidos en cuenta, pese a que tampoco se excluye esta posibilidad. Esta falencia podría verse subsanada si se tiene en consideración que la capacidad contributiva es uno de los principios rectores del Derecho Tributario, con lo cual su presencia e importancia de su observancia se sobreentendería y que los parámetros antes señalados serían un indicativo de capacidad contributiva.

## **2.4 Valor de la obra**

Otra de las consideraciones al determinar la cuantía de una contribución es el valor de la obra, el cual se debe dividir para el número de los beneficiarios de la misma.

En el Ecuador la base del tributo está constituida por el costo total de la obra, prorrateado entre las propiedades beneficiadas. La forma y proporción estará regulada en la ordenanza correspondiente<sup>84</sup>. Dicho costo está conformado por el valor de las propiedades cuya adquisición o expropiación se requiera para la ejecución de la obra, pago de demolición y acarreo de escombros; costo directo de la obra más las indemnizaciones que se hubieran pagado o se deba pagar por daños y perjuicios que se pudiera causar a consecuencia de la obra, producidos por fuerza mayor o caso fortuito; los costos de estudios y administración del proyecto, programación, fiscalización y dirección técnica y el interés de los bonos u otras formas de crédito utilizados para adelantar los fondos para ejecutar la obra.<sup>85</sup>

El resultado de estas consideraciones es un reporte en el que se puede identificar el costo de la obra factible de recuperación a través de una contribución especial de mejoras

---

<sup>83</sup> Art. 188 Ley Orgánica del Poder Público Municipal expedida el 21 de diciembre de 2010.

<sup>84</sup> Art. 578 Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Registro Oficial No. 303 de 19 de octubre de 2010.

<sup>85</sup> Art. 588 *Ibidem*.

detallado según los tipos de intervención y costo. Usualmente, este proceso se realiza por intervención de los Departamentos de Obras Públicas y Financiero<sup>86</sup>.

El Decreto Colombiano No. 1604 de 1966 señala que para liquidar la contribución de valorización, será necesario considerar como base impositiva el costo de la obra “dentro de los límites del beneficio que ella produzca a los inmuebles”. Se entiende por costo las inversiones que la obra requiera más un porcentaje para imprevistos e inclusive, hasta un 30% más correspondiente a gastos de distribución y recaudación de la contribución.<sup>87</sup>

Por tanto, Colombia y Ecuador coinciden en que los sujetos pasivos deben contribuir con el pago del costo total de la obra; inclusive, la norma colombiana prevé la posibilidad de adicionar un porcentaje que también deberá ser cubierto por los beneficiarios.

Por su parte, la normativa Venezolana señala como límite a ser cobrado como contribución especial de mejoras el costo presupuestado de la obra; sin embargo, dicho costo no podrá exceder jamás el 50% del costo de la obra<sup>88</sup>. Este valor está integrado por el precio de los proyectos, estudios planes y programas técnicos; el importe de las obras o de los trabajos de establecimiento o ampliación de los servicios; el precio de los terrenos que las obras ocuparán permanentemente, a menos que se trate de bienes de uso público o terrenos cedidos de forma gratuita al Municipio; las indemnizaciones originadas por expropiación o demolición de construcciones, obras, plantaciones o instalaciones, así como los valores debidos a arrendatarios de bienes que deban ser removidos u ocupados con motivo de la intervención estatal<sup>89</sup>.

---

<sup>86</sup> Ob. Cit. Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, Quito, Kontaktos, 2012, p. 139.

<sup>87</sup> Art. 9 Decreto 1604 de 24 de junio de 1966.

<sup>88</sup> Art. 183 Ley Orgánica del Poder Público Municipal expedida el 21 de diciembre de 2010.

<sup>89</sup> Art. 187 *Ibíd.*



Queda claro que el porcentaje de contribución asumido por los sujetos pasivos no es el mismo en los distintos países toda vez que en ciertos casos, el Estado puede asumir una parte del costo o inclusive, establecer que los contribuyentes deben cubrir posibles costos adicionales al valor de la obra. Afirmar que la cuantía depende del valor de la obra implicaría fijar el límite máximo de la contribución (que es precisamente el costo de la obra). Así mismo, si el único criterio a ser utilizado para determinar la cuantía sería el costo de la obra, no resultaría complejo (más allá del establecimiento de la zona de influencia) fijar el monto que cada sujeto pasivo deberá pagar como contribución especial de mejoras.

## **2.5 Determinación zona de influencia**

Teniendo en mente que la contribución especial de mejoras debe ser cubierta por los beneficiarios de la obra realizada por el Estado, es evidente la necesidad de determinar una zona de influencia que será precisamente, el área beneficiada. Dicha área dependerá del tipo de obra pública del que se trate; por ejemplo, al realizar una carretera o abrir una nueva calle, la zona de influencia podría ser establecida teniendo en consideración la distancia de las distintas propiedades con la obra realizada. El asunto se tornará más complejo al tratarse de obras de interés general.

La normativa ecuatoriana señala que establecer el beneficio que causa una obra pública o varias constituye un subproceso compuesto por el desarrollo de actividades que permiten identificar el espacio territorial en el que se encuentran los beneficiados (con el aumento del valor de sus propiedades) y a partir de ello determinar uno de los siguientes tipos de beneficio (los cuales deben constar en la respectiva ordenanza):

1. Local: El percibido por los propietarios de los predios colindantes con la obra pública o conjunto de ellas, en términos del avalúo de los predios.
2. Sectorial: El percibido por los propietarios de predios ubicados dentro de un espacio definido como zona de beneficio de la obra u otras públicas, en términos del avalúo de los predios.
3. General: El percibido por los propietarios de los predios urbanos del cantón, en términos del avalúo de los predios.

Debido a que la determinación del tipo de beneficio debe estar debidamente fundamentada, el producto final del subproceso es un informe contentivo de la decisión adoptada emitido generalmente, por el Departamento de Planificación<sup>90</sup>.

A lo anterior ha de sumarse el hecho de que el beneficio no únicamente se restringe al incremento en el valor de la propiedad (de acuerdo a lo mencionado en el capítulo previo) con lo cual es evidente la complejidad de aplicar este criterio.

Conforme la normativa Colombiana el impuesto de valorización, establecido por el artículo 3° de la Ley 25 de 1921 como una “contribución sobre las propiedades raíces que se beneficien con la ejecución de obras de interés público local”, se hace extensivo a todas las obras de interés público desarrolladas por el Estado (incluyendo la nación, departamentos, distrito especial de Bogotá, municipios e inclusive cualquier otra entidad de Derecho Público y que beneficien a la propiedad inmueble)<sup>91</sup>. La zona de influencia se fija por el Consejo Nacional de Valorización. Previo a la asignación de la contribución de valorización se lleva a

---

<sup>90</sup> Ob. Cit. Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, Quito, Kontaktos, 2012, p. 34.

<sup>91</sup> Art. 1 Decreto 1604 de 24 de junio de 1966.

cabo un proceso de identificación de las características físicas, jurídicas y económicas de las unidades prediales que conforman la zona de influencia así como las variables que califican el beneficio generado por las obras (a partir de la información reportada por la Unidad Especial de Catastro Distrital)<sup>92</sup> y posteriormente, se determinará la cuota específica a ser cubierta por cada sujeto pasivo.

Conforme la normativa mexicana, es facultad de cada estado determinar la regulación respecto de contribuciones. Es así que la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León especifica que para establecer el área de imposición dentro del cálculo del impuesto se debe considerar: las características, magnitud e importancia de la obra; estimación de los beneficios que se derivan de la obra y de los que se traduzcan en forma de aumento de valor de los terrenos de la zona o zonas que abarque la obra (en consideración a condiciones previas y posteriores a la ejecución de la obra) y el alcance o extensión de los beneficios o aumentos de valor para los predios colindantes o cercanos a dicha obra<sup>93</sup>.

La ley 7401 de la provincia argentina de Salta señala como zona de beneficio (que es la de influencia) a aquella determinada por la Dirección General de Inmuebles y la Secretaría de obras Públicas teniendo en cuenta entre otros criterios, al tipo y características de la obra; magnitud de la obra; área o región en que se localiza la obra; tipo de beneficio que genera y características de los predios incluyendo su uso actual y posibilidades efectivas de uso durante la vida útil de la obra)<sup>94</sup>.

---

<sup>92</sup> Memoria Técnica, Alcaldía Mayor de Bogotá, *Distribución de la Contribución de valorización por beneficio local*, Bogotá, 2007, p. 8.

<sup>93</sup> Art. bis-16 de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León, México.

<sup>94</sup> Art. 5 Ley 7401 publicada en el Boletín Oficial de Salta No. 17444 del 18 de agosto de 2006.

Establecer zonas de influencia es necesario debido a que no todos los ciudadanos afectados por la actuación estatal se benefician en igual medida, de allí que dividirlos en distintas zonas torna más equitativo el establecimiento de la cuantía correspondiente como contribución especial de mejoras a cada sujeto pasivo.

## **2.6 Aplicación específica en el Ecuador de los criterios antes mencionados en los distintos tipos de obra financiados a través de una contribución especial de mejoras**

Una vez revisados brevemente distintos criterios que permiten llegar al establecimiento de la cuantía, se especificará a continuación cómo en nuestro país se llega al cálculo de la contribución a ser aportada por cada contribuyente dependiendo del tipo específico de obra del que se trate.

En el Ecuador la normativa es clara al establecer un método distinto para determinar la cantidad a ser aportada por cada sujeto pasivo dependiendo del tipo de obra realizada por el Estado. En primera instancia el artículo 182 del COOTAD señala como requisito para el cobro de la contribución especial de mejoras la existencia de una obra “que aumente el valor de las propiedades de particulares”, que deberá ser cubierto por los beneficiarios. Aplicando el principio de beneficio de manera presuntiva, el referido cuerpo normativo establece los siguientes tipos de contribuciones y el criterio para determinar su cuantía: en la contribución especial por mejoramiento vial, se considera el valor de la matriculación vehicular; en la contribución por mejoras en la vialidad se considera que la persona está obligada al pago por el hecho de que una propiedad resulte colindante con una obra pública, o se encuentre comprendida dentro del área declarada zona de beneficio o influencia por ordenanza del respectivo concejo; se entienden beneficiarios por pavimentos urbanos, apertura o ensanche de calles, aquellos cuyas propiedades tengan frente a la vía (de lo cual se calcula el 40% del

valor de la contribución) y el avalúo de la tierra sus mejoras (de lo cual se calcula el restante 60%); el costo de las aceras es cubierto por los propietarios de inmuebles con frente a la vía; el costo de cercas o cerramientos es pagado por los propietarios de inmuebles con frente a la vía; el costo del alcantarillado se cubre por urbanizadores (quienes deben pagar el costo o ejecutarlo por su cuenta), en el caso de colectores existentes, la contribución se cobra por metro cuadrado de terreno útil. El costo de la construcción de nuevas redes en sectores urbanizados y ampliación de colectores ya existentes, se prorratea de acuerdo con el valor catastral de las propiedades beneficiadas. Por su parte, el costo de construcción de la red de agua potable se divide en proporción al avalúo de las propiedades beneficiadas y el costo por obras de desecación se cobra conforme la ordenanza del respectivo Consejo, al igual que el costo de otro tipo de obras.

(Ver Anexo 3)

De lo anterior se desprende la aplicación de un método distinto para distribuir el costo de la obra, de acuerdo al siguiente detalle:

- a) De frentes: El costo se distribuye dependiendo de la longitud de los frentes de los inmuebles.
- b) De áreas: El costo se distribuye teniendo en consideración el área del terreno y/o construcción.
- c) Compuesto de áreas y frentes: El costo se distribuye en igual proporción entre las variables de longitud de frentes, área de terreno y/o área construida de los inmuebles beneficiados.
- d) Avalúos: El costo se distribuye teniendo en consideración el avalúo catastral de los inmuebles.

- e) Avalúos ponderados por distancia: El costo se distribuye dependiendo del avaló catastral corregido mediante un factor de distancia o accesibilidad a la obra pública.
- f) Factores de beneficio: El costo se distribuye en función del producto del área del inmueble por un factor de beneficio (que es un coeficiente resultante de la suma o multiplicación de otros coeficientes que califican las características relevantes de los inmuebles y las condiciones de beneficio existentes entre el beneficiario y la obra pública)<sup>95</sup>.

Lo anterior evidencia que el COOTAD hace mención a la existencia de distintos parámetros que permiten fijar el monto por contribución especial de mejoras. En términos generales se puede concluir que el criterio establecido es el costo de la obra distribuido entre los distintos sujetos pasivos dependiendo del **valor de la propiedad del sujeto pasivo**, lo cual daría a entender la existencia de una manifestación de capacidad económica a partir de la cual se fija la contribución por parte del sujeto activo.

Nuevamente se concluye que establecer la cuantía de una contribución especial de mejoras a partir de la consideración exclusiva al principio de beneficio, en la práctica resulta altamente complejo por no decir imposible. Por lo anterior ha sido necesario aplicar distintos métodos y criterios referidos en el presente capítulo con el objeto de fijar el monto que cada sujeto pasivo debe pagar por contribución especial de mejoras.

---

<sup>95</sup> Ob. Cit. Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, Quito, Kontaktos, 2012, p. 58.

## 2.7 Evaluación del contenido normativo

De lo antes descrito se desprende que cada país maneja de modo distinto las consideraciones que lo llevan a determinar el valor que cada contribuyente debe pagar como contribución especial de mejoras e incluso el porcentaje del costo de la obra que será cubierto por los beneficiarios o por el Estado.

Para el caso del Ecuador, el primer obstáculo que impediría la debida aplicación de la contribución especial de mejoras sería la consideración de un beneficio real o presuntivo; sin embargo, su aplicación se justificaría debido a que, conforme lo mencionado, no existe ningún método que permita determinar de manera satisfactoria y eficiente el beneficio real y específico recibido por cada contribuyente. En la práctica se ha asimilado el beneficio recibido con el incremento del valor del bien. Esta operación constituye un proceso administrativo y técnico que podría ser llevado a cabo de manera exitosa con el apoyo de expertos evaluadores de los inmuebles más la información contenida en los catastros. Si bien no se puede considerar como único beneficio el aumento en el valor del bien propiedad del sujeto pasivo, ha quedado demostrado que éste es un mecanismo válido para determinar la cuantía y justificar la creación de una contribución especial de mejoras.

Ahora bien, es necesario tener en cuenta que conforme la normativa vigente en el Ecuador, el límite de la contribución especial de mejoras está dado por el valor del inmueble afectado con la actuación estatal previo el inicio de la obra. Esta disposición podría ser considerada confiscatoria toda vez que el contribuyente se vería obligado a responder su obligación tributaria con el precio total de su propiedad<sup>96</sup>. Dicho artículo, contrasta con el contenido del Art. 593 del mismo COOTAD según el cual “El monto total de este tributo no

---

<sup>96</sup> Art. 182 Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización publicado en el suplemento del Registro Oficial 303 del 19 de octubre de 2010.

podrá exceder del cincuenta por ciento (50%) del mayor valor experimentado por el inmueble entre la época inmediatamente anterior a la obra y la época de la determinación del débito tributario” con lo cual queda clara la contradicción entre el monto máximo por el que es responsable el contribuyente.

En los distintos países analizados, al igual que en el Ecuador, más allá de la existencia de ciertos parámetros generales, se procura especificar el contenido y alcance de la contribución especial a través de ordenanzas incluyendo lo que ha de entenderse por zonas de influencia y la extensión que comprende cada una. Esta facultad viene desde la constitución en la cual se señala como competencia de los gobiernos autónomos descentralizados “Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”<sup>97</sup>, con lo cual se aplicarían de mejor manera los principios tributarios que inspiran la creación de este tipo de tributos; sin embargo, difícilmente se podrá valorar el beneficio percibido.

El elemento común en la normativa ecuatoriana y en aquella vigente en distintos países es que únicamente existen criterios y principios generales que pretenden el respeto al principio de beneficio (como eje rector de la contribución especial de mejoras); sin embargo, no existe modo alguno en el que el beneficio pueda ser medido de manera real e inequívoca. Parecería que todos estos criterios no son suficientes para justificar a cabalidad la creación del tipo de tributos que nos ocupa.

De todo lo anteriormente analizado se concluye que pese a los esfuerzos de los legisladores, no existe modo de medir de manera eficiente y real el beneficio percibido por cada contribuyente; sin embargo, existen varios criterios señalados en los párrafos

---

<sup>97</sup> Art. 264, numeral 5, Constitución Política del Ecuador.



precedentes que son considerados en las distintas legislaciones y contribuyen a la mejor observancia de los principios tributarios.

Lo anterior nuevamente nos lleva a cuestionarnos si justificar la creación de una contribución especial de mejora en el beneficio percibido por el contribuyente es la opción más acertada y que permite de mejor manera la plena vigencia de los principios tributarios.

A continuación se analizará varias ordenanzas emitidas en el Ecuador en las cuales se evidencia la aplicación de todo lo antes mencionado a casos específicos en distintos territorios y por concepto de diversas obras realizadas con intervención estatal que han dado origen a la creación de contribuciones especiales de mejora.

## **CAPÍTULO III**

### **Observancia del principio de beneficio en ordenanzas ecuatorianas y criterios adicionales para la debida aplicación de la contribución especial de mejoras**

Conforme lo referido previamente, a fin de materializar el contenido de la ley es preciso contar con el apoyo de ordenanzas que desarrollen su contenido y permitan concretar la ejecución de una contribución especial de mejoras.

#### **3.1 Análisis de ordenanzas**

A continuación se realizará un análisis de varias ordenanzas, de manera ejemplificativa, en las que se reúne varios de los elementos referidos en los capítulos previos aplicados a la realidad de distintos Municipios.

##### **3.1.1 Sujetos pasivos y hecho generador**

Cada ordenanza debe señalar con precisión entre otros elementos, quienes han de ser considerados sujetos pasivos de la obligación tributaria y el hecho generador. En la Ordenanza que regula la contribución especial de mejoras generales y el fondo para el mantenimiento vial de aporte comunitario de la provincia de Esmeraldas Publicada en el Registro Oficial Edición Especial No. 52 del 24 de septiembre de 2013 (Anexo 4), se menciona que los sujetos pasivos son los propietarios de vehículos matriculados en la provincia de Esmeraldas y se señala que “El hecho generador de la tasa que se crea por medio de esta ordenanza es el uso de las vías que comprenden el sistema vial de ámbito provincial”; sin embargo, de acuerdo a lo mencionado en el capítulo primero, la tasa y la contribución especial de mejoras son categorías tributarias distintas y de ningún modo podrían ser considerados sinónimos.

Dicha ordenanza refleja la importancia de esclarecer la definición de cada término a fin de emitir cada ordenanza con la precisión que amerita.

### **3.1.2 Objetivo de la contribución especial de mejoras**

En la Ordenanza que regula la contribución especial de mejoras generales y el fondo para el mantenimiento vial de aporte comunitario de la provincia de Esmeraldas, la contribución establecida tiene como objetivo cubrir los costos del mantenimiento vial; sin embargo, de manera doctrinaria se considera que los trabajos de mantenimiento no pueden ser financiados a través de una contribución especial de mejoras, toda vez que ha sido concebida para cubrir los costos de la creación de obras que requieren una inversión considerable. Posiblemente sería más adecuado y rentable establecer la creación de peajes para financiar el mantenimiento vial de la provincia de Esmeraldas en lugar de una contribución especial de mejoras como se ha hecho a través de la presente ordenanza.

Por su parte, la Ordenanza que regula la contribución especial de mejoras por las obras de expansión de los servicios de agua potable y alcantarillado, financiadas mediante créditos con el Banco del Estado en la ciudad de Guayaquil, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 216 del 1 de abril de 2014 (Anexo 5), constituye un ejemplo de un caso en el que una contribución de mejoras financia una obra encaminada a la prestación de un servicio (agua potable y alcantarillado). Conforme lo señalado, la expansión únicamente justifica la creación de una contribución especial de mejoras si las obras fuesen relevantes y su extensión considerable, el cual sería el caso.

### **3.1.3 Colaboración entre distintas entidades de la Administración, ¿responde esta última al principio de beneficio?**

Conforme lo referido en el capítulo previo, resulta indispensable contar con el apoyo de ordenanzas que viabilicen la creación y cobro de una contribución especial de mejoras. Es así que en el Segundo Suplemento al Registro Oficial N. 599 del 19 de diciembre del 2011 consta la “Ordenanza que racionaliza el cobro de contribución especial de mejoras” aplicable en el Distrito Metropolitano de Quito (Anexo 6). En dicha ordenanza se señala la obligación por parte de las dependencias y entidades metropolitanas que ejecuten obras de alcance distrital de entregar a la Administración General información relativa a la obra realizada. Lo anterior tiene como objetivo determinar los plazos de recuperación de costos y tiempo desde el cual se realizará la recaudación previo análisis de la Unidad Técnica de Consolidación y Seguimiento de Inversiones.

Adicionalmente se determina que el costo de la obra será prorrateado entre todos los predios que constan en los registros catastrales del Municipio y se señala que ciertos rubros serán cobrados por cada año, los cuales, sumados a una tabla de subsidios, tras aplicar una fórmula darán como resultado la contribución especial de mejoras.

Lo anterior refleja que la normativa general abarca únicamente los conceptos básicos de la contribución especial de mejoras; sin embargo, concretar la debida aplicación de este tipo de tributos requiere necesariamente la existencia de una ordenanza.

Así mismo, se demuestra que el monto determinado como contribución especial de mejoras no responde al principio de beneficio sino (y no en todos los casos) a fórmulas matemáticas que tienen como objetivo lograr que el Estado recupere la inversión realizada, no obtener una contribución en base al beneficio real percibido por cada sujeto pasivo.

### **3.1.4 Irrelevancia de entidad de la que provengan los fondos**

La Ordenanza que regula la contribución especial de mejoras por las obras de expansión de los servicios de agua potable y alcantarillado, financiadas mediante créditos con el Banco del Estado en la ciudad de Guayaquil, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 216 del 1 de abril de 2014 refiere que resulta irrelevante la entidad de la cual provengan los fondos para financiar la obra. En este caso la financiación ha tenido lugar por parte del Banco del Estado, no directamente la Municipalidad de Guayaquil; sin embargo, los beneficiados por la obra deberán igualmente contribuir con el pago de la obra realizada por intervención estatal.

### **3.1.5 Método de recaudación**

En la Ordenanza que regula la contribución especial de mejoras por las obras de expansión de los servicios de agua potable y alcantarillado, financiadas mediante créditos con el Banco del Estado en la ciudad de Guayaquil, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 216 del 1 de abril de 2014 se establece que la recaudación se realizará a través de las facturas de agua potable, el cual constituye un método de indiscutible eficiencia para que la recuperación de los fondos invertidos por el Estado tenga lugar en un modo transparente y en tiempo prudencial.

En la Ordenanza que reglamenta el cobro de contribución especial de mejoras que permita la recuperación del crédito concedido por el Banco del Estado (ex BEDE) destinado a la construcción del puente “Sagrados Corazones” u “Otorongo” de la ciudad de Cuenca publicada en el Registro Oficial 811 del 27 de octubre de 1995 (Anexo 7), se ha optado por determinar que el cobro se hará de manera conjunta con el impuesto predial, lo que resultará en la recaudación eficiente de la contribución especial de mejoras.

Cada obra y cada entidad del régimen seccional autónomo, dependiendo del tipo de obra o servicio determinarán el método de recaudación más adecuado con el objeto de que la inversión estatal sea debida y oportunamente recuperada. Nuevamente, se concluye que en la recaudación no existe una distribución que responda al beneficio percibido por cada sujeto pasivo.

### **3.1.6 Determinación de la cuantía**

En la Ordenanza que regula la contribución especial de mejoras por las obras de expansión de los servicios de agua potable y alcantarillado, financiadas mediante créditos con el Banco del Estado en la ciudad de Guayaquil, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 216 del 1 de abril de 2014, en el caso del agua potable, la contribución mensual se distribuye en función de rangos de facturación en los cuales a mayor consumo, mayor será el monto a pagar como contribución especial de mejoras, sin necesidad de determinar zona de influencia como sí debe ocurrir en otro tipo de obras. Este mismo criterio se utiliza para calcular la contribución por la ampliación de la red de servicio de alcantarillado. Establecer este método de cálculo, que será aplicado por quince años, contribuye a la observancia del principio de capacidad contributiva.

Por su parte, en la Ordenanza que reglamenta el cobro de contribución especial de mejoras que permita la recuperación del crédito concedido por el Banco del Estado (ex BEDE) destinado a la construcción del puente “Sagrados Corazones” u “Otorongo” de la ciudad de Cuenca se ha optado por ligar la cuantía al avalúo catastral, lo cual contribuiría a la vigencia del principio de capacidad contributiva

En la Ordenanza que regula la contribución especial de mejoras generales y el fondo para el mantenimiento vial de aporte comunitario de la provincia de Esmeraldas se menciona también que la “tasa por contribución” será calculada en base a un porcentaje del salario

básico unificado dependiendo de las toneladas del vehículo y se pagará cada año junto con el valor de la matrícula.

Más allá de la confusión de términos evidenciada en esta última ordenanza, queda claro que resulta indispensable fijar un método que permita determinar la cuantía a ser aportada por cada sujeto pasivo como contribución especial de mejoras.

Actualmente, la dificultad radica en la imposibilidad de establecer el beneficio real percibido por cada contribuyente por lo que se han establecido ciertas manifestaciones de capacidad contributiva como las antes señaladas a fin de llegar al valor a pagar por cada sujeto pasivo.

### **3.1.7 Presunción del beneficio y observancia del principio de capacidad contributiva**

En la Ordenanza que regula la contribución especial de mejoras por las obras de expansión de los servicios de agua potable y alcantarillado, financiadas mediante créditos con el Banco del Estado en la ciudad de Guayaquil, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 216 del 1 de abril de 2014 se desprende la aplicación de la presunción del beneficio percibido por los afectados con la ampliación de la cobertura de agua potable y alcantarillado y es que sería difícil refutar la existencia de un beneficio tras la realización de estas obras.

En la Ordenanza que reglamenta el cobro de contribución especial de mejoras que permita la recuperación del crédito concedido por el Banco del Estado (ex BEDE) destinado a la construcción del puente “Sagrados Corazones” u “Otorongo” de la ciudad de Cuenca se presume, al igual que en casos previos, la existencia de un beneficio, en este caso para la totalidad de los pobladores de la ciudad de Cuenca. Al tratarse de obras tan importantes y que requieren una considerable inversión como un puente, se justificaría concluir que serán los beneficiarios los propietarios de los predios ubicados en el mencionado cantón.

En la ordenanza sustitutiva de aquella que reglamenta la aplicación, cobro y exoneración de las tasas tarifas y contribuciones especiales de mejoras en el cantón Pichincha, provincia de Manabí, publicada en el Registro Oficial No. 102 del 16 de octubre de 2013 (Anexo 8) se señala que el hecho generador de la contribución especial de mejoras constituye el beneficio real o presuntivo de las propiedades inmuebles urbanas, por la cualquier obra pública, incluyendo apertura, pavimentación, repavimentación, adoquinado, ensanche o construcción de vías de toda clase; repavimentación urbana; aceras-bordillos y cercas; obras de alcantarillado; construcción y ampliación de obras y sistema de agua potable; desecación de pantanos y rellenos de quebradas; plazas, parques y jardines y obras adicionales. En la propia ordenanza se menciona que existe beneficio cuando una propiedad resulta colindante con la obra más las propiedades ubicadas dentro de la zona de beneficio o influencia, establecida mediante informe técnico. En aquellas obras en las que no se pueda determinar a los beneficiarios reales ni a la zona de influencia específica, el costo se prorrateará entre los propietarios de los inmuebles del cantón. Así mismo, los contribuyentes deberán responder hasta por el valor de la propiedad de acuerdo al avalúo municipal. Por consideraciones socio-económicas, el Municipio podrá exonerar a ciertos sectores del pago de la contribución.

Por ende, para establecer una contribución especial no necesariamente debe existir un beneficio real, ya que el mismo se presume. Así mismo, si bien se hace referencia al principio de beneficio, queda claro que el cálculo para el monto a pagar por cada contribuyente, no necesariamente responderá al beneficio percibido por cada sujeto pasivo. De hecho, pese a que el presupuesto esencial para que se exija el pago de una contribución especial de mejoras es la existencia de un beneficio, en el presente caso se menciona que de no ser factible determinar al beneficiario ni la zona de influencia, la obra deberá ser



financiada por los propietarios del Cantón Pichincha, lo cual implicaría, como en casos previos, aplicar una presunción de beneficio.

Nuevamente ha quedado evidenciada la importancia de concretar la contribución especial de mejoras a través de normas de menor jerarquía a la ley.

### **3.1.8 Zona de influencia puede estar conformada inclusive por todo un cantón**

En la Ordenanza que reglamenta el cobro de contribución especial de mejoras que permita la recuperación del crédito concedido por el Banco del Estado (ex BEDE) destinado a la construcción del puente “Sagrados Corazones” u “Otorongo” de la ciudad de Cuenca se declara como zona de influencia a toda la ciudad de Cuenca por ser los beneficiarios todos los propietarios de los inmuebles de dicho territorio; sin embargo, los costos de mantenimiento correrán por cuenta de la Municipalidad. La cuantía de la contribución se definirá por los valores de los predios conforme el catastro municipal. La contribución se pagará de manera conjunta con el impuesto predial urbano durante diez años, reajustada de acuerdo al índice inflacionario.

Aun cuando no se debe negar la posibilidad de que pueda existir un beneficio general a partir de la obra realizada por el Estado, la contribución es una obligación que recae sobre los beneficiarios directos de la obra o servicio. Pese a esta reflexión cabe recalcar que de acuerdo a los artículos 572 y 573 del COOTAD, “La construcción de vías conectoras y avenidas principales generarán contribución por mejoras para el conjunto de la zona o de la ciudad, según sea el caso” y “Existe el beneficio a que se refiere el artículo anterior, cuando una propiedad resulta colindante con una obra pública, o se encuentra comprendida dentro del área declarada zona de beneficio o influencia por ordenanza del respectivo concejo” respectivamente. Con lo anterior, por ley, se faculta a los gobiernos autónomos descentralizados a determinar como beneficiarios y por ende, como contribuyentes, a todos

los propietarios de inmuebles de una localidad. Esta facultad se justificaría por aspectos prácticos al momento de determinar los sujetos obligados al pago de la contribución especial de mejoras.

### **3.1.9 Monto máximo del aporte**

En la Ordenanza sustitutiva de aquella que reglamenta la aplicación, cobro y exoneración de las tasas tarifas y contribuciones especiales de mejoras en el cantón Pichincha, provincia de Manabí se señala que los propietarios responden hasta por el valor del avalúo de su inmueble, lo cual pese a ser una posibilidad recogida en el COOTAD podría ir en contra de principios tributarios y constitucionales y es que de acuerdo a fundamentos de la Norma Suprema, la capacidad de pago con relación a la obligación tributaria no puede afectar ni disminuir el patrimonio de los contribuyentes; de hacerlo, existiría confiscación. Si bien la obligación del contribuyente de responder hasta por el valor de su propiedad antes de la existencia de la obra es una disposición recogida en el Código Orgánico de Organización Territorial, la misma podría ir en contra de la norma antes señalada.

Conforme lo mencionado, esta disposición se contradice con aquella recogida en la misma norma de acuerdo al cual, el monto máximo por el que deberá responder el sujeto pasivo es el 50% del mayor valor de su inmueble (tras la realización de la obra), por lo que se torna imperativa una modificación legislativa.

### **3.1.10 Establecimiento de exenciones**

En la Segunda reforma a la ordenanza que reglamenta la determinación, administración y recaudación de contribuciones especiales de mejoras por: constricción del alcantarillado y servicio del mismo (Cantón Paquisha), publicada en el Registro Oficial No. 105 del 21 de octubre de 2013 (Anexo 9) se menciona que estarán exentas del pago las propiedades declaradas como monumentos históricos y que las obras que beneficien a propiedades

ubicadas fuera de la jurisdicción municipal deben también pagar la contribución especial de mejoras.

Al respecto cabe señalar que el establecimiento de exoneraciones por consideraciones socio económicas, podría favorecer a la observancia del principio de capacidad contributiva; sin embargo, será necesario determinar con precaución si amerita establecer exenciones por ejemplo, a monumentos históricos como en la presente ordenanza.

Adicionalmente, si bien es evidente que la obligación de pago de una contribución especial de mejoras tiene lugar sin importar la entidad que haya realizado el desembolso para financiar la misma, determinar que si una propiedad ubicada fuera del cantón se beneficia por la actuación de un Municipio diferente al de jurisdicción, debe también pagar la contribución especial de mejoras puede resultar en conflicto de competencias. Lo óptimo sería que cada municipio, dentro del ámbito de sus competencias, realice obras que deriven en beneficio de los habitantes de su jurisdicción o inclusive, realizar convenios que permitan la actuación conjunta de varias municipalidades, cada una dentro de su jurisdicción. Lo anterior con el objeto de llevar a cabo obras de mayor importancia de las cuales puedan verse beneficiados los habitantes de los distintos territorios, sin que ello implique intromisión en las competencias de cada gobierno autónomo.

Para cerrar el presente acápite cabe señalar que el análisis de las ordenanzas antes señaladas de manera ejemplificativa, nos lleva a concluir que en el Ecuador si bien la motivación del cobro de la contribución especial de mejoras es la existencia de un beneficio, se procura tener en consideración también el principio de equidad. En la práctica, la existencia de un beneficio que origina el cobro de una contribución especial de mejoras constituye una presunción, la cual se justifica por la imposibilidad de medir el beneficio real percibido por cada sujeto pasivo.

El establecimiento de zonas de influencia podría contribuir a la mejor aplicación del principio de beneficio; sin embargo, aún en este caso existiría subjetividad e imprecisión, y es que resulta imposible cuantificar de manera inequívoca el beneficio real percibido por cada contribuyente y a partir del mismo determinar el valor a pagar por cada uno.

### **3.2 Estandarización de criterios para el establecimiento y cálculo de la contribución especial de mejoras**

Conforme se ha verificado, de los criterios doctrinarios y normativos de distinta jerarquía se desprende que en la práctica, en todos los casos se hace referencia al principio de beneficio al momento de establecer una contribución especial de mejoras; sin embargo, el mismo debe ser presumido por la imposibilidad de medirlo de manera real y exacta. Además del contenido de la ley, valdría la pena complementar sus disposiciones a fin de lograr la mejor observancia de la contribución especial de mejora.

Pese a que resultaría altamente complejo procurar incorporar criterios aplicables a todo tipo de contribuciones especiales de mejora, la Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales ha incluido ciertos parámetros respecto de distintas obras financiadas a través de una contribución especial de mejoras que podrían ser elevadas a categoría normativa. Interesantes criterios constan en las normas de Arquitectura y Urbanismo del Distrito Metropolitano de Quito; sin embargo, sería importante hacerlas constar en un cuerpo normativo aplicable a nivel nacional. A continuación se realizará una breve referencia al contenido de la mencionada Guía.

### **3.2.1 Apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase; repavimentación urbana y aceras**

De acuerdo a la mencionada Guía, la definición de zona de beneficio y de cada una de las obras señaladas en el título del presente acápite, debe partir del análisis del sistema vial definido en la ordenanza correspondiente.

#### **3.2.1.1 Clasificación de las vías**

Será necesario realizar un análisis de la clasificación de vías, utilizando los siguientes parámetros contenidos en las normas de Arquitectura y Urbanismo del Distrito Metropolitano de Quito:

1. Vía: Espacio predominante lineal que permite la circulación de peatones y vehículos.
2. Vías locales: Vías que constituyen el sistema vial menor caracterizadas por permitir la movilidad al interior de sectores urbanos, dar acceso a predios frentistas, permitir una velocidad de operación de hasta 30 km/h; permiten el estacionamiento lateral; excepcionalmente toleran la circulación de transporte público; se conectan con vías colectoras; la acera mide 150 cm. de ancho y la calzada 710 a 900 cm. de ancho.
3. Vías colectoras: Las que enlazan vías locales con las de una jerarquía superior. Se caracterizan por articular sectores urbanos; permitir el acceso a predios frentistas; permitir la circulación de transporte colectivo, el tráfico pesado con regulaciones y una velocidad de operación de hasta 50 km/h; pueden permitir estacionamiento lateral; se conectan con vías arteriales.
4. Vías arteriales: Enlazan las vías colectoras con las de una jerarquía superior. Se caracterizan por articular grandes áreas urbanas; disminuyen el tráfico entre distintas áreas que conforman la ciudad; conectan vías de acceso a áreas urbanas; permiten el acceso a predios frentistas y una velocidad de operación de hasta 50 km/h así como la

circulación de transporte colectivo y tráfico pesado mediante regulaciones; los cruces en intersecciones incluyen señalización y semaforización adecuadas; excepcionalmente pueden permitir estacionamiento controlado de vehículos; se conectan con vías expresas.

5. Vías expresas: No poseen ni intersecciones laterales ni accesos controlados. Se caracterizan por articular grandes áreas urbanas generadoras de tráfico, sirven de enlaces zonales, regionales y nacionales; soportan el tráfico de paso de larga y mediana distancia, separan el tráfico de paso del tráfico local; permiten una velocidad de operación de hasta 90 km/h y la circulación de transporte interurbano o interprovincial; no admiten accesos directos a frentistas.

Dependiendo del tipo de vía del que se trate será posible adoptar distintas alternativas para determinar la zona y tipo de beneficio, de acuerdo a lo que se mencionará a continuación<sup>98</sup>.

### **3.2.1.2 Zonas y tipos de beneficio en obras en vías locales, colectoras, arteriales y expresas**

En las obras realizadas en los distintos tipos de vía será necesario realizar un análisis previo, determinar la zona de beneficio, la zona de beneficio directo y el tipo de beneficio.

Para el caso de **obras en vías locales** se considera que se debe analizar las características del tipo de vía, especialmente su dimensión y uso, esto es, dar acceso a los predios frentistas. Se menciona que los propietarios de los bienes ubicados frente a la vía son los que verán incrementado el valor de sus inmuebles tras la intervención estatal. La zona de

---

<sup>98</sup> Ob. Cit. Guía Técnica No. 12 del Instituto Hacendario del Estado de México, Comité Editorial de la Administración Pública Estatal, Primera Edición, México, 2004, p. 105, 106.

beneficio se conforma por los predios localizados frente a la vía intervenida, siendo en este caso, la misma que la zona de beneficio directa. El tipo de beneficio es local.

En las **obras en vías colectoras** se deberá tener en cuenta las características, especialmente su uso, esto es, articular sectores urbanos. Los propietarios de los inmuebles ubicados en sectores urbanos articulados serán quienes se beneficien con el incremento en el valor de sus bienes; los beneficiarios directos son los propietarios de los bienes localizados frente a la vía. La zona de beneficio está constituida por los predios de sectores urbanos articulados y la zona de beneficio directa por los predios localizados frente a la vía en el tramo de intervención. En este caso, el beneficio es sectorial.

Tratándose de **obras en vías arteriales**, será necesario considerar las características de la vía, especialmente las relacionadas con su uso (articular grandes áreas urbanas). Los dueños de bienes de áreas articuladas serán quienes experimenten un mayor valor en sus bienes; puede darse el caso que los receptores de este beneficio se ubiquen en toda la ciudad. La zona de beneficio se conformará por los predios localizados en áreas urbanas articuladas y la zona de beneficio directo por los predios ubicados frente a la vía en el tramo de intervención. El tipo de beneficio puede ser sectorial o general.

Respecto de las **obras en vías expresas**, al igual que en casos previos se deberá analizar las características de la vía, esencialmente las relacionadas con su principal uso que es articular grandes áreas urbanas generadoras de tráfico y servir de enlace zonal, regional y nacional, de acuerdo a lo referido previamente. Toda la urbe verá incrementado el valor de sus inmuebles; sin embargo, los beneficiarios directos son los propietarios de bienes inmuebles localizados frente a la vía en el tramo de intervención. La zona de beneficio está

constituida por los predios localizados en la urbe y la zona de beneficio directa por los predios ubicados frente a la vía en el tramo de intervención. El beneficio será general<sup>99</sup>.

Por tanto, el tipo de vía dará la pauta para identificar a la zona de influencia y por ende, los sujetos obligados al pago. Ha quedado claro que la magnitud de la obra financiada por el Estado se relaciona de manera directamente proporcional con el número de quienes serán considerados sujetos pasivos.

### **3.2.1.3 Zonas y tipos de beneficio en obras de alcantarillado; construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable**

El análisis inicia con la identificación específica del tipo de intervención física, ya sea red domiciliaria, colectora o matriz. La propuesta es identificar tres tipos de redes hidrosanitarias, conforme el siguiente detalle:

Las **redes tipo 0** son aquellas que se conectan directamente con los predios, puede diferenciarse conexiones domiciliarias de agua potable y conexiones domiciliarias de alcantarillado. Los beneficiarios serán los propietarios de los bienes atendidos con el servicio. La zona de beneficio se constituirá por los predios que reciben las conexiones domiciliarias, usualmente ubicados frente a la vía; el beneficio será local.

Las **redes tipo 1** son las que reciben conexiones domiciliarias de predios y se encuentran bajo las vías. Pueden ser redes de distribución o ramal distribuidor de agua potable o colectores secundarios. Los beneficiarios son los propietarios de inmuebles cuyas redes se conectan al sistema. La zona de beneficio está conformada por los predios que se conectan a las redes tipo 1; el beneficio será local.

---

<sup>99</sup> *Ibíd*em p. 106, 107.



Las **redes tipo 2** son las redes y construcciones técnicamente necesarias para la debida prestación de los servicios de agua potable y alcantarillado en un área geográfica o la ciudad en su conjunto. Se dividen en red principal de agua potable, colectores principales y emisarios interceptores (que son conducciones que transportan aguas reunidas por los colectores principales hasta la depuradora o medio natural). Los beneficiarios serán los propietarios de los bienes ubicados en la zona geográfica de intervención. La zona de beneficio se integra por los predios ubicados en esta área; el beneficio será sectorial o general.<sup>100</sup>

Nuevamente, este análisis técnico permitirá distribuir el costo de la obra entre los beneficiarios de la misma.

#### **3.2.1.4 Zonas y tipos de beneficio en plazas, parques y jardines**

En inicio se deberá considerar la localización y uso del equipamiento, así como los radios de influencia contenidos en la correspondiente ordenanza.

En **parques infantiles, parques barriales, canchas deportivas y plazas** se considera que existe una incidencia geográfica barrial y un radio de influencia de 400 metros. El equipamiento será utilizado por los habitantes del barrio, por ende, los propietarios de los bienes de la zona de influencia serán los beneficiados con el incremento del valor de sus propiedades; la zona de influencia se conformará por los inmuebles ubicados dentro del radio de influencia; el beneficio será sectorial.

Con relación a **parques sectoriales y centros deportivos públicos** se menciona que tienen una incidencia geográfica sectorial y un radio de influencia de 1000 metros. Se prevé

---

<sup>100</sup> Ibídem, p. 108, 109.

que los beneficiarios son los propietarios de inmuebles de la jurisdicción sectorial; la zona de beneficio la constituye los predios de la zona de influencia. El beneficio será sectorial.

En el caso de **parques zonales y centros de espectáculos para hasta 500 personas** la incidencia geográfica es zonal, y el radio de influencia de 3.000 metros. Se presume que los beneficiarios son los propietarios de bienes de la jurisdicción zonal. La zona de beneficio es la zona de influencia; el beneficio será sectorial.

Respecto de **parques de ciudad y metropolitanos, estadios, coliseos y jardines botánicos** se señala que la incidencia geográfica es a nivel de ciudad; por tanto, los beneficiarios serán los propietarios de los inmuebles de la urbe y la zona de influencia será toda la ciudad. El beneficio será general<sup>101</sup>.

Medir la zona de influencia en consideración al tamaño de la obra (que se relaciona con el número de personas que podrán beneficiarse con la misma) resulta indispensable y lógico para la correcta distribución de la contribución especial de mejoras.

De todo lo anterior se desprende que siempre se considera que el beneficio es el incremento del valor de los inmuebles sin tener en consideración que los beneficios no son únicamente este aumento de precio de los bienes sino también todos aquellos referidos en el capítulo primero; sin embargo, se justifica que así sea debido a que no es posible medir y cuantificar otro tipo de beneficios. Dependiendo del tipo de obra se establece la zona de beneficio y por ende, se identificará a los obligados al pago de la contribución especial de mejoras.

---

<sup>101</sup> *Ibíd.*, p. 110, 111.

Todos los parámetros antes señalados constituyen un análisis técnico que podría ser el punto de partida para complementar la normativa actual y lograr una mejor aplicación del tributo que nos ocupa.

### **3.2.2 Informe técnico que justifica el tipo de beneficio**

Además de tener en cuenta la zona de influencia, el tipo de beneficio debe ser establecido a través de un informe técnico que incluye una breve descripción de la obra, criterios considerados para la definición de zona de beneficio, representación gráfica de la zona de beneficio en el plano de la localidad y el establecimiento del tipo de beneficio refiriendo el contenido de la ordenanza de la contribución especial de mejoras. Dicho informe es elaborado por la Dirección de Planificación Municipal. Se deberá tener en cuenta ciertas particularidades dependiendo del tipo de obra del que se trate; sin embargo, el COOTAD ha incluido ya la siguiente disposición que es la actualmente utilizada para calcular la contribución especial de mejoras y que ha sido referida en el capítulo segundo: en la zona de beneficio directa se distribuirá el costo de la obra según el método de frentes y avalúos: el 40% prorrateado entre todas las propiedades sin excepción en proporción a su frente a la vía; el 60% restante se prorrateará entre las propiedades con frente a la vía en proporción al avalúo de la tierra y las mejoras adheridas de manera permanente.

Acertadamente, a través de ley, se ha decidido determinar el método antes referido, lo cual evita discrecionalidad por parte de los distintos gobiernos seccionales. Pese a este acierto, aún hay ciertos vacíos que podrían ser llenados a través de una norma de aplicación general.

### **3.2.3 Aspectos que podrían ser regulados a través de normativa de carácter general**

Teniendo en consideración que de acuerdo a la normativa actual el presupuesto esencial para la creación de la contribución especial de mejoras es la existencia de un beneficio para el sujeto pasivo, parte de estos aspectos podrían incluir lo siguiente: determinación expresa de la zona de influencia y beneficio dependiendo del tipo de la obra, conforme lo referido en el acápite precedente; establecimiento de plazos de recuperación de costos por parte del gobierno seccional autónomo en consideración al número de contribuyentes y costo de la obra; tiempo desde el cual se realizará la recaudación; método de recaudación y entidad a cargo en consideración al tipo de obra del que se trate a fin de que la recuperación de los fondos invertidos por el Estado tenga lugar en un modo transparente y en tiempo prudencial.

Sin embargo, determinar que el contribuyente podrá responder hasta por el valor de su propiedad previo experimentar un incremento en su precio como consecuencia de la intervención estatal resulta inadecuado y es que debido a que la actualización constante de los catastros municipales deriva en que los valores registrados sobre los mismos se aproximen con mucha exactitud al avalúo real y estar obligados a responder inclusive con el costo del inmueble, implicaría una posible confiscación. Por lo anterior, la actual disposición al respecto se torna inaplicable.

Las anteriores sugerencias deberían ser incorporadas en una normativa de alcance general. De este modo existirían mayores garantías para la correcta aplicación de la contribución especial de mejoras, y es que si bien existen cantones en los que se regula a la misma de manera pormenorizada y prolija, en ciertos territorios incluso existe una confusión de términos básicos y hacer constar los criterios en una norma de mayor jerarquía a una ordenanza, ayudaría a evitar este tipo de imprecisiones.

Así mismo, resultaría interesante justificar a la contribución especial de mejoras no solo por la existencia del beneficio sino también fundamentarla en la importancia que tiene la recuperación de la inversión realizada en inicio por el Estado con el objeto de que más obras de interés general puedan ser llevadas a cabo.

## CONCLUSIONES

Doctrinariamente, el principio de beneficio es considerado el eje rector e incluso justificativo de la creación de una contribución especial de mejoras. Lo anterior debido a que se presume que la obra o servicio financiado en inicio por el Estado pero finalmente pagado a través del aporte de los sujetos pasivos, ha irrogado una situación favorable para ellos. Teniendo esto en consideración sería factible afirmar que cada contribuyente debería aportar en proporción al beneficio recibido tras la obra llevada a cabo con intervención estatal; sin embargo, no existe modo de asegurar que en efecto, todos los contribuyentes se verán beneficiados tras la actuación estatal ni ningún método que contribuya a medir de forma exacta el beneficio percibido por cada sujeto pasivo. Por lo anterior, sería discutible aseverar que en la práctica la creación de una contribución especial de mejoras se justifica en consideración al principio de beneficio, toda vez que si el beneficio no es cuantificable, no se podría supeditar la creación de una contribución en base a una suposición.

En el presente trabajo se ha evidenciado que pueden existir varios tipos de beneficio derivados de una obra financiada a través de una contribución especial de mejoras, varios de los cuales coadyuvan a la consecución del buen vivir. Pese a ello y debido a la complejidad que implica medir el beneficio real percibido por cada sujeto pasivo, en el Ecuador se ha optado por asimilar el beneficio con el incremento en el valor del inmueble. El nuevo valor se fija en ciertos casos, aunque lamentablemente no en todos, a través de parámetros técnicos y tras la determinación del aumento en el precio del bien se llegará a establecer la cuantía de la contribución especial de mejoras. Cabe recalcar que el objetivo de determinar una contribución especial de mejoras es recuperar el monto invertido en la obra realizada, no la apropiación pública de un beneficio (que se traduce conforme lo mencionado, en el incremento del valor del bien). No existe por tanto, ningún tipo de acrecentamiento en el

activo estatal al determinar una contribución especial de mejoras, únicamente tiene lugar la recuperación del monto invertido.

Doctrinaria y legislativamente se ha justificado la creación de una contribución especial de mejoras con el beneficio percibido por el sujeto pasivo, quien por ser el perceptor de una situación favorable tras la intervención estatal, será también el obligado al pago de la misma. Sin embargo, a lo largo del presente trabajo se ha hecho referencia a que no en todos los casos existirá este beneficio e inclusive, en ciertos casos podría tener lugar un perjuicio para el contribuyente. Por lo anterior, resulta discutible afirmar que en todos los casos se observa el principio de beneficio en la contribución especial de mejoras. Muy probablemente sería más adecuado únicamente hacer referencia a la facultad del Estado de recuperar la inversión realizada y justificar con ello el cobro de un aporte por parte de los presuntos beneficiarios (aporte distinto a la contribución especial de mejoras). Con relación al principio de capacidad contributiva, el respeto al mismo se evidencia al establecer la cuantía respecto del incremento en el valor del bien, con lo cual sería posible afirmar la vigencia de este principio en el tipo de tributos que nos ocupa.

En el Ecuador, a fin de aplicar la contribución especial de mejoras, se requiere emitir una ordenanza que detalle con precisión el sujeto activo, sujeto pasivo, objeto, beneficiarios y zona de influencia, plazo y método de recaudación y demás información que cada autoridad cantonal considere pertinente. De las ordenanzas analizadas se desprende que más allá de la existencia de criterios técnicos que permiten establecer la zona de influencia (que será aquella en la cual habitan quienes están obligados al pago de la contribución), no existe ningún modo de medir objetivamente el beneficio real percibido por cada sujeto pasivo. Concluir la cabal observancia del principio de beneficio implicaría aseverar que cada propietario de inmueble realiza su contribución en proporción al beneficio percibido, lo cual

en la práctica no ocurre. La alternativa (que incluso está recogida por el ordenamiento positivo) ha sido asimilar el beneficio percibido al incremento en el valor del inmueble; sin embargo, esta posibilidad permite constatar de manera parcial el beneficio percibido toda vez que existen varios tipos de beneficio que podrían afectar a los contribuyentes y no únicamente el incremento en el precio del predio. Es así que en el caso de las contribuciones especiales de mejora se aplica una presunción (la cual no es ajena al Derecho Tributario) para justificar el cobro a los sujetos pasivos.

A diferencia de la normativa ecuatoriana, la legislación de países como Bolivia, Colombia, España y Perú no hace mención a la posibilidad de un beneficio presuntivo que justifique la creación de una contribución especial de mejoras. En dichos territorios se parte del hecho de que el beneficio es real y a partir de ello, se crea la contribución especial de mejoras. Pese a esta diferencia, tal como en el caso ecuatoriano, cada país en la práctica encontrará dificultad para determinar el beneficio real y efectivo percibido por cada sujeto pasivo. En consideración a esta complejidad, nuevamente tomaría fuerza plantear la posibilidad de justificar la contribución especial de mejoras con la necesidad del Estado de recuperar la inversión realizada por una obra de interés general, sin pretender justificarla en el beneficio especial recibido por el contribuyente obligado al pago. Lo anterior debido a que conforme lo mencionado a lo largo del presente documento, justificar la contribución especial de mejoras en el principio de beneficio resulta alejado de la realidad dada la imposibilidad de medir de manera objetiva el beneficio percibido por cada contribuyente. Es así que no resulta absurdo cuestionar la viabilidad de la contribución especial de mejoras, la cual podría ser sustituida con un impuesto que reemplace este tipo de tributo.

Por todo lo antes mencionado sería factible afirmar que en Ecuador se cuestiona la vigencia del principio de beneficio en la contribución especial de mejoras; sin embargo, la



norma se ha mantenido, lo cual justifica el cobro de este tipo de tributos. Lo más conveniente sería actualizar la regulación tributaria local y no pretender fundamentar la creación de una contribución especial de mejoras en la existencia de un beneficio (que conforme lo demostrado no resulta fácilmente cuantificable e inclusive en ciertos casos podría no existir) sino más bien en la necesidad del Estado de recuperar la inversión realizada.

## BIBLIOGRAFÍA

Arrijoa Vizcaino, Adolfo. “*Derecho Fiscal*”, México, Themis, 1995, p. 172.

Ataliba, Gerardo *Hipótesis de incidencia tributaria*, Lima, quinta edición, Editores Ltada. Malbeiros, 1992, p. 171.

Benítez Rivas, Alfredo *Derecho Tributario*, Azul Editores, La Paz, 2009, p. 227 y siguientes.

Bulit Goñi Enrique, Tributos vinculados: tasas y contribuciones especiales en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Volumen II, Bogotá, Editorial Temis, S.A., 2011, p. 226-227; 247-248.

Fernández Cadavid, Alberto *La Contribución de valorización en Colombia*, Temis, Bogotá, 1981, p. 332 y siguientes.

Fernández Junquera, Manuela Tasas y contribuciones especiales: dos tributos controvertidos, en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Vol. II, Bogotá, Editorial Temis, S.A, 2011, p. 452 y 453

Ferreiro Lapatza, Juan José Contribuciones Especiales en *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, 18 Edición, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2002, p. 874, 785.

Flores Zavala, Ernesto *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Editorial Porrúa, 1996, p. 134.

García Novoa, César *El Concepto del Tributo*, Lima, Tax Editor, 2009, p. 299.

Génova Galván, Alberto *La Hacienda local española*, Madrid, Impresión T. Mesón de Paños, 1985, p. 18.

- Giannini ,A.D. *Instituciones de Derecho Tributario*, México, editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 21.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Editorial Depalma, Argentina, 1962 p. 259:
- González Sánchez, Manuel Los Sujetos Pasivos, el Estado, los Entes Locales y Otros Sujetos en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Tomo Segundo, TEMIS, Bogotá, 2001, p. 135.
- Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, Quito, Kontaktos, 2012, p. 10.
- Hernández Berengel Luis, El tributo, definición y clasificación, en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Volumen II, Editorial Temis, S.A., Bogotá, 2011 p. 917.
- Hernández Berengel, Luis *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Bogotá, Vol. II, Editorial Temis, S.A., 2011, p. 149.
- Hoyos Jiménez, Catalina Tributos vinculados y parafiscalidad en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, Bogotá, Vol. II, Editorial Temis, S.A., 2011, p. 572.
- Iturralde Dávalos, Felipe *Manual de Tributación Municipal*, Quito, Edición Trama, 1998, p. 209 y siguientes.
- Jarach, Dino *El hecho imponible*, Segunda Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 68.
- Jiménez González, Antonio *Lecciones de Derecho Tributario*, México, Cengage Learning Editores, 2004, p. 104.

- Macón, Jorge y José Merino Mañón, *Contribución de mejoras en América Latina*, México, Fondo de Cultura Económica, 1976, p. 30-33.
- Mejía Salazar, Álvaro *Diccionario Derecho Tributario*, Quito, Talleres de la CEP, 2012, p. 67.
- Memora Técnica, Alcaldía Mayor de Bogotá, *Distribución de la Contribución de valorización por beneficio local*, Bogotá, 2007, p. 8.
- Menendez Moreno, Alejandro *Derecho Financiero y Tributario*, Valladolid, Lex Nova, Décima Edición, 2009, p. 147.
- Merino Jara, Isaac *Contribuciones Especiales*, Navarra, Editorial Aranzadi, 2002, p. 78.
- Montaño, Cesar La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina en *Tópicos Fiscales Contemporáneos*, Cucea, Guadalajara, 2004, p. 229.
- Montaño, César y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano, fundamentos y prácticas*, Corporación Editora Nacional, Quito, 2014, p. 203.
- Navarrine, Susana y Rubén Asorey, *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, p. 2.
- Patiño Ledesma, Rodrigo *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Tomo I Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Cuenca, Universidad del Azuay, 2013, p. 269.
- Pérez de Ayala, José Luis *Las Ficciones en el Derecho Tributario*, Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p. 193.

Piza Rodríguez, Julio Roberto Capacidad Económica como principio del Sistema Tributario en *Revista de Derecho Fiscal*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 62.

Plaza Vega, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y derecho tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 2000, p. 912.

Plaza Vega, Mauricio El liberalismo y la teoría de los tributos en *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Quito, Editorial Temis, 1995, p. 908.

Rodríguez Lobato, Raúl *Derecho Fiscal*, Universidad Autónoma de México, México, 1983, p. 172, 176 y 177.

Romero, Jorge Enrique *Derecho Administrativo Especial: contratación administrativa*, San José, Ed. Univ. Estatal a Distancia, 2002, p. 158 y Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Tomo I Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Cuenca, Universidad del Azuay, 2013, p. 269.

Saldaña, Alejandro *Curso Elemental de Derecho Tributario*, ISEF, Primera Edición, México, 2005, p. 35, 36 y 37

Troya Jaramillo, José Vicente *Derecho Tributario Internacional*, Vol. IV Serie Estudios Jurídicos, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990, p. 145.

Valdés Villarreal, Miguel la Justicia en las Contribuciones en *Principios Tributarios Constitucionales*, Salamanca, Instituto Cultural Domecq, 1992, p. 28.

## **NORMATIVA REFERIDA**

Código Orgánico de Organización Territorial, Registro Oficial Suplemento 303 del 19 de octubre de 2010.

Código Tributario Boliviano, Ley N° 2492 de 2 de Agosto de 2003.

Código Tributario Nacional Brasileño, Ley No. 5172, publicada en el Diario Oficial de la Unión el 27 de octubre de 1966, rectificada el 31 de octubre de 1966.

Constitución Política del Ecuador

Decreto Colombiano No. 1604 de 1966

Ley 105 de 1993

Ley 105 de 1993.

Ley 7401 publicada en el Boletín Oficial de Salta, Argentina, No. 17444 del 18 de agosto de 2006.

Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León, México.

Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo No. 776 publicado el 31 de diciembre de 1993.

Ley Española 39/1998 Reguladora de las Haciendas Locales

Ley General Tributaria Española, Ley 58/2003 de 17 de diciembre de 2003.

Ley Orgánica del Poder Público Municipal de Venezuela expedida el 21 de diciembre de 2010.

Modelo de Código Tributario para América Latina, artículo 15.

Ordenanza que racionaliza el cobro de contribución especial de mejoras” aplicable en el Distrito Metropolitano de Quito publicada en el Segundo Suplemento al Registro Oficial N. 599 del 19 de diciembre del 2011

Ordenanza que reglamenta la aplicación, cobro y exoneración de las tasas, tarifas y contribuciones especiales en el Cantón Pichincha, provincia de Manabí emitida el 29 de octubre de 2010, p. 2.

Ordenanza que regula la contribución especial de mejoras generales y el fondo para el mantenimiento vial de aporte comunitario de la provincia de Esmeraldas Publicada en el Registro Oficial Edición Especial No. 52 del 24 de septiembre de 2013

Ordenanza que regula la contribución especial de mejoras por las obras de expansión de los servicios de agua potable y alcantarillado, financiadas mediante créditos con el Banco del Estado en la ciudad de Guayaquil, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 216 del 1 de abril de 2014.

Ordenanza sustitutiva de aquella que reglamenta la aplicación, cobro y exoneración de las tasas tarifas y contribuciones especiales de mejoras en el cantón Pichincha, provincia de Manabí, publicada en el Registro Oficial No. 102 del 16 de octubre de 2013.

Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) RD Legislativo 4/2004 de 5 de marzo de 2004.

## **JURISPRUDENCIA**

Corte Nacional expediente de Casación 119, sentencia publicada en el Suplemento al Registro Oficial No. 11 del 17 de enero de 2008.

Expediente de casación No. 76 publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 539 del 6 de noviembre de 2012.

Sentencia de 19 de agosto de 1976 dentro del expediente 030-75, Jurisprudencia Constitucional, Sentencias de Corte Plena, 1938-1982, tomo II, Editorial Universidad Estatal a distancia, Costa Rica.

Sentencia de la Corte Constitucional de Colombia C-152 de 1997.

Sentencia emitida por el Tribunal Superior de Andalucía el 26 de marzo de 2003, JT 2003, 1378

Sentencia No. 16 Corte Nacional de Justicia, publicada en la Gaceta Judicial No. 2 del 12 de septiembre de 1994

Sentencia Tribunal Supremo Español emitida el 10 de julio de 1998, RJ 1998, 6040.

Tribunal Constitucional de Perú, expediente N.º 0918-2002-AA/TC, Lima, sentencia de 14 de enero de 2005.

## **PAGINAS WEB**

Curso de fiscalidad básica en <http://www.adrformacion.com/cursos/fiscal2/leccion1/tutorial4.html>, 16 de enero de 2014, consultada 16 de enero de 2014.

Dr. Jaime Piza, *Tributo, Concepto y Clases*, Bogotá, 2010, página 5 en <http://www.slideshare.net/bbcuchi/teoria-de-contribuciones-parafiscales-venezuela-colombia>, consultada el 13 de diciembre de 2013.



Fiscalidad a distancia en  
<http://www.adrformacion.com/cursos/fiscal2/leccion1/tutorial4.html>, consultada 16 de  
enero de 2014

[http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catfinpub/material/lectura%204\\_2.pdf](http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catfinpub/material/lectura%204_2.pdf), Facultad de  
Ciencias Económicas y de Administración, Universidad de la República de Paraguay,  
consultada 16 de enero de 2014.

Mariano A. Ricciardi “El rol del Estado y el dilema entre eficiencia y equidad”, abril de 2008  
en <http://www.eumed.net/rev/cccss/0712/mar.htm>, consultado 16 de enero de 2014.

Publicación de Diplomado en Finanzas públicas para la competitividad y el desarrollo del  
Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, México, 2006 en  
[http://ftp.ruv.itesm.mx/pub/sociales/dfp/m3\\_conceptos.pdf](http://ftp.ruv.itesm.mx/pub/sociales/dfp/m3_conceptos.pdf) , consultado 16 de enero de  
2014.