

## El estado de la descentralización fiscal en el Ecuador

*José Suing\**

### RESUMEN

La descentralización fiscal ha tenido un mejor desarrollo relativo si se la compara con la descentralización administrativa de la que es su complemento; se pueden mostrar resultados visibles en dos escenarios que forman parte de su contenido esencial: por una parte, la transferencia de recursos del presupuesto general del Estado a favor de los gobiernos autónomos descentralizados que observan los criterios de asignación contemplados en la Constitución, ha logrado definir el sistema de transferencia de recursos que cumple con sus características esenciales: ser predecible, automática y oportuna. Por otra parte, está el sistema impositivo subnacional que, con su base constitucional, se ha desarrollado en la legislación secundaria, de manera que tres de los cuatro niveles de gobierno subnacional tienen la posibilidad real de incrementar sus recursos propios, a través del ejercicio de la potestad tributaria que les permite crear, modificar y exonerar tasas y contribuciones especiales de mejoras, dentro del ámbito de competencias de cada nivel.

**PALABRAS CLAVE:** Descentralización, descentralización fiscal, gobiernos autónomos descentralizados, recursos financieros, transferencias, presupuesto estatal.

### SUMMARY

Fiscal decentralization has had a better relative development when compared to administrative decentralization of which is its complement; visible results can be displayed in two scenarios that are part of its substance: On the one hand, the transfer of resources from the state budget, in favor of decentralized self-governments, noting that the allocation criteria set out in the Constitution, has managed to define the transfer system resource that meets their essential characteristics: be predictable, automatic and timely. On the other hand, there is the subnational tax system, with its constitutional basis that has been developed in secondary legislation, so that three of the four levels of subnational government have the real possibility of increasing their own resources, through the exercise of the taxing power that enables them to create, modify and waive fees and special taxes for improvements within the competence of each level.

\* Docente contratado del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

KEY WORDS: Decentralization, fiscal decentralization, decentralized self-governments, financial resources, transfers, state budget.

FORO

## INTRODUCCIÓN

La descentralización, de manera general, es entendida como la transferencia de competencias y atribuciones desde el nivel central hacia niveles subnacionales o a la propia institucionalidad del gobierno central en sus niveles subordinados, con el propósito de mejorar las condiciones de prestación de los servicios o de la gestión de las competencias estatales. Dependiendo del mayor o menor grado de dependencia de las estructuras del nivel central de gobierno que se obtiene fruto de los procesos de transferencia, se puede hablar de descentralización propiamente dicha, de desconcentración, de delegación y hasta de privatización. Según el ámbito y materia que cubre la transferencia, puede tratarse de descentralización política, de descentralización administrativa y de descentralización financiera o fiscal, que, en algunos casos se comparten y complementan unas con otras.

Para orientar los procesos, se reconocen principios que gobiernan la descentralización como los de subsidiariedad, complementariedad, solidaridad, flexibilidad y gradualidad, cada uno con su contenido y alcance específico.<sup>1</sup>

## LOS MOMENTOS DE LA DESCENTRALIZACIÓN EN EL ECUADOR

Al indagar qué ha ocurrido con la descentralización en el Ecuador, se puede identificar en los últimos veinte años al menos cuatro momentos claramente diferenciados: i) El inicio de la discusión con su inclusión tanto en la Constitución (la de 1979, con sus reformas) como en la legislación secundaria (Ley de Modernización del Estado, de 1993), que no genera mayor efecto práctico, salvo el posicionamiento del tema en la discusión pública y académica, puesto que, de mano de la referida ley, mayor interés tuvo la reducción del tamaño del Estado a través de la compra de renuncias y supresión de partidas y los intentos de privatización de los principales negocios

---

1. Ideas tomadas de la obra de José Suing, *Gobiernos autónomos descentralizados*, Loja, UTPL, 2010.

públicos.<sup>2</sup> ii) La profundización del marco normativo con la expedición de la Ley de asignación del 15 % del presupuesto general del Estado para los gobiernos seccionales autónomos (marzo de 2007) y la Ley de descentralización y participación social (noviembre de 2007), así como las normas constitucionales incorporadas en las reformas de 1998 que consagran el modelo voluntario/obligatorio, la posibilidad de transferir todas las competencias, excepto las expresamente enunciadas en el art. 226 de la Constitución, la exigencia de capacidad operativa al organismo receptor para asumir nuevas competencias y el condicionante de que no habrá transferencia de competencias sin recursos y viceversa, período en el que tampoco hubo ejecución del proceso, aunque sí una suerte de preparación de las condiciones para lo que vendría más adelante. iii) La ejecución del proceso de descentralización como estrategia para frenar los vientos autonomistas<sup>3</sup> que se evidenciaron en las consultas populares realizadas en cinco provincias, a partir de mediados del 2001 con la expedición del Reglamento a la Ley de descentralización, al que, de alguna manera y de forma poco ortodoxa, se incorporaron los contenidos constitucionales de 1998, la formulación del primer plan nacional de descentralización, que permitió ejecutar ya procesos de transferencia de competencias, en el período comprendido entre 2001 y 2006, muchos de ellos inacabados por la abierta o solapada oposición principalmente de los mandos medios del nivel central de gobierno.<sup>4</sup> También en esta etapa, marca un hito la reforma a la Ley Orgánica de Régimen Municipal de 2004 que en la materia, incorpora el procedimiento para la ejecución del proceso, antes contemplado únicamente en el reglamento a la ley de descentralización,<sup>5</sup> que siguió vigente para los procesos del otro

- 
2. Para desencanto de muchos, la privatización tampoco logró sus propósitos, pues, a más de la concreción de unos pocos casos, como la venta de Ecuatoriana de Aviación, la línea de bandera y parte de los paquetes accionarios de propiedad pública en las empresas cementeras, los demás casos no se pueden llamar de privatización porque únicamente lo que se cambió fue la forma de las sociedades, de instituciones públicas (institutos como INECCEL, o empresas como EMETEL o las eléctricas) a formas privadas, principalmente sociedades anónimas, sin que se haya privatizado la titularidad del capital, muy a tono con lo que se conoce como la huida del derecho público hacia formas privadas. Juan Carlos Cassagne, *Tendencias del derecho administrativo*, documento de la Universidad de Salamanca, 2005.
  3. Las demandas de autonomía provincial fueron auspiciadas por los prefectos provinciales, mediante la formulación de preguntas cerradas que no daban opción al electorado a pronunciarse en contra de ellas.
  4. De estos procesos, son decisivos los de transferencia de competencias en materia de salud hacia el gobierno municipal de Cotacachi, que finalmente, no se perfeccionó por la falta de transferencia de recursos económicos, pese a que los demás aspectos fueron asumidos por la administración municipal; y, en esa misma línea paradigmática, la transferencia del sistema nacional ferroviario a la mancomunidad de 33 municipios que fue revertida por Decreto Ejecutivo ya en la presidencia de Rafael Correa, a través de la curiosa figura de la “resiliación” del convenio de transferencia a la que no se opuso ninguna autoridad representante de los gobiernos municipales integrantes de la mancomunidad, abortando el proceso antes de que se concrete, pese a que la ley señalaba como definitiva.
  5. La falta de claridad del proceso previsto en el reglamento en más de una ocasión fue tomado como excusa para no avanzar en la ejecución de algunos ya iniciados o, por otra parte, se intentó complementarlo sectorialmente como fue el Acuerdo 55 del Ministerio del Ambiente, que en fin de cuentas estableció su propio mecanismo de transferencia.

nivel de gobierno, los provinciales. iv) La Constitución de 2008 que incorpora en su título V, de “Organización Territorial del Estado”, la identificación de competencias exclusivas por niveles de gobierno, desde el nacional hasta el parroquial rural, el reconocimiento de la existencia de competencias concurrentes, adicionales y residuales, el sistema nacional de competencias con el enunciado de su institucionalidad que posteriormente se concreta en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD (octubre de 2010), el mecanismo para identificar recursos a través de las comisiones técnicas integradas por representantes de los diferentes niveles de gobierno y dos características decidoras del sistema: *obligatorio*, su cualidad primordial que marca diferencia con el modelo voluntario/obligatorio de la Constitución de 1998 y *progresivo*, que puede modular la forma de ejecución de las competencias transferidas o la transferencia misma de aquellas. La discusión sobre el proceso constituyente y la expedición de la nueva Constitución entre 2007 y 2008, postergó la continuidad en la ejecución de los procesos de descentralización que hasta entonces habían logrado algunos avances, en muchos de los cuales se adelantaron negociaciones y acuerdos, a la espera de las nuevas reglas y la nueva institucionalidad; el proceso, con las reglas de la Constitución de 2008 no ha tomado un ritmo diferente, pues, a pesar de que existe ya la normativa secundaria que desarrolla las disposiciones constitucionales, el COOTAD, y la institucionalidad responsable de su ejecución el Consejo Nacional de Competencias, las partes interesadas, tampoco han dado muestras de interés por su reactivación plena, salvo casos aislados como el tema de tránsito, que se encuentra en proceso de ejecución.

## LA DESCENTRALIZACIÓN FISCAL

Respecto a la descentralización fiscal, vista desde los gobiernos subnacionales, se precisa analizar dos escenarios que son los que alimentan los presupuestos institucionales, la generación de recursos propios (ingresos tributarios y no tributarios) y la participación de recursos del presupuesto general del Estado. La generación de recursos propios dependerá de los instrumentos y competencias con los que cuenta cada gobierno subnacional; y respecto de la transferencia de recursos del presupuesto general del Estado, debe ser entendida como la adopción, desde el Estado central, de mecanismos orientados a mejorar y ampliar la asignación de recursos en favor de la institucionalidad de los gobiernos territoriales –los gobiernos autónomos descentralizados, en la terminología inaugurada por la Constitución de 2008– que faciliten la redistribución de la riqueza y la disminución de inequidades, observando principios como los de solidaridad, igualdad y oportunidad.

En el país la descentralización fiscal ha caminado en paralelo con la descentralización administrativa, con uno que otro encuentro, lo que implica que no necesariamen-

te se han servido de soporte mutuo. Antes de 1998 se marcaron dos hitos importantes en descentralización fiscal en el país: a) El reconocimiento a favor de los gobiernos seccionales autónomos –esa era su denominación en ese entonces– del derecho a participar del 15 % del presupuesto general del Estado, lo cual ocurrió con la reforma a la Constitución en el año 2006; y b) La regulación de este derecho por la ley de asignación del 15 % del presupuesto general del Estado de 1997, que si bien no dio paso a la entrega inmediata de ese porcentaje de recursos, marcó el inicio de su cumplimiento integral, que se concretó años más adelante.

Luego, con las reformas constitucionales de 1998, el reconocimiento de la potestad tributaria a los gobiernos seccionales provincial y municipal, en virtud de la cual podían, mediante ordenanza, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras, lo cual implicaba la entrega a estos gobiernos de una herramienta sólida para mejorar la generación de recursos propios, que, si bien ya eran beneficiarios por mandato legal, la posibilidad de crearlos, suprimirlos o modificarlos, desde la institucionalidad de los gobiernos locales, significaba la posibilidad de fortalecer en grado sumo la generación de ingresos propios que lamentablemente no produjo resultados positivos, quizá porque la mejora de recaudación en los gobiernos locales con el uso de tales herramientas, no depende solo del ejercicio de la potestad otorgada, sino que se necesita también mejorar ingresos de los ciudadanos que incidan en la mejor capacidad de pago de la población. A ello hay que agregar que como estrategia política siempre resultaba más cómodo depender de las transferencias del presupuesto general del Estado que de mayores gravámenes locales establecidos por cada nivel de gobierno subnacional.

El “avance” alcanzado hasta entonces, si se puede calificar como tal al señalado, no tuvo el mismo tratamiento en la Constitución de 2008. Por un lado, como elemento positivo, la posibilidad de incrementar los porcentajes de participación en el presupuesto general del Estado (al menos 15 % de los ingresos permanentes y al menos el 5 % de los ingresos no permanentes) que permitiría su incremento futuro,<sup>6</sup> lo cual es relativo si consideramos que, con relación al anterior porcentaje, en el que participaban únicamente dos niveles de gobierno, ahora participan cuatro. Por otro, un elemento restrictivo, en tanto únicamente a los gobiernos municipales reconoce, de manera expresa, como competencia exclusiva, la de crear, modificar o suprimir, tasas y contribuciones especiales de mejoras (art. 264, numeral 5 de la Constitución), disposición que ha sido ampliada con las regulaciones incorporadas en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, en el que de manera expre-

---

6. Que se materializan en el COOTAD que reconoce a partir del año 2011, el 21 % de ingresos permanentes y el 10 % de ingresos no permanentes.

sa se reconoce *facultad tributaria* a los gobiernos regionales y provinciales, potestad que los asambleístas constituyentes les negaron de manera explícita al no considerarlo en el articulado que regula las competencias exclusivas de estos niveles de gobierno, como si lo hicieron con el gobierno municipal, como queda expuesto. Este reconocimiento de facultad legislativa a los gobiernos regional y provincial, en su concepción puede resultar una abierta contraposición a la norma constitucional, sin embargo los legisladores ordinarios, autores del Código no lo consideraron así.

## LA TRANSFERENCIA DE RECURSOS DEL PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO

La transferencia de recursos del presupuesto general del Estado a los gobiernos autónomos descentralizados ha sido el tema en el que se ha concentrado la discusión sobre descentralización fiscal en los últimos diez años, ya en el porcentaje de participación, ya en los mecanismos de transferencia, ya en los montos efectivamente transferidos. En la Constitución vigente, a más de la sui géneris clasificación de ingresos en *permanentes* y *no permanentes* (que corresponde a la tradicional de ingresos “corrientes” y “de capital”)<sup>7</sup> y el incremento de porcentajes, que a primera vista puede verse como positivo, pero que se relativiza, si consideramos por un lado que la diferenciación de ingresos puede incrementar o disminuir uno u otro, según el concepto adoptado<sup>8</sup> y por otro, que como ya quedó dicho, los partícipes de las transferencias se incrementan en el 100 %, con la inclusión de los gobiernos regionales (en proceso de institucionalización a futuro) y de los gobiernos parroquiales rurales, ya operativos desde el año 2000, quienes de inicio no participaron del 15 % del presupuesto general, conforme al esquema anterior a la Constitución de 2008.

---

7. El Código de Planificación y Finanzas Públicas, publicado en el segundo suplemento del Registro Oficial n.º 306 de 22 de octubre de 2010, en el art. 78 trae la siguiente definición:

“Ingresos permanentes: Son los ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos públicos reciben de manera continua, periódica y previsible. La generación de ingresos permanentes no ocasiona la disminución de la riqueza nacional. Por ello, los ingresos permanentes no pueden provenir de la enajenación, degradación o venta de activos públicos de ningún tipo o del endeudamiento público.

Ingresos no-permanentes: Son los ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, reciben de manera temporal, por una situación específica, excepcional o extraordinaria. La generación de ingresos no-permanentes puede ocasionar disminución de la riqueza nacional. Por ello, los ingresos no permanentes pueden provenir, entre otros, de la venta de activos públicos o del endeudamiento público”.

8. La clasificación tiene este propósito: controlar los montos de ingresos repartibles, en función de que rubros alimentan una u otra clase de ingreso, así se entiende el alcance de la regulación que expresa que la generación de ingresos permanentes no ocasiona la disminución de la riqueza nacional, con lo que, por ejemplo, los ingresos petroleros no forman parte de los ingresos permanentes ya que si provocan la disminución de la riqueza nacional, pero su consideración como ingresos no permanentes, disminuye en forma considerable la masa repartible, sin lugar a dudas.

Por otra parte, esta forma de clasificación de ingresos tiene incidencia en el destino de los recursos, pues también los egresos se clasifican en permanentes y no permanentes, conceptualizados y regulados así mismo por ley.<sup>9</sup>

Otro elemento a considerar sobre esta temática, son los criterios que prevé la Constitución para que operen las transferencias, a saber:

- El número de población y la densidad poblacional;
- Las necesidades básicas insatisfechas, debidamente jerarquizadas;
- La eficiencia administrativa y fiscal.

Estos criterios, aunque no en los mismos términos,<sup>10</sup> ya estaban considerados en la Constitución de 1998, pero fueron utilizados parcial y referencialmente en la concreción de las transferencias. Ahora, enriquecidos en su descripción y complementados como están, por ejemplo la jerarquización de las necesidades básicas insatisfechas, son temas que requieren de mecanismos claros que faciliten su aplicación. En el COOTAD, en la disposición transitoria octava, se incluye los criterios y fórmulas para calcular el peso de cada criterio constitucional de asignación de recursos, los que estuvieron vigentes los dos primeros años, luego de la entrada en vigencia del Código. Después de ello, son el Consejo Nacional de Competencias y el Ministerio de Finanzas, los responsables de determinar las nuevas ponderaciones de los criterios constitucionales que se deben observar en las transferencias de competencias.

## EL RÉGIMEN IMPOSITIVO DE LOS GAD

El otro elemento en análisis sobre la descentralización fiscal es el relacionado con el sistema impositivo de los gobiernos subnacionales, no solo porque es una forma de concreción de la descentralización fiscal, sino porque alimenta el rubro de ingresos

9. El art. 79 del Código de Planificación y Finanzas Públicas establece la clasificación de egresos:

“Los egresos fiscales se clasifican en egresos permanentes y no permanentes, y estos podrán clasificarse en otras categorías con fines de análisis, organización presupuestaria y estadística.

Egresos permanentes: Son los egresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, efectúan con carácter operativo que requieren repetición permanente y permiten la provisión continua de bienes y servicios públicos a la sociedad. Los egresos permanentes no generan directamente acumulación de capital o activos públicos. Egresos no-permanentes: Son los egresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, efectúan con carácter temporal, por una situación específica, excepcional o extraordinaria que no requiere repetición permanente. Los egresos no-permanentes pueden generar directamente acumulación de capital bruto o activos públicos o disminución de pasivos. Por ello, los egresos no permanentes incluyen los gastos de mantenimiento realizados exclusivamente para reponer el desgaste del capital”.

10. El art. 231 de la Constitución de 1998 establecía como criterios para la asignación de recursos: número de habitantes, necesidades básicas insatisfechas, capacidad contributiva, logros en el mejoramiento de los niveles de vida y eficiencia administrativa.

proprios que forman parte de los presupuestos institucionales que están en la obligación constitucional de mejorar. El sistema impositivo contiene ciertas particularidades, que las revisamos en forma breve.

## Potestad tributaria

La potestad tributaria, entendida como el ejercicio de potestad pública a través de la cual el Estado ejerce su poder de imperio por la que en forma unilateral crea, modifica, exonera o suprime cargas impositivas a los sujetos tributarios, tiene algunas características propias de los estados unitarios. Se ejerce desde el nivel central, a través de la función legislativa, tiene reserva de ley, incluso reserva constitucional, cuando esta determina el modo de ejercerla, como cuando manda que se lo haga bajo determinadas condiciones. No obstante, se han operado modificaciones en la forma de ejercicio de la potestad, cuando se reconoce a más de un nivel de gobierno, lo que marca, de alguna manera, la medida en la que se han concretado o avanzado procesos de descentralización fiscal.

Ya se mencionó que la potestad tributaria, respecto a los gobiernos autónomos descentralizados, constitucionalmente está reconocida únicamente a los gobiernos municipales, pero que ha sido extendida a los gobiernos regionales y provinciales a través de la denominada facultad tributaria prevista en el COOTAD. Intentando identificar la base constitucional que consideró la Asamblea Nacional para reconocer esta facultad, se observa que la misma puede ser el art. 301 de la Constitución que en el inciso segundo señala que: “solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones especiales de mejoras...”, expresión que abre la posibilidad a que el *acto normativo* sea uno con rango inferior a la ley, que lleva también implícita una pluralidad de órganos, aunque resulta contradictorio con el contenido de la misma Constitución (arts. 262, 263 y 267) que no reconoce –en los términos utilizados en la Constitución– la misma competencia exclusiva, a todos los gobiernos autónomos descentralizados, sino solo al municipal, como ya quedó expuesto en líneas anteriores (art. 264, numeral 5).

Esta suerte de restitución del ejercicio de la *potestad tributaria*, sutilmente denominada *facultad tributaria* en el COOTAD, que se convierte en una adicional a las facultades que el Código Orgánico Tributario reconoce a los órganos de la administración tributaria<sup>11</sup> carece de una base constitucional sólida, puesto que si el legislador

---

11. El Código Orgánico Tributario en el artículo 67 reconoce como facultades de la administración la de aplicación de la ley, la determinadora de la obligación tributaria, la de resolución de reclamos y recursos, la sancionadora y



constituyente, pudiendo hacerlo, no lo reconoció de manera expresa en las normas que tratan de las competencias exclusivas de cada nivel de gobierno, como si lo hizo con los gobiernos municipales, la disposición del art. 301 resulta débil al momento de intentar una justificación constitucional para el reconocimiento de esta denominada *facultad*, cuyo ejercicio bien podría ser materia de impugnación, alegando con argumentos creíbles, la inconstitucionalidad de estas normas, puesto que, parafraseando el aforismo que reza “donde la ley no distingue, no tiene por qué hacerlo el juez”, bien puede aplicarse al legislador, “donde la Constitución no distingue, no tiene por qué hacerlo el legislador”, que tiene toda la atribución para legislar, pero dentro del ámbito definido por las normas constitucionales, no fuera de él.

Amén de estas consideraciones sobre el contenido tanto constitucional como legal de la potestad tributaria, se puede decir que tales herramientas apuntan al fortalecimiento de la descentralización fiscal en tanto los GAD cuentan con los instrumentos mínimos necesarios para generar recursos propios en cumplimiento de la exigencia constitucional de hacerlo (art. 272), lo cual, a su vez, puede permitir disminuir la dependencia del presupuesto general del Estado, siempre y cuando mejoren las condiciones económicas de la población para que pueda atender las potenciales nuevas cargas tributarias que pueden surgir como consecuencia del ejercicio de esta facultad por parte de los GAD (las mejoras económicas de la población no son responsabilidad exclusiva de los GAD sino, principalmente del gobierno central), sobre todo cuando se cierre el proceso de conformación de regiones que darían paso a la institucionalidad de los gobiernos regionales.

## **Régimen impositivo de los gobiernos regionales y distritos metropolitanos autónomos**

Todo el esquema del régimen impositivo de los gobiernos autónomos descentralizados regionales se desarrolla en el COOTAD, pues, como queda dicho, la Constitución no hace referencia específica alguna a esta materia. Además se hace una suerte de agregación en su aplicación a favor de los Distritos Metropolitanos Autónomos.

---

la de recaudación de tributos. Consecuente con esta disposición de la legislación ecuatoriana, la tributaria no es una facultad sino una potestad.

## *Impuestos*

Respecto de los impuestos, incorpora una figura “nueva” a la legislación tributaria del país, la de los “impuestos transferidos”, en virtud de la cual los gobiernos regionales pueden ser partícipes de los valores que generen en el espacio territorial de la región los impuestos a la herencia, legados y donaciones, el impuesto a la propiedad de los vehículos motorizados y el impuesto a los consumos especiales sobre algunos bienes (vehículos motorizados y aviones, avionetas y helicópteros, excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricares, cuadrones, yates y barcos de recreo) que expresamente señala la norma. En realidad, en la práctica no se produce la transferencia de ninguna facultad tributaria relacionada con el impuesto, que las conserva íntegras el Servicio de Rentas Internas como administrador de los mismos, lo que se entrega es el producto recaudado, esto es, los valores que se generen y recauden por tales impuestos, con lo que la figura pierde fuerza en la práctica, ya que no opera ninguna transferencia competencial. Lo dicho se corrobora con el hecho de que, en caso de reclamaciones de devolución de estos impuestos pagados que implique la restitución de fondos recaudados, el gobierno regional deberá devolverlos, previa resolución del Servicio de Rentas Internas o resolución judicial que así lo determine. Una similitud de esta figura se puede encontrar en el derecho comparado, en los denominados “impuestos cedidos” que la legislación española reconoce a favor de las Comunidades Autónomas,<sup>12</sup> pero con connotaciones completamente diferentes.

Finalmente, como una potestad del gobierno nacional, y como mecanismo para estimular la conformación de regiones, este podrá destinar un porcentaje del valor agregado generado en su territorio, lo cual deberá responder a políticas nacionales que miren en la constitución de regiones una opción válida de descentralización y de gestión desde el territorio; de lo contrario, al tratarse de un mecanismo potestativo, dependerá del gobernante de turno su concreción a favor de los gobiernos regionales, que puede además aplicarse en forma parcial a uno o varios gobiernos, no a todos, con lo cual el mecanismo puede resultar distorsionador del sistema de ingresos por este concepto.

## *Tasas y contribuciones especiales de mejoras*

Tanto los gobiernos autónomos descentralizados regionales (como atribución propia) y los distritos metropolitanos autónomos (no como atribución propia sino exten-

---

12. Ver Juan Martín Queralt *et al.*, *Manual de Derecho Tributario*, Navarra, 2008.

sible, como señala la ley) tienen lo que el COOTAD denomina *facultad tributaria* en ejercicio de la cual pueden crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras; no consta en la descripción de la antedicha facultad la de exonerar, por lo que ha de entenderse que para ello se requiere de ley, aunque esta sí consta en el art. 301 de la Constitución, que como se dejó expuesto parece ser la base constitucional de su reconocimiento y desarrollo en la ley.

Entre las novedades que se incluyen en la aludida legislación están dos: a) La de fijar un monto adicional al impuesto a los consumos especiales y al precio de los combustibles; y b) la denominada atribución para crear, modificar o suprimir “recargos”. Sobre lo primero, que a su vez tiene dos partes: i) Respecto del monto adicional al impuesto a los consumos especiales, se trata de una verdadera delegación legislativa de la potestad tributaria, de uno de los elementos esenciales del impuesto, cual es su tarifa, pues al reconocerle la posibilidad de fijar un monto adicional a dicho impuesto, estaría modificándose la tarifa de ese impuesto, mediante norma regional, con lo cual se vulnera el principio de reserva legal que cubre en forma particular a todos los impuestos; ii) En cuanto al monto adicional sobre el precio de los combustibles, hay que anotar que los precios de los combustibles no constituyen ninguna especie de tributo, sino de precio, con lo que el legislador ha optado por incorporar un mecanismo especial de financiamiento a favor de los gobiernos regionales, quienes con este arbitrio pueden modificar los precios finales de combustibles en la respectiva jurisdicción, lo cual podría hipotéticamente ocasionar distorsiones en los procesos de comercialización, dependiendo de los niveles de variación de tales precios. Respecto a la atribución relacionada con los recargos, hay que señalar de entrada que estos no se ajustan a las tasas o a las contribuciones especiales, generales o específicas en las que desagrega la disposición del COOTAD, por lo que bien podría entenderse que se trata de un verdadero impuesto, con lo cual nos conduce a intentar una explicación desde las normas constitucionales que lo regulan. El impuesto, que goza de reserva legal, tiene además un *iter* determinado, ya que solo el Presidente de la República puede presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos (artículo 135 de la Constitución), por lo que habría que verificar si el proyecto del COOTAD presentado por el Presidente de la República contenía esta materia para que se ajustase al requerimiento constitucional en el proceso de formación de la ley en cuanto a la materia tributaria; en segundo término, si se otorga la facultad al gobierno regional para crear, modificar o extinguir recargos y convenimos que estos son verdaderos impuestos, se violentaría el principio de reserva de ley, ya que al crear, modificar o extinguir un recargo el gobierno regional lo haría mediante norma regional, de inferior jerarquía a la ley, con lo que produciría una delegación legislativa a favor del órgano normativo del gobierno regional. Estos son los temas que resaltan a la hora de analizar el contenido de este desarrollo normativo.

## **Régimen impositivo de los gobiernos provinciales**

Con los gobiernos provinciales no se presentan mayores cambios salvo su participación, marginal, en el 0,001 % del impuesto de alcabala que ya lo tenían antes de la expedición del COOTAD y en virtud del ejercicio de la facultad tributaria que también le reconoce de manera expresa, podrá crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras, generales o específicas, en similar esquema al que ya lo tenía cuando lo regulaba la derogada ley orgánica de régimen provincial. Lo que cabe resaltar en este tema es que, para los gobiernos provinciales, el legislador cierra el ejercicio de esta facultad, a los servicios que preste ya las obras que ejecute dentro del ámbito de su competencia. Establece normas que regulan de manera específica su imposición, 10 anualidades, la opción de realizar trabajos en colaboración con la comunidad en cuyo caso no cobrará la contribución así como la posibilidad de establecer una contribución especial por mejoramiento vial en base al valor de la matriculación de vehículos cuyos recursos serán invertidos en el ejercicio de la competencia vial que les corresponde. Se advierte que la intención del legislador no fue fortalecer la capacidad tributaria de los gobiernos provinciales en la generación de recursos propios.

## **Régimen impositivo de los gobiernos municipales**

Los gobiernos municipales seguirán disfrutando de su esquema tributario de impuestos propios, tasas y contribuciones especiales de mejora. Sobre los impuestos, no se modificó el esquema que lo contemplaba la ley de régimen municipal, que data de 1966, con la reforma del año 2004, salvo el incremento en el techo para el cobro del impuesto de patentes municipales de US \$ 5.000 hasta US \$ 25.000 y la inclusión en el mismo código del impuesto del 1,5 por mil por activos totales que se encontraba en otro cuerpo legal, la ley de Control Tributario y Financiero. Respecto de las tasas y contribuciones especiales de mejoras, como la norma que les reconoce la atribución para crear, modificar o extinguir, tiene rango constitucional, no requiere de un señalamiento explícito en la ley, ya que bien pueden crear, modificar o suprimir cuantas tasas o contribuciones quieran, a través de ordenanza municipal, con dos limitantes que si bien no se señalan de manera expresa, pero que marca el ejercicio de la facultad normativa en general de los gobiernos municipales, el ámbito de su competencia, por lo que mal pueden crear estos tributos sobre materias que no son de su competencia, a menos que hayan asumido nuevas, fruto del proceso de descentralización y el ámbito territorial, que no puede ser otro que el cantonal. Otro tema que también es materia de discusión es si la competencia exclusiva incluye la de exonerar tasas y contribuciones

especiales de mejoras, toda vez que la norma del art. 264, núm. 5 de la Constitución no lo señala pero la del art. 300 sí, lo cual al parecer no fue advertido por el legislador secundario que tampoco lo subsana en el Código.

## **Régimen impositivo de los gobiernos parroquiales rurales**

Los gobiernos autónomos descentralizados parroquiales rurales no tienen facultad tributaria, ni constitucional ni legalmente reconocida, lo cual se puede decir que es una ventura, pues, sería de imaginar si se les reconocía a este nivel de gobierno, no por desdeñar su presencia institucional, si por la dispersión normativa que ello implicaría. Entonces, su mecanismo de financiamiento, para cumplir con la exigencia constitucional de generar sus propios recursos, es limitado, a más de su participación en la asignación de recursos del presupuesto general de Estado ya comentado. Sin embargo, pueden participar de recursos propios generados por otros niveles de gobierno, a través del mecanismo de coparticipación, lo cual supone la materialización del principio de colaboración que rige para todos los gobiernos autónomos descentralizados y requiere además que el gobierno parroquial negocie con el otro nivel de gobierno, la gestión de una obra o servicio en la que va a participar de los beneficios que estos generen.

## **TRANSFERENCIAS PARA EL EJERCICIO DE NUEVAS COMPETENCIAS**

A más de los mecanismos mencionados, hay que señalar que los gobiernos autónomos descentralizados también pueden ser beneficiarios de los recursos financieros (a más de los técnicos y humanos que también deben considerarse en el proceso de descentralización) que se tienen que transferir como consecuencia de la transferencia de competencias, para lo cual debe activarse el mecanismo de identificación de recursos que deberán acompañarse a las competencias transferidas a través de las comisiones técnicas que deben integrarse para el efecto, esto como parte de la institucionalidad del sistema.

Sobre esto hay que señalar que los recursos transferidos serán importantes en tanto el volumen de competencias que se transfieran también lo sean, pues de lo contrario no resultaría importante y, como ya se dijo, mientras no se ejecute el proceso de descentralización no se puede advertir de cuántos recursos se trata. Lo que sí se puede adelantar es que, como la descentralización es obligatoria, la transferencia cubriría a todos los gobiernos subnacionales como receptores de competencias, lo cual implica un cambio significativo en relación con el modelo anterior.

## CONCLUSIONES

La descentralización, en general, ha tenido una concreción limitada, desgastante para los actores, porque el modelo y los ritmos políticos así lo marcaron; no obstante, sigue siendo una opción válida para mejorar la prestación de servicios y el ejercicio de competencias desde los territorios, en beneficio de los ciudadanos, sus beneficiarios directos.

La descentralización fiscal ha tenido y tiene presencia importante en el escenario ecuatoriano, toda vez que se han producido avances en la entrega de recursos, como es el caso de la Ley de asignación del 15 % del año 1997, pese a que los beneficiarios, mientras estuvo vigente la ley, no cubrió a todos los niveles de gobierno local. Ello ahora se ha acentuado con el incremento de los porcentajes de asignación vigentes a partir de la vigencia del COOTAD.

Otro mecanismo para medir la incidencia de la descentralización fiscal en el panorama nacional es el esquema impositivo de los gobiernos subnacionales, que, pese a tener diferencias sustanciales entre los distintos niveles, marca una ruta sostenida de transferencia no solo de competencias, sino de ejercicio de potestad estatal, en el nivel que la Constitución o la ley reconocen de manera expresa. Pese a las diferencias, constituyen una fuente segura para la mejora de ingresos propios de los GAD.

La transferencia de recursos del presupuesto general del Estado también es una forma de medir el avance de la descentralización fiscal, con mucha mayor incidencia ahora, frente a la posibilidad cierta del incremento relativo de los porcentajes y de la posibilidad de rubros adicionales, como consecuencia de la transferencia de competencias, que en la ley queda definida con mucha claridad.

Las novedades en el sistema impositivo subnacional, sobre todo de niveles de gobierno como el regional, solo podrá evaluarse cuando se concrete la conformación de regiones, proceso que en su esquema voluntario aún no se ha iniciado, lo que a su vez permite presumir que operará el mecanismo de cierre del proceso previsto en el COOTAD.

El avance en la concreción de la descentralización en general, medible en cuanto se avance en la ejecución del plan nacional de descentralización, a cargo del Consejo Nacional de Competencias, permitirá establecer cuánto se consigue cumplir con el mandato de que la transferencia de competencias debe siempre ir acompañada de la transferencia de recursos, ecuación que a su vez permitirá evaluar el avance de la descentralización fiscal y el cumplimiento de sus objetivos.

Con todo lo expuesto, la descentralización fiscal en particular, pese a lo complejo del proceso, muestra algunos avances, incipientes por cierto, pero que permite avizo-

rar que en el futuro puede tener más y mejores resultados, mientras la descentralización, en cualquiera de sus grados, siga siendo una opción válida en la gestión de las potestades estatales.

## BIBLIOGRAFÍA

- Benalcázar Guerrón, Juan Carlos, *Derecho procesal administrativo ecuatoriano*, Quito, Fundación Andrade & Asociados, 2007.
- Cassagne, Juan Carlos, *Tendencias del derecho administrativo*, documento de la Universidad de Salamanca, 2005.
- Morales Tobar, Marco, comp., *La nueva organización territorial y el nuevo modelo de descentralización en el Ecuador*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Patiño Ledesma, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, t. I, Cuenca, Universidad del Azuay, 2013.
- Queralt, Juan Martín, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario*, Navarra, 2008.
- Sassen, Saskia, *Territorio, autoridad y derechos*, Madrid, Katz, 2010.
- Suing Nagua, José, *Gobiernos autónomos descentralizados*, Loja, UTPL, 2010.

Fecha de recepción: 6 de agosto de 2013  
Fecha de aprobación: 10 de junio de 2014