

## **La verdad sobre la contribución predial en la Ley de Defensa contra Incendios: ¿Impuesto, tasa o contribución especial? Desentrañando la verdadera naturaleza jurídica de este tributo**

*“The Truth About Property Tax Contribution in the Fire Defense Law: Tax, Fee, or Special Contribution? Unraveling the True Legal Nature of This Levy”*

**Héctor Eduardo Rangel Urdaneta**

Pontificia Universidad Católica del Ecuador sede Manabí

*herangel@pucesm.edu.ec*

*ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0004-9354-1726>*

**María José Alcívar Quijano**

Pontificia Universidad Católica del Ecuador sede Manabí

*mjalcivarq@pucesm.edu.ec*

*ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7974-017X>*

**Karina Alejandra Haro Tufiño**

Pontificia Universidad Católica del Ecuador sede Manabí

*kaharot@pucesm.edu.ec*

*ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0004-6670-5684>*

---

### **RESUMEN**

**Palabras clave:** Contribución predial, Ley de Defensa contra Incendios, tributo, impuesto adicional, contribución especial, tasa, clasificación tributaria, exoneraciones.

El presente artículo examina la naturaleza jurídica de la «contribución predial» establecida en la Ley de Defensa contra Incendios (LDCI), la cual se destina al financiamiento de los cuerpos de bomberos a nivel nacional. Esta contribución, equivalente al 0,15 por mil del impuesto predial recaudado, ha sido asumida como una contribución especial sin mayor cuestionamiento o análisis crítico. A través de un análisis jurídico y doctrinario, se argumenta que esta «contribución predial» en realidad constituye un impuesto adicional y no una tasa o contribución especial, ya que ni está vinculada a un servicio público general y divisible para tratarlo como tasa, ni se trata de una obra pública que genere beneficios a favor de un universo determinado de contribuyentes, para que se le considere como una contribución especial de mejoras. La correcta clasificación de este tributo tiene implicaciones directas en la aplicación de las exoneraciones previstas en el artículo 35 del Código Orgánico Tributario, por lo que se analiza su evolución normativa, la reforma de 1981 y su impacto en la legislación vigente.

## ABSTRACT

### Keywords:

Property tax contribution, Fire Defense Law, tax, additional tax, special contribution, fee, tax classification, exemptions.

This article examines the legal nature of the "property tax contribution" established in the Fire Defense Law (LDCI), which is allocated to the financing of fire departments nationwide. This contribution, equivalent to 0.15 per thousand of the collected property tax, has been assumed as a special contribution without significant questioning or critical analysis. Through a legal and doctrinal analysis, it is argued that this "property tax contribution" actually constitutes an additional tax rather than a fee or special contribution, as it is neither linked to a general and divisible public service to be classified as a fee, nor does it correspond to a public work that generates benefits for a specific group of taxpayers to be considered a special improvement contribution. The proper classification of this tax has direct implications for the application of the exemptions provided in Article 35 of the Organic Tax Code; therefore, its regulatory evolution, the 1981 reform, and its impact on current legislation are analyzed.

## Introducción y planteamiento del problema

Desde la Codificación Tributaria en Ecuador en 1975, el ordenamiento jurídico ecuatoriano no había adoptado un concepto de «tributo». Recién con la reforma tributaria del año 2021, el segundo inciso del artículo 1 del Código Orgánico Tributario (COT), definió al «tributo» como “la prestación pecuniaria exigida por el Estado, a través de entes nacionales o seccionales o de excepción, como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, con el objetivo de satisfacer necesidades públicas. Los tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales.”

En este orden de ideas, nuestro COT mantuvo la clasificación tripartita del tributo en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Por tanto, se puede afirmar que, entre el tributo y las categorías tributarias específicas antes mencionadas, existe una relación de género a especie. De modo que, todas las especies tributarias comparten los caracteres comunes de: (i) ser una prestación pecuniaria; (ii) exigida por el Estado; (iii) como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la Ley y (iv) con el objeto de satisfacer necesidades públicas.

Ahora bien, identificar los caracteres comunes de los tributos, al menos desde el punto de vista de nuestro derecho positivo, ya no es un problema. En efecto, si bien esta clasificación tripartita del tributo existe con certeza desde el año 1975 en el contexto ecuatoriano, lo que no se ha adoptado todavía, es una definición específica de cada una de las categorías tributarias antes mencionadas. Entonces, el problema o desafío, se puede plantear en los siguientes términos: ¿cuáles son los elementos que distinguen o diferencian cada una de las categorías o especies tributarias?, en otras palabras ¿cuáles son los caracteres o atributos que hacen que un tributo se considere impuesto, tasa o contribución especial?

Este particular, ha sido tratado desde hace mucho tiempo en la doctrina. Ahora bien, merece la pena preguntarse ¿por qué sería importante conocer cada uno de los elementos que distinguen a una especie tributaria de otra?

La respuesta a esa pregunta podemos resumirla de esta forma: la necesidad de caracterizar cada una de las categorías tributarias resulta fundamental en el quehacer del derecho tributario, porque la naturaleza jurídica del tributo, no depende del nomen juris o nombre jurídico que se le asigne al tributo, sino de los caracteres y atributos que lo definen. Esta caracterización permite identificar desde su diseño, su verdadera naturaleza jurídica.

En el ordenamiento ecuatoriano son varios los casos identificados en los que la naturaleza jurídica de un tributo, ha sido cuestionada. A título de ejemplo, se puede mencionar el caso de la denominada «tasa de seguridad ciudadana».

En efecto, antes de que la Corte Constitucional (2021), mediante la Sentencia No. 70-11-IN/21 condicionara la constitucionalidad de este tributo al cumplimiento de algunos requisitos, la doctrina había denunciado que la configuración de ese tributo, realmente correspondía a la de un «impuesto». Específicamente, Montaña Galarza (2011) apuntó que, “tal como ocurre con algunas instituciones del Derecho Tributario ecuatoriano, determinar cuál es la naturaleza jurídica de la “Tasa de Seguridad Ciudadana” presenta más de una dificultad. Sin embargo, a pesar de que su denominación genera confusión, resulta fácil concluir que no es una tasa” (p. 165).

En mi criterio, fue un desacierto de la Corte Constitucional, condicionar la existencia de la tasa de seguridad ciudadana a los requisitos establecidos en el fallo No. 70-11-IN/21, fundamentalmente debido a que la tasa, debería poder dividirse en unidades de uso o consumo para poder determinar razonablemente el costo del servicio. En este sentido, resulta pertinente traer a colación el eje central del razonamiento de Montaña (2011) -criterio que comparto-, quien expuso sobre el aspecto bajo estudio que:

Incluso si se considerara que el hecho generador de la "Tasa de Seguridad Ciudadana" es la prestación de servicios de seguridad, existirían al menos dos razones por las que ello no podría ocasionar el nacimiento del gravamen. Primero, porque si la tasa se crea para prestar un servicio, la prestación no es efectiva sino potencial. Segundo, porque los servicios de seguridad ciudadana no son divisibles ni mensurables individualmente para la definición del quantum de beneficio que ha recibido cada contribuyente y de carga tributaria que le correspondería asumir, ya que su destinatario no puede ser particularizado. Nos queda claro que la prestación de los servicios en que consiste el hecho generador de la tasa debe cumplir ciertos requisitos, pero, según explicamos, la prestación de los servicios a los que se refiere la "Tasa de Seguridad Ciudadana" al parecer no cumple con dos de ellos. Por ese motivo, a pesar de que la denominación parece indicar lo contrario, la "Tasa de Seguridad Ciudadana" no configura, en estricto sentido, una verdadera tasa. (p. 151-152)

En el caso en referencia, -en mi opinión- la Corte tuvo en cuenta el impacto financiero que hubiera tenido sobre las finanzas públicas del Distrito Metropolitano de Quito, expulsar del ordenamiento jurídico tributario municipal la tasa de seguridad ciudadana, por lo que, en el fondo, la Corte actuó bajo un criterio de sostenibilidad fiscal, esto es, argumentó y justificó que la tasa podía existir siempre que cumpla con los requisitos que se mencionan a continuación:

3.1. Que la tasa fijada por servicios de seguridad ciudadana establezca un accionar estatal determinado; 3.2. Que la tarifa que se establezca por los servicios de seguridad ciudadana, responda a los costos en los que incurre el GAD para la prestación del servicio vinculado a la tasa, de tal forma que se respeten el principio de provocación y recuperación de costos y el principio de equivalencia; y, 3.3. Que se establezcan mecanismos de medición de satisfacción del servicio prestado. (Corte Constitucional, 2021, p. 28)

El caso anterior, nos sirve de ejemplo para ilustrar lo importante que es caracterizar y clasificar dentro de la categoría correcta a los tributos. Si la Corte Constitucional hubiera adoptado la postura que el profesor Montaña Galarza había fundamentado, la conclusión no podía haber sido otra que, expulsar del ordenamiento tributario municipal a la tasa de seguridad ciudadana, por ser inconstitucional, entre otras cosas, porque los gobiernos municipales no tienen competencia para crear, modificar o suprimir impuestos, pero en cambio sí la tienen, de acuerdo al artículo 264 numeral 5 de la Constitución de la República para “Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.”

Dentro de este contexto, el caso que será tratado en este artículo es el de la «contribución predial» establecida en la Ley de Defensa Contra Incendios (LDCI). Ciertamente, el artículo 33 del instrumento legal mencionado establece una «contribución predial» en favor de los cuerpos de bomberos, equivalente al 0,15 por mil del impuesto predial, este último, considerado una de las fuentes de ingresos tributarios más importantes para cada uno de los 221 municipios que actualmente existen en el país. El artículo en cuestión y que será revisado con detenimiento en este trabajo, establece textualmente lo siguiente:

Art. 33.- Unifícase la contribución predial a favor de todos los cuerpos de bomberos de la República en el cero punto quince por mil, tanto en las parroquias urbanas como en las parroquias rurales, a las cuales se les hace extensivo.

Como se puede observar, la denominación del tributo es «contribución predial». Sin embargo, la pregunta central, más allá de la denominación que se la asignado, es: ¿estamos frente a un impuesto, una tasa o una contribución especial?. Si estuviéramos frente a una categoría tributaria que no es contribución especial, entonces ¿frente a qué clase de tributo nos encontramos y cuáles serían las implicaciones legales de esta consideración?. El párrafo precedente, delimita el problema de estudio que se examina en este artículo, esto es, si la contribución predial cumple los criterios para ser considerada una contribución especial o si, en realidad, constituye una tasa o un impuesto, con el fin de esclarecer su tratamiento jurídico, para lo cual revisaremos tanto la doctrina especializada como los antecedentes normativos que informan esta contribución predial y finalmente examinaremos las implicaciones legales de nuestra postura sobre dicho particular.

### **Caracterización de los tributos**

De acuerdo con Jarach (1982), existen tres criterios fundamentales para la imposición tributaria. Según dicho autor:

En efecto, si teóricamente, es decir, a priori, prescindiendo de las leyes positivas, nos preguntamos cuáles son los criterios que pueden ser elegidos para someter a los contribuyentes a tributos y que son adecuados para que el Estado logre su propósito, no encontramos sino tres grandes categorías: someter a tributo a los que reciben un servicio del Estado, a los que reciben una ventaja u ocasionan un gasto, o a los que poseen la capacidad de pagar, es decir, capacidad contributiva.

Siempre dentro del terreno teórico, podemos distinguir tres categorías de tributos: los que corresponden al primer principio (tasas), al segundo (contribuciones) y al tercero (impuestos). (Jarach, 1982, p. 86)

Siguiendo esta línea de ideas, se puede afirmar que las tasas se generan debido a la recepción de un servicio por parte del Estado; en el caso de las contribuciones estas serían pagadas por sujetos que han recibido una ventaja u ocasionan un gasto y finalmente, aquellos que tienen capacidad contributiva estarían sujetos al pago de impuestos. Lo que queda claro, es que Jarach se inscribe en esta corriente que clasifica en tres categorías al tributo, las mismas que existen en nuestro ordenamiento jurídico desde 1975, aunque sin una definición específica. Por su parte, Troya Jaramillo (2014) distingue las categorías tributarias bajo examen, analizando lo que cada tipo de tributo debería financiar:

Los servicios públicos generales e indivisibles deben financiarse con impuestos, mientras que los servicios públicos generales y divisibles, con tasas. Por su parte, las obras públicas que comportan un beneficio para la comunidad, pero que al mismo tiempo conllevan una ventaja especial para ciertos administrados, deben financiarse en parte con impuestos y en parte con contribuciones especiales denominadas de mejoras. De ello resulta que el impuesto, desde el ángulo financiero, es el tributo que financia los servicios públicos generales indivisibles y, parcialmente, las obras públicas, precisamente en aquella parte en que estas son de interés general. (p. 17)

Desde la perspectiva del autor citado precedentemente, se financian con impuestos servicios públicos generales e indivisibles. Esta característica, es la que me conduce en el mismo sentido de Montaña Galarza, a rechazar la caracterización de la tasa de seguridad ciudadana, como una tasa, ya que el servicio de seguridad ciudadana realmente no sería divisible. Ergo, si el servicio público general es divisible, entonces se configura el presupuesto necesario para justificar el cobro de una tasa. Por su parte, se puede deducir de las afirmaciones de Troya Jaramillo, que aquellos sujetos que reciben una ventaja especial por la construcción de una obra pública, estarían obligados al pago de una contribución especial, lo que adicionalmente -según aclara el autor- son denominadas de contribuciones especiales de mejoras.

Examinando de forma más específica cada especie tributaria, lo que nos ayudará a perfilar mejor nuestro análisis posterior, Villegas -citado por Andara Suárez (2020)-, señala que el impuesto ha sido definido como:

el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”. A esta definición habría que acotar “en consideración a la capacidad económica del sujeto pasivo” pues no puede ser exigido un impuesto sin que esta cualidad se manifieste de forma real; aunque se podría señalar que la misma ha sido estimada por el legislador cuando configuró de forma general y abstracta el hecho que dio nacimiento a la obligación tributaria. (p. 75)

Lo relevante de esta explicación, es que el impuesto se configura de manera independiente a toda actividad estatal relativa al obligado. En otras palabras, la simple configuración del hecho imponible, hace nacer la obligación tributaria. Por ejemplo, la importación de mercancías o la compra-venta de bienes muebles, son hechos imponibles del Impuesto al Valor Agregado, por lo tanto, basta que se verifique la configuración de una transacción que consista en una importación de mercancías o una compra-venta de bienes muebles, para que se origine la obligación de pagar dicho impuesto, sin que ello signifique una actividad por parte

del Estado, en favor o beneficio directo a favor del contribuyente.

En otro orden de ideas, respecto a la contribución especial, Plazas Vega (2000) la define como: una prestación tributaria establecida por la ley o con fundamento en la ley, a favor del Estado, como titular directo o indirecto, en virtud de la realización actual o potencial de una obra o de la ejecución de una actividad de interés colectivo que no depende de la solicitud del contribuyente, pero le reporta beneficio, liquidada en función de ese beneficio y destinada a financiar la obra o la actividad de que se trate (p. 141).

La explicación que nos ofrece Plazas Vega, nos permite identificar como la contribución se encuentra asociada al beneficio que se reporta a favor de un universo de sujetos, con motivo de la ejecución de una obra pública. En la doctrina, se puede identificar desencuentros o desacuerdos sobre el carácter actual o potencial, al que refiere en este caso el autor. Lo mismo sucede con el estudio de la tasa. Sin embargo, por no constituir un elemento esencial de nuestro análisis, no profundizaremos -al menos en esta oportunidad- sobre esas diferencias.

Así mismo, en orden a comprender mejor la figura de la contribución especial y como se puede diferenciar de las otras especies tributarias, Villegas (2001), explica que:

Las contribuciones especiales tienen importancia porque la exacción está vinculada con una ventaja, y eso crea una predisposición psicológica favorable en el obligado. Si bien la contribución especial es un tributo, y como tal es coactivo, tiene relevancia la aquiescencia de la comunidad lograda por la vinculación del gravamen con actividades estatales de beneficio general.

La particularidad de la contribución especial con respecto a otros tributos es indiscutible. Se diferencia del impuesto porque, mientras en la contribución especial se requiere una actividad productora de beneficio, en el impuesto la prestación no es correlativa a actividad estatal alguna.

Con la tasa, tiene en común que ambos tributos requieren determinada actividad estatal, pero mientras en la tasa solo se exige un servicio individualizado en el contribuyente, aunque no produzca ventaja, esta ventaja o beneficio es esencial en la contribución especial. (p. 106)

Ahora bien, luego de revisar algunas nociones de la doctrina sobre los distintos tipos de tributos, es importante mencionar las definiciones contenidas en el Modelo de Código Tributario para América Latina (1968), Sobre este modelo, se declaró en las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Punta del Este (Uruguay) en 1970, lo siguiente:

El modelo del Código Tributario para América Latina, elaborado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, constituye un instrumento de alto valor científico a los fines del cumplimiento de la recomendación aprobada en las Jornadas de México de 1958, en el sentido de codificar en forma sistemática y ordenada los principios generales del derecho tributario” (Giuliani Fonrouge, Gomes de Sousa, & Valdés Costa, 1968, p. 21).

Adicionalmente, merece la pena destacar que dicho modelo “tuvo como participantes en la Comisión Redactora a los doctores Carlos Giuliani Fonrouge (Argentina), Rubens Gomes de Sousa (Brasil), Ramón Valdés Costa (Uruguay), Aurelio Camacho Rueda (Colombia), Enrique Piedrabuena (Chile), Alonso Moisés Beatriz (El Salvador), Carlos Mersán (Paraguay), Enrique Vidal Cárdenas (Perú) y Juan José

Andrés Octavio (Venezuela), todos ellos ilustres tributaristas y académicos” (Giuliani Fonrouge et al., 1968, p. 23).

En este orden de ideas, de acuerdo al MCTAL se definen los impuestos, tasas y contribuciones especiales como se indica a continuación:

- Impuesto: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente (Giuliani Fonrouge et al., 1968, p. 21).
- Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado (Giuliani Fonrouge et al., 1968, p. 21).
- Contribución especial: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación (Giuliani Fonrouge et al., 1968, p. 23).

No se puede decir que las definiciones de las categorías tributarias contenidas en el MCTAL son vinculantes para nuestro ordenamiento jurídico, pero igual que la doctrina, tales definiciones son orientadoras y servirán para nuestro análisis sobre la «contribución predial» contenida en el artículo 33 de la Ley de Defensa contra Incendios.

A guisa de conclusión, se puede concluir que el hecho generador, entendido este como aquel “presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo” según el artículo 16 del COT, para el caso del «impuesto», consiste en una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Por su parte, la «tasa» comporta la prestación de un servicio público individualizado y finalmente, la «contribución especial» tiene como hecho generador, la realización de obras públicas que genera los beneficios a favor de un universo determinado de sujetos.

Con estos precedentes, a continuación, se analiza la evolución normativa del artículo 33 de la Ley de Defensa contra Incendios, de manera que se pueda desentrañar frente a que clase o tipo de tributo nos encontramos realmente.

### **Evolución normativa del artículo 33 de la Ley de Defensa contra Incendios**

Es importante señalar, que esta disposición fue establecida antes de la entrada en vigencia de la Codificación del Código Tributario, la Constitución de la República de 2008 y el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) de 2010. En este sentido, cualquier deficiencia técnica que pueda presentar esta normativa debe analizarse a la luz del desarrollo del derecho tributario en las últimas décadas y de los cambios legislativos que han impactado el régimen fiscal de los gobiernos autónomos descentralizados (GAD).

Si bien el artículo 33 de la Ley de Defensa contra Incendios (LDCI) se refiere a una «contribución predial», su verdadera naturaleza jurídica no corresponde a la de una contribución especial, en los términos en que se delimita en la doctrina tributaria. En realidad, se trata de un impuesto adicional al impuesto predial, como fue aclarado por el propio legislador con la reforma a esta ley en 1981, a la que me referiré más adelante.

Recordemos el texto actual del artículo 33 de la LDCI en comentarios:

Art. 33.- Unifícase la contribución predial a favor de todos los cuerpos de bomberos de la República en el cero punto quince por mil, tanto en las parroquias urbanas como en las parroquias rurales, a las cuales se les hace extensivo.

El contenido de la norma revela con contundente claridad, que no se trata de una contribución especial, en los términos examinados en el acápite anterior a la luz de la doctrina y de las definiciones contenidas en el MCTAL. No comporta la construcción de una obra pública, tampoco se identifica que se produzca alguna ventaja o beneficio para un universo de contribuyentes. Este beneficio no puede ser considerado de forma general, potencial o abstracta. Tiene que existir, verificarse, configurarse. Sin duda, tales circunstancias no se verifican en este caso. En tal sentido, resulta pertinente, recordar lo que Troya Jaramillo (2014) indica respecto a la aplicación de la contribución especial en nuestro contexto. Refiere el autor que:

En el Ecuador se ha utilizado, en las pocas veces que la legislación se ha referido a este tributo, el de contribuciones especiales o de mejora, y se ha incurrido en error al equiparar dos variedades, de las cuales, la una, la contribución especial, es el género que junto al impuesto y a la tasa forman la trilogía básica de los tributos, y la otra, la contribución por mejoras, es la especie. (p. 52) De lo anterior, se deduce que no estamos frente a una contribución especial. Ahora bien, ¿estaremos frente a una tasa?. La tasa, como se consideró anteriormente conlleva la prestación de un servicio público por parte del Estado, que debe ser general y divisible. No se identifica tampoco cuál es el servicio individualizado a favor de los contribuyentes. De hecho, lo único que está claro es que la contribución nace y se genera porque un sujeto es propietario de un predio, presupuesto que constituye el hecho generador del impuesto predial. En efecto, el artículo 501 del COOTAD (2010), establece que los “sujetos pasivos de este impuesto los propietarios de predios ubicados dentro de los límites de las zonas urbanas, quienes pagarán un impuesto anual, cuyo sujeto activo es la municipalidad o distrito metropolitano respectivo, en la forma establecida por la ley.”

Por tanto, esa denominada contribución predial, es realmente un impuesto adicional al impuesto predial, que tiene como sujetos pasivos obligados a su pago, en calidad de contribuyentes, a los propietarios de los predios urbanos (también incluiría a los predios rurales). En otras palabras, esa contribución se paga por el hecho o circunstancia de tener la propiedad de un predio, lo cual, sin resquicio de dudas, se corresponde con la naturaleza jurídica de un impuesto y no de una contribución especial. Sin embargo, esta confusión genera serias consecuencias, las cuales se abordarán más adelante.

Es propicia la oportunidad para señalar que, no es admisible, especialmente en el ordenamiento tributario, que se toleren este tipo de inconsistencias o confusiones, que por supuesto, no abonan a favor de la claridad y transparencia que exige la construcción o diseño de un régimen tributario saludable, económicamente razonable e intrínsecamente justo. Considerando que, en general, la tributación incide sobre el derecho de propiedad de las personas, ya que la renta o el patrimonio son expresiones económicas del derecho de propiedad, tenemos que abogar para que aquellos que tienen la responsabilidad de diseñar los tributos, no distorsionen el régimen tributario, mediante la utilización inadecuada de las distintas especies tributarias como instrumento de captación de recursos, para el financiamiento de las necesidades públicas. En este sentido, compartimos la postura de Valdivieso Ortega (2013), quien sostiene que:

el Código Tributario del Ecuador debe contar con conceptos certeros y precisos respecto a lo que es el



tributo y cada una de sus especies, es decir: impuestos, tasas y contribuciones; sobre todo, para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que esta es considerada, en nuestro país, un derecho fundamental. Además, el establecer estas definiciones en el cuerpo legal mencionado será de mucha ayuda en la práctica, sobre todo para aquellos organismos que ostentan potestad tributaria. (p. 98)

Con todos estos antecedentes de la doctrina, se procede a revisar la reforma que sufrió el artículo 33 de la Ley de Defensa contra Incendios en el año 1981.

### **La reforma de 1981. La aclaratoria expresa del legislador sobre la naturaleza jurídica del tributo denominado «contribución especial» en la Ley de Defensa contra Incendios (LDCI): impuesto adicional**

El análisis realizado en el acápite anterior, permite concluir que la norma contenida en el artículo 33 de la LDCI no es una contribución especial sino un impuesto. Pero adicional a ese análisis técnico, no se puede soslayar, el hecho de que el carácter de impuesto de la figura bajo estudio ya fue determinada por el legislador ecuatoriano. Esto tiene una consecuencia importante en términos prácticos, ya que el asunto no tiene que ser analizado o sometido a la función judicial, pues atendiendo al principio de legalidad tributaria, si se tiene en cuenta lo que ha dicho el legislador de forma expresa sobre este asunto, nada hay que aclarar sobre la naturaleza jurídica de este tributo. Veamos.

En el Registro Oficial No. 414, de 7 de abril de 1981, se publicó una reforma a la Ley de Defensa contra Incendios. En esa reforma, la Cámara Nacional de Representantes, en ejercicio de sus facultades legislativas, clarificó la verdadera naturaleza del tributo establecido en el artículo 33 de la ley original. La normativa reformativa, estableció lo siguiente:

No. 58

#### **LA CÁMARA NACIONAL DE REPRESENTANTES EL PLENARIO DE LAS COMISIONES LEGISLATIVAS**

Considerando:

Que por Decreto No. 3109-A de 19 de diciembre de 1978, publicado en el Registro Oficial No. 747, de 9 de enero de 1979, incorporado en la Codificación de la Ley de Defensa contra Incendios de 3 de abril de 1979, publicada en el Registro Oficial No. 815, de 19 del mismo mes y año, en el inciso segundo del artículo 33 se interpreta como tasa al impuesto predial adicional del uno y medio por mil;

Que la interpretación dada por el inciso segundo del artículo 33 de la indicada Ley de Defensa contra Incendios, no guarda relación con la clasificación de los tributos, ya que doctrinariamente se trata de un impuesto que grava en forma general a los predios urbanos y rurales;

Que es conveniente restablecer las exoneraciones del indicado tributo, que favorecerían a las Instituciones de Beneficencia Públicas y privadas con finalidad social o pública;

En uso de las facultades conferidas por el artículo 66 de la Constitución Política;

**EXPIDE**

**LA SIGUIENTE REFORMA A LA LEY DE DEFENSA CONTRA INCENDIOS**

Art. 1º.- Suprímese el inciso segundo del artículo 33 de la Codificación de la Ley de Defensa contra Incendios, de 3 de abril de 1979, publicada en el Registro Oficial No. 815, de 19 de abril de 1979, que dice: “Esta contribución no será susceptible de exoneración, interpretándose como tasa por servicios, y no como adicional al impuesto predial municipal”.

Art. 2º.- Restablécense las exoneraciones del impuesto del uno y medio por mil adicional al impuesto predial, en favor de las instituciones a que se refiere el artículo 34 del Código Tributario vigente.

A partir de esta reforma, el legislador reconoció expresamente que el tributo en cuestión no era una tasa sino un impuesto adicional al impuesto predial. Este ajuste normativo se alinea con la doctrina tributaria, que distingue entre tasas, vinculadas a la prestación de un servicio público estatal general y divisible, por una parte e impuestos, que representan una obligación que se origina independientemente de la prestación de un servicio estatal, por la otra. A pesar de la importancia de esta reforma, el primer inciso del artículo 33 de la Ley mantuvo en su primer párrafo -desafortunadamente- la expresión «contribución predial», a pesar de que en la misma reforma se aclaró -como era necesario- que no se trataba de una contribución (ni de una tasa, categoría en la que anteriormente se le consideraba), sino de un impuesto.

También es relevante mencionar que, en el año 2004, la Disposición Transitoria Tercera de la Ley 2004-44 (publicada en el R.O. 429-S, 27-IX-2004) modificó la tarifa del impuesto, que en ese momento era del “uno y medio por mil”, estableciendo una nueva tarifa de “cero punto quince por mil”, aplicable a partir del año 2006.

### **Implicaciones legales y prácticas de considerar la «contribución especial» en la LDCI como un impuesto y no como una contribución especial**

Si el tributo establecido en el artículo 33 de la LDCI es un impuesto y no una contribución especial, eso comporta una serie de consecuencias de orden económico de fundamental importancia. Analicemos.

El artículo 35 del COT establece una serie de exenciones generales. Sin embargo, dichas exenciones aplican solo a los impuestos y no a las contribuciones especiales, ni a las tasas. En este sentido, el encabezado del referido artículo 35 vigente establece lo siguiente:

“Art. 35.- Exenciones generales.- Dentro de los límites que establezca la ley y sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas o especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales: (...)”

Siguiendo este orden de ideas, se puede sostener que todos los sujetos mencionados en los numerales señalados en el artículo 35 del COT, sin perjuicio de lo que dispongan leyes especiales, serían beneficiarios de la exención de la referida «contribución predial». Por lo tanto, al ser beneficiarios de la exención, no estarían obligados o sujetos al pago.

Como corolario de lo antes expuesto, atendiendo lo que establecen los numerales 1 al 4 del artículo 35 del COT, los siguientes sujetos estarían exentos del pago de la referida contribución predial:

1. El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público, las empresas

públicas constituidas al amparo de la Ley Orgánica de Empresas Públicas y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública;

2. Las instituciones del Estado, las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa y económica como entidades de derecho público o privado, para la prestación de servicios públicos;

3. Las empresas de economía mixta, en la parte que represente aportación del sector público;

4. Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;

Es importante aclarar y precisar que el artículo 34 del Código Tributario, al que se refiere la reforma de la Ley de Defensa contra Incendios, citada más arriba, corresponde actualmente al artículo 35 del referido Código Tributario, conforme a la reenumeración realizada por la Disposición Reformatoria Cuarta, numeral 1, del Código Orgánico Monetario y Financiero, publicado en el Registro Oficial Suplemento 3322, el 12 de septiembre de 2014.

Estas consideraciones permiten sostener, que el restablecimiento de las exoneraciones prevista en la reforma del artículo 33 de la LDCI del año 1981, se mantiene vigente, de modo que la conclusión ineludible de este acápite, es que los sujetos mencionados en el artículo 35 del COT, son beneficiarios de la exoneración del impuesto denominado «contribución predial» y por tanto, no están obligados a su pago, dejando a salvo la expresión “sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas o especiales”.

Las reflexiones anteriores, no significan que el tributo (impuesto) establecido a favor de los cuerpos de bomberos en el artículo 33 de la Ley de Defensa contra Incendio, no sea importante. Tampoco se está afirmando que no se deba pagar. Las consideraciones de este estudio, lo que muestran es que la contribución predial contenida en la LDCI ha sido mal caracterizada y que no se trata de una contribución especial y tampoco de una tasa, sino de un impuesto y que esta consideración conlleva unas consecuencias jurídicas que no se pueden pasar por alto, como reconocer a los sujetos mencionados en el artículo 35 del COT como beneficiarios de la exención del referido tributo. No es menos importante, señalar que con este trabajo, se muestra de forma precisa, cómo se ha desconfigurado el tributo al fijar una denominación (contribución predial) que no corresponde con su verdadera naturaleza (impuesto), confusiones que deben evitarse en atención al principio constitucional de transparencia que informa el régimen tributario en nuestro país y no menos importante, del principio-derecho a la seguridad jurídica establecido en el artículo 82 de la Carta Magna.

Este análisis pretende también, generar una reflexión sobre la naturaleza de los tributos y cómo es importante su caracterización, más que el nombre que el legislador le asigne, porque de otra manera, tendríamos una fiesta de disfraces, donde encontraríamos tasas disfrazadas de impuestos e impuestos disfrazados de contribuciones y la única forma de hacer valer el principio de legalidad tributaria, aquel según el cual: no hay tributo sin representación que es equivalente a decir que no hay tributo sin ley, sería descarada y despiadadamente burlado por las autoridades y la reserva de ley en materia tributaria, se convertiría sólo en una referencia histórica, sin aplicación y sin proyección práctica en el quehacer de esta disciplina.

## Conclusiones

Las consideraciones expuestas en este trabajo, permiten formular las siguientes conclusiones:

- La naturaleza jurídica de un tributo no depende del nombre o denominación que le asigne el legislador.
- Para determinar su naturaleza jurídica, el tributo debe ser examinado a la luz de los atributos que los caracterizan, para lo cual sirven de guía las definiciones de la doctrina, los referentes contenidos en los modelos de código tributario y también los pronunciamientos de los órganos que conforman la administración de justicia. No obstante, cada caso debe ser analizado atendiendo al contexto que le dio origen y los motivos por los cuales se estableció.
- La «contribución predial» establecida en el artículo 33 de la LDCI posee las características de un impuesto adicional y no de una contribución especial o una tasa.
- Al tratarse de un impuesto adicional, los sujetos mencionados en el artículo 35 del Código Orgánico Tributario, estarían exentos del pago de la «contribución predial», ya que tales exoneraciones aplican a los impuestos, pero no a las contribuciones especiales, ni a las tasas.
- En términos prácticos, la aplicación de este análisis no requiere ningún pronunciamiento judicial que tenga como finalidad aclarar la naturaleza jurídica del tributo examinado, ya que en la reforma de 1981, el legislador nacional se encargó de aclararlo de forma expresa.

## Referencias

Andara Suárez, L. J. (2020). Manual de derecho tributario I: Derecho sustantivo (2.a ed.). [file:///C:/Users/HP/Downloads/Dialnet-ManualDeDerechoTributarioIDerechoSustantivo-850841%20\(10\).pdf](file:///C:/Users/HP/Downloads/Dialnet-ManualDeDerechoTributarioIDerechoSustantivo-850841%20(10).pdf)

Constitución de la República del Ecuador. (2008, octubre 20). Registro Oficial, 449.  
Corte Constitucional. (2021, septiembre 22). Sentencia No. 70-11-IN/21. [https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10\\_DWL\\_FL/e2NhenBldGE6J3RyYW1pdGUnLCBldWlkOicwMTViMWU3ZS0wZjFmLTQ5YzYtYjZhOC0wMWQ4YjZlNzY3MWMucGRmJ30=](https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_DWL_FL/e2NhenBldGE6J3RyYW1pdGUnLCBldWlkOicwMTViMWU3ZS0wZjFmLTQ5YzYtYjZhOC0wMWQ4YjZlNzY3MWMucGRmJ30=)

Ecuador. (2005, junio 14). Código Tributario. Registro Oficial, 38. Última modificación: 21 de noviembre de 2021.

Ecuador. (1979, abril 19). Ley de Defensa contra Incendios. Registro Oficial, 815. Última modificación: 23 de octubre de 2018.

Giuliani Fonrouge, C. M., Gomes de Sousa, R., & Valdés Costa, R. (1968). Reforma tributaria para América Latina III: Modelo de Código Tributario. Secretaría General Organización de Estados Americanos. [https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario\\_OEA-BID\\_Ultimo.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf)

Jarach, D. (1982). El hecho imponible: Teoría general del derecho tributario sustantivo (3.a ed.). Abeledo-Perrot. [https://www.academia.edu/38744989/Dino\\_Jarach\\_el\\_hecho\\_imponibleLaínez](https://www.academia.edu/38744989/Dino_Jarach_el_hecho_imponibleLaínez)

Montaño Galarza, C. (2011). Análisis del fallo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dictado dentro del recurso No. 188-2010, referente a la legalidad de la Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana. Foro: Revista de Derecho, 15(I Semestre), 145-167. <http://hdl.handle.net/10644/3134>

Plazas Vega, M. A. (2000). Los tributos vinculados. Estudios Socio-Jurídicos, 2(1), 97-172. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2725341>

Troya Jaramillo, J. V. (2014). Lecciones de derecho tributario (1.a ed.). Corporación de Estudios y Publicaciones.

Valdivieso Ortega, G. (2013). La tasa, un tributo que ha sido desnaturalizado en Ecuador. Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; Corporación Editora Nacional. <http://hdl.handle.net/10644/4013>

Villegas, H. B. (2001). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (7.a ed.). Ediciones De Palma.