

**Universidad Andina Simón Bolívar**

**Sede Ecuador**

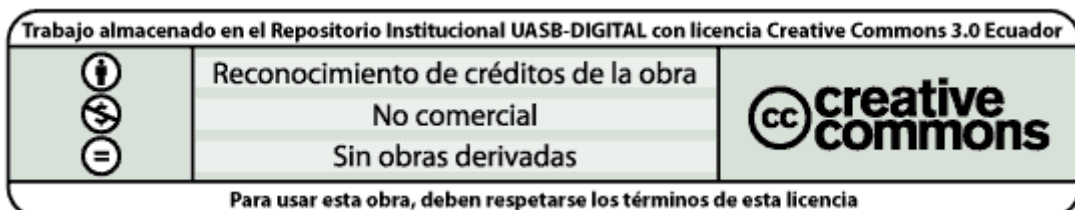
**Área de Derecho**

Programa de Maestría en Tributación

**Análisis sobre el posible efecto económico negativo en utilidades del sujeto pasivo, como consecuencia de un sistema tarifario débil del impuesto de patente municipal**

Pablo Jesús Rea Ibarra

**Quito, 2016**



## **CLAÚSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS DE MAESTRÍA**

Yo, Pablo Jesús Rea Ibarra, autor de la tesis intitulada ANÁLISIS SOBRE EL POSIBLE EFECTO ECONÓMICO NEGATIVO EN UTILIDADES DEL SUJETO PASIVO, COMO CONSECUENCIA DE UN SISTEMA TARIFARIO DÉBIL DEL IMPUESTO DE PATENTE MUNICIPAL. Mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de (magíster) en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

Fecha. Quito, 23 de marzo de 2016

Firma:

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR  
SEDE ECUADOR**

**ÁREA DE DERECHO**

**MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**

**ANÁLISIS SOBRE EL POSIBLE EFECTO ECONÓMICO NEGATIVO  
EN UTILIDADES DEL SUJETO PASIVO, COMO CONSECUENCIA DE UN  
SISTEMA TARIFARIO DÉBIL DEL IMPUESTO DE PATENTE  
MUNICIPAL.**

**AUTOR: CPA. ING. PABLO JESÚS REA IBARRA  
TUTOR: DR. DARÍO VELÁSTEGUI ENRÍQUEZ**

**QUITO – ECUADOR  
AÑO 2016**

## **RESUMEN:**

La Constitución de la República del Ecuador estipula que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. El Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización establece la obligación de obtener la patente municipal o metropolitana y al pago anual del impuesto, a las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, se determina mediante ordenanza y en función del patrimonio de los sujetos pasivos dentro del cantón. Bajo este esquema jurídico, el objetivo del presente trabajo de investigación es realizar un análisis sobre el posible efecto económico negativo en las utilidades del sujeto pasivo, como consecuencia de un sistema tarifario débil del impuesto de patente municipal, originado porque el modelo de descentralización ocasiona que no exista una política única que regule este tributo a escala nacional, por lo que la normativa establecida en ciudades como Quito, Guayaquil y Cuenca, puede causar en los contribuyentes cierto nivel de desconcierto y contrariedad debido a que se encuentran sometidos en cada cantón a la ordenanza respectiva para cumplir con sus compromisos tributarios. El estudio se encuentra dividido en tres capítulos el primero de los cuáles aborda aspectos normativos para la inmersión en el estudio del tema abordado; en el segundo acápite se establece un estudio comparativo entre los cantones Quito, Guayaquil y Cuenca en cuanto a capacidad contributiva y legalidad de cada uno de ellos, para finalizar con un análisis comparativo que sustentará el trabajo investigativo.

## DEDICATORIA

Este trabajo va dedicado a mi familia, quienes me han dado su apoyo incondicional para que siga progresando personal y profesionalmente.

*A mi madre*, Miguelina Ibarra, por darme la vida, quererme mucho, creer en mí, por sus consejos, por darme a cada instante una palabra de aliento, porque siempre me apoyaste. Mamá gracias por corregir mis faltas y celebrar mis triunfos, todo esto te lo debo a ti.

*A mi padre*, Jesús Rea, hombre de fuerte carácter pero de noble corazón, su esfuerzo día a día ha suplido necesidades económicas en su familia. Gracias mi viejo, porque con tus valores, cordura y disciplina han hecho de mi un hombre justo y responsable.

*A mi hermana*, Mónica Rea, más que una hermana una amiga, sabia, luchadora, fiel; siempre pendiente de su familia a costa de su propio bienestar; sus virtudes y su gran corazón me llevan admirarla cada vez más.

*A mis sobrinas*, Gabriela y Daniela, quienes con su inocencia de la niñez y sus locuras han llenado nuestros corazones de alegría, amor y ternura. Ustedes son mi motivación.

*“Les amo”...*

## AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios, por haberme permitido llegar hasta este punto y haberme dado salud para lograr mis objetivos, además de su infinita bondad y amor. Porque sin él nada de esto hubiera sido posible.

Digno de admiración, expreso mi más sincero agradecimiento al Dr. Darío Velástegui Enríquez, profesor y amigo, quién con su experiencia profesional, su conocimiento, su disponibilidad y sobretodo su paciencia, me ha orientado para poder culminar con éxito este trabajo investigativo.

A mis amigos, colegas y profesores quienes durante la formación académica como maestrantes, demostraron su interés, seriedad y conocimientos sólidos en su campo laboral.

*“Pidan, y se les dará; busquen, y encontrarán; llamen, y se les abrirá. Porque todo el que pide, recibe; el que busca, encuentra; al que llama, se le abre.” Mateo 7:7-8.*

*“Pon en manos del Señor todas tus obras, y tus proyectos se cumplirán.” Proverbios 16:3.*

***Pablo.***

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>- 11 -</b>
<b><i>CAPÍTULO 1: Generalidades del Impuesto de Patente Municipal .....</i></b>	<b>- 13 -</b>
<b>1.1. Definición del Impuesto de Patente Municipal.....</b>	<b>- 13 -</b>
<b>1.2. Elementos del Impuesto de Patente Municipal.....</b>	<b>- 14 -</b>
1.2.1. Hecho generador.....	- 14 -
1.2.2. Sujeto tributario activo .....	- 16 -
1.2.3. Sujeto tributario pasivo.....	- 17 -
1.2.4. Base imponible .....	- 19 -
1.2.5. Cuantía.....	- 20 -
1.2.6. Declaración y pago .....	- 20 -
1.2.7. Exenciones.....	- 21 -
<b>1.3. Naturaleza Jurídica del Impuesto de Patente Municipal.....</b>	<b>- 22 -</b>
<b>1.4. Evolución del Impuesto de Patente Municipal .....</b>	<b>- 28 -</b>
<b><i>CAPÍTULO 2: Principios de capacidad contributiva y legalidad de los principales cantones Quito, Guayaquil y Cuenca.....</i></b>	<b>- 34 -</b>
<b>2.1. Principio de capacidad contributiva .....</b>	<b>- 34 -</b>
2.1.1. Principio de capacidad contributiva y capacidad económica.....	- 36 -
<b>2.2. Principio de Legalidad .....</b>	<b>- 38 -</b>
2.2.1. Principio de Legalidad y Reserva de Ley .....	- 39 -
<b><i>CAPÍTULO 3: Análisis del sistema tarifario entre las ordenanzas municipales de los Cantones Quito, Guayaquil y Cuenca.....</i></b>	<b>- 45 -</b>
<b>3.1. Comparación de los sistemas tarifarios entre las ordenanzas municipales de los Cantones Quito, Guayaquil y Cuenca.....</b>	<b>- 45 -</b>

3.1.1.	Base imponible y deducciones.....	- 45 -
3.1.2.	Incentivos tributarios .....	- 49 -
3.1.3.	Tarifas.....	- 49 -
3.1.4.	Cuotas, deducciones y límites a la cuota .....	- 51 -
3.1.5.	Control y recaudación del impuesto .....	- 52 -
3.1.6.	Exenciones, intereses, contravenciones y multas.....	- 52 -

### **3.2. Cálculo del Impuesto de Patente Municipal entre los Gobiernos**

#### **Autónomos Descentralizados Municipales de los cantones Quito, Guayaquil y**

<b>Cuenca</b>	.....	<b>- 53 -</b>
---------------	-------	---------------

3.2.1.	Planteamiento del caso .....	- 53 -
3.2.2.	Análisis de escenarios.....	- 55 -
3.2.3.	Consolidación, comparación y conclusión de aspectos relevantes .....	- 63 -

<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>- 65 -</b>
--------------------------	---------------

<b>RECOMENDACIONES: .....</b>	<b>- 67 -</b>
-------------------------------	---------------

<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>- 69 -</b>
---------------------------	---------------



## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Progresión de las Legislaciones de Régimen Municipal Ecuador 1965 – 2010 .....	- 30 -
Tabla 2: Tarifa imponible del Distrito Metropolitano de Quito .....	- 49 -
Tabla 3: Tarifa imponible del cantón Guayaquil.....	- 50 -
Tabla 4: Tarifa imponible del cantón Cuenca .....	- 51 -
Tabla 5: Tabla de límites a la cuota del impuesto de Patente Municipal Distrito Metropolitano de Quito .....	- 51 -
Tabla 6: Distribución de empresas por su tamaño.....	- 53 -
Tabla 7: Distribución de empresas de las ciudades de Quito, Guayaquil y Cuenca, por su tamaño .....	- 54 -
Tabla 8: Escenarios considerando las empresas por su tamaño y patrimonio... - 54 -	
Tabla 9: Cuadro comparativo del primer escenario .....	- 56 -
Tabla 10: Determinación de la diferencia de pago del IPM .....	- 57 -
Tabla 11: Recaudación de valores totales por el IPM .....	- 57 -
Tabla 12: Cuadro comparativo del segundo escenario.....	- 58 -
Tabla 13: Determinación de la diferencia de pago del IPM .....	- 59 -
Tabla 14: Recaudación de valores totales por el IPM .....	- 59 -
Tabla 15: Cuadro comparativo del tercer escenario .....	- 60 -
Tabla 16: Determinación de la diferencia de pago del IPM .....	- 61 -
Tabla 17: Recaudación de valores totales por el IPM .....	- 61 -
Tabla 18: Cuadro comparativo del cuarto escenario .....	- 62 -
Tabla 19: Recaudación de valores totales por el IPM .....	- 63 -

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Distribución de empresas por su tamaño ..... - 54 -

## INTRODUCCIÓN

Actualmente en el Ecuador, dentro de su marco legal – constitucional en lo que respecta a las políticas tributarias, es posible apreciar una delegación de autoridad sustancial en las reglamentaciones respectivas hacia las entidades de nivel distrital y cantonal, lo que les dota de un importante grado de descentralización y autonomía política, administrativa y financiera.

Dichas entidades, definidas por el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), como Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD), son el resultado de la nueva organización territorial del estado, que determina una delegación en materia tributaria que permita generar sus propios recursos. Los tributos locales son de suma importancia para los presupuestos de los gobiernos municipales y distritales, sin embargo, dentro de su aplicación práctica plantean normas y procedimientos acoplados a las necesidades locales en el fomento de sus actividades comerciales, industriales o financieras, provocando diferencias en las recaudaciones.

El presente trabajo constituye un proceso de investigación, que tiene por objetivo determinar o identificar elementos o componentes que aporten los argumentos imprescindibles para determinar cuál es el posible efecto económico negativo en utilidades del sujeto pasivo, como consecuencia de un sistema tarifario débil del impuesto de patente municipal.

Por medio de un proceso comparativo entre las ordenanzas municipales de las tres principales ciudades del Ecuador como son Quito, Guayaquil y Cuenca, se expondrán diferentes casos que permitan establecer el efecto económico diferenciado que enfrenta el sujeto pasivo por causa del esquema de descentralización que vive actualmente el Ecuador.

Se pretende identificar la necesidad de fortalecer las normas vigentes por medio de una regulación homogénea a nivel nacional del sistema tarifario, tradicionalmente bajo potestad independiente de cada gobierno autónomo descentralizado, determinando las complejidades y particularidades de cada territorio, así como las diferencias medulares entre los diversos artículos de las ordenanzas de los cantones de Quito, Guayaquil y Cuenca.

En el primer capítulo se abordan los elementos y fundamentos normativos que sirven de base al estudio analítico anteriormente mencionado, se realiza la definición

de los términos de Impuesto de Patente Municipal y sus elementos, ulteriormente se realiza una revisión analítica de la naturaleza jurídica de este tipo particular de tributo.

En el siguiente capítulo se realiza un estudio comparativo de los sistemas de recaudación tributaria del Impuesto de Patente Municipal, basados en la promulgación de las ordenanzas municipales emitidas por las tres ciudades importantes del país.

En el último capítulo se realiza un análisis comparativo basado en la determinación de cuatro escenarios, considerando el número de empresas que pertenecen a las ciudades de Quito, Guayaquil y Cuenca. El primer determinado por las microempresas con un patrimonio neto de 160.000,00 dólares, el segundo por una pequeña empresa con 450.000,00 dólares, el tercer escenario con una mediana empresa con un valor de 1'250.000,00 dólares y finalmente una gran empresa con un valor de 25'000.000,00 dólares, lo que permitirá dimensionar la posible afectación del IPM en las utilidades del sujeto pasivo.

## **CAPÍTULO 1: Generalidades del Impuesto de Patente Municipal**

### **1.1. Definición del Impuesto de Patente Municipal**

El tributo denominado como patente municipal es parte integral del Derecho Tributario, aunque muchas veces este término ha contribuido a crear confusión entre algunos analistas acerca de si se trata de un gravamen, una tasa, o una contribución específica, debido a que su definición no ha tenido un desarrollo doctrinario tan profundo como otras terminologías y concepciones de la especialidad del derecho, por lo que se podría afirmar que el tributo “patente municipal”, instaura algún tipo de enigma debido a que no se le ha dado un estudio lo adecuadamente sistémico y riguroso.

Respecto de esta figura tributaria se alega que no existe una indagación consumada del semblante más fundamental de su aspecto jurídico consistente en su codificación en el marco de la división tripartita de los tributos que reconoce la doctrina nacional y comparada, esto es, aún no se soluciona con absoluta certidumbre si es que se trata de una contribución especial, de un impuesto, o de una tasa.

La precisa evaluación jurídica de la patente municipal sería un vigoroso instrumento de interpretación al tomar en consideración con claridad los elementos distintivos de su configuración jurídica como tributo en relación a su especie (dígase contribución especial, tasa o impuesto) lo que a su vez resultaría especialmente benéfico en casos espinosos, en donde la codificación del gravamen no resulte tan obvia con respecto a las normas de regulación de tributos.

Indiscutiblemente la patente municipal constituye una fuente muy importante de ingresos para los gobiernos locales.

La ley define a la patente como una obligación tributaria fiscal que grava a toda entidad física o jurídica que realice actividades económicas en el marco de los límites geográficos de determinada circunscripción o territorio y que sirve de financiamiento exclusivo para el presupuesto de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritales metropolitanos.<sup>1</sup>

De acuerdo con Cabanellas, patente es el “permiso gubernamental para el ejercicio de determinados negocios o industrias, mediante el desembolso de la cotización o contribución para ello establecido”.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Registro Oficial 303, Quito, 19 de octubre 2010, p. 207.

<sup>2</sup> Guillermo Canabellas de Torres, Diccionario Jurídico Elemental, Buenos Aires, 2001, p. 46.

La Real Academia de la Lengua Española, entre otros enunciados expresa el siguiente: “documento despachado por la hacienda gubernativa, que acredita haber satisfecho determinada persona la cuantía monetaria que la ley reclama para el ejercicio de algunas profesiones o industrias”<sup>3</sup>

Jorge Herrera, la define como “...una contribución o tributo especial para cubrir necesidades gubernamentales y/o comunales en general y especialmente las generadas por aquellos que desarrollan actividades lucrativas en lugares atractivos o relevantes [...]”<sup>4</sup>

Otras definiciones de Patente Municipal la describen como una contribución aplicada y recaudada por cantones y municipalidades sobre los volúmenes de negocio o ingresos brutos a toda persona física o jurídica por cualquier actividad lucrativa o de servicios que realice o cualquier otra modalidad de explotación industrial o de negocios.

## **1.2. Elementos del Impuesto de Patente Municipal**

### **1.2.1. Hecho generador**

De acuerdo con el Código Orgánico Tributario se entiende por hecho generador: “al presupuesto determinado por la ley para establecer cada gravamen”<sup>5</sup>

La misma norma jurídica en el Art.- 17, establece que

Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.<sup>6</sup>

El hecho generador constituye un indicador de la capacidad contributiva, estableciendo la obligatoriedad de todas las personas de contribuir al gasto público local en la medida de su solvencia económica – financiera, es un agregado de condiciones hipotéticas previamente anticipadas en las normas del fisco que al tener lugar condicionan el surgimiento de la obligación tributaria específica.

---

<sup>3</sup> Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, Madrid, Santillana, 2014, p. 126.

<sup>4</sup> Jorge Herrera, Patentes Municipales, Santiago, Cono Sur Ltda., 2001, p. 162.

<sup>5</sup> Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento 544, Quito, 09 de marzo 2009, p. 4

<sup>6</sup> COT, 2009, p. 6

Es un hecho jurídico regulado anticipadamente en la legislación cuya manifestación determina el origen de un deber tributario en tanto se manifieste indicio o sospecha de al menos una minúscula capacidad de contribución por parte del gravado.

De acuerdo a Sáenz de Bujanda “al hecho generador va fusionado invariablemente al origen del compromiso tributario”<sup>7</sup>

Otro concepto lo define como el hecho efectivo y material que la legislación sobre impuestos estipula como de solvencia suficiente como para originar el tributo. Es un componente indefectible de la obligación fiscal.

Sea por la voluntad legislativa o de las personas involucradas, los hechos reales de la cotidianidad son capaces de originar efectos de tipo jurídico. Dada la primera situación son estrictos presupuestos de los efectos jurídicos, en el segundo caso dan origen a efectos jurídicos preestablecidos en la ley.

Se le designa así mismo en variadas divulgaciones indistintamente como: "supuesto de hecho", "hecho imponible", “contexto de hecho”, “sustento de facto”, "hecho generador".

En tanto noción jurídica implica una situación de facto que puede residir en un estado de cosas o en un acaecimiento estrictamente económico - material que consigue revestir la forma de una relación jurídica, que hace brotar una obligación tributaria. Tiene una transcendencia fáctica.

En cualquier acto o negocio jurídico en que se genere el hecho imponible, la voluntad que anima a los mismos es intrascendente para el comienzo de la obligación tributaria, es decir, el hecho generador puede ser un negocio procedente legalmente pero a los efectos tributarios nunca son efecto de la voluntad de las partes, sino única y exclusivamente determinados por la ley.

El nacimiento de la obligación tributaria es la legislación, aunque queda establecida por el comienzo del vínculo obligacional y lo vincule el hecho imponible. A causa de que la voluntad legal no intermedia en el origen al vínculo tributario, el hecho imponible tiene carácter puro así como un significado rigurosamente empírico.

Entre las varias importancias que reviste el hecho imponible se encuentran:

- Decreta quién es el sujeto pasivo fundamental.

---

<sup>7</sup> Bujanda Sáenz, Hacienda y Derecho Vol. IV., Madrid, 1961, p. 76.

- Es el elemento que identifica el momento del surgimiento del compromiso tributario;
- Hace distinción acerca de que juicios deben efectuarse para definir aquellos casos de evasión fiscal y define cuáles son competencias tributarias de cada quién.
- Precisa las concepciones de ocurrencia, no ocurrencia y de excepción.
- Conviene el régimen jurídico de compromiso tributario

Son factores componentes del hecho imponible los que siguen:

- El objetivo: Es el cuerpo, el acontecimiento o la simple situación de la persona, que instaura el axioma aquel que objetivamente condiciona la obligación contributiva. La cosa no establece el elemento objetivo; sino que siempre lo establece algún hecho, que puede revestir modalidades disímiles. Es una situación efectiva, que puede condicionar un estado de cosas, o bien una relación legal o una ocurrencia meramente económica - financiera.
- El subjetivo: Correlación predicha con anticipación en la legislación vigente, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo con el elemento objetivo, para que pueda brotar el crédito impositivo.
- El factor espacial: Dispuesto por las leyes en relación a los escenarios territoriales, algunas reglamentaciones gravan los impuestos inclusive fuera del ámbito geográfico de los territorios nacionales otras tan sólo dentro de sus propias fronteras.
- La irretroactividad de la legislación: Citado por algunos especialistas, consiste en el mecanismo que tiene lugar cuando el hecho acontece ulteriormente a la divulgación de las leyes correspondientes que lo afectan.

### **1.2.2. Sujeto tributario activo**

Sujeto activo (entidad acreedora) de la obligación tributaria es, principalmente, el Estado, pero también puede ser cualquier otra entidad pública facultada al respecto. El sujeto activo, como entidad acreedora, recauda los tributos en la forma y con los requisitos exigidos por la ley y sus reglamentos.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> José Ferreira, Guía Tributaria, Bogotá, 2008, p. 46.



José Luis Robles determina que “se puede considerar como sujeto activo aquel que tiene el derecho y la obligación de exigir el pago de tributos.”<sup>9</sup>

Según Giuliani Fonrouge, sujeto activo es:

El acreedor en la obligación tributaria. Dice que el sujeto activo de la potestad tributaria coincide generalmente con el sujeto activo de la obligación tributaria, aunque no hay que confundir ambos sujetos. Que generalmente el sujeto activo de obligación tributaria es el Estado, ya que la obligación tributaria es consecuencia del ejercicio del poder impositivo o tributario. El Estado es el sujeto por excelencia, en sus diversas manifestaciones: Nación, Municipalidades, etc.<sup>10</sup>

De acuerdo a Marcos Moya “El Sujeto Activo de la obligación Tributaria por excelencia es el Estado en virtud de su poder de imperio.”<sup>11</sup>

El Código Tributario del Ecuador establece que “sujeto activo es el ente público acreedor del tributo”.<sup>12</sup>

Por lo tanto, el sujeto activo es el ente demandante de la obligación monetaria en que se ha circunscrito el compromiso tributario. El sujeto activo así como los caracteres de la obligación tributaria se establece de acuerdo a la ley.

### **1.2.3. Sujeto tributario pasivo**

El Sujeto Pasivo es aquel que debe hacer pago de la obligación tributaria, es aquella persona física o jurídica que tiene una obligación de pago al fisco a causa de haber consumado el hecho imponible o la persona natural o jurídica que se encuentra exigida por ley al cumplimiento de sus deberes fiscales correspondientes como contribuyente o su representante.

De acuerdo al Código Tributario:

Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.<sup>13</sup>

---

<sup>9</sup> José Luis Robles, Lecciones de Derecho Tributario, México, 2008, p. 250.

<sup>10</sup> Carlos Giuliani, Derecho Tributario, Derecho Financiero, Buenos Aires, 2001, p. 320.

<sup>11</sup> Marcos Moya, Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Caracas, 2009, p. 145.

<sup>12</sup> COT, 2009, p. 5

<sup>13</sup> COT, 2009, p. 5

Igualmente se le cataloga como deudor comprometido a efectuar el pago, la ley hace distingo entre éstos y los sujetos de potestad tributaria, existe el lazo pero no obligatoriamente equivalencia entre ambos sujetos pasivos.

Sujeto pasivo de compromiso tributario se le designa a aquel a quién le concierne la obligación con el fisco; aquella persona sea natural o jurídica que acorde con la legislación vigente está obligada con el acatamiento de la prestación tributaria, lo mismo como contribuyente que como garante.

Entre las varias clases de sujetos pasivos se encuentran:

- El sustituto: Se refiere al sujeto que traslada a otros con salvoconducto de la legislación la carga fiscal sin tener que aguantarla él mismo. Dígase por ejemplo el mayorista en sí mismo es el deudor porque es quien precisa contribuir con dinero al estado, sin embargo no es realmente el contribuyente, debido a que la carga tributaria debe ser soportada por su clientela. En los casos en que el sujeto pasivo tolera la carga tributaria se le define como sujeto pasivo contribuyente; cuando no lo hace se le llama sujeto pasivo sustituto. El sustituto participa de manera indirecta del hecho imponible, por lo tanto no es el titular del hecho imponible, no obstante, es la ley la que debe establecer los mecanismos que traspasen al contribuyente lo que abona el sustituto.

- Responsable: Hace referencia a un tercero el cuál emerge ulteriormente a causa del hecho o algún acto posterior o por una desatención; pero acaece por un hecho diferente del hecho generador, aunque la obligación la asume del hecho generador. Está obligado al pago sin participar en el hecho generador; por eso es sujeto pasivo igualmente. Esta es la categoría de garante. Los contribuyentes, en su papel de sujeto pasivo, están precisados a la observancia de obligaciones formales y adjuntas:

- Formales: Llevar las operaciones contables, llenado de formularios y cumplir en tiempo y forma con los tributos, entre otros.

- Adjuntas: Todas aquellos compromisos no convenidos por el Estado, pero que son obligatorios, para el efectivo desempeño de la obligación fiscal; dígase por caso estar al corriente de como ingresar al sistema de

declaración cibernética, dominar el manejo de los medios para presentar la información exógena, etc.<sup>14</sup>

#### **1.2.4. Base imponible**

De acuerdo a Javier Zamora “La Base Imponible es el valor sobre el que es aplicada la suma monetaria del tributo”<sup>15</sup>.

El concepto hace referencia a aquella magnitud a la que se aplica la tarifa, de acuerdo con la ley determinada para cada caso. Se le denomina de la misma forma base tributaria, apta para la expresión en cantidad y que pondera alguna dimensión económica del hecho imponible la cuál debe de ser aplicada a cada caso concreto, de acuerdo con ordenamientos legales, con el objetivo del logro de la liquidación del impuesto dado.

Carlos Giuliani define a la base imponible como:

Llamada la base de medición del tributo, es la característica esencial del hecho imponible. La base es una exigencia natural porque según la técnica impositiva sirve de medio para lograr un fin: cuantificar la obligación tributaria en función de la capacidad económica de cada contribuyente.<sup>16</sup>

De manera general, la base imponible está formada por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, a los que se les restan las correspondientes deducciones, devoluciones, descuentos, costos, gastos, etc., que son imputables a dichos ingresos.

El COOTAD en el artículo 548 sobre la base imponible establece:

Para ejercer una actividad comercial, industrial o financiera, se deberá obtener una patente anual, previa inscripción en el registro que mantendrá, para estos efectos, cada municipalidad. Dicha patente se la deberá obtener dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en que termina el año. El concejo, mediante ordenanza establecerá la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón. La tarifa mínima será de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América.<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> Dionicio Domínguez, Revisor Fiscal, 27 de octubre de 2015, p. 32

<sup>15</sup> Javier Zamora, Definiciones de Economía, Quito, ESPN, 2007, p. 66.

<sup>16</sup> Giuliani, 2001, p. 168.

<sup>17</sup> COOTAD, 2010, p. 207.

Por lo que se puede establecer que la base imponible es aquella dimensión instituida en virtud de ley, que enuncia la medición del hecho imponible, específicamente, de su elemento objetivo. Por lo tanto, cabe aseverar que existe una intrínseca dependencia entre la base y el hecho que se trata de medir, debido a que muchas de las normas que regulan la base pueden ser también consideradas como preceptos que puntualizan la definición del elemento objetivo del hecho imponible.

#### **1.2.5. Cuantía**

La cuantía es un vocablo que se refiere a la cantidad o volumen conmensurable de algún bien o cosa. Radica en la cantidad de acervos o unidades económicas establecidas en un caso dado. Jurídicamente hablando, la cuantía es “el valor de la materia litigiosa que en ocasiones sirve para determinar la clase de procedimiento a seguir y otras veces determina la posibilidad o no de interposición de recursos”.<sup>18</sup>

En determinadas naciones los jueces y tribunales examinan litigios económicos y tributarios en relación a una suma o cuantía mínimos: En la Argentina por ejemplo desde finales del siglo diecinueve entre los cincuenta y las dos mil cuotas de la moneda local. Igualmente existe una codificación de las disputas en correspondencia a mínimos y máximos.

La suma del tributo no es lo mismo que la deuda o cuota, las cuáles son la resultante de la base multiplicada por la tarifa, esta última a su vez reside en la parte proporcionada o alícuota de la base imponible, es un porcentaje de la base que al ser multiplicada por la tarifa dada deriva en una cuota o deuda que debe ser pagada.

Viene a ser una suma monetaria por cada unidad y a en algunas oportunidades las leyes instauran máximos impositivos que se expresan en porcentos o en cuantías monetarias o en tipos proporcionales y progresivos.

#### **1.2.6. Declaración y pago**

Se emplea la expresión de declaración y cancelación de impuestos al proceso en el cual debe hacerse declaración y pagar los gravámenes de forma concurrente.

El Código Orgánico Tributario establece sobre la declaración y pago:

La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido,

---

<sup>18</sup> Robles, 2008, p. 161.

dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.<sup>19</sup>

La declaración de impuestos es básicamente es declarar el tributo por un periodo determinado, es la instancia en el cual un contribuyente informa al gobierno la situación de sus impuestos, esto genera una responsabilidad jurídica de recaudación frente al sujeto activo, es decir, es la forma de determinación de la obligación tributaria de pagar impuestos, definiendo la base imponible y el monto del impuesto a pagar.

### **1.2.7. Exenciones**

La exención fiscal, en sentido general y a groso modo se define cuando se cumplimentan determinados supuestos que determinan que alguna actividad financiera o algún individuo no consiguen realmente soportar la carga monetaria que, de aplicarse estrictamente las normas fiscales, tendrían que asumir. Son escenarios pronosticados en la reglamentación en los que, no obstante tener lugar el hecho imponible, no surge sin embargo el deber de sufragar por parte del gravado.

Existen tres tipos fundamentales de beneficio de la exención:

Emerge la obligación, más sin embargo su desembolso se condona. La obligación fiscal no alcanza a emerger, no obstante haber tenido lugar el hecho que está comprendido al interior de la estructura normal del hecho tributario. La deuda brota y se indemniza, pero la persona que hizo el pago adquiere posteriormente y por imperativo de determinado ordenamiento legal, el reembolso del monto que aportó.<sup>20</sup>

Un punto de contacto entre los supuestos de exoneración es que el patrimonio de las personas amparadas por la misma no se contrae a causa de la aplicación del impuesto, además tiene lugar únicamente si se dan dos circunstancias:

- En la legislación tributaria está definido con escrupulosidad el hecho imponible.
- Dicha norma impositiva regula o norma la o las exoneraciones que dictaminan con precisión aquellas cuestiones en que la obligación tributaria no tiene por qué producirse, no obstante a que tiene lugar el hecho imponible previsto en las leyes de tributación correspondientes.

Según plantea Ferreiro Lapatza:

---

<sup>19</sup> COT, 2009, p. 17

<sup>20</sup> Moya, 2009, p. 177.

Se debe distinguir la exención de los supuestos de no sujeción. En estos últimos, las leyes tributarias pueden recoger supuestos fuera de la definición del hecho imponible para aclarar dudas sobre determinados hechos que pudieran plantearlas o para contribuir a definir con claridad los límites del hecho imponible. Las normas que contienen la no sujeción son normas de carácter interpretativo, mientras que las normas reguladoras de las exenciones son normas imperativas.<sup>21</sup>

El Código Orgánico Tributario establece que:

Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social. Sólo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal. La exención sólo comprenderá los tributos que estuvieren vigentes a la fecha de la expedición de la ley. Por lo tanto, no se extenderá a los tributos que se instituyan con posterioridad a ella, salvo disposición expresa en contrario.<sup>22</sup>

Así mismo el COOTAD determina sobre las exenciones en el IPM, lo siguiente:

Estarán exentos del impuesto únicamente los artesanos calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano. Las municipalidades podrán verificar e inspeccionar el cumplimiento de las condiciones de la actividad económica de los artesanos, para fines tributarios.<sup>23</sup>

En general se podría establecer que la exención tributaria contempladas en las normas jurídicas, es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, determinadas por motivos de orden público, económico o social, puede ser nacional o local, que se lo realiza sólo mediante disposición expresa de ley. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión de beneficiarios, los tributos que comprenda, el monto y si es total o parcial, permanente o temporal.

### **1.3. Naturaleza Jurídica del Impuesto de Patente Municipal**

El marco constitutivo del Ecuador, establece la naturaleza jurídica del Impuesto de Patente Municipal.

La Sección quinta de la Constitución de la República del Ecuador, determina que:

---

<sup>21</sup> José Ferreiro, Derecho Financiero Español, Madrid, Marcial Pons, 2006, p. 75.

<sup>22</sup> COT, 2009, p. 7

<sup>23</sup> COOTAD, 2010, p. 207.

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.<sup>24</sup>

El Código Orgánico Tributario, establece:

Art. 1.- regula las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos. Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.<sup>25</sup>

En el artículo 8 de la misma norma legal, se proporciona la facultad reglamentaria a las municipalidades y consejos provinciales para la recaudación de impuestos, de acuerdo a las normas contempladas en la Ley.

El Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), que regula la descentralización territorial de los distintos niveles de gobierno y el sistema de competencias, determina en la Sección Novena la descripción del Impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas.

El Artículo 546 sobre el Impuesto de Patentes “Se establece el impuesto de patentes municipales y metropolitanos que se aplicará de conformidad con lo que se determina en los artículos contemplados en el COOTAD”.

El Artículo 547.- Sujeto Pasivo.- Están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago anual del impuesto de que trata el artículo anterior, las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que

---

<sup>24</sup> Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, Quito, 10 de octubre 2008, p. 140.

<sup>25</sup> COT, 2009, p. 3.

ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales.

Artículo 548.- Base Imponible.- Para ejercer una actividad comercial, industrial o financiera, se deberá obtener una patente anual, previa inscripción en el registro que mantendrá, para estos efectos, cada municipalidad. Dicha patente se la deberá obtener dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en que termina el año. El concejo, mediante ordenanza establecerá la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón. La tarifa mínima será de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América.

Artículo 549.- Reducción del impuesto.- Cuando un negocio demuestre haber sufrido pérdidas conforme a la declaración aceptada en el Servicio de Rentas Internas, o por fiscalización efectuada por la predicha entidad o por la municipalidad o distrito metropolitano, el impuesto se reducirá a la mitad. La reducción será hasta de la tercera parte, si se demostrare un descenso en la utilidad de más del cincuenta por ciento en relación con el promedio obtenido en los tres años inmediatos anteriores.

Artículo 550.- Exención.- Estarán exentos del impuesto únicamente los artesanos calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano. Las municipalidades podrán verificar e inspeccionar el cumplimiento de las condiciones de la actividad económica de los artesanos, para fines tributarios.

Artículo 551.- Impuesto de patentes como requisito.- El Servicio de Rentas Internas, previo a otorgar el Registro Único de Contribuyentes (RUC), exigirá el pago del impuesto de patentes municipales.<sup>26</sup>

En el marco de las regulaciones tributarias del Ecuador, el concepto de patente difiere de la terminología convencional en que consiste en un tipo de gravamen que opera a nivel de cantón, municipal y metropolitano, teniendo como punto de contacto con el concepto clásico simplemente el hecho de que ambos involucran el procedimiento de registro o inscripción.

El ejercicio de manera sistematizada de determinadas actividades en los ámbitos industrial, comercial, de bienes raíces, de las finanzas, o profesional por cada

---

<sup>26</sup> COOTAD, 2010, p. 207-208.



uno de los municipios, cantones o distritos metropolitanos, es lo que delimita al impuesto de patente. De tal manera, no resulta imperioso de parte de municipalidad o gobierno metropolitano dado, actividad precedente ninguna que argumente dicha prestación. Ciertamente un rasgo característico del impuesto de patente municipal es la no vinculación con actividad alguna de la autoridad central del Estado, trasladada en esta cuestión particular a las municipalidades correspondientes.

Habrá que especificar que la ausencia hasta cierto punto de claridad de las mismas reglamentaciones legislativas que crean y regulan este gravamen específico, en este caso el COOTAD, ineludiblemente obliga a realizar determinadas precisiones.

De tal forma, por ejemplo, no puede o no debe ser clasificada la patente municipal con la legalización, licenciamiento, aprobación o salvoconducto que permita llevar adelante a cabo algún que otro negocio de tipo económico, industrial o financiero, ello implicaría determinados despliegues administrativos por parte de la entidad pública que otorga dicha aprobación y a su vez esto implicaría un trastrocamiento de un distintivo inherente al gravamen de impuestos, debido a que cuando se asumen estos tipos de condicionamientos, que llevan aparejados claramente la provisión de determinados licenciamientos por parte del ente público, la representación en cuestión comportaría una erogación de contraprestación acomodada en forma de una tasa y no de un impuesto.

De acuerdo con la propia reglamentación legal, el Artículo 568 del COOTAD, se establece que:

Las tasas serán reguladas mediante ordenanzas, cuya iniciativa es privativa del alcalde municipal o metropolitano, tramitada y aprobada por el respectivo concejo, para la prestación de los siguientes servicios:

- a) Aprobación de planos e inspección de construcciones;
- b) Rastro;
- c) Agua potable;
- d) Recolección de basura y aseo público;
- e) Control de alimentos;
- f) Habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales;
- g) Servicios administrativos;
- h) Alcantarillado y canalización;
- i) Otros servicios de cualquier naturaleza.

Cuando el gobierno central hubiere transferido o transfiera excepcionalmente al nivel de gobierno municipal o metropolitano las competencias sobre aeropuertos, se entenderá también transferida la facultad de modificar o crear las tasas que correspondan y a las que haya lugar por la prestación de éstos servicios públicos, a través de las respectivas ordenanzas.<sup>27</sup>

Es decir, que se instaure un esquema de tasas como tributo proporcional por la legitimación y supervisión de entidades de la industria, el comercio, etc., lo que hasta cierto punto puede diferir del concepto sobreentendido en el vocablo de patente.

De la misma manera en ocasiones es posible apreciar la creación, por medio de las ordenanzas de algunas tasas enlazadas con la cesión de licencias a compañías dedicadas a actividad económica – productivas. Estos son los casos de las ordenanzas expedidas en ese sentido por los Consejos Municipales de Guayaquil y Cuenca y también por el Consejo Metropolitano de Quito.

Posiblemente otra designación del tributo prescindiendo de terminologías tales como “obtención de la patente” auxiliaría a prevenir la confusión aún más por el carácter censal del impuesto. El vocablo “patente” refiere sin dudas a una habilitación o licencia, pero en la estructura del impuesto de patente municipal o metropolitana esa no es la funcionalidad exacta que desempeña, es un equívoco que habría podido prevenirse con un apelativo disímil de este tipo de tributo concreto refiriéndolo sencillamente como corresponde, como un impuesto a actividades económicas.

Cuando el gravado queda inscrito o registrado en el catastro del impuesto de patente municipal o metropolitana, esto de por sí no funda legitimación alguna para el acometimiento de negocios o actividades económicas y/o comerciales de algún tipo, sino que simplemente se instaure el comienzo de un proceso clásico de gestión impositiva, no se explicita credencial de operación alguna, pero se establece un instrumento de potenciación de las gestiones estatales concernientes al control sobre dicha ordenanza tributaria.

Es la propia legislación la que confunde el axioma del pago de impuesto a la patente al no definir que el mismo se encuentra subordinado exclusivamente al registro de una actividad a gravar en los catastros municipales o metropolitanos según sea el caso en vistas de constituir en un impuesto basado en el censo.

---

<sup>27</sup> COOTAD, 2010, p. 212.

Cuando se adquiere la patente ello no involucra connivencia alguna para ejercer la actividad dada que va a ser gravada como tributo, determinadas disposiciones legales que constan en el mismo COOTAD insinúan poco sobre una doble significación de la patente de impuesto municipal: como permiso y como impuesto.

Cuando los gobiernos metropolitanos o municipales otorgan licencias, autorizaciones, consentimientos o permisos a personas físicas o jurídicas para que ejerzan sus actividades económicas y de negocio, ello implica consecuentemente que se activen una serie de competencias a lo interno de los respectivos niveles del poder gubernamental, que en general están orientados a la satisfacción de determinadas necesidades de prioridad gubernativa en cuestiones tales como los de uso y ocupación de la tierra, programación y ordenamiento del territorio, la higiene y la sanidad, seguridad, resguardo del entorno medioambiental, etc.

Todo esto hace que se esté teniendo lugar una activa intrusión municipal y metropolitana en forma de gestión administrativa que conduce a la generación de ingresos para satisfacer un servicio público, manifestándose este acierto en forma de habilitaciones, autorizaciones u otorgamiento de licencias en vistas a la cumplimentación de actividades económicas y de las correspondientes licencias indispensables para dichos fines. Esto a su vez compone contraprestación a asumir por parte del sujeto que recibe dicho tributo público identificado como tasa de las cuáles como es sabido existen tres tipologías esenciales (tasas por habilitación, tasas por licencia o por permiso de funcionamiento); sin embargo la obtención de una patente no comporta el pago de tasa alguna, porque opera en base exclusivamente al registro o inscripción de una diligencia financiera gravada como acto censal previo al pago del impuesto dado.

Tanto impuestos, tasas o contribuciones especiales comparten un elemento común denominado coactividad y precisada la patente municipal como una calidad impositiva ineluctablemente adquiere este atributo equivalentemente.

La determinación legal del estado que prescribe la coactividad, se origina en la necesidad de que se tiene a todo nivel que se cumpla con el deber de aportar tributos sin contraprestación alguna, de esta forma en la Constitución tal reivindicación se encuentra modelada de la siguiente forma:

Art. 83.- Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley, numeral

15. - Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.<sup>28</sup>

De esta forma la obligación de todo residente de socorrer al estado y la colectividad cumpliendo con sus tributos se encuentra patentemente definido por la ley, no obstante a ello el propio marco legal faculta a los gobiernos autónomos descentralizados tanto metropolitanos como municipales, a crear, modificar y/o suprimir tasas y contribuciones específicas por medio de ordenanzas delimitadas.

#### **1.4. Evolución del Impuesto de Patente Municipal**

Como se ha citado el impuesto de patente municipal radica en la imposición que grava a todas las actividades económicas consumadas en cada municipalidad o cantón al interior del Ecuador, no obstante este apelativo del tributo citado no fue la empleada desde los mismos inicios ni tampoco mezclaba todos aquellos tributos que actualmente se encuentran involucrados dentro de la misma.

Citando a Jaime Machicao:

Las primeras manifestaciones de gravar las actividades económicas se dan en la Europa medieval, cuando los señores feudales confieren aprobaciones de funcionamiento a los comerciantes, artesanos y quienes practicaban algún tipo de oficio dentro de una circunscripción territorial; ofreciendo a cambio una tasa que se llamaba carta patente [...]<sup>29</sup>.

Con anterioridad a la mencionada Ley de Régimen Municipal del año 1966, en donde existieron algunos tipos de tributos aplicados por la metrópoli española con tipologías análogas al actual Impuesto de Patente Municipales, los más característicos de ellos fueron el tributo a las mercerías que debía pagarse por el consentimiento a instalar puestos para la comercialización de comestibles y bebidas, impuesto este que fundamentalmente no difiere del impuesto de patente más que en que la moderna significación de patente se amplía al comercio, las finanzas, la industria en general, los negocios inmobiliarios, las profesiones inclusive, y todo tipo de actividades lucrativas.

Habría que agregar como otra substancial diferencia de aquel remoto antecedente del moderno IPM, la inobservancia en el mismo del principio de capacidad contributiva en tanto que no se establecían tarifas diferenciadas conforme a la capacidad o volúmenes de inversión de los respectivos propietarios.

---

<sup>28</sup> CRE, 2008, p. 53-54.

<sup>29</sup> Jaime Machicao, Versatilidad de la patente de actividad económica, IEP, 2004, p.198.

Otro de estos antecedentes coloniales fue el llamado *tributo* de los oficios vendibles señalado por la constrictión para todo aquel que aspirase a ocupar un determinado cargo o puesto público, en contraste del impuesto actual aquel se solventaba por una sola vez y tenía validez de por vida. Sin embargo comparte con respecto al moderno IPM la cualidad de que si no se amortizaba dicho importe dado individuo estaba legalmente incapacitado para ejercer el cargo respectivo.

Corriendo el tiempo se crea hacia 1890 el impuesto de destilación y patentes, una forma de impuesto de consumo sobre productos importados que fuesen engendrados también en el Ecuador, aunque realmente este tipo de gravamen no guarda relación con aquel que establece el objetivo del presente trabajo investigativo.

Hacia fines del siglo XIX el vocablo patente también fue acomodado lo mismo para conceder investiduras de determinadas personalidades tales como cónsules en otros estados, como también, tal y como se sigue haciendo hasta la actualidad, para conceder derechos de exclusividad sobre invenciones técnicas específicas en base a los correspondientes tratados internacionales.

No es hasta mayo de 1915, en el Registro Oficial 799 que se encuentra como tal el vocablo que nos ocupa de Patentes Municipales, pero, aunque aquí se emplee dicha designación, en realidad no guarda analogías con la interpretación que recientemente ha conquistado al tratarse exclusivamente de una reforma a la Ley de Aguardientes del año 1909.

Otros tipos de impuestos de inicios de siglo XX, no todos de nivel municipal, gravaban determinadas actividades económicas aunque no de la forma que involucra un impuesto de patente que está correlacionado invariablemente a un autorizo para la inauguración y ejecución de actividades lucrativas de diversa índole; más bien estos impuestos gravaban más al producto que a la actividad.

Todos estos impuestos a bienes tales como naranjas, panelas, cemento, etc., no fueron equilibrados ni proporcionados hacia sus respectivos contribuyentes y por entonces tampoco se llegó a elaborar una política financiera definida en función de la recaudación y la gestión de los mismos.

Hacia la mitad de los años 60 del pasado siglo comienzan a producirse reestructuraciones en el sistema tributario ecuatoriano con vistas a la unificación de centenas de tipologías de impuestos disímiles, fase iniciada con el Decreto No. 2831 divulgado en el R.O. No. 388.

Al siguiente año, con la promulgación del Decreto Supremo 1523 aparece como uno de los cinco elementos de unificación de impuestos el impuesto sobre matrículas y patentes que sería regulado por el COOTAD, con el detalle de que esta institución exclusivamente regularía en realidad las patentes como tal sin que se haya dedicado nunca a matrículas de tipo alguno siendo por lo tanto superfluo la usanza de este vocablo en el apelativo adoptado.

La mayor parte de las disposiciones que componían la realidad normativa de los tributos en el periodo anterior a la entrada en vigor de la Ley de Régimen Municipal adolecían abundantemente de los principios de legalidad en la regulación de impuestos, las potestades de instaurar y transfigurar los impuestos y tasas habían sido trasladadas a las municipalidades y Consejos Provinciales por medio de las llamadas ordenanzas municipales, a excepción del informe que estaba a cargo del Ministerio de Finanzas y de la Junta Nacional de Planificación y Coordinación Económicas.

Para desterrar la preponderante arbitrariedad y proliferación de tributos redundantes, indebidos y hasta contradictorios es que se emite el Decreto 1523 que suplantaba un gran número de impuestos con esas características por un grupo determinado que abarcaban todas las secciones del comercio.

Si bien el Impuesto de Patente Municipal tal y como se lo visualiza en la actualidad, tuvo su aparición hacia 1965, no fue hasta el establecimiento de la Ley de Régimen Municipal hacia el mes de enero de 1966, que se establecen regulaciones específicas sobre el mismo y realmente se concretan lineamientos y circunstancias de aplicación, ya que por medio de esta ley se concreta la unificación de los cánones municipales y se singulariza dentro de ella los ordenamientos de aplicación del IPM.

Por medio del siguiente cuadro se observa la evolución de las diversas leyes de régimen municipal:

**Tabla 1: Progresión de las Legislaciones de Régimen Municipal  
Ecuador 1965 – 2010**

<b>Elementos:</b>	<b>1965</b>	<b>1966</b>	<b>1971</b>	<b>2005</b>	<b>2010</b>
Fuente normativa	Decreto Supremo 1523	Ley de Régimen Municipal	Ley de Régimen Municipal	Ley de Régimen Municipal	COOTAD
Sujeto Pasivo	No existe	Cualquier	Cualquier	Cualquier	Actividades

	ordenación	actividad de tipo económico	actividad de tipo económico	actividad de tipo económico	económicas, industriales, en finanzas, inmobiliarias y técnicas
Sujeto Activo	No existe ordenación	Administración Cantonal	Administración Cantonal	Administración Cantonal	Administración Cantonal
Plazo de pago del impuesto	No existe ordenación	30 días subsiguientes al día final del mes en el que inicia la actividad / 30 días siguientes al día conclusivo del mes en que termina el año	30 días subsiguientes al día final del mes en el que inicia la actividad / 30 días siguientes al día conclusivo del mes en que termina el año	30 días subsiguientes al día final del mes en el que inicia la actividad / 30 días siguientes al día conclusivo del mes en que termina el año	30 días subsiguientes al día final del mes en el que inicia la actividad / 30 días siguientes al día conclusivo del mes en que termina el año
Cuantía	No existe ordenación	No existe ordenación	No menos a 20 y no mayor a 400 sucres.	No menos a \$ 10 y no mayor a 5 mil dólares.	No menos a \$ 10 y no mayor a 25 mil dólares.
Tarifa o alícuota	No existe ordenación	Tarifa establecida conforme al capital de operación a partir de 20000	Tarifa establecida conforme al capital de operación a partir de 20000	10 dólares como mínimo y 5 mil US/dólares como máximo	10 dólares como mínimo y 25 mil US/dólares como máximo

		y hasta 2 millones de sucres	y hasta 2 millones de sucres		
Período	No existe ordenación	Anual y mensual	Anual y mensual	Anual	Anual
Rebajas	No existe ordenación	A la mitad o al tercio	A la mitad o al tercio	A la mitad o al tercio	A la mitad o al tercio
Exenciones	No existe ordenación	Los exonerados del pago del IR y los artesanos calificados	Los artesanos considerados por la JNDA	Los artesanos considerados por la JNDA	Los artesanos considerados por la JNDA

**Fuente:** Julia M. Matute Mendoza (2011). *Evolución Histórica del IPM en el Ecuador.*

Hasta el año 2005 la regulación y control de los impuestos municipales fue la Ley Orgánica de Régimen Municipal publicada en el Registro Oficial – No. 159 del 5 de diciembre del año 2005, en su Artículo 302 instauraba que los impuestos municipales son de financiación exclusiva municipal o de coparticipación en tanto la Ley lo dispusiera, dispusiera o consienta.

Según Artículo 364 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal (LORM) estaban obligados a obtener la patente y a pagar el correspondiente tributo los comerciantes e industriales de cada cantón e igualmente todos los que realicen actividades de carácter económico.

En dicha Ley, en sus Artículos del 363 al 367, se trataba el IPM de manera muy general e imprecisa al no hacer referencia a elementos clave como el hecho generador, formas de determinación de la base imponible, sujetos intervinientes, entre otros, lo cual entorpecía el control y la gestión de este gravamen.

En la actualidad es la Ley S/N, divulgada en el Suplemento del Registro Oficial No. 303 del 19 de Octubre del año 2010, en donde se dicta el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), el cuál prohíbe la Ley Orgánica de Régimen Municipal, de código 2005 – 016, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 159 del 5 de diciembre del año 2005, en el



COOTAD, desde el Artículo 546 al 551 la legislación subraya al Impuesto de Patente municipal (IPM), enfocándolo dentro de un marco jurídico tributario, con el fin de uniformar o limitar hasta cierto punto a los Gobiernos Autónomos Descentralizados en la excursión de sus ordenanzas municipales.

El Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD) es en la actualidad la entidad que crea y reglamenta el impuesto de patente municipal (IPM) el cuál a su vez es una forma de gravamen cuya prerrogativa atañe en exclusiva a los gobiernos distritales metropolitanos y municipales. No todo elemento configurado en este tipo de impuesto ha sido necesariamente tratado con el rigor imprescindible e virtualmente es posible hablar de cierto deterioro del orden en este sentido, así por ejemplo ha sido encargado a los consejos municipales y metropolitanos la transcendental función que regula la tarifa de mínimos y máximos.

Independientemente de los beneficios que tal cesión facultativa pudiese tributar, no deja de poseer connotaciones alarmantes la eventual ambigüedad en el manejo de concepciones y categorías que asisten en la gestión de este tipo de tributo lo que a su vez puede llegar a enmarañar la seguridad legislativa.

La demarcación de los principales componentes del impuesto de patente municipal (IPM) se consumarán en base a las ordenanzas que norman la determinación, gestión y cobranza de dichos impuestos en los diversos cantones y municipalidades, las cuáles expiden regularmente los Consejos Cantonales y Metropolitanos en base generalmente de ordenanzas al efecto.

## **CAPÍTULO 2: Principios de capacidad contributiva y legalidad de los principales cantones Quito, Guayaquil y Cuenca**

### **2.1. Principio de capacidad contributiva**

El principio de capacidad contributiva nace de la necesidad de contribuir al gasto público y principio de igualdad de las cargas públicas, es deber de todo ciudadano de contribuir en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado, ya que este necesita de esos recursos para satisfacer las necesidades públicas, la cual es su razón de ser primordial, y principal motivo de su existencia, sin embargo no todos los ciudadanos están obligados a contribuir de igual manera, porque, al respecto existe el principio de igualdad de cargas públicas, la misma que es personal cualitativa, la cual toma en cuenta la situación económica de cada contribuyente.

De la misma manera se le puede percibir como la aptitud económica-contributiva que posee el sujeto pasivo de convenios tributarios para sostener los gastos del Estado, lo cual implica que no es posible aplicar gravamen alguno a quién no ostenta la aptitud para sostenerlos, tal y como ocurre digamos cuando un contribuyente determinado no posee los bienes imprescindibles para satisfacer sus consumos vitales o cuando es gravado un hecho imponible que no contiene la manifestada aptitud.

La capacidad contributiva es un principio del Derecho Tributario expresado en las legislaciones pertinentes de la inmensa mayoría de los Estados contemporáneos y, como principio en fin de cuentas, reviste efectos jurídicos sobre la autoridad de implantar las normas adecuadas, ya que impone circunscripciones sobre hasta qué punto es posible gravar el patrimonio de los contribuyentes.

El principio de capacidad contributiva, aun cuando no se encuentra claramente establecido en el marco jurídico tributario ecuatoriano, sí se encuentra ampliamente abordado en la teoría y doctrinas del derecho legislativo.

La admisión o afirmación de la capacidad contributiva como un principio tributario es posible descubrirlo en Resolución No. 86 – 2002 correspondiente al Servicio de Rentas Internas, manifestándose en los términos que siguen:

Acogerse a la opción que proyecte el valor más alto, aparte de contradecir la concepción misma de opción (alternativa), entra en conflicto con el espíritu que informa el establecimiento del gravamen a la renta, con la noción técnica común de ésta y con los

principios esenciales que rigen la tributación como son los de equivalencia, generalidad y capacidad contributiva.<sup>30</sup>.

Igualmente se desarrolla dicho principio en la sentencia No. 23 – 94, publicada en el R.O. 573 del 22 de noviembre de 1994, reseñándose: “NOVENO.- [...] que la legalidad vigente dispone: Para la fijación de las tarifas de las tasas cuyas características lo asientan se tendrá en cuenta la capacidad económica de las personas que deben indemnizarlas”<sup>31</sup>.

Lo anterior evidencia el ingrediente de transformación o acrecentamiento de la esfera de acción de la justicia distributiva propia de las relaciones interindividuales indirectas, en quebranto de la justicia conmutativa, más en comunicación con las relaciones interindividuales espontáneas.

Todo lo anterior se vincula claramente con uno de los tres principios que rigen la política tributaria del Ecuador, el principio de proporcionalidad, instituido en el Artículo 52 (256) de la Constitución de la República, en donde se haya sobreentendida la capacidad contributiva, de la misma forma acorde a lo dispuesto en el Artículo 5 del Código Tributario, se plantea que la tipificación de los gravámenes se gestionará en base a la capacidad financiera de cada contribuyente dado y por los principios de igualdad y generalidad.

De acuerdo a Sainz de Bujanda (Hacienda y Derecho Tomo IV):

Constituye el principio de repartición en que la Justicia no puede, en suma estar ausente en ninguna parcela de la tributación, “en ninguna categoría de tributo”, cuyo criterio del reparto es para establecer la cuantitatividad de la deuda del contribuyente, de cada contribuyente y por cada obligación germinada a su cargo<sup>32</sup>.

Tiene reveladora preeminencia esta cita Sainz de Bujanda en relación a la capacidad contributiva, en correlación de la misma forma con lo que ver tiene con la extensión de la deuda tributaria, al convenir que no en todos los casos son gravados los impuestos ni las tasas de impuesto de manera congruente con la dimensión económica del hecho imponible.

---

<sup>30</sup> Julia Matute, Análisis de los Principios de Capacidad Contributiva y de Legalidad, Aura, 2008, p. 56.

<sup>31</sup> Matute, 2008, p. 62.

<sup>32</sup> Sainz de Bujanda, Hacienda y derecho, Madrid, 1961, p. 76.

### **2.1.1. Principio de capacidad contributiva y capacidad económica.**

Como ya se ha expuesto, el principio de capacidad contributiva se concibe como la capacidad del contribuyente para ser sujeto pasivo de compromisos tributarios, aptitud la cual es instaurada por la autoridad tributaria competente en base a la presencia de hechos indiscutibles que revelan determinadas magnitudes de riqueza, hechos estos que, después de someterse al escrutinio y apreciación por parte de los legisladores son convenidos en base a discernimientos políticos, y socio-económicos y finalmente trasmutados en legislaciones y leyes tributarias.

La obligación a contribuir al mantenimiento del Estado debe hacerse práctica, en acomodo a la "capacidad económica-contributiva", a través de un método tributario objetivo, que debiera estar encauzado hacia determinados principios de equidad y justicia sociales.

La capacidad económica, por su parte, es la gradación sobre la que se determina la suma de los pagos de los contribuyentes públicos, magnitud que toma en cuenta los niveles mínimos de beneficio que los sujetos han de disponer para su subsistencia y la cuantía de las rentas sometidas a gravamen. Con arreglo a dicho principio –el de la capacidad económica-, el tributo debe ser proporcionado a la capacidad del sujeto obligado de pago, y esto prescribe la justicia del tributo, de allí que los titulares de una capacidad económica mayor contribuyan, o al menos teóricamente debieran contribuir, en mayor cuantía que aquellos con un nivel de ingresos inferior.

La capacidad económica se refiere a la potencialidad económica de la persona física o jurídica enlazada a sus títulos de propiedad sobre bienes muebles e inmuebles y su disponibilidad de patrimonio, para satisfacer sus necesidades elementales personales y de su familia.

No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas.

Se puede plantear que, aunque el principio de capacidad económica no es el único en la justicia tributaria, ello no obstante no empequeñece su relevancia ni su independencia conceptual. Este principio es un factor que necesariamente debe tenerse presente en la codificación tributaria aun cuando no aparezca literalmente formulado como tal en las reglamentaciones concernientes a los impuestos y tributos.

Si bien algunos entendidos no consienten este concepto como principio fundamentándose en su aparente carácter indeterminado e impreciso, o refiriéndolo

como una locución que no aporta discernimientos precisos para juzgar las normas, estimándolo con fines más políticos que jurídicos, y considerando este concepto como razonable exclusivamente como principio de igualdad con ramificaciones circunscritas al ámbito jurídico y exclusivamente como límite de determinadas legislaciones. Supuestamente de este principio no sería factible adquirir normas y reglamentaciones capaces de conformar un determinado sistema tributario o impositivo en particular.

La capacidad contributiva presupone necesariamente una referencia a la potencia económica global del sujeto.

Un ejemplo que diferencia la capacidad económica de capacidad contributiva es el siguiente: Una persona recibe un ingreso mensual de 1000 dólares norteamericanos, ya que por el solo hecho de percibirlos se encuentra una manifiesta riqueza, aunque recibe debe realizar gastos personales para subsistir tales como: alimentación, habitación, transporte y salud, es por eso que el ingreso mensual percibido al inicio de ninguna manera dice nada acerca de la capacidad contributiva de esta persona.

Siguiendo con la capacidad contributiva, del caso en mención, la aptitud para contribuir al gasto público se toma en cuenta restando los gastos que realiza mensualmente al ingreso mensual; si los gastos serían de aproximadamente 600 dólares norteamericanos, se tendría entonces que la capacidad contributiva de la persona citada en el presente ejemplo sería 400 dólares norteamericanos. Por tanto, la capacidad económica y la capacidad contributiva son dos cuestiones distintas. Es decir, puede existir capacidad económica pero no existir capacidad contributiva y a su vez no puede existir capacidad contributiva sin la presencia previa de la capacidad económica.

Existen dos tipos de capacidad contributiva las cuales son: Capacidad Contributiva Absoluta y capacidad Contributiva Relativa. La primera se caracteriza por ser una capacidad abstracta de un sujeto pasivo para cumplir con el sustento de las cargas tributarias, radica en la capacidad que se tiene en miramiento a la hora de instaurar el supuesto de hecho que instituye la plataforma del tributo. Ejemplos de la misma pueden ser la valoración de una renta como índices espontáneos de develamiento de riqueza, los títulos de propiedad sobre determinados bienes muebles e inmuebles, el consumo de bienes así como el canje o el movimiento capital como indicadores inmediatos, entre otros.

Es un aspecto que endosa que sean establecidos tributos justamente sobre eventos, hechos o actividades económicas indicativas de capacidad económica.

La capacidad económica relativa en cambio se concibe como aquella que emplaza o armoniza la carga tributaria comprobada que cada contribuyente debe soportar, es la gradación, lógica o conformidad que cada contribución individual de los sujetos obligados al mantenimiento de los gastos públicos debe aportar al fisco.

Uno de los elementos que entorpece la operatividad del principio de capacidad económica reside en la no posibilidad de enmarcarlo cabalmente dentro de fórmulas precisas.

## **2.2. Principio de Legalidad**

El principio de legalidad, de la misma manera definido como de primacía de la ley, constituye un Principio del Derecho Tributario, al ser un límite, el cual ejerce el poder del Estado como control para crear, modificar o extinguir tributos. Es expresado bajo la siguiente frase: “*Nullum tributum sine lege*”, que significa “no hay tributo sin ley”, se explica como un sistema de subordinación a un poder superior o extraordinario, que en el derecho moderno no puede ser la voluntad del gobernante, sino la voluntad de aquello que representa el gobernante,; es decir, de la misma sociedad representada, delimita el campo y legitimidad del obrar del Estado para imponer tributos; es decir, solo pueden establecer tributos los órganos que están autorizados por la ley; es decir, están autorizados por la sociedad, puesto, que la ley es la voluntad de la sociedad, que es lo que cautela este principio.

Es la potestad tributaria que expresa que todo ejercicio de poder público debería realizarse acorde con las leyes en vigor y dentro del ámbito de acción de las mismas y que no en base a la voluntad o el capricho de determinados individuos. Cuando un estado nacional se atiene a este principio entonces se dice que las realizaciones de sus poderes estarán sometidas al imperio de la ley y a las bases constitucionales de dicho estado.

Es considerada en algunas circunstancias como regla de oro del Derecho público, ya que se da por sentado que las acciones de todos los poderes institucionales deben estar disciplinadas a ella, así mismo es también precondition ineluctable para que determinado Estado – nación pueda ser descrito como un Estado de derecho debido a que en el poder tiene su cimiento y su límite en las normas jurídicas.

Otro componente substancial del principio de legalidad radica en que compone un requisito cardinal para la creación de gravámenes, de tal forma es corolario de los

requerimientos de representación popular, atañe a la obligación de sancionar a los ciudadanos respecto a sus deberes y compromisos, personifica la jerarquía de un diseño coherente de la política fiscal de un Estado.

El principio de legalidad tuvo a su vez origen en el principio de división de poderes que constituyó una garantía legislativa de los gobernados con respecto a sus gobernantes dada la imposibilidad por parte de los funcionarios e establecimientos de confundirse con la reglamentación, a causa de que los mismos degenerarían en opresores si dictasen personalmente las normas jurídicas que luego ellos mismos transpondrían a vías de hecho.

### **2.2.1. Principio de Legalidad y Reserva de Ley**

Estrechamente interconectado con el principio de legalidad se encuentra el principio de Reserva de Ley la cual constriñe a regular la materia concreta con normas que ostenten rango de ley, básicamente aquellas materias que tienen concordancia con el entremetimiento del poder público dentro del ámbito de los derechos del individuo. En consecuencia son factores privativos al reglamento y la normativa surgida del poder ejecutivo.

Es dentro del llamado ordenamiento legislativo en donde se descubre claramente establecida la estrecha correlación entre los principios de legalidad y el de reserva de ley, recibiendo un tratamiento ortodoxo delimitado tanto en el marco del Derecho tributario como equivalentemente en el Derecho constitucional, el administrativo y el penal.

Dentro del marco del Derecho tributario, La reserva de ley desempeña diversas funciones:

- a) Brinda confianza y seguridad a los sujetos pasivos del impuesto desde un punto de vista judicial.
- b) Al ser patrocinadas las decisiones fiscales por los representantes electos por los mismos pobladores se satisface el trascendental principio de auto imposición.
- c) Representa una garantía a las libertades burguesas y al derecho a la propiedad individual con respecto al poder institucional del Estado;
- d) Garantiza el derecho esencial de la igualdad ante la ley

Algunos autores clasifican a la reserva de ley en absoluta y relativa. L reserva absoluta insta que sea la propia legislación la que puntualice y regularice todos los semblantes pero no que sea una reglamentación subsidiaria. En el segundo caso se

plantea que la legislación solo exponga los principios y que sea una norma jerárquicamente menor que la despliegue detalladamente o sistematice con mayor rigor.

En materia tributaria determinados peritos plantean que el principio de la reserva de ley es uno de los elementos clave del tributo; o sea, que la ley debe manifiestamente concretar las figuras del sujeto pasivo, del hecho imponible y los límites mínimos y máximos, o en general cuáles deben ser los juicios para fijar el monto de la prestación tributaria.

Otra función de la reserva de ley reside en amparar la creación, modificación, contracción o supresión de exclusiones y beneficios fiscales, pues afectan las entradas del estado y en consecuencia el financiamiento del gasto público que es, como es sabido, uno de los objetivos clave de los impuestos.

Estudio comparativo de los sistemas de recaudación tributaria del Impuesto de Patente Municipal, basados en la promulgación de las ordenanzas municipales emitidas por las tres ciudades más importantes del país.

Las semejanzas más significativas entre las 3 ordenanzas son las siguientes:

1. El hecho generador para el cobro de patente municipal por parte del sujeto pasivo el cual es toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera que realice actividades económicas dentro del territorio del respectivo cantón, siendo a la vez el sujeto activo del impuesto el respectivo Municipio o Concejo metropolitano, de la circunscripción territorial donde se encuentre realizando la actividad económica el sujeto pasivo.
2. Los concejos municipales y metropolitanos mediante ordenanza establecerán la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón.
3. La tarifa mínima será de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América.

Las diferencias más significativas entre las 3 ordenanzas son las siguientes:

- **Ordenanza de Impuesto de Patente Municipal Quito**

1. La Base imponible del impuesto de Patente del Sujeto Pasivo, se establece en base al patrimonio neto, el cual radica en la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos establecidos con base en registros públicos que corresponden al ejercicio inmediatamente anterior.



2. Se establecen incentivos tributarios en beneficio del sujeto activo, los cuales tendrán como base imponible lo siguiente:

- a. En el primer año la base imponible será 0.
- b. En el segundo año solo se considerará el 50% de la base imponible.
- c. a partir del inicio del tercer año se aplicará el impuesto de acuerdo a las regulaciones establecidas en la presente ordenanza.

3. Con respecto a la Tarifa del Impuesto, se establece en base al valor económico del patrimonio de la siguiente manera, ejemplo:

El patrimonio valorado de 0USD a 10.000USD, la tarifa será del 1% del valor del patrimonio; y,

En la tarifa con más valor el patrimonio valorado en 5.0001.00USD en adelante, la tarifa será del 2.00% del valor del patrimonio.

Por lo que se aprecia que el porcentaje del pago de tarifa va aumentando conforme aumenta el valor económico del patrimonio.

- **Ordenanza de Impuesto de Patente Municipal Guayaquil**

1. La base del impuesto anual de patente será en función del patrimonio con el que operen los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón; así por ejemplo, para las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho que estén obligadas a llevar contabilidad la base de impuesto será la diferencia existente entre el total de activos y el total de pasivos que conste en el balance general al cierre del ejercicio económico del año inmediato anterior presentado en los organismos de regulación y control correspondientes.

2. En esta ordenanza municipal no se establecen incentivos tributarios.

3. La tarifa del impuesto se calcula de la siguiente manera, ejemplo:

4. Con fracción básica de 0USD a fracción excedente 5.000.00USD el valor base es de 10.00USD; y,

En la tarifa más alta con fracción básica de 5.168.870.01USD a fracción excedente más allá de esta fracción, el valor base es de 15.000.00USD; la misma que corresponde a la tarifa más alta.

- **Ordenanza de Impuesto de Patente Municipal Cuenca**

1. La base del impuesto, se realiza de la siguiente manera:

a. Para las personas naturales o jurídicas y sociedades nacionales o extranjeras, que estén obligadas a llevar contabilidad, la base del impuesto será el patrimonio, a cuyo efecto deberán entregar una copia del balance general presentado y declarado en el Servicio de Rentas Internas.

b. Para las personas naturales que no estén obligadas a llevar contabilidad, la base del impuesto se establecerá considerando como patrimonio el 10% de los ingresos declarados en el ejercicio económico anterior. En ningún caso la patente municipal será inferior a diez dólares 00/100 de los Estados Unidos de América (\$10,00 USD).

2. En esta ciudad no se establece incentivos tributarios en beneficio del sujeto pasivo.

3. En la ciudad de Cuenca el cálculo de la Tarifa del impuesto de patente se lo realiza de la siguiente manera, ejemplo:

Con un rango de patrimonio desde 0,00USD hasta 500.00USD, el factor (dólar de impuesto x dólar de patrimonio es 0.00USD; y,

En el rango mayor de patrimonio que va desde 10'000.000,01USD en adelante, el factor (dólar de impuesto x dólar de patrimonio es 0,000999.

Se aprecia que existen marcadas diferencias en la aplicación correspondiente al pago del impuesto en las 3 ciudades; por ejemplo, en Cuenca con un patrimonio del sujeto pasivo valorado hasta en 500USD no se cobra el impuesto, en Quito en el primer año la base imponible del tributo es 0USD, mientras que en Guayaquil el impuesto hay que pagarlo desde el primer año de realización de actividades económicas.

Estas diferencias en el pago de impuesto de patente por parte de los sujetos pasivos en las 3 ciudades más importantes de Ecuador, se origina y fundamenta en las normas vigentes de la Constitución del Ecuador, COOTAD norma orgánica y ordenanzas municipales, las mismas que disponen lo siguiente:

- **Constitución de la República del Ecuador**

Art. 264.- Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley:

5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.

El mismo que se encuentra en concordancia con el Art. 240 de la misma Ley Fundamental en el cual se les otorga facultades legislativas a los Gobiernos

Autónomos Descentralizados en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales.

Así mismo el 301 de la Carta Ley Fundamental dispone que sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

La ley de la que habla la Constitución del Ecuador para regular estos tributos, es la Ley Orgánica del COOTAD, la misma que en la parte que corresponde a Impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas dispone: el Impuesto de patentes y el organismo regulador y de controlar del impuesto:

En el Artículo 546 se establece el Impuesto de Patentes, los cuales son patentes municipales y metropolitanas que se aplicará de conformidad con lo que se determina en los artículos siguientes.

El Art. 547, señala quienes son los sujetos pasivos del impuesto.

El Art. 548, dispone en qué periodo de tiempo se deberá obtener la patente.

Los Concejos Municipales y Metropolitano, mediante ordenanza establecerán la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos dentro de sus jurisdicciones. La tarifa mínima será de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América.

Facultades que guardan concordancia con los artículos 7, 57, 86, 240,264 y 492 del mismo Código Orgánico. Artículos que regulan lo siguiente:

Art 7.- Reconoce la capacidad para dictar normas de carácter general, a través de ordenanzas, acuerdos y resoluciones, aplicables dentro de su circunscripción territorial.

Art. 57 en concordancia directa con el art. 264.- Otorga el ejercicio de la facultad normativa en materias de competencia, y, de expedir ordenanzas cantonales, la a aplicación de tributos previstos en la ley a su favor.

Art. 86.- El Concejo metropolitano es el órgano de legislación y fiscalización del Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano.

Art. 240.- Los gobiernos autónomos descentralizados de los distritos metropolitanos y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales.

Artículo 492.- Reglamentación.- Las municipalidades y distritos metropolitanos reglamentarán por medio de ordenanzas el cobro de sus tributos.

En conclusión, el análisis jurídico comparativo más relevante es que existe un pago de Impuesto de Patente de forma no homogénea para con los sujetos pasivos del impuesto a nivel nacional, lo que ha ocasionado que unos sujetos paguen más y otros menos perjudicando sus utilidades, causa originada por el sistema de cálculo de pago de patente de cada organismo municipal y metropolitano.

Esta situación contradice el principio de generalidad tributario establecido en la Constitución del Ecuador en el artículo 300, el mismo que establece los principios por el cual está regido el régimen tributario del Ecuador, los cuales son: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. El principio de generalidad tributaria dispuesto en la constitución del Ecuador establece que no haya discriminaciones a la hora de imponer los tributos, y que estos alcancen a todos aquellos comprendidos en las mismas circunstancias. Principio que se lo legalizaría a nivel nacional por medio de una normalización establecida en el COOTAD, en la que se disponga que tanto Concejos Municipales como Metropolitanos establezcan el Impuesto de Patente Municipal de manera general y homogénea a todos los sujetos pasivos del impuesto.

### **CAPÍTULO 3: Análisis del sistema tarifario entre las ordenanzas municipales de los Cantones Quito, Guayaquil y Cuenca.**

#### **3.1. Comparación de los sistemas tarifarios entre las ordenanzas municipales de los Cantones Quito, Guayaquil y Cuenca**

En el presente acápite se consumará una indagación comparativa en base a explícitos elementos tributarios con el fin de que sea posible establecer e identificar la necesidad o no de vigorizar el sistema tarifario del Impuesto de Patente Municipal (IPM), esto es, llegar a las conclusiones instauradas en los objetivos del presente trabajo, y que aporten los elementos necesarios que hagan viable apreciar las secuelas económicas que confronta el sujeto pasivo, debido a la amplia franquicia que reglamentariamente posee cada Gobierno Autónomo Descentralizado de establecer su propia ordenanza municipal.

Sobre la base a un proceso comparativo entre los disímiles artículos de las ordenanzas de Quito, Guayaquil y Cuenca se identificará la necesidad de vigorizar las normas existentes y de regular el sistema tarifario del IPM a los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADS).

En el caso de Quito la documentación de partida será la Ordenanza Metropolitana No. 0339 de fecha 29 de Diciembre del año 2010; para el cantón Cuenca se esgrimirá como base informativa la Ordenanza Metropolitana correspondiente publicada en el Registro Oficial No. 352 del jueves 30 de diciembre del 2010 en primer suplemento, y para Guayaquil la correspondiente Ordenanza publicada en el Registro Oficial No. 350 del 28 de diciembre del 2010.

##### **3.1.1. Base imponible y deducciones**

En el Distrito Metropolitano de Quito, de acuerdo con el artículo 4 de la Ordenanza Metropolitana No. 0339 del 29 de diciembre del 2010, la base imponible del impuesto de patente la constituye el patrimonio neto del sujeto pasivo, entendido como el total de activos menos el total de pasivos de éste. La base del cálculo queda establecida en base a los registros públicos que corresponden al ejercicio inmediato anterior. Sin embargo, en el caso de las personas naturales que no están obligadas por ley a llevar contabilidad, la base imponible se determina por el llamado método de presunción indirecta, pues se tiene en cuenta el patrimonio neto promedio de la actividad económica que corresponda, tomando en cuenta las tablas que a tales efectos se confeccionan por los órganos administrativos competentes en materia tributaria del

Municipio, según el Clasificador Internacional Industrial Uniforme, lo que si bien predefine la base de cálculo, puede generar ciertas injusticias en su determinación.

La norma también realiza una salvedad en cuanto a las actividades que se inicien en las diferentes parroquias rurales del Distrito Metropolitano de Quito a partir de la vigencia de la Ordenanza, al permitir la deducción de la base imponible el monto de activos que aquellas invirtieren en dichas actividades, aunque al parecer se trata de una potestad discrecional de la administración, pues se utiliza el término “podrá”, que no es categórico. Finalmente, cuando el sujeto pasivo realiza sus actividades en más de un cantón, en lugar de establecerse una base de cálculo fija y controlable, simplemente faculta a la Dirección Metropolitana Financiera Tributaria a determinarla mediante resolución administrativa, lo que a simple vista es atentatorio contra la seguridad jurídica.<sup>33</sup>

Por su parte, la Ordenanza correlativa del cantón Guayaquil, en su artículo 7, también fija la base imponible en correspondencia con el patrimonio del sujeto pasivo que como tal se deduzca de los registros contables al cierre del ejercicio económico del año inmediato anterior, ya sea presentado en la Superintendencia de Compañías o en el Servicio de Rentas Internas, según corresponda, por supuesto, en los casos de quienes estén obligados a llevar contabilidad; luego, el patrimonio es igualmente la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos que aparezca en dicho balance.

En cuanto a las personas naturales que no están obligadas a llevar la contabilidad, se sigue el sistema de la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento, o sea, según la declaración que efectúen ante la Municipalidad de Guayaquil y tomando como referencia la declaración del impuesto sobre el valor agregado (IVA). Para los sujetos pasivos que tienen actividades en varios cantones, se ofrece una solución distinta a la anterior, mucho más clara, pues el impuesto se pagará en proporción al ingreso obtenido en la jurisdicción cantonal de Guayaquil, para lo cual se toma en cuenta el total de ingresos que conste en el estado de resultados del órgano ante el cual se presentan los balances anuales según la naturaleza de la actividad realizada (esto es, Superintendencia de Compañías o Servicio de Rentas Internas) y se especifican los ingresos por cantones para luego establecer el porcentaje de ingresos y fijar el impuesto conforme a los que se hayan obtenido en Guayaquil.

---

<sup>33</sup> Ordenanza Metropolitana No. 339, Alcaldía del Distrito Metropolitano de Quito, 2010, p. 67.

También se ofrece una alternativa bastante clara para los sujetos pasivos que con anterioridad hubiesen tenido actividad económica en otras jurisdicciones cantonales y que inicien actividades en este, pues el primer año se pagará el impuesto en correspondencia al patrimonio con que inicia su operación, lo que además deberá ser previamente declarado ante la Municipalidad.<sup>34</sup>

Por último, la Ordenanza sobre Patentes Municipales de Cuenca, promulgada en Registro Oficial No. 352 considera en su artículo 9 que para la determinación de la base imponible en el caso de personas naturales o jurídicas autorizadas a llevar la contabilidad se tendrá en cuenta el patrimonio (sin la distinción que hacen las otras Ordenanzas ya analizadas), para lo cual los contribuyentes deberán presentar una copia del balance general presentado y declarado en el Servicio de Rentas Internas. Para las personas naturales no obligadas a llevar la contabilidad, la consideración del patrimonio es bastante indulgente, pues considera como tal el 10% de los ingresos declarados en el ejercicio económico anterior, aunque fija un mínimo de diez dólares de los Estados Unidos de América (\$10,00 USD). Finalmente, cuando se trata de personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, ya sea que tengan sus matrices, sucursales o agencias en Cuenca, la base imponible resulta en proporción a los activos de cada jurisdicción.<sup>35</sup>

La comparación de las disposiciones relativas al acápite de la base imponible tiene similitudes notables entre las tres Ordenanzas, aunque con matices que las diferencian en algunos aspectos. Se nota, por ejemplo, que para las personas obligadas a llevar contabilidad, la base de determinación en los tres casos es el balance general del ejercicio económico inmediato anterior; sin embargo, para las personas no obligadas a llevar contabilidad, el Cantón Quito lo determina en orden a tablas presuntivas basadas en el Clasificador Internacional Industrial Uniforme, mientras que el cantón Guayaquil toma la declaración efectuada por el contribuyente en base a formularios y tomando como referencia el IVA y, por último, la Ordenanza del cantón Cuenca instituye como base del impuesto para las personas naturales no obligadas a llevar la contabilidad el 10% de los ingresos declarados en el ejercicio económico anterior, precisando además un tope mínimo de \$10.00 USD.

Las principales divergencias se observan en lo relativo a aquellos sujetos pasivos que realizan actividades fuera del cantón, teniendo su sede dentro de la

---

<sup>34</sup> Suplemento del Registro Oficial No. 350, Municipio de Guayaquil, 2010, p. 88.

<sup>35</sup> Suplemento del Registro Oficial No. 352, Municipio de Cuenca, 2010, p. 46.

jurisdicción respectiva, o no. Quito establece una determinación mediante resolución administrativa; Guayaquil, una proporcionalidad en base al ingreso obtenido en el marco de la jurisdicción cantonal; Cuenca, en proporción a los activos que el sujeto pasivo posea dentro de su jurisdicción.

Visto así, esa falta de uniformidad en la determinación es atentatoria contra la seguridad jurídica para las empresas que tienen sucursales o agencias en diversos cantones, pues Quito calcula la base imponible en atención al patrimonio en general porque no establece otro método verificable (salvo el caso de los que se inician en las actividades, que pagan en correspondencia con el patrimonio primario), y eso es perjudicial para los intereses del contribuyente, pues siempre que tenga una parte de sus negocios en ese cantón tendrá que pagar más debido a que se considera el patrimonio integral y no efectivamente el que se emplea o dispone en el territorio de dicha actividad. En el caso del cantón Cuenca la solución también parece un poco arbitraria, pues se valoran únicamente los activos y no se descuentan los pasivos, que sin dudas representan la movilidad real del patrimonio del sujeto, aunque se aclara que solo se refiere a los activos de esa jurisdicción cantonal.

Finalmente, en la Ordenanza de Guayaquil se fija la base del cálculo en atención a los ingresos, lo que también es perjudicial, pues si solo se analizan los ingresos y no los gastos, e incluso en el caso que estos últimos superen los primeros, se generaría un perjuicio añadido para el contribuyente; en otro sentido, la norma resulta confusa porque en el caso de quienes se inicien en las actividades, la base de cálculo sería el “patrimonio” empleado para ponerlas en curso, ya no los ingresos.

Respecto al tema de las deducciones, no existen notables diferencias entre las Ordenanzas de Quito y Cuenca, pero sí respecto a la de Guayaquil.

Las de Quito y Cuenca son las más amplias de las regulaciones. Permiten aplicar un 50% de deducción sobre la cuota resultante de la aplicación a las tarifas de la base imponible si el sujeto obligado a llevar la contabilidad demuestra que ha sufrido pérdidas en el período que corresponde al ejercicio fiscal; entretanto, a las empresas que tienen cierto tiempo de operaciones se les puede realizar una deducción de la tercera parte de su cuota si demuestra un descenso en las utilidades de más del 50% en relación con el promedio obtenido en los tres años inmediatos anteriores. En cualquier



caso, el límite mínimo de la cuota del impuesto será de diez dólares de los Estados Unidos de América (\$10,00 USD).<sup>36</sup>

La Ordenanza del Cantón Guayaquil, por su parte, no establece deducciones, sino solo exenciones y otras reglas de cálculo para los artesanos sujetos a leyes de protección artesanal y profesionales en libre ejercicio, los que pagarán diez y quince dólares de los Estados Unidos de América, respectivamente.<sup>37</sup>

### 3.1.2. Incentivos tributarios

En cuanto a los incentivos el Distrito Metropolitano de Quito establece en el artículo 5 de su Ordenanza que las personas naturales o jurídicas que iniciaren las actividades industriales, comerciales o profesionales dentro de la circunscripción distrital, en el primer año del ejercicio de sus actividades tendrán una base imponible de cero (0), es decir, que no efectuarán pago alguno, mientras que en su segundo año se considerará solo el 50% de la base imponible real.<sup>38</sup> Esta disposición es realmente estimulante de todas las actividades, inversiones y negocios en el cantón, pues asegura la recuperación del capital invertido en los dos primeros años de operaciones.

Se hace notar que no aparecen incentivos similares en las disposiciones de los cantones de Guayaquil ni Cuenca.

### 3.1.3. Tarifas

A continuación, se someten a comparación las tablas relativas a las tarifas de pago para cada uno de los cantones o distritos:

Para el distrito metropolitano de Quito rige la siguiente tabla:

**Tabla 2: Tarifa imponible del Distrito Metropolitano de Quito**

Base Imponible al Patrimonio		TARIFAS	
Desde USD	Hasta USD	Fracción Básica	Sobre Fracción
	10 000.00		1.00%
10 000.01	20 000.00	100.00	1.20%
20 000.01	30 000.00	220.00	1.40%
30 000.01	40 000.00	360.00	1.60%
40 000.01	50 000.00	520.00	1.80%

<sup>36</sup> Ordenanza Metropolitana No. 339, 2010, p. 78.

<sup>37</sup> Suplemento del Registro Oficial No. 350, 2010, p. 90.

<sup>38</sup> Suplemento del Registro Oficial No. 350, 2010, p. 96.

50 000.01	En adelante	700.00	2.00%
-----------	-------------	--------	-------

**Fuente:** Ordenanza Metropolitana No. 339, Alcaldía del Distrito Metropolitano de Quito, 2010

Las tarifas aplicables en dicho cantón siguen el esquema de progresividad, en virtud del cual, a mayores ingresos, más altos serán los impuestos aplicables, lo que busca nivelar las desigualdades sociales, pero las escalas son bastante rígidas y, de manera general, bien altas. Hasta 50.000,00 dólares de la base imponible, se observa que los impuestos pueden ser relativamente onerosos, y por encima de esa suma se encarecen de forma estable, de modo que realmente los más solventes no sentirán entonces un impacto sustancial que los menos, si se analiza proporcionalmente la cuestión. De cualquier forma, las tarifas sobre las fracciones son elevadas, al ser estas tan pequeñas.

Para el cantón de Guayaquil se aplican las siguientes tarifas:

**Tabla 3: Tarifa imponible del cantón Guayaquil**

Trmo. #	Frcción. Bsc.	Frcción. Excdnte.	Vlor. Bse.	Sbre. Excdnte.
1	0.00	5 000.00	10.00	0.0000
2	5 000.01	10 000.00	10.00	0.0021
3	10 000.01	20 000.00	20.50	0.0022
4	20 000.01	40 000.00	42.50	0.0023
5	40 000.01	80 000.00	88.50	0.0024
6	80 000.01	160 000.00	184.50	0.0025
7	160 000.01	320 000.00	384.50	0.0026
8	320 000.01	640 000.00	800.50	0.0027
9	640 000.01	1 280 000.00	1 664.50	0.0028
10	1 280 000.01	2 560 000.00	3 456.50	0.0029
11	2 560 000.01	5 120 000.00	7 168.50	0.0030
12	5 120 000.01	5 168 870.00	14 848.50	0.0031
13	5 168 870.01	O más	15 000.00	0.0000

**Fuente:** Registro Oficial No. 350, Municipio de Guayaquil, 2010

Las tarifas del cantón Guayaquil resultan las más pormenorizadas de todas, y de manera general, si bien son progresivas, no parecen elevadas en comparación con la anterior, incluso los valores bases por cada una de las fracciones se van generalmente duplicando, hasta el duodécimo tramo, con la salvedad del último, que es fijo el valor base y nulo el valor excedente cuando los ingresos anuales superan los

5'168.870,01 dólares, lo que constituye un beneficio injusto para las grandes empresas, que no sigue las líneas tarifarias anteriores y no sufrirán afectaciones mayores si superan dichos ingresos.

Las tarifas del cantón Cuenca se expresan en la siguiente tabla:

**Tabla 4: Tarifa imponible del cantón Cuenca**

TABLA DE CALCULO DEL IPM		
PROPUESTA 2011		
RANGOS PATRIMONIO		Factor (dólar de impuesto x dólar de Patrimonio)
DESDE (\$)	HASTA (\$)	
0.00	500.00	-
500.01	250 000.00	0.000999
250 000.01	10 000 000.00	0.000999
10 000 000.01	en adelante	0.000999

**Fuente:** Registro Oficial No. 352, Municipio de Cuenca, 2010

La regulación del cantón Cuenca es la que se encuentra de la manera más simplificada y general. Se han fijado los límites mínimos y máximos al impuesto entre diez y diez mil dólares de los Estados Unidos de América, con lo que es aún más indulgente que las anteriores. Los rangos del patrimonio son amplísimos y poco onerosos si se mira su factor de cálculo, que es estable y solo de 0,000999, o sea, menos de una milésima de dólar.

### 3.1.4. Cuotas, deducciones y límites a la cuota

Se hace notar que en este acápite tan sólo la Ordenanza del Distrito Metropolitano de Quito hace referencia de manera estrictamente literal al mismo en su Artículo No. 7 anteriormente citado, siendo el único además que exhibe la correspondiente tabla de límites a la cuota:

**Tabla 5: Tabla de límites a la cuota del impuesto de Patente Municipal  
Distrito Metropolitano de Quito**

CATEGORÍAS DE PATRIMONIO		TOPE
250 000.01	750 000.00	5 000.00
750 000.01	1 000 000.00	6 000.00
1 000 000.01	1 500 000.00	7 000.00
1 500 000.01	2 000 000.00	8 000.00
2 000 000.01	3 500 000.00	10 000.00
3 500 000.01	6 000 000.00	15 000.00

6 000 000.01	10 000 000.00	20 000.00
10 000 000.01	En adelante	25 000.00

**Fuente:** Ordenanza Metropolitana No. 339, Alcaldía del Distrito Metropolitano de Quito, 2010

### 3.1.5. Control y recaudación del impuesto

En este aspecto, sólo la Ordenanza de Guayaquil posee un artículo específico donde se establece que la Dirección Financiera Municipal tiene ciertas facultades para el control del tributo, a saber: podrá solicitar al Registro Mercantil o las Superintendencias de Compañías y Bancos las informaciones relacionadas con los activos, pasivos y patrimonios de las empresas sujetas al impuesto; también se podrá solicitar a las diversas Cámaras de Producción la nómina actualizada de sus afiliados con sus generales y situación patrimonial; igualmente, es posible solicitar al Servicio de Rentas Internas las copias de las declaraciones de gravamen a la renta o al valor agregado de los contribuyentes, lo que sin dudas posibilitará un estudio comparativo profundo de la declaración del impuesto que se presenta.<sup>39</sup>

Se debe acotar que el artículo anterior, si bien ausente en las otras dos ordenanzas legales, sería una precisión de utilidad en toda ordenanza o disposición de este tipo, porque otorgaría un mayor nivel de garantías a la hora de confrontar eventuales desvíos o fraudes fiscales.

### 3.1.6. Exenciones, intereses, contravenciones y multas

La Ordenanza del Distrito Metropolitano de Quito no establece acápite destinados a exenciones, intereses, contravenciones ni multas.<sup>40</sup>

La Ordenanza de Cuenca sólo menciona en su artículo 20 la exención de pago que corresponde a los artesanos calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano, precisando además la reserva de derecho a verificar las correspondientes declaraciones, calificaciones y documentos de aquellas personas aludidas en dicho artículo, sin otras consideraciones sobre intereses, multas ni contravenciones.<sup>41</sup>

Sin embargo, la Ordenanza de Guayaquil sí establece regulaciones a esos efectos. El artículo 10 considera como exentos de pago a los artesanos calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano (similar a la de Cuenca),

<sup>39</sup> Suplemento del Registro Oficial No. 350, 2010, p. 67.

<sup>40</sup> Ordenanza Metropolitana No. 339, 2010, p. 81.

<sup>41</sup> Suplemento del Registro Oficial No. 352, 2010, p. 54.

pero se añaden las actividades comerciales exoneradas por el Código Orgánico Tributario y las que como tal aparezcan en las leyes especiales aplicables a los tributos. Bajo el concepto de intereses, se establece en realidad una penalidad en el artículo 11 para el sujeto que no obtenga su patente anual según la Ordenanza, pues deberá pagar los intereses que correspondan de conformidad con el artículo 21 del Código Orgánico Tributario, sin perjuicio de las restantes sanciones establecidas en la propia Ordenanza y que debe cumplirse la obligación principal. Finalmente, el artículo 12 establece contravenciones y sus distintas multas imponibles, las que se aplican aparte del cumplimiento de las obligaciones tributarias que correspondan, todas relativas a distintas cuestiones formales que se consideren incumplidas.<sup>42</sup>

### **3.2. Cálculo del Impuesto de Patente Municipal entre los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales de los cantones Quito, Guayaquil y Cuenca**

#### **3.2.1. Planteamiento del caso**

El Instituto Nacional de Estadística y Censos (INEC), conjuntamente con la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo (SENPLADES), durante el mes de febrero del año 2014, presentaron la última versión del Directorio de Empresas y Establecimientos (DIEE), en donde se establece la conformación del tejido empresarial ecuatoriano, conformado por los siguientes datos:

En Ecuador existe un total de 704.556 empresas, de las cuales el 89,6% son microempresas, 8,2% pequeñas, 1,7% medianas y 0,5% grandes empresas.

**Tabla 6: Distribución de empresas por su tamaño**

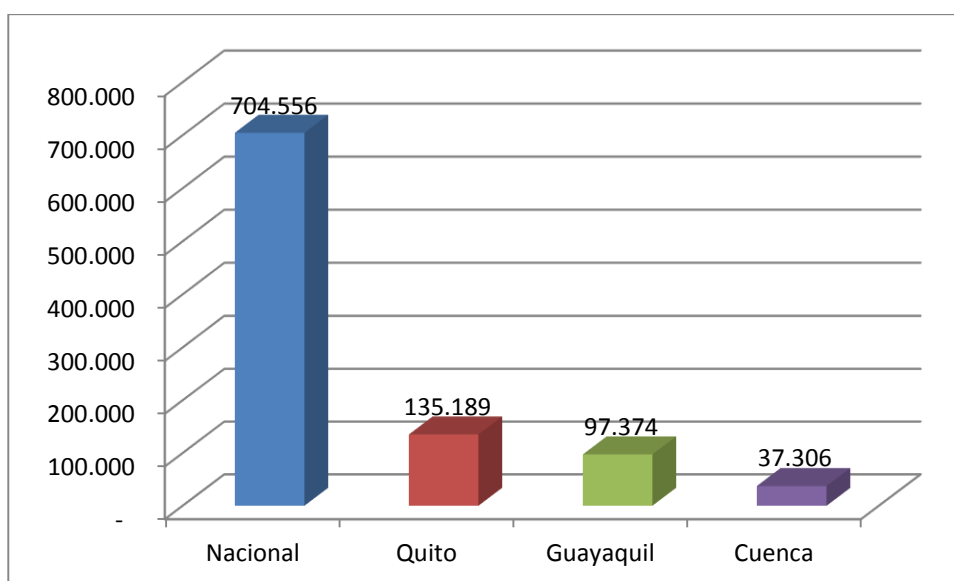
<b>Tamaño</b>	<b>Cantidad</b>	<b>Porcentaje</b>
Microempresas	631.282	89,60%
Pequeñas empresas	57.774	8,20%
Medianas empresas	11.977	1,70%
Grandes empresas	3.523	0,50%
<b>Total Nacional</b>	<b>704.556</b>	<b>100,00%</b>

**Fuente:** INEN, Directorio de Empresas y Establecimientos, 2014

De estas empresas 135.189 se encuentran ubicadas en la ciudad de Quito, 97.374, en Guayaquil y 37. 306 en Cuenca.

<sup>42</sup> Suplemento del Registro Oficial No. 350, 2010, p. 71.

**Figura 1: Distribución de empresas por su tamaño**



**Fuente:** INEN, Directorio de Empresas y Establecimientos, 2014

Al considerar el porcentaje por el tamaño, se puede estimar el número de empresas que corresponde a cada ciudad:

**Tabla 7: Distribución de empresas de las ciudades de Quito, Guayaquil y Cuenca, por su tamaño**

Ciudad	Micro (89,6%)	Pequeña (8,2%)	Mediana (1,7%)	Grande (0,5%)	Total
Quito	121.129	11.085	2.298	676	135.189
Guayaquil	87.247	7.985	1.655	487	97.374
Cuenca	33.426	3.059	634	187	37.306

**Fuente:** INEN, Directorio de Empresas y Establecimientos, 2014

Por lo que se pretende realizar un análisis clasificando la información mediante la aplicación de 4 escenarios que se pueden presentar en las empresas para el pago del Impuesto a la Patente Municipal, con el siguiente promedio de patrimonio neto:

**Tabla 8: Escenarios considerando las empresas por su tamaño y patrimonio**

Análisis	Tamaño empresas	Quito	Guayaquil	Cuenca	Patrimonio Neto
Primer escenario	Micro	121.129	87.247	33.426	160.000,00
Segundo escenario	Pequeña	11.085	7.985	3.059	450.000,00

Tercer escenario	Mediana	2.298	1.655	634	1.250.000,00
Cuarto escenario	Grande	676	487	187	25.000.000,00

**Fuente:** SRI, Promedio de patrimonio de las empresas por su tamaño, 2014

### **3.2.2. Análisis de escenarios**

A continuación se presenta el cálculo del Impuesto a la Patente Municipal, considerando el primer escenario, en donde las microempresas tienen un patrimonio neto promedio de 160.000,00 dólares:

**Tabla 9: Cuadro comparativo del primer escenario**

QUITO, ORDENAZA METROPOLITANA No. 0339 (29-DIC-2010)				GUAYAQUIL, REGISTRO OFICIAL No.350 (28-DIC-2010)				CUENCA, REGISTRO OFICIAL No.352 (30-DIC-2010)						
<b>Art. 6.- Tarifas:</b> En base a la siguiente tabla:				<b>Art. 8.- Tarifas:</b> En base a la siguiente tabla:				<b>Art. 8.- Tarifas:</b> En base a la siguiente tabla:						
BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO)		TARIFA		BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO)		TARIFA		BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO)		TARIFA				
DESDE USD	HASTA USD	SOBRE FRACCIÓN	SOBRE FRACCIÓN	DESDE USD	HASTA USD	SOBRE FRACCIÓN	SOBRE FRACCIÓN	DESDE USD	HASTA USD	FACTOR (DÓLAR DE IMPUESTO POR DÓLAR)				
-	10.000,00	-	1%	-	5.000,00	10,00	-	-	500,00	-				
10.000,01	20.000,00	100,00	1,20%	5.000,01	10.000,00	10,00	0,0021	500,01	250.000,00	0,000999				
20.000,01	30.000,00	220,00	1,40%	10.000,01	20.000,00	20,50	0,0022	250.000,01	10.000.000,00	0,000999				
30.000,01	40.000,00	360,00	1,60%	20.000,01	40.000,00	42,50	0,0023	10.000.000,01	En adelante	0,000999				
40.000,01	50.000,00	520,00	1,80%	40.000,01	80.000,00	88,50	0,0024	Tope máximo impuesto: 10.000,00 dólares, según Art. 8.						
50.000,01	En adelante	700,00	2,00%	80.000,01	160.000,00	184,50	0,0025							
Tope máximo, según Art. 7 reformado:				160.000,01	320.000,00	384,50	0,0026							
				320.000,01	640.000,00	800,50	0,0027							
				640.000,01	1.280.000,00	1.664,50	0,0028							
				1.280.000,01	2.560.000,00	3.456,50	0,0029							
				2.560.000,01	5.120.000,00	7.168,50	0,0030							
				5.120.000,01	5.168.870,00	14.848,50	0,0031							
				5.168.870,01	En adelante	15.000,00	-							
											Tope máximo impuesto: 15.000,00 dólares, según Art. 8.			
				(+ Patrimonio Neto		160.000,00		(+ Patrimonio Neto		160.000,00		(+ Patrimonio Neto		160.000,00
				(= Base Imponible		160.000,00		(= Base Imponible		160.000,00		(= Base Imponible		160.000,00
(-) Fracción Básica		50.000,01		(-) Fracción Básica		80.000,01		(-) Fracción Básica		500,00				
(=) Base para el cálculo		109.999,99		(=) Base para el cálculo		79.999,99		(=) Base para el cálculo		159.500,00				
(+) % Sobre Fracción Básica		2.200,00		(+) % Sobre Fracción Básica		200,00		(+) % Sobre Fracción Básica		159,34				
(+) Impuesto sobre Fracción Básica		700,00		(+) Impuesto sobre Fracción Básica		184,50		(+) Impuesto sobre Fracción Básica		-				
<b>Impuesto a pagar</b>		<b>2.900,00</b>		<b>Impuesto a pagar</b>		<b>384,50</b>		<b>Impuesto a pagar</b>		<b>159,34</b>				
<b>Tope máximo</b>		<b>-</b>		<b>Tope máximo</b>		<b>-</b>		<b>Tope máximo</b>		<b>-</b>				

**Fuente:** Tarifas Ordenanzas Municipales Quito, Guayaquil y Cuenca, 2010



Como se puede visualizar en la tabla anterior, existe una significativa diferencia para el pago del IPM, en donde la diferencia entre las ciudades de Guayaquil y Cuenca llega a 2.515,50 dólares y 2.740,66 dólares respectivamente.

**Tabla 10: Determinación de la diferencia de pago del IPM**

Ciudad	Tarifa	Diferencia
Quito	2.900,00	
Guayaquil	384,50	2.515,50
Cuenca	159,34	2.740,66

**Fuente:** Tarifas Ordenanzas Municipales Quito, Guayaquil y Cuenca, 2010

Con el fin de tener una idea más clara de la verdadera afectación que se realiza al sujeto pasivo dentro del primer escenario, se procede a presentar el total de recaudación que recibe cada ciudad por concepto de este impuesto, para lo que se considera como línea base el número de microempresas de la ciudad de Cuenca, que es de 33.426, con un patrimonio neto de 160.000,00 dólares, en donde se obtuvieron los siguientes resultados:

**Tabla 11: Recaudación de valores totales por el IPM**

Concepto	Número	Recaudación		
		Quito	Guayaquil	Cuenca
Micro empresas	33.426	96.935.903,71	12.852.363,84	5.326.143,60
Diferencia en recaudación			84.083.539,88	91.609.760,12

**Fuente:** Tarifas Ordenanzas Municipales Quito, Guayaquil y Cuenca, 2010

A continuación se presenta el cálculo del Impuesto a la Patente Municipal, considerando el segundo escenario, en donde las pequeñas empresas tienen un patrimonio neto promedio de 450.000,00 dólares:

**Tabla 12: Cuadro comparativo del segundo escenario**

QUITO, ORDENAZA METROPOLITANA No. 0339 (29-DIC-2010)				GUAYAQUIL, REGISTRO OFICIAL No.350 (28-DIC-2010)				CUENCA, REGISTRO OFICIAL No.352 (30-DIC-2010)			
<b>Art. 6.- Tarifas:</b> En base a la siguiente tabla:				<b>Art. 8.- Tarifas:</b> En base a la siguiente tabla:				<b>Art. 8.- Tarifas:</b> En base a la siguiente tabla:			
BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO)		TARIFA		BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO)		TARIFA		BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO)		TARIFA	
DESDE USD	HASTA USD	SOBRE FRACCIÓN	SOBRE FRACCIÓN	DESDE USD	HASTA USD	SOBRE FRACCIÓN	SOBRE FRACCIÓN	DESDE USD	HASTA USD	FACTOR (DÓLAR DE IMPUESTO POR DÓLAR)	
-	10.000,00	-	1%	-	5.000,00	10,00	-	-	500,00	-	
10.000,01	20.000,00	100,00	1,20%	5.000,01	10.000,00	10,00	0,0021	500,01	250.000,00	0,000999	
20.000,01	30.000,00	220,00	1,40%	10.000,01	20.000,00	20,50	0,0022	250.000,01	10.000.000,00	0,000999	
30.000,01	40.000,00	360,00	1,60%	20.000,01	40.000,00	42,50	0,0023	10.000.000,01	En adelante	0,000999	
40.000,01	50.000,00	520,00	1,80%	40.000,01	80.000,00	88,50	0,0024	Tope máximo impuesto: 10.000,00 dólares, según Art. 8.			
50.000,01	En adelante	700,00	2,00%	80.000,01	160.000,00	184,50	0,0025				
Tope máximo, según Art. 7 reformado:				160.000,01	320.000,00	384,50	0,0026				
				320.000,01	640.000,00	800,50	0,0027				
				640.000,01	1.280.000,00	1.664,50	0,0028				
				1.280.000,01	2.560.000,00	3.456,50	0,0029				
				2.560.000,01	5.120.000,00	7.168,50	0,0030				
				5.120.000,01	5.168.870,00	14.848,50	0,0031				
				5.168.870,01	En adelante	15.000,00	-				
											Tope máximo impuesto: 15.000,00 dólares, según Art. 8.
				(+ Patrimonio Neto		450.000,00		(+ Patrimonio Neto		450.000,00	
(=) Base Imponible		450.000,00		(=) Base Imponible		450.000,00		(=) Base Imponible		450.000,00	
(-) Fracción Básica		50.000,01		(-) Fracción Básica		320.000,01		(-) Fracción Básica		250.000,01	
(=) Base para el cálculo		399.999,99		(=) Base para el cálculo		129.999,99		(=) Base para el cálculo		199.999,99	
(+ % Sobre Fracción Básica		8.000,00		(+ % Sobre Fracción Básica		351,00		(+ % Sobre Fracción Básica		199,80	
(+ Impuesto sobre Fracción Básica		700,00		(+ Impuesto sobre Fracción Básica		800,50		(+ Impuesto sobre Fracción Básica		-	
<b>Impuesto a pagar</b>		<b>8.700,00</b>		<b>Impuesto a pagar</b>		<b>1.151,50</b>		<b>Impuesto a pagar</b>		<b>199,80</b>	
<b>Tope máximo</b>		<b>5.000,00</b>		<b>Tope máximo</b>		<b>-</b>		<b>Tope máximo</b>		<b>-</b>	

**Fuente:** Tarifas Ordenanzas Municipales Quito, Guayaquil y Cuenca, 2010

Como se puede visualizar en la tabla anterior, aquí se presenta una diferencia mayor en el pago del IPM, en donde la diferencia entre las ciudades de Guayaquil y Cuenca llega a 3.848,50 dólares y 4.800,20 dólares respectivamente.

**Tabla 13: Determinación de la diferencia de pago del IPM**

Ciudad	Tarifa	Diferencia
Quito	5.000,00	
Guayaquil	1.151,50	3.848,50
Cuenca	199,80	4.800,20

**Fuente:** Tarifas Ordenanzas Municipales Quito, Guayaquil y Cuenca, 2010

Con el fin de tener una idea más clara de la verdadera afectación que se realiza al sujeto pasivo dentro del segundo escenario, se procede a presentar el total de recaudación que recibe cada ciudad por concepto de este impuesto, para lo que se considera como línea base el número de pequeñas empresas de la ciudad de Cuenca, que es de 3.059, con un patrimonio neto de 450.000,00 dólares, en donde se obtuvieron los siguientes resultados:

**Tabla 14: Recaudación de valores totales por el IPM**

Concepto	Número	Recaudación		
		Quito	Guayaquil	Cuenca
Pequeñas empresas	3.059	15.295.460,00	3.522.544,36	611.206,55
Diferencia en recaudación			11.772.915,64	14.684.253,45

**Fuente:** Tarifas Ordenanzas Municipales Quito, Guayaquil y Cuenca, 2010

A continuación se presenta el cálculo del Impuesto a la Patente Municipal, considerando el tercer escenario, en donde las microempresas tienen un patrimonio neto promedio de 1'250.000,00 dólares:

**Tabla 15: Cuadro comparativo del tercer escenario**

QUITO, ORDENAZA METROPOLITANA No. 0339 (29-DIC-2010)				GUAYAQUIL, REGISTRO OFICIAL No.350 (28-DIC-2010)				CUENCA, REGISTRO OFICIAL No.352 (30-DIC-2010)			
<b>Art. 6.- Tarifas:</b> En base a la siguiente tabla:				<b>Art. 8.- Tarifas:</b> En base a la siguiente tabla:				<b>Art. 8.- Tarifas:</b> En base a la siguiente tabla:			
BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO)		TARIFA		BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO)		TARIFA		BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO)		TARIFA	
DESDE USD	HASTA USD	SOBRE FRACCIÓN	SOBRE FRACCIÓN	DESDE USD	HASTA USD	SOBRE FRACCIÓN	SOBRE FRACCIÓN	DESDE USD	HASTA USD	FACTOR (DÓLAR DE IMPUESTO POR DÓLAR)	
-	10.000,00	-	1%	-	5.000,00	10,00	-	-	500,00	-	
10.000,01	20.000,00	100,00	1,20%	5.000,01	10.000,00	10,00	0,0021	500,01	250.000,00	0,000999	
20.000,01	30.000,00	220,00	1,40%	10.000,01	20.000,00	20,50	0,0022	250.000,01	10.000.000,00	0,000999	
30.000,01	40.000,00	360,00	1,60%	20.000,01	40.000,00	42,50	0,0023	10.000.000,01	En adelante	0,000999	
40.000,01	50.000,00	520,00	1,80%	40.000,01	80.000,00	88,50	0,0024	Tope máximo impuesto: 10.000,00 dólares, según Art. 8.			
50.000,01	En adelante	700,00	2,00%	80.000,01	160.000,00	184,50	0,0025				
Tope máximo, según Art. 7 reformado:				160.000,01	320.000,00	384,50	0,0026				
				320.000,01	640.000,00	800,50	0,0027				
				640.000,01	1.280.000,00	1.664,50	0,0028				
				1.280.000,01	2.560.000,00	3.456,50	0,0029				
				2.560.000,01	5.120.000,00	7.168,50	0,0030				
				5.120.000,01	5.168.870,00	14.848,50	0,0031				
				5.168.870,01	En adelante	15.000,00	-				
											Tope máximo impuesto: 15.000,00 dólares, según Art. 8.
				(+)		Patrimonio Neto		(+)		Patrimonio Neto	
(-)		Base Imponible		(-)		Base Imponible		(-)		Base Imponible	
(-)		Fracción Básica		(-)		Fracción Básica		(-)		Fracción Básica	
(=)		Base para el cálculo		(=)		Base para el cálculo		(=)		Base para el cálculo	
(+)		% Sobre Fracción Básica		(+)		% Sobre Fracción Básica		(+)		% Sobre Fracción Básica	
(+)		Impuesto sobre Fracción Básica		(+)		Impuesto sobre Fracción Básica		(+)		Impuesto sobre Fracción Básica	
<b>Impuesto a pagar</b>		<b>24.700,00</b>		<b>Impuesto a pagar</b>		<b>3.372,50</b>		<b>Impuesto a pagar</b>		<b>999,00</b>	
<b>Tope máximo</b>		<b>7.000,00</b>		<b>Tope máximo</b>		<b>-</b>		<b>Tope máximo</b>		<b>-</b>	

**Fuente:** Tarifas Ordenanzas Municipales Quito, Guayaquil y Cuenca, 2010

Como se puede visualizar en la tabla anterior, aquí también se presenta una diferencia en el pago del IPM, en donde la diferencia entre las ciudades de Quito y Guayaquil llega a 3.627,50 dólares, sin embargo, para la ciudad de Cuenca la diferencia aún es mayor llegando a 6.000,01 dólares.

**Tabla 16: Determinación de la diferencia de pago del IPM**

Ciudad	Tarifa	Diferencia
Quito	7.000,00	
Guayaquil	3.372,50	3.627,50
Cuenca	999,00	6.001,00

**Fuente:** Tarifas Ordenanzas Municipales Quito, Guayaquil y Cuenca, 2010

Con el fin de tener una idea más clara de la verdadera afectación que se realiza al sujeto pasivo dentro del tercer escenario, se procede a presentar el total de recaudación que recibe cada ciudad por concepto de este impuesto, para lo que se considera como línea base el número de medianas empresas de la ciudad de Cuenca, que es de 634, con un patrimonio neto de 1'250.000 dólares, en donde se obtuvieron los siguientes resultados:

**Tabla 17: Recaudación de valores totales por el IPM**

Concepto	Número	Recaudación		
		Quito	Guayaquil	Cuenca
Medianas empresas	634	4.439.414,00	2.138.846,23	633.567,79
Diferencia en recaudación			2.300.567,77	3.805.846,21

**Fuente:** Tarifas Ordenanzas Municipales Quito, Guayaquil y Cuenca, 2010

A continuación se presenta el cálculo del Impuesto a la Patente Municipal, considerando el cuarto escenario, en donde las microempresas tienen un patrimonio neto promedio de 25'000.000,00 de dólares:

**Tabla 18: Cuadro comparativo del cuarto escenario**

QUITO, ORDENAZA METROPOLITANA No. 0339 (29-DIC-2010)				GUAYAQUIL, REGISTRO OFICIAL No.350 (28-DIC-2010)				CUENCA, REGISTRO OFICIAL No.352 (30-DIC-2010)		
<b>Art. 6.- Tarifas:</b> En base a la siguiente tabla:				<b>Art. 8.- Tarifas:</b> En base a la siguiente tabla:				<b>Art. 8.- Tarifas:</b> En base a la siguiente tabla:		
BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO)		TARIFA		BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO)		TARIFA		BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO)		TARIFA
DESDE USD	HASTA USD	SOBRE FRACCIÓN	SOBRE FRACCIÓN	DESDE USD	HASTA USD	SOBRE FRACCIÓN	SOBRE FRACCIÓN	DESDE USD	HASTA USD	FACTOR (DÓLAR DE IMPUESTO POR DÓLAR)
-	10.000,00	-	1%	-	5.000,00	10,00	-	-	500,00	-
10.000,01	20.000,00	100,00	1,20%	5.000,01	10.000,00	10,00	0,0021	500,01	250.000,00	0,000999
20.000,01	30.000,00	220,00	1,40%	10.000,01	20.000,00	20,50	0,0022	250.000,01	10.000.000,00	0,000999
30.000,01	40.000,00	360,00	1,60%	20.000,01	40.000,00	42,50	0,0023	10.000.000,01	En adelante	0,000999
40.000,01	50.000,00	520,00	1,80%	40.000,01	80.000,00	88,50	0,0024	Tope máximo impuesto: 10.000,00 dólares, según Art. 8.		
50.000,01	En adelante	700,00	2,00%	80.000,01	160.000,00	184,50	0,0025			
Tope máximo, según Art. 7 reformado:				160.000,01	320.000,00	384,50	0,0026			
250.000,01	750.000,00	5.000,00		320.000,01	640.000,00	800,50	0,0027			
750.000,01	1.000.000,00	6.000,00		640.000,01	1.280.000,00	1.664,50	0,0028			
1.000.000,01	1.500.000,00	7.000,00		1.280.000,01	2.560.000,00	3.456,50	0,0029			
1.500.000,01	2.000.000,00	8.000,00		2.560.000,01	5.120.000,00	7.168,50	0,0030			
2.000.000,01	3.500.000,00	10.000,00		5.120.000,01	5.168.870,00	14.848,50	0,0031			
3.500.000,01	6.000.000,00	15.000,00		5.168.870,01	En adelante	15.000,00	-			
6.000.000,01	10.000.000,00	20.000,00		Tope máximo impuesto: 15.000,00 dólares, según Art. 8.						
10.000.000,01	En adelante	25.000,00								
(+) Patrimonio Neto	25.000.000,00			(+) Patrimonio Neto	25.000.000,00			(+) Patrimonio Neto	25.000.000,00	
(-) Base Imponible	25.000.000,00			(-) Base Imponible	25.000.000,00			(-) Base Imponible	25.000.000,00	
(-) Fracción Básica	50.000,01			(-) Fracción Básica	5.168.870,01			(-) Fracción Básica	10.000.000,01	
(=) Base para el cálculo	24.949.999,99			(=) Base para el cálculo	19.831.129,99			(=) Base para el cálculo	14.999.999,99	
(+) % Sobre Fracción Básica	499.000,00			(+) % Sobre Fracción Básica	-			(+) % Sobre Fracción Básica	14.985,00	
(+) Impuesto sobre Fracción Básica	700,00			(+) Impuesto sobre Fracción Básica	15.000,00			(+) Impuesto sobre Fracción Básica	-	
<b>Impuesto a pagar</b>	<b>499.700,00</b>			<b>Impuesto a pagar</b>	<b>15.000,00</b>			<b>Impuesto a pagar</b>	<b>14.985,00</b>	
<b>Tope máximo</b>	<b>25.000,00</b>			<b>Tope máximo</b>	<b>15.000,00</b>			<b>Tope máximo</b>	<b>10.000,00</b>	

**Fuente:** Tarifas Ordenanzas Municipales Quito, Guayaquil y Cuenca, 2010

Como se puede visualizar en la tabla anterior, aquí también se presenta una diferencia en el pago del IPM, ya que no se cumple con lo establecido en el COOTAD que determina el tope máximo en 25.000,00, por lo que cada ciudad ha establecido sus propios valores: Quito 25.000,00, Guayaquil 15.000,00 y Cuenca 10.000,00.

Con el fin de tener una idea más clara de la verdadera afectación que se realiza al sujeto pasivo dentro del cuarto escenario, se procede a presentar el total de recaudación que recibe cada ciudad por concepto de este impuesto, para lo que se considera como línea base el número de las grandes empresas de la ciudad de Cuenca, que es de 187, con un patrimonio neto que supera los 25'000.000,00 dólares, en donde se obtuvieron los siguientes resultados:

**Tabla 19: Recaudación de valores totales por el IPM**

Concepto	Número	Recaudación		
		Quito	Guayaquil	Cuenca
Grandes empresas	187	4.663.250,00	2.797.950,00	1.865.300,00
Diferencia en recaudación			1.865.300,00	2.797.950,00

**Fuente:** Tarifas Ordenanzas Municipales Quito, Guayaquil y Cuenca, 2010

### **3.2.3. Consolidación, comparación y conclusión de aspectos relevantes**

Como se puede apreciar de los escenarios expuestos, existe una notable diferenciación entre los tres diferentes distritos y cantones en cuanto a los resultados financieros para un mismo Sujeto Pasivo incluso con una misma base imponible. No obstante, el COOTAD establece una tarifa general con techos mínimos y máximos, no cabe duda de que los Gobiernos Autónomos Descentralizados, poseen a su vez la facultad de regular estos elementos cuantitativos con la emisión de ordenanzas locales lo que constituye incluso hasta cierto punto una transgresión del principio de reserva de ley en perjuicio de los contribuyentes que se encuentran expuestos a eventuales arbitrariedades por parte de las autoridades locales.

Por otro lado, al momento de determinar las bases imponibles, se sigue con distintos matices el principio de progresividad en dependencia del Cantón que se trate, pero lo más preocupante es que cuando una empresa tiene sucursales o agencias en distintos cantones, puede ser injustamente medida, por un lado en base a su patrimonio general, en otro por sus ingresos, y en último caso por sus activos, de modo que al final

se incurre en doble imposición, al menos parcialmente, lo que no es consecuente con los derechos constitucionales.

Cabe recordar también que el principio de no confiscatoriedad (o principio confiscatorio, como lo denominan algunos autores) constituye un límite a la potestad de la administración tributaria, en tanto que con independencia de que se aplique el principio de progresividad para aumentar la tarifa según mayor sea el patrimonio del contribuyente, las prestaciones tributarias deben ajustarse también al principio de capacidad económica del sujeto pasivo, lo que en definitiva quedaría sujeto a criterio racional y de proporcionalidad del órgano que lo crea. De ahí que la libertad que se le ha dado a las administraciones locales para reglar las tarifas del impuesto, amén de que se fundamenta en la descentralización del gobierno como política pública, puede acarrear violaciones al principio de no confiscatoriedad al resultar demasiado onerosos los impuestos en correspondencia con los ingresos o las utilidades reales del contribuyente.

En base a los elementos aportados es posible afirmar como necesario el fortalecimiento del sistema tarifario del Impuesto de Patente Municipal en función de no permitir los actuales desatinos interpretativos por parte de las ordenanzas locales, y prevenir de esta forma los efectos económicos negativos para los contribuyentes.



## CONCLUSIONES

Del presente trabajo de investigación se llega a la conclusión de que, sin dudas, sería necesaria y apropiada una revisión para el fortalecimiento del sistema tarifario vigente en relación con el impuesto de patente municipal (IPM), ante todo para el provecho del contribuyente más que para el de las administraciones locales.

Desde el punto de vista jurídico-administrativo y según la Constitución de la República del Ecuador, el IPM se encuentra establecido sobre la base del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), el cual establece claramente la delegación de facultades en cada administración tributaria municipal de fijar su propio IPM. Este es uno de los tributos de financiación exclusiva de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritales metropolitanos: una imposición fiscal que grava a todo ente físico o jurídico que ejerza actividades económicas en los límites geográficos de determinada circunscripción territorial.

El presente trabajo expone las importantes disparidades y las complejidades que implica para el sujeto pasivo del IPM el hecho de confrontar en cada cantón o municipalidad con ordenanzas particulares, lo que, en caso de desplegar su actividad económica en dos o más de dichas municipalidades, constituye no solamente una importante fuente de engorrosos trámites burocráticos por cada localidad, sino igualmente una fuente de potencial perjuicio económico para el sujeto pasivo e inclusive la transgresión eventual de principios jurídicos elementales como el de reserva de ley.

No se puede soslayar que los mecanismos de fijación del IPM deben ser capaces de conjugar la institucionalidad (como mega-principio del orden público) con las prácticas de participación y sociabilidad ciudadana, lo que no quiere decir en modo alguno que deba rechazarse la administración descentralizada del país como estrategia de desarrollo local, pero todo ello debe estar concatenado de forma tal que la acumulación y distribución de las riquezas no constituye una mera entelequia jurídica sino una real perspectiva que genere progreso y equidad.

La estructura tributaria de los municipios es caótica y dispersa, y a pesar de que el Gobierno Central de la República se esfuerza por garantizar que a una mayor capacidad económica le corresponda una mayor carga de pago, en el ámbito de los gobiernos autónomos descentralizados ello no sucede, en particular porque a veces se fijan los impuestos en tarifas muy bajas o porque existe una disparidad entre los

propios municipios, de modo que sería conveniente fomentar que las estructuras descentralizadas sean las que recauden los impuestos nacionales desde una visión unitaria y que luego dispongan de una parte de ellos para beneficio público local.

Al margen de la aplicación del principio de progresividad, las administraciones de los gobiernos autónomos descentralizados han abusado de la libertad conferida para reglar las tarifas del IPM, lo que puede dar lugar a que eventualmente ocurran violaciones del principio de no confiscatoriedad, que es un límite a la potestad de la administración tributaria, o un exceso de indulgencia en la fijación de aquellas sin que se ajuste verdaderamente a la capacidad económica del sujeto pasivo, situación que requiere ajustes legales adecuados.

## **RECOMENDACIONES:**

La recomendación esencial consiste en la necesidad de reformar y fortalecer sobre la base de la unificación y centralización el sistema actual establecido por la COOTAD de establecimiento y recaudación del Impuesto de Patente Municipal a nivel nacional.

Es recomendable someter a consideración determinadas disposiciones de la COOTAD, tales como su Artículo 55 en los que se les delega a los Gobiernos Autónomos Descentralizados la creación, modificación y exoneración del impuesto de patente en el marco de sus respectivos territorios. La COOTAD no debe limitarse a establecer mínimos y máximos sino que también podría reglamentar más estrictamente todos los elementos componentes del IPM a nivel nacional para simplificar el régimen tributario respectivo, observando mayor consecuencia y armonía jurídica y legal y simplificando para el sujeto pasivo el proceso de pago de sus obligaciones fiscales, además de protegiendo al mismo de eventuales arbitrariedades de las administraciones locales.

Debe fomentarse la fijación central de las tarifas del IPM, con independencia de que los gobiernos autónomos descentralizados sean encargados de recaudarlos, lo que perseguirá como objetivo fundamental fortalecer el sistema tributario a fin de cumplir con los principios de reserva de ley y de progresividad, en tanto que por mandato constitucional solo corresponde la determinación de los impuestos al Poder Legislativo y a iniciativa de la Función Ejecutiva.

Asimismo, conviene que a los gobiernos autónomos descentralizados se les asigne una parte sustancial del monto recaudado del IPM para que lo utilicen en inversiones públicas y sin perjuicio de que se cumplan igualmente los fundamentos constitucionales de la recaudación para que se estimule el empleo, la producción de bienes y servicio, todo ello desde una perspectiva local y en apego a las conductas sociales, ecológicas y económicamente responsables.

La detección de irregularidades en la fijación de las tarifas del IPM en los gobiernos autónomos descentralizados, ya sea por suponer cargas exageradamente onerosas para el contribuyente o por no ajustarse a su capacidad económica real, dejando margen a la inequidad, deben ser corregidas por vía legal con el reajuste de dichas facultades a fin de establecer los montos adecuados del impuesto desde el ámbito del Gobierno Central de la República, pues en todo caso revelan incorrecta

acumulación y distribución de la riqueza que no alcanza a satisfacer las necesidades reales de los ciudadanos.

## BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA, Simón. (2008). *El principio de Legallidad y la seguridad jurídica en el ámbito tributario*. Madrid: Marcial Pons.

Alcaldía del Distrito Metropolitano de Quito. (28 de Diciembre de 2010). Ordenanza Metropolitana No. 0339.

CALVO, Rafael. (2006). *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Arazandi S.A.

Canabellas de Torres, Guillermo. (2001). *Diccionario Jurídico Elemental*. Argentina: Heliasta.

Christian Javier Piñarcaja Poacanta. (2011). *Análisis de los principios tributarios de: Simplicidad, legalidad, generalidad, proporcionalidad y eficacia en la evolución del formulario del Impuesto a la Renta y los Impactos para su aplicación para sociedades y personas naturales*. Quito, Pichincha, Ecuador.

CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN (COOTAD). (2010). *Capítulo IV, Art. 568*. Quito: Registro Oficial.

Código Tributario CAPÍTULO IV, DE LOS SUJETOS. (2014). Obtenido de <http://www.imgroup.com.ec>

Constitución de la República del Ecuador. (20 de Octubre de 2008). Quito: Registro Oficial.

*Consultoras Ecuador*. (s.f.). Obtenido de <http://www.consultorasdeecuador.com>

Ferreiro Lapatza, José Juan. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons.

Herrera Ramírez, Jorge O. (2001). Patentes Municipales. En J. O. Herrera Ramírez, *Patentes Municipales* (pág. 162). Chile: ConoSur Ltda.

Jaime Machicao. (2004). Versatilidad de la patente de actividad económica. *Memorias de las IV jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, (pág. p. 198). Quito.

Julia A. Matute Mendoza. (2011). Evolución histórica del Impuesto de Patente Municipal en el Ecuador. Análisis de los Principios de Capacidad Contributiva y de Legalidad. (*Mención Derecho Tributario*). Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.

LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN MUNICIPAL. (5 de Diciembre de 2005). *Registro Oficial, Suplemento 159*. Guayaquil.

*Real Academia Española de la Lengua*. (s.f.). Obtenido de <http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta>

REGISTRO OFICIAL N. 352 PRIMER SUPLEMENTO. (28 de Diciembre de 2010). ORDENANZA QUE REGLAMENTA LA DETERMINACIÓN, ADMINISTRACIÓN, CONTROL Y RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO DE PATENTES MUNICIPALES.

Sainz, Bujanda. (1961). *Hacienda y derecho, vol. IV*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

Suplemento del Registro Oficial 350. (28 de Diciembre de 2010). ORDENANZA QUE ESTABLECE EL COBRO DEL IMPUESTO ANUAL DE PATENTE EN EL CANTÓN DE GUAYAQUIL.

*Tu Revisor Fiscal*. (22 de Febrero de 2015). Obtenido de <http://turevisorfiscal.com>

*Wikipedia, la enciclopedia libre*. (22 de Febrero de 2015). Obtenido de <http://es.wikipedia.org>

Zamora, Javier. (s.f.). Glosario Aula Virtual. Centro de Educación Continua - Escuela Politécnica Nacional.