

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

COMITÉ DE INVESTIGACIONES

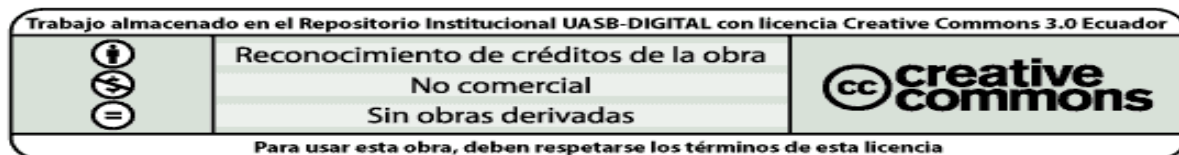
INFORME DE INVESTIGACIÓN

Los impuestos de patente y del 1.5 por mil sobre los activos totales

Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

Quito – Ecuador

2013



Contenido

Los impuestos de patente y del 1.5 por mil sobre los activos totales

Introducción

La imposición a las actividades económicas en el régimen tributario

Impuesto de patente municipal y metropolitana

Naturaleza

Elementos esenciales

Causación

Sistema de determinación

Exigibilidad

Régimen sancionatorio

Requisitos

Concurrencia impositiva

Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales

Naturaleza

Elementos esenciales

Causación

Sistema de determinación

Exigibilidad

Régimen sancionatorio

Concurrencia impositiva

Conclusiones

Bibliografía

Resumen

Se trata del análisis, en perspectiva teórico-aplicada, de la imposición local a las actividades económicas, expresada en los impuestos de patente y del 1.5 por mil sobre los activos totales, a la luz del actual marco normativo que los rige, que al tiempo de develar sus virtudes ponga también en evidencia las inconsistencias del esquema impositivo local en la materia, en aspectos sustanciales y formales, para con ejercicio crítico y propositivo, acompañado con el debido fundamento teórico, plantear los ajustes que, en mérito de la investigación, merezcan considerarse.

Palabras claves

Impuestos, patente, activos totales, patrimonio, ingresos, gobiernos municipales, gobiernos metropolitanos, contribuyente, responsable, actividad económica, pasivos corrientes, pasivos contingentes.

Datos del investigador

Abogado y Doctor en Jurisprudencia, Universidad Nacional de Loja; Magíster en Derecho con mención en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; candidato doctoral en Derecho, Universidad Pública de Navarra, España; docente universitario en Maestría y Especialización Superior, Área de Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; profesor invitado en programas de posgrado en tributación, Universidad de Guayaquil, Universidad de Especialidades Espíritu Santo y ESPAE-ESPOL. Instructor en tributación local. Ex Asesor Tributario del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.

Introducción

Del marco constitucional ecuatoriano vigente, se advierte el reconocimiento de competencias exclusivas a entidades de orden subnacional, investidas a su vez de facultades que apalancan el ejercicio de las mismas, y que permiten vislumbrar un denodado proceso descentralizador, tanto más por estar dotadas de un importante grado de autonomía, puesto de manifiesto en los ámbitos político, administrativo y financiero.

Estas entidades, identificadas como gobiernos autónomos descentralizados, devienen de la nueva organización territorial del Estado y se insertan en cada circunscripción territorial derivada de esta organización. De esta manera, se distinguen gobiernos por cada circunscripción territorial regional, provincial, cantonal o municipal y parroquial rural, con el agregado de los gobiernos distritales metropolitanos como un nivel más de gobierno autónomo descentralizado reconocido por la Constitución, que se incardina en el distrito metropolitano autónomo como unidad territorial específica, aunque extrañamente no se encuentre considerado en la Norma Fundamental como circunscripción parte de la nueva organización territorial.

Destacan también, con prohijamiento constitucional, los regímenes especiales que podrán ser estatuidos por razones de orden poblacional, étnico cultural y de conservación ambiental, dentro del mismo esquema de organización territorial antes señalado.

Se reconoce así a los distritos metropolitanos, por el factor poblacional, la condición de régimen especial. Tal estatuto también lo tiene, pero por motivos de conservación ambiental, la provincia de Galápagos. Igual connotación podrá verificarse, por razones étnico culturales, en las circunscripciones territoriales indígenas y pluriculturales sea a nivel regional, provincial, municipal, o parroquial rural, dentro de los parámetros constitucionales y legales que rigen para estos efectos.

El ejercicio de las competencias reconocidas a cada nivel de gobierno autónomo descentralizado, entre otros aspectos, se resguarda -como expresión de autonomía financiera- en la obligatoriedad del Estado central de proveer recursos económicos en forma predecible, oportuna, directa y automática a cada uno de ellos, dada su coparticipación en las rentas estatales. Adicionalmente, por la habilitación para percibir recursos de otras fuentes y de los de propia gestión, destacándose en este último punto los ingresos de orden tributario. Autonomía que se manifiesta no solo en la captación de recursos financieros sino también en la capacidad para la disposición y destino de los mismos en la respectiva circunscripción territorial, en los términos previstos en la Constitución y en la ley, y en referencia a esta última, principalmente de las prescripciones del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), a efectos de promover el desarrollo integral del Estado.

En esta línea, los ingresos tributarios constituyen una fuente significativa de recursos económico-financieros para las haciendas de los gobiernos autónomos descentralizados, particularmente de los gobiernos municipales y distritales metropolitanos. En este espectro se observa la concurrencia de impuestos, tasas y contribuciones especiales (principalmente las contribuciones especiales de mejoras), que apoyan sustancialmente la financiación de estos niveles de gobierno.

Ya en el ámbito de la imposición, el grueso de impuestos de gestión territorial local descansa en los municipios y distritos metropolitanos, prestaciones que a su vez son de su exclusivo beneficio. En este contexto, se verifican gravámenes a la propiedad inmobiliaria como es el caso del impuesto predial urbano, impuesto predial rural, impuesto por solar no edificado, e impuestos adicionales en zonas de promoción inmediata; gravámenes a la propiedad vehicular como es el caso del impuesto a los vehículos; gravámenes a la transferencia de dominio inmobiliario, identificados en el

impuesto de alcabala y en el impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos; gravámenes a la expectación de actividades artísticas, culturales, científicas, deportivas, de esparcimiento y recreación, como es el caso del impuesto a los espectáculos públicos; y, gravámenes a las actividades económicas, representados en el impuesto de patente y en el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.

Es precisamente en relación a estos dos últimos impuestos, el desarrollo del presente trabajo. La imposición local a las actividades económicas tiene especial relevancia presupuestaria para los gobiernos municipales y distritales metropolitanos, pero asimismo plantea contrapuntos respecto de la promoción y emprendimiento de actividades productivas que contribuyan al desarrollo económico y social de cada localidad y por los que pueda advertirse finalidades extrafiscales del tributo.

Se analiza este punto, más los que corresponden a la naturaleza de cada una de estas prestaciones en aspectos sustanciales y formales a la luz del marco regulatorio vigente, capaz de ir develando algunas inconsistencias que se presentan en el plexo normativo, acreditadas en virtud de la contrastación con el desarrollo teórico conceptual de estos institutos y así ir marcando aportes para el afianzamiento del régimen jurídico estatuido para estos dos tributos.

La imposición a las actividades económicas en el régimen tributario

Las actividades económicas suponen un amplio margen gravatorio que se explica no solo por la disgregación de acciones subsumidas en esta categoría genérica y que encuentran imposición en la órbita municipal y metropolitana, sino también por connotar eventos subsecuentes al ejercicio de la misma, como es el caso de la transferencia y consumo del producto de la actividad reflejado en un bien, en un servicio o en un derecho, y del ingreso dinerario que su transferencia representa.

Acreditada esa dimensión, la actividad económica más allá de ser, por sí misma, objeto de imposición (contentiva de supuestos de hecho para la configuración de tributos locales) se presenta como aspecto primigenio y de causalidad para la concreción de otros impuestos de gran calado, que se gestionan a nivel central y que son de financiación nacional. En este orden, respecto de los que gravan el consumo, objetivados en la transferencia e importación de bienes y servicios, figura el impuesto al valor agregado y, en la transferencia e importación de bienes y servicios suntuarios o de tipo especial, aparece el impuesto a los consumos especiales; tributos éstos indirectos, dado su carácter traslativo (condición verificada en razón de ser asumidos económicamente por el adquirente consumidor de lo transferido). En imposición directa a su vez es incuestionable la imbricación de los ingresos o renta gravable con la actividad económica por devenir, en su mayoría, de ésta, lo que ha motivado un debate sobre la concurrencia de impuestos nacionales y locales apalancados, de una u otra manera, en el ejercicio de actividad económica, aunque ciertamente disipado por gravar segmentos de riqueza distintos, dado que los tributos locales de este orden inciden sobre el patrimonio (exclusivamente vinculado a la actividad gravada) y no sobre los ingresos ni el consumo, pero que finalmente incrementan la presión fiscal, sumado a la no improbable repercusión en las iniciativas productivas locales, lo que en conjunto pone

en examen la congruencia y equilibrio del régimen tributario. No obstante, vale decir, la imposición sobre actividades económicas opera exclusivamente a nivel municipal y metropolitano.

EL IMPUESTO DE PATENTE MUNICIPAL Y METROPOLITANA

Naturaleza

El primer impuesto identificable a nivel municipal y metropolitano sobre las actividades económicas es el de patente.

Habrá que, de inicio, diferenciar la categoría patente desarrollada en la legislación tributaria ecuatoriana de aquella entendida como instrumento de protección jurídica en términos de innovación técnica e industrial y, en sentido más amplio, innovación en el campo del conocimiento humano, concebida como el derecho de propiedad especial que el titular registral de una invención ostenta sobre la innovación registrada, y que le habilita para la explotación exclusiva de la innovación durante un tiempo determinado.¹ Esta concepción difiere de la que concierne al contexto tributario ecuatoriano como un tipo impositivo que opera a nivel municipal y metropolitano. Tan solo precisa rescatar como rasgo común el evento registral o de inscripción.

Sin embargo, la calificación de la patente como impuesto conduce necesariamente a realizar ciertas precisiones que sobrevienen por la falta de claridad de la ley que lo crea y lo regula, en este caso el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD).²

El impuesto de patente se configura por el ejercicio permanente de una actividad comercial, industrial, financiera, inmobiliaria o profesional en cada municipio o distrito metropolitano. En esta línea, no se requiere por parte de la municipalidad ni de gobierno

¹ Cfr. Rafael Illescas Ortiz, “La patente y otras creaciones industriales”, en Guillermo J. Jiménez Sánchez, (coord.), *Derecho Mercantil*, Barcelona, Ariel, 2003, 8va. ed., p. 639.

² El Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD) R.O.- S 303, de 19 de octubre de 2010, desarrolla el impuesto de patente municipal y metropolitana en los artículos 546 a 551.

metropolitano ninguna actividad previa que justifique tal prestación. Precisamente un rasgo distintivo del impuesto es la no vinculación con ninguna actividad del Estado, trasladado en este caso a nivel subnacional. Así las cosas, si se identificase la patente con el licenciamiento, habilitación, autorización o permiso para acometer en determinada empresa con connotación económica, que supone necesariamente un despliegue administrativo por el ente público que la confiere, se está trastocando ese elemento identificador del gravamen impositivo, pues de asumirse tal condición, expresada propiamente en la provisión de un servicio público (licenciamiento), la figura en cuestión conllevaría una erogación contraprestacional plasmada en una tasa y no en un impuesto. Vale en este punto observar que la propia ley (Art. 568 letra f, COOTAD) instituye una tasa como tributo correlativo a la habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales, distinta a la complejión del instituto impositivo acreditado como patente. De igual forma, no en pocos casos, se advierte la creación mediante ordenanza de tasas relacionadas con la licencia para el funcionamiento de establecimientos identificados con el ejercicio de actividades económicas. Comprueba lo dicho las ordenanzas expedidas para tales efectos tanto por el Concejo Municipal de Guayaquil³ como por el Concejo Metropolitano de Quito.⁴

La locución ‘patente’ empleada por el legislador ha ahondado la confusión, tanto más por el carácter censal del impuesto. Ciertamente que la patente acuña

³ La Ordenanza expedida por el M. I Concejo de Guayaquil, R.O.-S 613, de 7 de enero de 2012, regula la emisión de la tasa de habilitación y control de actividades económicas en establecimientos, cuyo Art. 1, determina que toda persona natural, jurídica o sociedades de hecho que ejercen habitualmente actividades económicas, en establecimientos de cualquier índole, dentro del cantón Guayaquil, están obligadas a pagar la Tasa de Habilitación y Control, incluyendo todas las que desarrollen actividades de espectáculos públicos. Nótese que la ordenanza extiende la obligación no solo a actividades comerciales e industriales, tal como lo señala el Art. 568 f) COOTAD, admisible no obstante, por efectos de la competencia constitucionalmente reconocida a los gobiernos municipales (Art. 264.5 CRE).

⁴La Ordenanza Metropolitana No. 308, R.O.-S 48 de 30 de junio de 2010, que integra el Libro 2-A del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, sobre la Licencia Metropolitana Única para el Ejercicio de las Actividades Económicas (LUAE), en el Art... (23) señala que se trata del acto administrativo único con el que el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito autoriza a su titular el desarrollo de actividades económicas en un establecimiento determinado, ubicado en la circunscripción territorial del Distrito Metropolitano de Quito.

conceptualmente un sentido de licencia o habilitación, pero en la estructura del impuesto de patente municipal o metropolitana esa no es la orientación. Este equívoco se habría evitado con otra denominación del tributo y con la omisión del punto que hace referencia a la *obtención de la patente*, pudiéndose haber dejado tan solo la previsión de la inscripción en el registro de actividades económicas gravadas. En esta línea, bien podía enunciarse genéricamente como un impuesto a las actividades económicas.

La inscripción o registro en el catastro del impuesto por patente municipal o metropolitana no implica, por sí mismo, una habilitación para el ejercicio de actividad económica. El registro marca un punto de partida en el proceso administrativo propio de la gestión del impuesto, es una herramienta para potenciar la gestión pública y particularmente la relativa al control sobre esta obligación, pero no explicita una autorización para operar.

La confusión la propicia el propio legislador por no definir con claridad que el pago del impuesto de patente está supeditado tan solo al registro de la actividad gravada en el respectivo catastro municipal o metropolitano, dada su condición de impuesto censal.

Reafirmando la posición, la obtención de la patente no supone una autorización municipal o metropolitana para el ejercicio de la actividad gravada con el impuesto, como da a entender la disposición legal constante en el Art. 548 COOTAD, que a nuestro juicio constituye más bien una previsión desafortunada del legislador, que haría pensar una dualidad de la patente como impuesto y como permiso, apreciación que, dada la complejidad impositiva de la figura, ha quedado rebatida. Corroboran este aserto sendas ordenanzas municipales, citando, por ejemplo, la que regula el impuesto de patente en el cantón Samborondón⁵, que determina como obligatoriedad de los

⁵ La Ordenanza de Patentes Municipales en el cantón Samborondón, R.O-S 541, de 23 de septiembre de 2011, en su Art. 1, establece: Del registro de patente municipal.- Todas las personas naturales, jurídicas,

contribuyentes *obtener su registro de patente municipal* previo el pago anual del impuesto de patente, o en el caso del cantón Cuenca la ordenanza regulatoria de dicho impuesto⁶ que opera en el mismo sentido.

Por otro lado, el licenciamiento, habilitación, autorización o permiso que otorga el ente público competente, en este caso el gobierno municipal o gobierno metropolitano para el ejercicio de una actividad económica, deviene de la activación de competencias de estos niveles de gobierno y que responden a los objetivos de interés público que persiguen. Dichos objetivos atañen a varios frentes de atención gubernativa, que constituyen a su vez parte integrante de las políticas públicas municipales y metropolitanas desplegadas en ámbitos como el de planificación y ordenamiento territorial, uso y ocupación del suelo, seguridad, salubridad, protección medioambiental, entre otros.

Ante estos cometidos, es evidente que se está ante una activa intervención municipal o metropolitana expresada en la gestión administrativa conducente a la producción y dotación de un servicio público, que en este caso se manifiesta en la habilitación, autorización o licencia para el ejercicio de actividad económica o de licencias de funcionamiento de establecimientos para tal propósito, lo que correlativamente genera una prestación a ser asumida por el sujeto receptor de ese servicio público identificada como tasa. (Ya habíamos indicado al respecto las tasas por habilitación, tasas por licencia o por permiso de funcionamiento); en tanto que, la

sociedades nacionales o extranjeras que ejerzan habitualmente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, domiciliadas o con establecimiento dentro del cantón, están obligadas a obtener su registro de patente municipal y por ende el pago anual del impuesto de patente. Igual obligación tendrán, incluso aquellas personas exentas por ley del pago de impuesto de patente.

⁶ La Ordenanza Municipal para la Determinación, Administración, Control y Recaudación del Impuesto de Patentes Municipales en el cantón Cuenca, R.O.-S 603, de 23 de diciembre de 2011, en su Art. 4, sobre la inscripción en el Registro de Patentes, señala: Todas las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en el cantón Cuenca, que inicien o realicen actividades económicas de forma permanente, están obligadas a inscribirse por una sola vez dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, en el registro de patente que la Unidad de Rentas y Tributación mantiene para el efecto.

obtención de la patente va por otra línea, pues no comporta el pago de ninguna tasa, dado que opera con la sola inscripción o registro de la actividad económica gravada como acto censal previo al pago del impuesto del mismo nombre.⁷

Precisada la cualidad impositiva de la patente, merece destacar un rasgo distintivo del tributo en general cual es la coactividad, predicable, por lo mismo, a los impuestos, a las tasas y a las contribuciones especiales.

La nota de coactividad -con énfasis en los tributos sin contraprestación- viene determinada por la decisión unilateral de los poderes públicos de hacer que se cumpla el deber de contribuir.⁸ Exigencia que al caso ecuatoriano se encuentra apalancada en el Art. 83 número 15 CRE que, con referencia a los deberes y responsabilidades de los ecuatorianos, determina la de cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley (por sentido de pertenencia a la colectividad), aunque no solo por la ley, pues del propio marco constitucional puede constatarse la habilitación a los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos (Arts. 264 número 5 y 266) para la creación, modificación o supresión de tasas y contribuciones especiales mediante ordenanza, que contextualmente encuentran correspondencia con los Arts. 120, 132 y 301 de la Norma Fundamental.⁹

⁷ La regulación de la figura en cuestión al caso ecuatoriano, tal como queda advertido, plantea algunas dificultades no ajenas por cierto a otros contextos que, aunque matizadas, dejan entrever complejidades en el desarrollo normativo. Al respecto y con referencia a la realidad boliviana, resulta interesante el trabajo de Jaime Rodrigo Machicao, que al tenor de la normativa boliviana deja expuesta la patente como una categoría tributaria específica. Véase Jaime Rodrigo Machicao, “La patente municipal de actividades económicas”, en *Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*, La Paz, Editora Presencia, 2009, pp. 338-359.

⁸ César García Novoa, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Editor S.A., 2009, I ed., p. 176.

⁹ La Constitución de la República del Ecuador. R.O.- S 449, 28 de octubre de 2008, en el Art. 120 número 7, sobre las atribuciones y deberes de la Asamblea Nacional, determina la de crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. El Art. 132 número 3, refiriéndose a los casos en los que se requiere la expedición de ley aprobada por la Asamblea Nacional, alude el de crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones conferidas constitucionalmente a los gobiernos autónomos descentralizados; y, por último, el Art. 301 determina que sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos, agregando también que únicamente por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones, previendo finalmente que las tasas y contribuciones

Esta decisión unilateral, como se indicó, también atañe a los tributos con contraprestación, pues la exigibilidad de las tasas y de las contribuciones especiales de mejoras tras el acaecimiento del supuesto que las configura, deviene de un marco normativo que trasluce una relación jurídica en la que no opera la autonomía de la voluntad. En este sentido, estas obligaciones surgen de una norma jurídica (obligación ex lege) y no de fuente contractual (la que supone necesariamente la aquiescencia de las partes), de allí su carácter coactivo.

El impuesto de patente es un gravamen directo porque, dado el ejercicio de actividad económica, recae sobre el patrimonio del sujeto pasivo (ejecutor de la actividad) ligado a la misma, aunque económicamente la carga tributaria pueda ser trasladada a través del precio al adquirente del bien o servicio resultante de la actividad gravada. Esta circunstancia podrá advertírsela en mayor grado en los casos en los que la cuantía del tributo represente un peso financiero tal, que condicione al sujeto pasivo asumirlo como gasto de la operación.

Es un impuesto objetivo y real, dado que su cuantificación no es susceptible de modulación por factores personales y familiares del contribuyente, e incide sobre un segmento del patrimonio (el vinculado exclusivamente a la actividad económica).¹⁰

Es un impuesto progresivo, porque la tarifa va incrementándose a medida que la base imponible resulte mayor, aunque acotada en el rango superior por efectos del límite máximo de la cuota tributaria, en resguardo de la no confiscatoriedad.

Es un impuesto periódico, porque el hecho imponible no opera en función de un acto en particular, sino que gira en torno a una situación que se prolonga en el tiempo,

especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. Sobre este último punto vale precisar que la competencia para la creación de tasas y contribuciones especiales de mejoras a cargo de los gobiernos municipales y metropolitanos mediante ordenanza, no deviene de la ley sino de la propia Constitución, lo que implica decir que la ley no podría condicionar la creación, modificación o supresión de estos tributos para los dos niveles de gobierno autónomo descentralizado indicados.

¹⁰ Nótese esta cualidad también en la imposición sobre actividades económicas en España. Al efecto, véase Ignacio Pérez Royo, “Los impuestos municipales”, en Fernando Pérez Royo (dir), *Curso de Derecho Tributario Parte Especial*, Madrid, Tecnos, 2008, 2da ed., p. 939.

en el caso de marras, por el ejercicio permanente de actividad económica. La causación del impuesto para fines liquidatorios es anual.

Elementos esenciales

El impuesto de patente es de exclusiva financiación de los gobiernos municipales y gobiernos distritales metropolitanos. Su creación y regulación, tal como se comentó, viene dada por el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD), del que se constata un tratamiento desordenado que no atiende con rigor cada elemento configurador de esta categoría impositiva. Importa decir, no todos los aspectos propios del tributo constan regulados en la ley, lo que ha implicado un desarrollo más exhaustivo a través de ordenanza municipal o metropolitana, prerrogativa que ha sido prohijada legalmente.¹¹ En el caso de la regulación tarifaria, dentro de mínimos y máximos previstos en el COOTAD, es esta ley la que delega tal función a los concejos municipales y concejos metropolitanos.

Más allá de los beneficios que pueda representar esta delegación, dado los márgenes de acción atribuidos a estos gobiernos, no deja de causar cierta preocupación la potencial dispersión del manejo conceptual de categorías que convergen en la gestión de este tributo en virtud de la habilitación regulatoria por ordenanza que, en última, puede llegar a comprometer la seguridad jurídica.

Hecho generador

El impuesto de patente se configura por la realización con carácter permanente de actividad económica, aunque constreñida al orden comercial, industrial, financiero, inmobiliario o profesional, dentro de cada circunscripción territorial municipal o distrital metropolitana.

¹¹ El Art. 492 COOTAD, establece que las municipalidades y distritos metropolitanos reglamentarán por medio de ordenanzas el cobro de sus tributos. La creación de tributos así como su aplicación se sujetará a las normas que se establecen en los siguientes capítulos y en las leyes que crean o facultan crearlos.

Tal regulación consta detallada en el Art. 547 COOTAD con ocasión de la definición del sujeto pasivo, señalando preliminarmente la obligatoriedad del pago del impuesto previo la obtención de la patente que, como se ha indicado, consiste en el registro o inscripción en el catastro que por efectos de la gestión de este impuesto lleva cada municipalidad o gobierno distrital metropolitano. En esta parte, aclara un tanto el Art. 548 COOTAD sobre la relación de la patente con el registro o inscripción en el catastro municipal o metropolitano de actividades económicas, aunque limitando la exigencia a la actividad comercial, industrial o financiera y, por lo mismo, no ajena de imprecisiones, dado que el impuesto no solo recae sobre esas tres actividades sino también sobre las de carácter inmobiliario y profesional.

Cabe citar que la anterior ley de la materia (Ley Orgánica de Régimen Municipal) extendía el supuesto configurador del impuesto de patente, a más de la actividad comercial o industrial, a cualquier otra de orden económico y no hacía ninguna referencia en cuanto a que la actividad sea de carácter permanente.¹²

Precisamente respecto al ejercicio de *actividad permanente*, el COOTAD en forma inexplicable no ha definido su alcance, dejando a los concejos municipales y concejos metropolitanos tal cometido, lo que podría provocar un manejo abierto y falto de univocidad sobre un elemento toral en la estructura del hecho imponible de este impuesto. En este punto, por ejemplo, la ordenanza que regula el impuesto de patente en el cantón Cuenca¹³, determina como actividad permanente aquella que se realiza por más de sesenta días dentro de un ejercicio fiscal; en tanto que la Ordenanza

¹² La Ley Orgánica de Régimen Municipal, codificación No. 16, R.O.-S 159 de 5 de diciembre de 2005, derogada por el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización COOTAD, establecía en el Art. 382 la obligatoriedad de obtener la patente y, por ende, el pago del impuesto de patente de todos los comerciantes e industriales que operen en cada cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico.

¹³ Es el Art. 3 de la Ordenanza de Patentes en el cantón Cuenca, R.O. 603, de 23 de diciembre de 2011 que al tratar sobre el hecho generador del impuesto de patente, define la condición de actividad permanente.

Metropolitana No. 339 para el Distrito Metropolitano de Quito¹⁴, concibe como ejercicio permanente de actividades económicas aquel que supere un período de seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario, quedando de cuenta del contribuyente demostrar lo contrario. Dado este ejemplo, bien podría considerarse por efectos de la mensura en la temporalidad del ejercicio de la actividad económica expuesta en la concreta regulación municipal o metropolitana, la calificación de un actor económico como contribuyente en un cantón y carente de tal condición en otro.

Merece apuntar que no toda ordenanza desarrolla el concepto de permanencia de la actividad económica, más bien son pocas las que aportan con tal previsión, lo que ha derivado que ante el ejercicio eventual u ocasional de una actividad de este orden, sea su titular el que haga notar dicho carácter a efectos de corroborar la no sujeción al impuesto, aspecto que, no obstante, comprenderá la presentación del reclamo en caso de haberse efectuado la determinación y emisión del título de crédito contentivo del tributo, o de la petición en procura de evitar tal emisión.

Otro aspecto a considerar sobre el hecho generador del impuesto de patente es el relativo al tipo de actividad económica. De la estructura del elemento objetivo se advierte que no toda actividad económica soporta la imposición. Recuérdese que el gravamen comporta el ejercicio permanente de actividad económica de carácter comercial, industrial, financiero, inmobiliario o profesional, quedando ante tal encuadramiento excluidas las actividades de servicio distintas a la profesional. En este rubro encajaría un apreciable número de actividades, dado que tampoco podrían asimilárselas como actos de comercio a la luz de los Arts. 2 y 3 del Código de Comercio.¹⁵ Es el caso del arrendamiento de bienes inmuebles que no tenga por giro la

¹⁴ Ordenanza Metropolitana No. 339, que integra el Libro 3 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, R. O. 358, de 8 de Enero de 2011, que en el Art... (1) número 4, al referirse al hecho generador del impuesto de patente, precisa sobre la actividad permanente.

¹⁵ Código de Comercio, R.O. 1202, de 20 de agosto de 1960.

actividad inmobiliaria, de los servicios domésticos, o de los servicios de mano de obra, por dar algunos ejemplos.

Llama también la atención la falta de precisión de la ley acerca de la actividad económica profesional, punto en el que la producción normativa municipal o metropolitana a través de ordenanza no ha abonado a su esclarecimiento. Sin embargo, un rasgo común en este orden es aquel que descarta como actividad gravada a la de carácter profesional que opera en relación de dependencia, lo que ha supuesto un tratamiento diferenciado respecto de la ejercitada de forma independiente, y que al examen de la estructura del impuesto no cabe justificación para tal distinción.

Tampoco se aclara si la actividad profesional, entendida como aquella de orden personal en la que predomina el aporte intelectual y técnico, se refiere exclusivamente a la relacionada con la titulación profesional devenida de la educación superior, o si resulta extensiva la derivada de la formación tecnológica. Estos aspectos son igualmente soslayados en las ordenanzas municipales, lo que ha motivado la intervención particularizada del actor económico ante la administración tributaria a efectos de obtener pronunciamiento sobre el alcance de la norma, sea a través de una consulta o formulando la reclamación en el caso de que la administración haya practicado la determinación.

Sobre el aspecto espacial que hace parte de la configuración del hecho generador del impuesto de patente, interesa destacar que la sujeción al tributo opera en función del domicilio o del establecimiento del contribuyente en la respectiva circunscripción territorial municipal o metropolitana. Este aspecto adquiere especial importancia cuando el ejercicio permanente de la actividad gravada se extiende a más de un cantón o distrito metropolitano. El ejercicio permanente de actividad económica, por lo común, se ve

apalancando en un establecimiento, local o espacio físico determinado¹⁶, y afincando generalmente en el lugar del domicilio del actor. Este evento se presenta con mayor notoriedad en las actividades comerciales, industriales, financieras e inmobiliarias, en las que un local o establecimiento aparece, en uno u otros casos, como inmanente o como condicionante para el despliegue de dichas actividades. Siendo así, la sujeción al impuesto obrará en función del lugar del domicilio que, a su vez, coincide con el del establecimiento. Pero habrá también casos en los que la actividad gravada se realice adicionalmente en otras circunscripciones o exclusivamente en territorios ajenos al del domicilio, casos en los que el establecimiento jugará un papel decisivo para acreditar la sujeción al impuesto en esos territorios. En otro sentido, conviene decir también que no toda actividad económica opera necesariamente a través de un establecimiento, por ejemplo, en servicios profesionales de asesoría, consultoría, capacitación, docencia o similares; o en el comercio de bienes o servicios ofertados y suministrados por Internet (comercio electrónico), casos en los que el referente espacial de la actividad estaría dado preeminentemente por el lugar del domicilio del prestador del servicio o del tradente del bien materia del comercio, siendo el gobierno municipal o metropolitano de esa circunscripción territorial el sujeto acreedor del impuesto, aunque sin dejar de advertir las dificultades de la fijación del lugar del domicilio que estos casos podría representar.

Así las cosas, el gobierno municipal o metropolitano será partícipe del impuesto en la medida en que sobre su territorio se ejerza de manera permanente actividad comercial, industrial, financiera, inmobiliaria o profesional, sea por efectos del

¹⁶ En el contexto tributario local, el establecimiento representa una colocación física en determinado lugar (cantón o distrito metropolitano) con la que se acredita fehaciente la realización (con carácter permanente) de una o más actividades gravadas con el impuesto de patente. La figura así concebida, y en una suerte de trasposición, deviene del desarrollo conceptual del establecimiento permanente acuñado en la fiscalidad internacional como figura medular en el tratamiento de la imposición a la renta reclamada por distintos Estados, sea en función del lugar donde se produce (Estado de la fuente) o por efectos de la residencia del perceptor (Estado del domicilio o de residencia). Un amplio estudio de la problemática en este sentido puede apreciarse en César Montaña Galarza, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2006, I. ed., pp. 287-329.

domicilio del actor (con o sin establecimiento) o exclusivamente por el establecimiento, local o lugar físico fijo y determinado, a través del cual opera la actividad en el cantón o distrito metropolitano distinto al del domicilio del actor.

Finalmente, vale remarcar que, conforme a la estructura del hecho generador, el impuesto irrumpe ante el puro y simple ejercicio (permanente) de la actividad económica, sin reparar en que ésta tenga o no carácter lucrativo, aunque, como es sabido, las actividades de orden comercial, industrial, financiera, inmobiliaria y profesional, tienen vocación lucrativa, lo que en cierto modo hace diluir la discusión en la que quepa, por sentido contrario a dicho carácter, la objeción al gravamen.

Sujetos

Sujeto activo

El sujeto activo del impuesto de patente es el gobierno autónomo descentralizado municipal o distrital metropolitano en cuyo territorio se realice de manera permanente la actividad comercial, industrial, financiera, inmobiliaria o profesional.

En caso del ejercicio permanente de estos tipos de actividad económica en más de un cantón o distrito metropolitano, cada uno de los gobiernos de estas circunscripciones territoriales será copartícipe del impuesto, tal como quedó indicado en el apartado anterior, sea en razón del domicilio del actor o simplemente del establecimiento ubicado en determinado cantón o distrito metropolitano. Sin embargo, el COOTAD no ha previsto el mecanismo de distribución de la carga tributaria cuando se produzca dicho evento, lo que ha derivado que por ordenanza cada gobierno municipal o metropolitano colme el vacío, con el riesgo de un tratamiento disímil, aunque habrá que señalar que el criterio que ha prevalecido (aplicable para la segmentación de la base imponible) ha sido el de la distribución de la carga tributaria en

función de los ingresos obtenidos en cada cantón o distrito metropolitano,¹⁷ y dirigido primordialmente a las personas jurídicas y personas naturales obligadas a llevar contabilidad, tal como se lo precisará más adelante.

Sujeto pasivo

Los sujetos pasivos del impuesto de patente de acuerdo con el Art. 547 COOTAD, son las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, atado a la exigencia previa del registro o inscripción en el catastro de contribuyentes del impuesto, identificado como el proceso de *obtención de la patente*. En este sentido obra, por ejemplo, el Distrito Metropolitano de Quito, que lo denomina Registro de Actividades Económicas para la Gestión Tributaria.¹⁸

Expuestos los sujetos pasivos del impuesto de patente en su condición de contribuyentes dado que son quienes cumplen el supuesto que configura el tributo, importa resaltar también la responsabilidad para el pago que opera en virtud de lo dispuesto en los Arts. 26 y subsiguientes del Código Orgánico Tributario (COT)¹⁹. Al efecto, la responsabilidad solidaria de este impuesto se la constata principalmente en los siguientes actores: representante de personas jurídicas; adquirente de negocios o

¹⁷ En ese sentido obran, por ejemplo, la Ordenanza del Municipio de Guayaquil, R.O.-S 350, de 28 de diciembre de 2010 (Art. 7 letra c); la Ordenanza del Municipio de Ambato, R.O.-S. 602, de 22 de diciembre de 2011 (Art. 11.3); la Ordenanza del Municipio de Ibarra, R.O.-S 109, de 21 de enero de 2011 (Art. 13 letra b); la Ordenanza del Municipio de Cuenca, R.O.-S 603, de 23 de diciembre de 2011 (Art. 7 letra c); la Ordenanza Metropolitana No. 339, R.O.-S. 358 de 8 de enero de 2011, modificada en esta parte por la Ordenanza Metropolitana No. 157, R. O.-S 608 de 30 de diciembre de 2011, que integran el Libro 3 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito (Art... (4) número 4). Por otro lado, y tal como quedó advertido, hay algunos municipios que manejan criterios distintos al expuesto, como es el caso, por ejemplo, del establecido en la Ordenanza del Municipio de Manta, R.O.-S 871, de 15 de enero de 2013 (Art. 13 letra c) en la que, para el reparto de la carga tributaria cuando la actividad gravada se realiza en más de un cantón se consideran los activos totales de cada jurisdicción. No obstante, el criterio acogido mayoritariamente es el que refiere a los ingresos obtenidos en cada cantón o distrito metropolitano.

¹⁸ La Ordenanza Metropolitana No. 308, R.O.-S 48 de 30 de junio de 2010, que integra el Libro 2-A del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, en el Art... (51) número 2, establece que el Registro de Actividades Económicas para la Gestión Tributaria (RAET) es la herramienta de gestión administrativa que tiene por función identificar y caracterizar a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias vinculadas con el ejercicio de actividades económicas.

¹⁹ Código Tributario, codificación 9, R.O.-S 38, de 14 de junio de 2005.

empresas en las que el tradente adeude el impuesto (responsabilidad que opera por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores); sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma; sucesores a título universal, respecto del impuesto adeudado por el causante; personas naturales o jurídicas en calidad de agentes de retención o como agentes de percepción. Sin embargo, conviene indicar que en la gestión del impuesto de patente no se ha considerado la agencia de retención ni la de percepción.

Base imponible

La base imponible de este impuesto es el patrimonio del sujeto pasivo atribuido a la actividad económica gravada.

Habría que recordar que la ley anterior establecía como base imponible el capital de operación de cada sujeto pasivo sin acometer en ningún desarrollo de tal categoría, lo que propició su regulación por ordenanza municipal o metropolitana ocasionando un tratamiento conceptual dispar, pues había municipalidades o gobiernos metropolitanos que consideraban al capital de operación como al resultado de la diferencia entre activos totales y pasivos totales²⁰, otras, a la diferencia entre el total de activos y el pasivo corriente²¹, y unas tantas que referían lacónicamente al capital.²²

El patrimonio, como base imponible del impuesto de patente, es de fácil identificación en el caso de personas jurídicas y de personas naturales obligadas a llevar contabilidad, dada su constatación en el balance general y en la declaración del impuesto a la renta presentada por los contribuyentes ante la administración tributaria central, de allí su exigencia como documentos indispensables para la determinación del

²⁰ Ordenanza Metropolitana No. 135, R.O.-S 524 de 15 de febrero de 2005, disposición general primera, que integre el Libro 3 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito.

²¹ Ordenanza Municipal de Milagro, No. 4, R.O.-S 357 de 7 de enero de 2011, (Art. 9).

²² Ordenanza Municipal No. 5, R.O.-S 246 de 7 de abril de 2006 que integra el Código Municipal de Ingresos y Finanzas de Loja, R. O.-S 95 de 24 de diciembre de 1998, (Art. 11).

impuesto de patente. En cambio, para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad la determinación del patrimonio plantea una dificultad, ya que una cuenta de ingresos y egresos, llevada ordinariamente por este tipo de contribuyentes, no permite acreditar el patrimonio soporte de la actividad. Esta limitante, visibilizada en la gestión del tributo, ha acarreado la determinación presuntiva del impuesto de patente que, como bien se sabe, puede operar ya por declaración del contribuyente, ya por liquidación de oficio a cargo de la administración tributaria, ya por determinación mixta. La modalidad de determinación de este impuesto la establece cada gobierno municipal o metropolitano a través de ordenanza. Habrá también administraciones tributarias que, tratándose de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, se auxilian con otros referentes para el cometido determinativo de la imposición.²³

El COOTAD no prevé ninguna deducción sobre la base imponible del impuesto de patente; sin embargo, este elemento que hace parte del aspecto cuantitativo del tributo en mención y que debería obrar en la propia ley, ha sido objeto de desarrollo por ordenanza metropolitana,²⁴ aunque ajena esta práctica a la generalidad de casos, pues la mayoría de gobiernos municipales no prevén ninguna deducción. Regulación que no

²³ Es el caso del Distrito Metropolitano de Quito, en el que se regula que para el caso de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad de conformidad con el ordenamiento jurídico nacional la base imponible del impuesto de patente se determina presuntivamente considerando el patrimonio neto promedio aplicable a la actividad económica de la que se trate. Que para tal propósito los órganos administrativos competentes en materia tributaria del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito emitirán la tabla de bases presuntivas conforme al Clasificador Internacional Industrial Uniforme -CIIU- (Ordenanza Metropolitana No. 339, R.O.-S 358 de 8 de enero de 2011, que integra el Libro 3 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, Art... (4) número 2). Por otro lado, el Municipio de Guayaquil, entre otros requisitos, a efectos de la declaración y pago del impuesto de patente, exige para las personas que no están obligadas a declarar el impuesto a la renta, la presentación de las declaraciones del impuesto al valor agregado. (Artículo innumerado siguiente al Art. 11, agregado por Ordenanza Municipal No. 2, R.O.-S. 700 de 10 de mayo de 2012, que reforma parcialmente la Ordenanza Municipal que establece el cobro del impuesto anual de Patente en el cantón Guayaquil, R.O.-S 350, de 28 de diciembre de 2010).

²⁴ Al respecto, la Ordenanza Metropolitana No. 339, R.O.-S 358 de 8 de enero de 2011, que integra el Libro 3 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito (Art... (4) número 3), determina que las personas naturales o jurídicas que se asientaren y desarrollen actividades comerciales, industriales y/o profesionales, en las diferentes parroquias rurales del Distrito Metropolitano de Quito, podrán deducirse de la base imponible del impuesto a la patente, el monto de activos que invirtieren en dichas actividades.

deja de ser susceptible de cuestionamiento, dada su incidencia cuantitativa sobre el impuesto, que, como parte de un aspecto sustancial, debería estar obrando en la ley.

Habíamos advertido que cuando la actividad económica gravada se realiza en más de un cantón o distrito metropolitano, cada gobierno de la respectiva jurisdicción será copartícipe del impuesto, sea en función del domicilio o por efectos de la ubicación de un establecimiento o local del actor económico. Dados estos supuestos, la base imponible (patrimonio) se fracciona o se segmenta, con miras a la cuantificación del impuesto en cada municipio o distrito metropolitano, produciéndose así el reparto de la carga impositiva. El criterio mayormente utilizado para determinar la proporción de ese reparto, puesto de manifiesto en el fraccionamiento de la base imponible, opera en función de los ingresos obtenidos en cada circunscripción territorial municipal o distrital metropolitana. En lo operativo, este suceso se acredita por medio de una declaración por parte del sujeto pasivo y del profesional a cargo del manejo contable (contador público).

La determinación del impuesto en favor de cada sujeto acreedor ante la realización de actividad (gravada) en más de un cantón o distrito metropolitano, ha merecido pronunciamientos de la ex Corte Suprema de Justicia, que afianzan el criterio señalado.²⁵

Para el caso de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad el reparto de la carga impositiva a partir de la segmentación de la base imponible (patrimonio)

²⁵ La Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, en sentencia de 15 de noviembre de 2007 (Gaceta Judicial. Año CVIII. Serie XVIII, No. 5. Página 2079) caso Municipio del Distrito Metropolitano de Quito y la empresa Duramas Cía. Ltda., sobre la determinación del impuesto de patente cuando se realiza actividad gravada en más de un cantón o distrito metropolitano, ha sostenido la pertinencia de la distribución proporcional del tributo en función del capital de operación verificado en cada cantón o distrito metropolitano y dentro de los límites de la cuota establecida en la ley para cada operación liquidatoria. Pronunciamiento que si bien obra en función de la normativa municipal anterior, conceptualmente tiene asidero, porque acredita la imperiosidad del reparto proporcional de la carga tributaria, que hoy, en base a la normativa del COOTAD, implica la segmentación del patrimonio en porcentajes, atendiendo los ingresos obtenidos en cada cantón o distrito metropolitano (criterio que ha sido considerado mayoritariamente por los gobiernos municipales), operación que permite a cada municipio o distrito metropolitano contar con su base imponible para la aplicación de las tarifas previstas en sus respectivas ordenanzas.

resulta tarea complicada, puesto que la determinación del patrimonio para este tipo de contribuyentes acaece, en la generalidad de casos, en forma presuntiva, por no disponer de referentes contables que acrediten fidedignamente tal rubro, auspiciando así que cada gobierno municipal o metropolitano, dada la verificación en su jurisdicción de ejercicio permanente de actividad económica gravada, en función del domicilio o del establecimiento (uno o más locales), determine, por separado, la base imponible (patrimonio presuntivo) para estos contribuyentes, lo que ha conllevado que cada administración municipal o metropolitana, con regulación en ordenanza, establezca los criterios a partir de los cuales se obtenga la información del contribuyente acorde a su realidad financiera y patrimonial conexas a la actividad gravada. Ejercicio que necesariamente va complementado con las tareas de control y verificación llevadas por la propia administración tributaria.

Tarifa

El importe del impuesto de patente deviene de la aplicación de una tarifa sobre la base imponible, es decir sobre el patrimonio atribuido a la actividad económica gravada y ejecutada de manera permanente. Como la base imponible es de carácter monetario²⁶, la tarifa se expresa en porcentajes o alícuotas (tipo de gravamen porcentual). Esta tarifa aplicada sobre la base liquidable arroja el importe o cuota tributaria. (Cuota íntegra si no se prevén deducciones o rebajas).

El impuesto de patente es de naturaleza progresiva, puesto que la tarifa va elevándose a medida que la base imponible también se incrementa, pero hasta un límite. La cuota tributaria mínima es de diez dólares de los Estados Unidos de América (US \$ 10,00) y la máxima de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América (US \$

²⁶ Cfr. Juan Martín Queralt y otros, *Derecho Tributario*, Navarra, Aranzadi S.A, 2008, 13era ed., p. 170. Sobre la distinción entre el tipo de gravamen específico y el tipo de gravamen porcentual o por alícuotas, véase también Miguel Ángel Martínez Lago y Leonardo García de la Mora, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Iustel, 2009, 6.ed., pp.343-347.

25.000,00), conforme a lo preceptuado en el Art. 548 COOTAD y en el que también se dispone que el concejo (predicable en este caso a los concejos municipales y metropolitanos) fijará las tarifas del impuesto, observando los límites mínimo y máximo de la cuota tributaria, antes indicados. Habrá que precisar que el piso y techo fijados en la ley se refieren propiamente a la cuota tributaria y no a la tarifa, como desafortunadamente lo califica la norma invocada.

Merece acotar que la ley anterior (LORM) establecía mínimos y máximos de la cuota tributaria en diez dólares de los Estados Unidos de América y en cinco mil dólares de los Estados Unidos de América, respectivamente.

La modificación del límite de la cuota máxima del impuesto de patente, a más de denotar palmariamente los propósitos fiscales de los gobiernos municipales y metropolitanos conlleva, no obstante, el riesgo de comprometer los principios de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad. Conviene recordar que esta imposición aunque desarrollada en el contexto tributario local, en última, hace parte del sistema tributario nacional, en el que convergen otros impuestos que inciden sobre la riqueza del actor económico (imposición sobre la renta o consumo, principalmente) enervando potencialmente su situación financiera, dada la imposibilidad de la aplicación cruzada de deducciones u otros mecanismos que procuren dar equilibrio al sistema.

La fijación de la cuota máxima del impuesto de patente obra a través de ordenanza, lo que implica que cada gobierno municipal o metropolitano, atendiendo su concreta realidad económica, financiera, geográfica, histórica, cultural, o de cualquier otra índole, morigerará, a través de una escala tarifaria, la cuota del impuesto, que además, por efectos de la previsión legal de un mínimo y máximo, operará en sentido progresivo.

Este amplio margen de acción de los gobiernos municipales y metropolitanos, con notable incidencia en la cuantía del impuesto de patente, como es de suponer, irá al compás de la específica situación de cada uno de ellos, lo que ocasionará que unos privilegien, sin más, la recaudación impositiva con una tabla tarifaria inclinada hacia el límite máximo de la cuota; y, que otros, con tarifas más moderadas, apunten a promover mayor inversión y emprendimiento local, a tono con los fines extrafiscales de la imposición. Accionar que a su vez pondrá en evidencia la heterogeneidad de estas circunscripciones territoriales y sus distintos grados de desarrollo, que no hacen más que connotar los desafíos que plantea la profundización de la descentralización en el marco de la solidaridad y equidad interterritorial, principalmente.

Rebajas

Producto de la consideración de rebajas, la cuota líquida del impuesto de patente, obrará de la siguiente manera: a) Cuando se acredite que el actor económico (aunque la ley hace referencia a un negocio) ha sufrido pérdidas respecto a la actividad gravada en el ejercicio económico inmediato anterior al año que comporta el tributo, el impuesto se reduce en el cincuenta por ciento; y, b) Cuando se demuestre un descenso en la utilidad de más del cincuenta por ciento en relación con el promedio obtenido en los tres años inmediatos anteriores, la reducción del impuesto es de hasta una tercera parte, con lo que haría tributar sobre los dos tercios de la cuota íntegra. Estos eventos deben probarse con la declaración del impuesto a la renta del año inmediato anterior al gravado (o de los tres años inmediatos anteriores para el segundo supuesto), aceptada por la administración tributaria central (Servicio de Rentas Internas) o por fiscalización de ésta o por la propia administración tributaria municipal o metropolitana.

Exenciones

Otro de los aspectos importantes en la gestión del impuesto de patente es el relativo a las exenciones. A primera vista parecería que la aplicación del Art. 550 COOTAD no plantea inconvenientes, cuando paladinamente establece que la exención del impuesto opera exclusivamente para los artesanos calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano.

Esta disposición, conforme a su tenor literal, restringe la aplicación de cualquier otra exoneración prevista en ley distinta al COOTAD, siendo ésta la llamada a predominar en virtud del Art. 425 CRE, que estatuye la aplicación normativa atendiendo al orden jerárquico y, en lo que corresponda, al principio de competencia.

En este sentido, el COOTAD como ley orgánica prevalece sobre cualquier ley ordinaria y hace lo propio respecto de cualquier otra ley orgánica por efectos del principio de competencia, más aún, cuando atañe a las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados. La creación y regulación del impuesto de patente hace parte de este entramado normativo.

Adicionalmente, otro punto de apoyo a la prevalencia del COOTAD se lo encuentra en el Art. 6 de la misma normativa, que al tiempo de referirse a la garantía de autonomía, determina que ninguna función del Estado ni autoridad extraña podrá interferir en la autonomía política, administrativa y financiera propia de los gobiernos autónomos descentralizados, estando especialmente prohibido a cualquier autoridad o funcionario ajeno a estos gobiernos, entre otras acciones, derogar impuestos, establecer exenciones, exoneraciones, participaciones o rebajas de los ingresos tributarios y no tributarios propios de los gobiernos autónomos descentralizados, sin resarcir con otra renta equivalente en su cuantía.

Sin embargo, como se había señalado, en la gestión del impuesto de patente no ha sido extraño la aplicación de exenciones previstas en normativa distinta al

COOTAD, como las del Art. 35 COT²⁷, en el que se establece un régimen general de exoneraciones que excluye al IVA, al ICE, y a las tasas y contribuciones especiales, y que ha sido observado por un buen número de gobiernos municipales²⁸, aunque ciertamente contrariando la disposición prevista en el Art. 550 COOTAD, más aún por la condicionante planteada en la parte inicial del propio Art. 35 COT (aplicación de la exoneración sin perjuicio de lo que dispongan otras leyes orgánicas o especiales). Por otro lado, la aplicación del Art. 9 número 12 de la Ley de Fomento Artesanal²⁹, que prevé la exoneración de los impuestos, derechos, servicios y demás contribuciones establecidas para la obtención de la patente municipal y permisos de funcionamiento de todo artesano calificado como tal por el o los Ministerios competentes a través de Acuerdos Ministeriales o Interministeriales, respectivamente, y no exclusivamente de

²⁷ El Art. 35 del Código Orgánico Tributario determina un régimen general de exoneraciones en impuestos (aunque no aplicable al IVA ni al ICE), régimen que obra sin perjuicio de lo que dispongan leyes orgánicas o especiales, con la aclaración de que tampoco opera para tasas y contribuciones especiales. Estas exoneraciones impositivas generales, tienen por beneficiarios a: 1. El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público, las empresas públicas constituidas al amparo de la Ley Orgánica de Empresas Públicas y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública; 2. Las instituciones del Estado, las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa y económica como entidades de derecho público o privado, para la prestación de servicios públicos; 3. Las empresas de economía mixta, en la parte que represente aportación del sector público; 4. Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o de educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos; 5. Las Naciones Unidas, la Organización de Estados Americanos y otros organismos internacionales, de los que forme parte el Ecuador, así como sus instituciones por los bienes que adquieran para su funcionamiento y en las operaciones de apoyo económico y desarrollo social; y, 6. Bajo la condición de reciprocidad internacional: a) Los Estados extranjeros, por los bienes que posean en el país; b) Las empresas multinacionales, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados; y, c) Los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, por sus impuestos personales y aduaneros, siempre que no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país.

²⁸ Por citar algunos casos: la Ordenanza Municipal de Guayaquil, R.O.-S 350 de 28 de diciembre de 2010, reformada por la Ordenanza Municipal, R.O.-S 792 de 19 de septiembre de 2012 (Art. 10), para la exoneración del impuesto de patente hace extensiva las previstas en el COT, en el COOTAD y demás leyes aplicables al tributo. En el mismo sentido obra el Art. 30 de la Ordenanza Municipal de Samborondón, R. O.-S 541, de 23 de septiembre de 2011; también el Art. 12 de la Ordenanza Municipal de Cuenca, R.O.-S 603, de 23 de diciembre de 2011. La Ordenanza Municipal de Ibarra, R.O.-S 109, de 21 de enero de 2011, extiende la exoneración inclusive a los adultos mayores, en los términos del Art. 14 de la Ley del Anciano. Merece también citar el caso del Distrito Metropolitano de Quito, cuya Ordenanza Metropolitana No. 339, R.O.-S 358 de 8 de Enero de 2011, reformada por la Ordenanza Municipal No. 157, R.O.-S 608 de 30 de diciembre de 2011, que integran el Libro 3 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, en el Art...(7) número 5, considera una rebaja del 50% del impuesto de patente para las personas adultas mayores y para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad con discapacidad en los términos previstos en dicha disposición.

²⁹ Ley de Fomento Artesanal. Decreto Ley Emergencia 26, R. O.-S 446, de 29 de mayo de 1986.

los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano, como lo determina el COOTAD.

Sobre las exoneraciones al impuesto de patente, ciertamente cada gobierno municipal ha ido tomando posición respecto a la aplicación de aquellas consignadas en leyes distintas al COOTAD, tal como queda constatado en la exposición de sendas ordenanzas que, no obstante, a nuestro juicio violentan la disposición que al respecto dicta la ley municipal, comprometiendo los principios de competencia y de autonomía; más todavía cuando por ordenanza se establecen supuestos de exoneración no considerados en el COOTAD ni en ninguna otra norma legal, menoscabando también el principio de reserva de ley, rector en materia de impuestos.

Estas notas no suponen la objeción al establecimiento de exenciones, las que bien pueden encontrar fundamentación de orden público, económico o social, sino la reafirmación de su ineluctable procedencia por ley y, al caso de marras, concretamente en el COOTAD, como norma legal que crea y regula el impuesto de patente.³⁰

Importa igualmente en este punto destacar la disposición constante en el Art. 498 COOTAD sobre estímulos tributarios, por la cual se faculta a los gobiernos municipales y metropolitanos, a través de sus respectivos concejos, mediante la expedición de ordenanza, la disminución de hasta un cincuenta por ciento los valores que corresponda cancelar a los diferentes sujetos pasivos de los tributos establecidos en dicha ley (lo que incluye a los impuestos) con el propósito de estimular el desarrollo del turismo, la construcción, la industria, el comercio u otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas, de beneficencia, así como las que protejan y defiendan el medio ambiente, con cobertura a todas las personas naturales o jurídicas que realicen nuevas

³⁰ Nos ratificamos en la conveniencia de que la ley que crea un impuesto, sea la que regule todos sus elementos esenciales, entre los que se inserta el relativo a las exenciones, que al caso ecuatoriano, conforme a la impronta constitucional, ponga en salvaguardia los principios de reserva de ley, preeminencia aplicativa de ley orgánica sobre ley ordinaria, competencia; y, garantía de autonomía, más aún cuando atañe a las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.

inversiones en cualesquiera de las actividades referidas, y por un plazo máximo e improrrogable de diez años.

La aplicación de esta disposición legal, facultativa por cierto para los concejos municipales o metropolitanos, va a depender de los criterios que privilegie cada gobierno municipal o metropolitano en el orden fiscal o extrafiscal. El impuesto de patente es quizá el de mayor propensión en política económica y fiscal local para un acomodo a un régimen de rebajas para la promoción y apoyo al emprendimiento de actividades productivas. En la actualidad son pocos los gobiernos municipales y metropolitanos que han considerado rebajas, en mérito de la disposición legal citada, del impuesto de patente.³¹

Por otro lado, el artículo en comentario no deja de plantear ciertas dudas acerca de la habilitación por ley (aunque dentro de mínimos y máximos) de la regulación de rebajas impositivas mediante ordenanza, cuando este reconocimiento no encuentra prohijamiento constitucional, tanto más, por el rigor que la reserva de ley imprime en materia de impuestos.

Causación

El impuesto de patente es de carácter periódico anual y corre desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

³¹ Uno de los pocos casos que se han constatado sobre la aplicación de estímulos tributarios mediante la expedición de ordenanza, en aplicación al Art. 498 COOTAD, es el que consta en la Ordenanza Metropolitana No. 339, R.O.-S 358 de 8 de Enero de 2011, que integra el Libro 3 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, que en el Art...(5) señala que, a efecto de incentivar las actividades productivas en el Distrito Metropolitano de Quito, las personas naturales o jurídicas que iniciaren actividades industriales, comerciales o profesionales, dentro de la circunscripción distrital, tendrán como base imponible para el cálculo del impuesto de patente, la siguiente:

a) En el primer año de ejercicio de las respectivas actividades, la base imponible será igual a cero (0); y,
b) En el segundo año de ejercicio de las respectivas actividades económicas, y a efecto del cálculo de este impuesto, únicamente se considerará el cincuenta por ciento (50%) de la base imponible real.

A partir del inicio del tercer año de las actividades industriales, comerciales o profesionales, el impuesto a la patente municipal y metropolitana será aplicado de conformidad con las regulaciones establecidas en esa ordenanza.

En este punto, vale hacer mención al Art. 548 COOTAD que, a nuestro juicio y tal como habíamos sostenido en líneas anteriores, enturbia la aprehensión de la patente como categoría impositiva. Esta disposición determina que para ejercer una actividad comercial, industrial o financiera (nótese la exclusión de la actividad inmobiliaria y profesional que, no obstante, también hacen parte del supuesto de hecho que configura el impuesto de patente) se deberá obtener una patente anual, previa inscripción en el registro municipal o metropolitano respectivo, 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. Esta regulación implica que el trámite referido a la obtención de la patente (materializada en la inscripción de la actividad gravada en el respectivo registro municipal o metropolitano), tiene plazos que difieren de los que operan para el pago del impuesto de patente, en atención a su periodicidad anual, con excepción para el año de apertura de la actividad económica gravada, en los que priman aquellos.

Sistema de Determinación

El COOTAD no ha establecido el sistema de determinación aplicable para el impuesto de patente, por lo que cada gobierno municipal y metropolitano, mediante ordenanza, ha ido regulando el modo en el que se ha de determinar esta obligación. El sistema que ha predominado para tal cometido ha sido el de determinación a cargo del sujeto pasivo, canalizada mediante declaración efectuada por éste. La facultad determinadora a cargo de la administración tributaria municipal o metropolitana se activa en instancias de verificación, complementación o enmienda de la declaración presentada por el contribuyente, observando los plazos de caducidad para el ejercicio de dicha facultad constantes en el Art. 94 COT.³²

³² El Art. 94 del Código Orgánico Tributario, determina que caducará la facultad determinadora de la administración tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1. En tres años, contados desde la

Exigibilidad

La exigibilidad del impuesto de patente operará en los tiempos que cada gobierno municipal o metropolitano lo determine, y que van en relación con el sistema de determinación que cada uno de ellos haya asumido. No obstante, por efectos de la periodicidad anual del tributo en cuestión, la exigibilidad³³ debería considerarse desde el día siguiente a la fecha de vencimiento del año gravado (año natural), circunstancia que en la práctica no ocurre, puesto que las regulaciones al respecto determinan la exigibilidad del impuesto dentro del año gravado, lo que quiere decir que no opera a período impositivo consumado.

Nótese que los plazos de declaración y pago se establecen dentro del mismo periodo que comporta el gravamen, tornándose, en consecuencia, exigible luego de cumplidos dichos plazos. Por lo general, se establece el plazo máximo de hasta treinta días posteriores a la fecha límite fijada para la declaración del impuesto a la renta.³⁴

fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89 COT; 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y, 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos. Sobre este punto vale hacer algunas precisiones: la falta de declaración en parte, que refiere el evento descrito en el número 2, se relaciona a la omisión de un rubro completo; y, la falta de regulación respecto a plazos de caducidad en el ejercicio de la facultad determinadora por parte de la administración, cuando ésta deba operar por su propia intervención o por el modo mixto. Sobre este tema véase: Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, “La caducidad en los actos de determinación de la obligación tributaria de la administración y su tratamiento en la legislación ecuatoriana”, en Revista Foro No. 11, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, 2009, pp. 127-146.

³³ Recuérdese que la exigibilidad produce: la habilitación a la administración tributaria para perseguir el cobro a través de la acción coactiva; el establecimiento de intereses de mora y su adición a la obligación principal, más la multa en el caso de incumplimiento del deber formal de declarar; y, el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la obligación tributaria y de la acción de cobro, siempre que el acto administrativo contentivo de la misma se encuentre firme o ejecutoriado, según corresponda, o la sentencia devenida de la acción jurisdiccional contencioso tributaria se encuentre asimismo ejecutoriada.

³⁴ Así los determinan, por ejemplo, la Ordenanza del Municipio de Guayaquil, R.O.-S 350 de 28 de diciembre de 2010. (Art. 4); la Ordenanza Metropolitana No. 339, R.O.-S 358 de 8 de Enero de 2011, reformada por la Ordenanza Municipal No. 157, R.O.-S 608 de 30 de diciembre de 2011, que integran el Libro 3 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, en el Art...(8), que inclusive consagra diferencias en plazos para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad en relación con las personas jurídicas y personas naturales obligadas a llevar contabilidad; la Ordenanza del Municipio de Cuenca, R.O.-S 603 de 23 de diciembre de 2011, (Art. 11 letra b). En este último caso, a más de diferenciar los plazos respecto a las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, la determinación de la base imponible del impuesto, para este tipo de contribuyentes, la realiza la propia administración tributaria, caso en el que se constata el sistema de determinación a cargo del sujeto activo.

Finalmente, queda en evidencia que los plazos fijados en el COOTAD para la obtención de la patente que, como hemos manifestado, se identifica propiamente con el registro municipal o metropolitano de la actividad gravada, son distintos a los que se consideran por ordenanza a efectos del pago del impuesto de patente.

Resulta admisible la consideración de un plazo que perentoriamente deba observar el actor económico para dar aviso a la administración municipal de la puesta en marcha de una actividad gravada con el impuesto de patente, en el entendido de dar cumplimiento a un deber formal que hace parte de la relación jurídico tributaria acaecida por efectos de esa iniciativa económica, que tal como hemos indicado se expresa en el registro de la actividad gravada en el catastro que lleva cada administración tributaria municipal o metropolitana, sin que ello implique habilitación alguna.

Régimen sancionatorio

Las sanciones que operan para el impuesto de patente devienen, primariamente, de la aplicación del Código Orgánico Tributario, tras el cometimiento de una contravención o falta reglamentaria.³⁵ El desarrollo del régimen sancionatorio en materia impositiva a nivel municipal y metropolitano, atendiendo las previsiones sustanciales del ilícito tributario constantes en el Código Orgánico Tributario, obra mediante ordenanza. Al efecto, la falta de inscripción en el registro de actividades

³⁵ La tipificación de las infracciones en materia tributaria (delitos, contravenciones y faltas reglamentarias), en mérito del principio de reserva de ley para el régimen sancionatorio, obran en el Código Orgánico Tributario (COT). En tratándose del régimen administrativo sancionatorio tributario, las sanciones aplicables devienen de la configuración de contravenciones y faltas reglamentarias. Al efecto, los Art. 348 al 352 COT tipifican estas infracciones y establecen los montos mínimos y máximos de las sanciones aplicables ante su acaecimiento. Los Arts. 323 al 329 estatuyen las penas que pueden ser objeto de aplicación; el Art. 362 la competencia para su juzgamiento e imposición. En el caso de contravenciones, acorde a las disposiciones legales citadas, la multa aplicable no será inferior a 30 dólares ni superior a 1500 dólares de los Estados Unidos de América, y en el caso de faltas reglamentarias, no podrá ser inferior a 30 dólares ni superior a 1000 dólares de los Estados Unidos de América. Aunque establecidos por ley los mínimos y máximos, la graduación de estas sanciones por norma infralegal ha sido objeto de cuestionamientos. En el caso del régimen administrativo sancionatorio del impuesto de patente municipal o metropolitana, las regulaciones de este orden constan determinadas por ordenanza.

económicas gravadas con el impuesto de patente, la falta de declaración y pago del impuesto dentro de los plazos establecidos, la falta de presentación de documentación solicitada por la administración, la falta de información sobre los cambios relacionados con la actividad gravada, han merecido, dada su calificación como contravenciones (básicamente por el incumplimiento de deberes formales), la fijación de multas, clausuras y suspensión de permisos, como las sanciones más comunes.³⁶

Requisitos

Cada gobierno municipal y metropolitano mediante ordenanza establece los requisitos para la inscripción en el registro por actividades económicas gravadas con el impuesto de patente y que obran de acuerdo al tipo de contribuyente (personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad y personas jurídicas). En este sentido, suelen requerirse los documentos de identidad del titular de la actividad o del representante legal de la persona jurídica, en este último caso más los instrumentos constitutivos de la misma y el nombramiento de su representante.

Ya para la determinación y liquidación impositiva, adicionalmente se exige la presentación de documentos contables, declaraciones del impuesto a la renta, e inclusive declaraciones del impuesto al valor agregado. Exigencias que no operan para la liquidación impositiva en el primer año de actividad, dada la imposibilidad de aportar información financiera todavía no producida, nota que alude principalmente a las personas jurídicas en las que se suele tomar como referente para el primer año de pago del impuesto el capital constante en el contrato constitutivo, aunque susceptible de verificación una vez consumado el ejercicio económico. En cambio, para las personas naturales y particularmente las no obligadas a llevar contabilidad, la determinación y

³⁶ Por citar algunos ejemplos: la Ordenanza del Municipio de Ambato, R.O. S- 602 de 22 de diciembre de 2011 (Arts. 18, 19 y 20); la Ordenanza del Municipio de Cuenca, R.O.-S 603, de 23 de diciembre de 2011 (Arts. 15, 18, 20, 21 y 22); la Ordenanza del Municipio de Guayaquil, R.O.-S 350 de 28 de diciembre de 2010 (Art. 12); la Ordenanza del Municipio de Manta, R.O.- S 871 de 15 de enero de 2013.

liquidación impositiva opera desde el primer año en forma presuntiva, sea mediante declaración, sea por intervención de la propia administración, o de modo mixto.

Un evento singular en la gestión de este tributo que trae el COOTAD refiere a la obligatoriedad del pago del impuesto municipal previo la inscripción por parte de la administración tributaria central (Servicio de Rentas Internas) en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), al punto que exige de ésta, tal observancia. Ciertamente que las labores de coordinación y de cooperación entre administraciones tributarias son vitales en la gestión de los impuestos. Se entendería que la disposición en comentario se inscribe en esa línea, aunque no deja de plantear algunos roces por su talante conminatorio para con otra administración. De cualquier forma, en la práctica esta disposición no ha sido cabalmente cumplida.

Concurrencia impositiva

Dado que el impuesto de patente incide sobre el patrimonio ligado a la actividad comercial, industrial, financiera, inmobiliaria o profesional ejercida de manera permanente, no pugna con el impuesto a la renta, propio del régimen nacional. La imposición municipal en cuestión no acomete sobre los ingresos del particular. Tampoco grava propiamente el consumo, aunque por efectos económicos ante una eventual traslación del impuesto, sea el consumidor del bien o del servicio derivado de la actividad económica gravada, el repercutido con la carga tributaria, pero el sujeto obligado al pago como contribuyente es el ejecutor de dicha actividad.

Así pues, no se advierte concurrencia impositiva con los impuestos nacionales a la renta ni al valor agregado. Ha sido más bien el impuesto a los activos totales el que ha llamado mayormente la atención para dicho examen y al que nos referiremos a continuación.

EL IMPUESTO DEL 1.5 POR MIL SOBRE LOS ACTIVOS TOTALES

Se trata de otro gravamen impositivo de orden municipal y metropolitano que acomete sobre el ejercicio (permanente) de actividades económicas.

Naturaleza

Este impuesto fue establecido por la Ley de Control Tributario y Financiero (Ley 006)³⁷ y luego incorporado en el COOTAD como parte del entramado normativo impositivo municipal y metropolitano.³⁸ Al igual que el impuesto de patente, es de exclusiva financiación de los gobiernos municipales y metropolitanos.

Es un impuesto directo, porque incide sobre un hecho indicativo de primera mano de capacidad económica, particularmente representado en el ejercicio permanente de una actividad económica.

Es un impuesto objetivo, dado que las condiciones personales y familiares del contribuyente no afectan a la cuantificación del gravamen.

Es un impuesto de corte proporcional por efectos de considerar una tarifa fija, y por lo mismo, independiente de las fluctuaciones de la base imponible.

Es un impuesto periódico, por depender de una situación que se prolonga en el tiempo, en este caso por el ejercicio permanente de actividad económica. La causación del impuesto, por efectos liquidatorios, es anual.

Elementos esenciales

Los elementos sustanciales del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales están desarrollados en el COOTAD; sin embargo, se constata la expedición de algunas ordenanzas (aunque no en el volumen de las que representa el impuesto de patente), que

³⁷ Ley de Control Tributario y Financiero (Ley 006), R.O.-S 97 de 29 de diciembre de 1988, que sustituyó el impuesto del 1.5 por mil al capital en giro por el impuesto del 1.5 por mil a los activos totales.

³⁸ Este impuesto consta regulado en los artículos 552 al 555 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, y que fuera incorporado como parte de la nueva normativa municipal.

regulan aspectos adicionales del impuesto y precisan otros tantos, determinados en la ley.³⁹

Hecho generador

El supuesto que configura este tributo de acuerdo con el Art. 553 COOTAD, es el ejercicio permanente de actividad económica en función del domicilio o del establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, por quienes tengan la obligatoriedad de llevar contabilidad.

Obsérvese que, a diferencia del impuesto de patente, el aspecto material del elemento objetivo del hecho generador del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales engloba a toda actividad económica, y por lo mismo, hace extensiva a la actividad de servicios en sus distintas variantes.

Sujetos

Sujeto activo

Es sujeto activo de este impuesto el gobierno municipal o gobierno metropolitano en cuya jurisdicción territorial se realice de manera permanente cualquier actividad económica, sea en función del domicilio del actor o por el establecimiento que para ese efecto se instale en dicha circunscripción y respecto de una particularidad de sujetos.

Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos de este impuesto las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras que ejerzan permanentemente actividades

³⁹ Al efecto, podemos citar: la Ordenanza Municipal de Cuenca, R.O.-S 602 de 22 de diciembre de 2011; la Ordenanza Municipal de Ibarra, R.O.-S 109 de 21 de enero de 2011; la Ordenanza Municipal de Guayaquil, R.O.-S 425 de 12 de abril de 2011; la Ordenanza Municipal de Manta, R.O.-S 477 de 24 de junio de 2011.

económicas y que estén obligados a llevar contabilidad, de acuerdo con lo que dispone la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno⁴⁰ y su Reglamento.⁴¹

La particularidad a que se hacía referencia estriba en la obligatoriedad de llevar contabilidad por parte del actor económico, pues la prestación impositiva surge de verificarse estas dos condiciones: el ejercicio permanente de actividad económica y la exigencia de llevar contabilidad.

Base imponible

La base imponible se constituye por el total de activos reflejados en la contabilidad del contribuyente menos los pasivos corrientes y los pasivos contingentes (éstos últimos en caso de preverse) que en calidad de deducibles conducen a la obtención de la base liquidable.

Los pasivos corrientes son las obligaciones que se cubren hasta en un año plazo. Respecto de los pasivos contingentes, éstos no han sido definidos por la ley municipal, lo que ha volcado la mirada a la normativa contable por su incidencia en la liquidación de este tributo, concepto en algunos casos trasladado a ordenanza.⁴² Pronunciamientos

⁴⁰ El Art. 19 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, codificación 26, R.O.-S 463 de 17 de noviembre de 2004, establece que están obligadas a llevar contabilidad todas las sociedades. También las personas naturales y sucesiones indivisas que al primero de enero operen con un capital o cuyos ingresos brutos o gastos anuales del ejercicio inmediato anterior, sean superiores a los límites que en cada caso se establezcan en el Reglamento, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares.

⁴¹ El Art. 37 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLORTI), R.O.-S 209 de 8 de junio de 2010, determina que todas las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras y las sociedades definidas como tales en la Ley de Régimen Tributario Interno, están obligadas a llevar contabilidad. Asimismo, están obligadas a llevar contabilidad, las personas naturales y las sucesiones indivisas que realicen actividades empresariales y que operen con un capital propio que al inicio de sus actividades económicas o al 1 de enero de cada ejercicio impositivo hayan superado los USD 60.000 o cuyos ingresos brutos anuales de esas actividades, del ejercicio fiscal inmediato anterior, hayan sido superiores a USD 100.000 o cuyos costos y gastos anuales, imputables a la actividad empresarial, del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a USD 80.000. Se entiende como capital propio, la totalidad de los activos menos pasivos que posea el contribuyente, relacionados con la generación de la renta gravada.

⁴² El Art. 4 de la Ordenanza Municipal de Guayaquil, R.O.-S 425 de 12 de abril de 2011, reformada por la Ordenanza Municipal, R.O.-S 753 de 25 de julio de 2012, establece que el pasivo contingente refleja una posible obligación, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia puede ser consecuencia -con cierto grado de incertidumbre- de un suceso futuro o que no ha sido objeto de reconocimiento en los libros contables por no obligar a la empresa a desembolso de recursos.

de la ex Corte Suprema de Justicia han aclarado el alcance de esta categoría contable y la forma cómo se ha de resolver en el balance.⁴³

Tarifa

La tarifa del impuesto responde a su misma denominación, esto es el 1.5 por mil aplicado sobre la base liquidable.

Cuando la actividad económica se despliega en más de un cantón o distrito metropolitano, acreditado a través de un establecimiento (sucursal), la cuota tributaria se distribuye para todos los gobiernos municipales o metropolitanos copartícipes, considerando como criterio para el reparto los ingresos obtenidos en cada territorio municipal o metropolitano, y a partir de los cuales se obtiene los porcentajes de participación. Para la declaración y pago, la ley ha establecido algunas medidas. Al efecto, el Art. 553 COOTAD determina que cuando el sujeto pasivo realice la actividad económica en más de un cantón presentará la declaración del impuesto, con el consecuente pago, en aquel en donde tenga su domicilio principal detallando los porcentajes para cada gobierno municipal o metropolitano, en función de los ingresos obtenidos en cada circunscripción territorial. Esta declaración la suscribe el sujeto pasivo contribuyente o el representante legal en tratándose de persona jurídica, más la correspondiente al contador de la empresa. La información sobre el total de ingresos se la extrae del estado de resultados. Son igualmente documentos de referencia, la declaración del impuesto a la renta y la del impuesto al valor agregado.

La disposición en comentario también determina que cuando la actividad se realice en una jurisdicción distinta al municipio o distrito metropolitano en el que el sujeto pasivo tiene su domicilio social, el impuesto se pagará al municipio o distrito

⁴³ Al respecto, se constata la sentencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Ex Corte Suprema de Justicia, en recurso de casación, de 19 de diciembre de 2003, caso Municipio de Cuenca y AGD, expediente 84, R.O.-S 386 de 27 de julio de 2004, en la que se ratifica el criterio jurisprudencial sentado por esa Sala en los recursos 14-2000; 92-2000; 82-2000; 64-2000.

metropolitano del lugar en donde se encuentre ubicada la fábrica o planta de producción.

De lo dicho, sobre la declaración y pago del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, conviene precisar algunos eventos:

1. Cuando el sujeto pasivo del impuesto ejerza actividad económica en más de un cantón o distrito metropolitano, la declaración y pago se hará en el territorio municipal o metropolitano de su domicilio, siempre que en éste también se verifique el ejercicio de la actividad.
2. Cuando el sujeto pasivo del impuesto ejerza actividad económica en cantón o cantones (incluidos los distritos metropolitanos) distintos al domicilio, declarará y pagará el impuesto en aquel que esté afincada la fábrica o planta de producción; no obstante, el problema se suscita cuando no se verifica esta última condición, tanto más, como se ha indicado, las actividades gravadas no se limitan a las de carácter industrial.

En los dos casos, la administración tributaria del municipio o distrito metropolitano que receipta la declaración y pago del impuesto, se encargará de remitir al resto de municipios copartícipes, conforme al porcentaje declarado, la respectiva cuota impositiva.

Sin embargo, y a la luz de algunas ordenanzas que han regulado este punto, se inobserva la disposición legal comentada, pues a la hora de exigir el pago del tributo cada administración municipal o metropolitana lo hace por su propia cuenta, aunque en función del valor que a cada uno de ellos le corresponde. En la práctica, cada vez con mayor frecuencia, se aprecia la declaración y pago por el contribuyente, individual y

separadamente en cada cantón o distrito metropolitano en el que ejerce la actividad económica.

Exenciones

Para el impuesto a los activos totales la ley municipal ha considerado algunas dispensas en el pago de carácter básicamente subjetivo, dejando explicitado que serán las únicas aplicables. Al efecto, el Art. 554 COOTAD, establece la exoneración del impuesto en cuestión a: el gobierno central, los gobiernos autónomos descentralizados, las entidades de derecho público y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública, cuando sus bienes o ingresos se destinen exclusivamente a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos; a las instituciones o asociaciones de carácter privado, de beneficencia o educación, a las corporaciones y fundaciones sin fines de lucro constituidas legalmente, cuando sus bienes o ingresos se destinen exclusivamente a los mencionados fines en la parte que se invierta directamente en ellos; a las empresas multinacionales y las de economía mixta, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados, a las personas naturales que se hallen amparadas exclusivamente en la Ley de Fomento Artesanal y cuenten con el respectivo acuerdo interministerial; a las personas naturales o jurídicas que se dediquen a la actividad agropecuaria, exclusivamente respecto a los activos totales relacionados directamente con la actividad agropecuaria; y, a las cooperativas de ahorro y crédito.

Con relación a la actividad agropecuaria, merece apuntar un caso singular que refiere a las empresas florícolas en cuanto a la significación de esta actividad, lo que motivó algunos contrapuntos entre la administración tributaria del Distrito Metropolitano de Quito y actores económicos inmersos en esos emprendimientos. La administración sostenía que el beneficio (exoneración) involucraba la actividad que

comportaba labores tanto agrícolas como pecuarias y no exclusivamente una cualquiera de ellas; en tanto que los administrados alegaban el derecho a la dispensa en el pago del tributo, en virtud de la actividad agrícola o de la actividad pecuaria, ejercidas en forma independiente. Al efecto, la Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia en Resolución No. 254-2006, sostuvo categóricamente que la actividad florícola es, en esencia, una actividad de índole agropecuaria y que, por consiguiente, resultaba aplicable la exoneración prevista en el Art. 33 literal e) de la Ley de Control Tributario y Financiero, hoy Art. 554 letra e) COOTAD.⁴⁴

Como puede constatarse, para el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales el COOTAD reconoce un importante margen de exoneraciones, que básicamente corresponden a las establecidas en el Art. 35 COT y que van más allá de las consideradas para el impuesto de patente que, como es sabido, cubre exclusivamente a los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano, aunque algunas municipalidades, tal como en su momento se lo advirtiera, hayan hecho extensiva la aplicación de la mencionada disposición legal en su respectiva jurisdicción territorial.

Causación

El impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales al igual que el de patente es periódico anual y corre desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

Es un impuesto que se determina por declaración del sujeto pasivo. Esta modalidad de determinación procede de la ley, por consiguiente, es la que se aplica sin excepción en todos los gobiernos municipales y gobiernos metropolitanos. Igual vale anotar que a falta de declaración, la administración tributaria podrá activar su facultad determinadora, observando los plazos de caducidad para el ejercicio de la misma, en los términos del Art. 94 COT, ya referido.

⁴⁴ Resolución No. 254-2006, Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, R.O.-S 571, 16 de abril de 2009, caso entre el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito y Hilsea Investments Ltd.

La determinación y liquidación se realiza en el año inmediato posterior al año que comporta el impuesto, es decir, opera a período impositivo consumado, debiendo asumirse la obligación hasta 30 días posteriores a la fecha límite establecida para la declaración del impuesto a la renta. De manera general, este impuesto es liquidado y pagado a la par con el impuesto de patente.

Sistema de determinación y exigibilidad

Como quedó señalado, es un impuesto de autoliquidación; la determinación opera exclusivamente por declaración del sujeto pasivo. Una vez vencido el plazo para declarar y, de ser el caso, pagar el impuesto, la obligación resulta exigible, con los efectos atinentes a la exigibilidad ya indicados en el impuesto de patente.

Régimen sancionatorio

Las sanciones que operan para el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales se encuentran detalladas en ordenanzas, las que a su vez obran en virtud de las previsiones del Código Orgánico Tributario en materia de contravenciones y de faltas reglamentarias. En la misma línea que en el impuesto de patente, la falta de declaración y pago del impuesto en cuestión, dentro de los plazos establecidos, la falta de presentación de documentación solicitada por la administración, la falta de información sobre los cambios relacionados con la actividad gravada, comportan, según las previsiones de cada municipalidad o gobierno metropolitano, la fijación de multas y clausuras.

Concurrencia impositiva

Tanto el impuesto de patente como el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales gravan el ejercicio permanente de actividad económica, aunque con algunos matices; en el primer caso circunscrita la actividad a la de orden comercial, industrial, financiero, inmobiliario y profesional, quedando excluida la actividad de servicios

distintos a los profesionales; y, en el segundo caso, la actividad económica emprendida exclusivamente por personas obligadas a llevar contabilidad. La materia objeto de imposición en el impuesto de patente es el patrimonio neto (diferencia entre activos totales y pasivos totales) y, en el segundo impuesto, los activos totales menos los pasivos corrientes y los pasivos contingentes, con lo que queda en evidencia el entrecruce de elementos que sirven para la cuantificación de los dos impuestos y que hace suponer que dos gravámenes locales inciden sobre el mismo objeto y en gran parte de la misma materia. El punto que atenúa esta relación a efectos del pago de las dos prestaciones, alude al aspecto temporal. Así las cosas, en el impuesto de patente la exigibilidad opera en el año corriente, luego de vencidos los plazos fijados para su pago en el mismo año gravado; en tanto que, el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales se asume a período impositivo consumado, esto es en el año inmediato posterior al período gravado. La información contable que da cuenta de la realidad económico-financiera del contribuyente sirve como referente para los dos impuestos y consiste en la del año inmediato anterior al año en el que se declara y paga cada uno de ellos, con la diferencia que en el primero el año gravado es el corriente y en el segundo, corresponde al inmediato anterior.

De cualquier modo, dado que estos dos tributos gravan el ejercicio (permanente) de actividad económica, no ha dejado de plantearse -particularmente respecto del gravamen a los activos totales- lo poco apropiado de esta imposición, que al tiempo de develar un puro afán recaudatorio se presenta, si no como freno, como un escollo al emprendimiento, ralentizando los procesos productivos necesarios para el desarrollo local, tanto más por comprometer el pretendido sentido de equilibrio del sistema tributario general, y en el que los actores económicos están llamados también a cumplir con otras prestaciones gravatorias de los ingresos generados por estas actividades, como

es el caso del impuesto a la renta. En esta línea se han vertido algunas reflexiones desde la doctrina, como las expresadas en la Recomendación No. 5 de las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebrada en Lima en el año 1993, sobre el tema relativo a la imposición sobre el patrimonio de las empresas y de las personas físicas.⁴⁵ Se ha llegado a plantear inclusive la eliminación de estos dos impuestos no sin la previsión compensatoria de cubrir los montos por éstos generados con la entrega de recursos desde el Estado central a los gobiernos municipales y metropolitanos⁴⁶, que al mismo tiempo supone potenciar la recaudación de los impuestos nacionales, puesta de manifiesto tanto en la gestión como en posibles modificaciones tarifarias; planteamiento que, no obstante, marca fuertes contrapuntos con los intereses de los gobiernos municipales y metropolitanos, no dispuestos a ceder autonomía recaudatoria sobre dichos tributos.

⁴⁵ Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Estatutos. Resoluciones de las Jornadas*, Montevideo, ILADT, 2004, p. 129.

⁴⁶ Compensaciones que se añadirían a las participaciones ya reconocidas actualmente por efectos del Art. 271 CRE, donde el Estado central está obligado a entregar a los gobiernos autónomos descentralizados no menos del quince por ciento de sus ingresos permanentes (en el que se encuentran los impuestos nacionales) y de un monto no inferior al cinco por ciento de los no permanentes, excepto los de endeudamiento público. En correspondencia con esta disposición, el Art. 192 COOTAD establece que los gobiernos autónomos descentralizados participarán del veintiuno por ciento de ingresos permanentes y del diez por ciento de los no permanentes del presupuesto general del Estado, y que, en virtud de las competencias constitucionales, el monto total a transferir se distribuirá entre los gobiernos autónomos descentralizados en las proporciones del veintisiete por ciento para los consejos provinciales; del sesenta y siete por ciento para los municipios y distritos metropolitanos; y, del seis por ciento para las juntas parroquiales.

Conclusiones

- Los impuestos a las actividades económicas son instrumentos fiscales de primera mano para los gobiernos municipales y gobiernos metropolitanos a efectos de asegurar recursos financieros que contribuyan al sostenimiento de la hacienda pública local. Sin embargo, por el núcleo mismo de incidencia y por el comprometimiento de factores vitales para el emprendimiento (patrimonio y activos totales) su vigencia ha sido objeto de cuestionamientos.
- Se ha analizado el impuesto de patente municipal tanto en aspectos sustanciales como formales a la luz de su marco regulatorio, el mismo que denota algunas deficiencias que han sido develadas en este trabajo, derivando planteamientos que no tienen más que el propósito de reconducir algunos aspectos que obedezcan a la complejidad misma de la categoría impositiva y que a la par permitan mejorar la gestión del tributo.
- Las regulaciones previstas en el COOTAD para el impuesto de patente no definen con claridad la condición censal del tributo y conducen más bien al equívoco de identificar al proceso de obtención de la patente como una habilitación o permiso municipal, cuando tal obtención refleja exclusivamente un acto de inscripción en el registro de patente o registro de actividades económicas que lleva cada administración tributaria municipal o metropolitana en el marco de la gestión del impuesto.
- Dada la estructura de la figura en cuestión, reconocer en ésta un licenciamiento -por el mal entendido proceso de obtención de una patente- implica la desnaturalización del impuesto, pues es de recordar que un elemento sustancial que define esta categoría es la no vinculación con ninguna actividad del Estado. En el presente caso, el impuesto de patente surge, sin más, por el ejercicio permanente de actividad

comercial, industrial, financiera, inmobiliaria o profesional en uno o más municipios o distritos metropolitanos, en función del domicilio o de un establecimiento.

- La obtención de la patente, calificada a nuestro juicio como un acto censal propio de la gestión del impuesto, en la forma como lo determina la ley implica cumplir plazos que no pueden conciliarse con los que obran por ordenanza para el pago del impuesto, en virtud de que estos plazos deben necesariamente ser mayores a efectos de facilitar al contribuyente la presentación de documentos contables que acrediten fehacientemente el estado financiero atinente a la actividad gravada.
- El impuesto de patente tiene la singularidad de gravar el año corriente del ejercicio de la actividad económica, tanto más que los plazos de pago operan en el mismo período, aspecto que ha sido cuestionado dado que al tratarse de un tributo periódico anual (período que obedece al año calendario), la exigibilidad de la obligación debería operar a partir del primer día del año inmediato posterior al gravado.
- Los gobiernos municipales y metropolitanos, por habilitación legal, tienen un significativo margen de acción para la regulación tarifaria del impuesto de patente, dentro de los mínimos y máximos de la cuota tributaria previstos en el COOTAD, cuya graduación e intensidad estará supeditada a los propósitos fiscales y extrafiscales que cada gobierno local considere y privilegie, y que a la vez ponen de manifiesto la disimilitud económica y financiera de cada uno de ellos. En esta misma línea, encuentra también morigeración la aplicación por parte de estos gobiernos de los estímulos tributarios para promover nuevas inversiones locales.
- El limitado e impreciso desarrollo legal del impuesto de patente ha propiciado la intervención municipal y metropolitana para la regulación de categorías que comprometen elementos esenciales del tributo, como lo relativo a la permanencia de la actividad económica, al patrimonio de personas naturales no obligadas a llevar

contabilidad, al criterio por el que se fracciona la base imponible del impuesto en caso de actividad en más de un cantón, al ejercicio de actividades de servicios distintas de las profesionales, a los modos de determinación de la obligación tributaria, a los plazos para el pago del impuesto y la correlativa exigibilidad, al régimen sancionatorio, al reconocimiento de exenciones previstas en leyes distintas al COOTAD, entre las más relevantes, generando en no pocos casos, un tratamiento dispar.

- El impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, a diferencia del de patente, tiene un mayor desarrollo en la ley (COOTAD), lo que ha reducido el margen de actuación normativa de los gobiernos municipales y metropolitanos. Sin embargo, un punto que amerita regulación más detallada es el relativo al procedimiento para la declaración y pago del impuesto, cuando se realiza la actividad gravada en más de un cantón o distrito metropolitano, capaz de llegar a especificar cada uno de los supuestos susceptibles de acaecimiento.
- Otro aspecto que debe estar determinado en el COOTAD sobre este impuesto, es el referente al régimen sancionatorio, pues ante la falta de expresas regulaciones en ese sentido, han sido los gobiernos municipales y metropolitanos los que lo han desarrollado, con el riesgo de desbordar las previsiones legales constantes en el Código Orgánico Tributario.
- Si bien ambos impuestos son de carácter periódico anual y los plazos determinados para su pago generalmente son los mismos, la diferencia radica en que el impuesto de patente corresponde al año corriente y el impuesto a los activos totales se lo hace por concepto del año inmediato anterior. En el primero, puede operar cualesquiera de los tres modos de determinación de la obligación tributaria, según lo prevea cada gobierno municipal o metropolitano mediante ordenanza, siendo tendencia actual la

de optar por el sistema de determinación a cargo del sujeto pasivo, es decir, mediante declaración; y, en el segundo, por efectos de estar explicitado en la ley, el sistema de determinación es eminentemente declarativo.

- En tratándose de la regulación de impuestos y en mérito de la reserva de ley, se presenta como imperativo la determinación de sus elementos sustanciales a través de norma legal, y más preciso aún, por la norma que los instituye, capaz de propiciar un manejo general y uniforme de las categorías básicas de cada tipo de imposición, y a partir de ellas promover el desarrollo por ordenanza municipal o metropolitana de aspectos subsecuentes de orden formal, operativo y de gestión propios de la dinámica de la relación jurídico tributaria, y así, al tiempo de poner en resguardo el principio de reserva de ley, haga lo propio con el de seguridad jurídica.

Bibliografía

- García Novoa, César, *El concepto de tributo*, Lima, Tax Editor S.A., I ed., 2009.
- Illescas Ortiz, Rafael, “La patente y otras creaciones industriales”, en Guillermo J. Jiménez Sánchez, (coord.), *Derecho Mercantil*, Barcelona, Ariel, 8va. ed., 2003.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Estatutos. Resoluciones de las Jornadas*, Montevideo, ILADT, 2004.
- Martín Queralt, Juan y otros, *Derecho Tributario*, Navarra, Aranzadi S.A, 13era ed., 2008.
- Martínez Lago, Miguel Ángel y Leonardo García de la Mora, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Iustel, 6.ed., 2009.
- Montaño Galarza, César, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional, I. ed., 2006.
- Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos, “La caducidad en los actos de determinación de la obligación tributaria de la administración y su tratamiento en la legislación ecuatoriana”, en Revista Foro No. 11, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, 2009.
- Pérez Royo, Ignacio, “Los impuestos municipales”, en Fernando Pérez Royo (dir), *Curso de Derecho Tributario Parte Especial*, Madrid, Tecnos, 2da ed., 2008.
- Rodrigo Machicao, Jaime, “La patente municipal de actividades económicas”, en *Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*, La Paz, Editora Presencia, 2009.

Normativa jurídica

- Constitución de la República del Ecuador, 2008, R.O. 449 de 20 de octubre de 2008.
- Código de Comercio, R.O. 1202, de 20 de agosto de 1960.

Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización R.O. 303 de 19 de octubre de 2010.

Código Orgánico Tributario, codificación 9, R.O. 38 de 14 de junio de 2005.

Decreto Ley Emergencia 26 (Ley de Fomento Artesanal), R. O.-S 446 de 29 de mayo de 1986.

Ley de Control Tributario y Financiero (Ley 006), R.O.-S 97 de 29 de diciembre de 1988.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, codificación 26, R.O.-S 463 de 17 de noviembre de 2004.

Ordenanza Metropolitana de Quito No. 135, R.O.-S 524 de 15 de febrero de 2005.

Ordenanza Metropolitana de Quito No. 308, R.O.-S 48 de 30 de junio de 2010.

Ordenanza Metropolitana de Quito No. 339, R. O. 358, de 8 de enero de 2011.

Ordenanza Metropolitana de Quito No. 157, R. O.-S 608 de 30 de diciembre de 2011.

Ordenanza Municipal de Ambato, R.O.-S. 602, de 22 de diciembre de 2011.

Ordenanza Municipal de Cuenca, R.O.-S 602 de 22 de diciembre de 2011.

Ordenanza Municipal de Cuenca, R.O.-S 603, de 23 de diciembre de 2011.

Ordenanza Municipal de Ibarra, R.O.-S 109, de 21 de enero de 2011.

Ordenanza Municipal de Loja, R.O.-S 246 de 7 de abril de 2006.

Ordenanza Municipal de Guayaquil, R.O.-S 350, de 28 de diciembre de 2010.

Ordenanza Municipal de Guayaquil, R.O.-S 425 de 12 de abril de 2011.

Ordenanza Municipal de Guayaquil, R.O.-S 613, de 7 de enero de 2012.

Ordenanza Municipal de Guayaquil, R.O.-S 753 de 25 de julio de 2012.

Ordenanza Municipal de Guayaquil, R.O.-S 792 de 19 de septiembre de 2012.

Ordenanza Municipal de Manta, R.O.-S 477 de 24 de junio de 2011.

Ordenanza Municipal de Manta, R.O.-S 871, de 15 de enero de 2013.

Ordenanza Municipal de Milagro, R.O.-S 357 de 7 de enero de 2011.

Ordenanza Municipal de Samborondón, R.O.-S 541, de 23 de septiembre de 2011.

Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, R.O.-S 209 de 8 de junio de 2010.

Jurisprudencia

Sentencia Sala Especializada de lo Fiscal de la Ex Corte Suprema de Justicia, de 19 de diciembre de 2003, expediente 84, R.O.-S 386 de 27 de julio de 2004.

Sentencia Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, de 15 de noviembre de 2007. (Gaceta Judicial. Año CVIII. Serie XVIII, No. 5. Página 2079).

Resolución No. 254-2006, Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, R.O.-S 571, 16 de abril de 2009.