

Impuestos locales a las transferencias de dominio de bienes inmuebles

*Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo**

RESUMEN

Este artículo versa sobre los impuestos municipales y metropolitanos a la transferencia de dominio de bienes inmuebles en el contexto ecuatoriano como parte de la tributación local, y examina con un enfoque teórico los elementos cardinales de esta específica imposición, así como de aspectos formales y de gestión, a remolque del marco normativo vigente. En esta línea se exponen algunas inconsistencias del régimen jurídico de la materia con el correlativo planteamiento de varios supuestos que podrían considerarse para la depuración del régimen en cuestión.

PALABRAS CLAVE: tributos locales, transferencia de dominio, derechos reales, utilidad, plusvalía, avalúo predial, acto jurídico, facultad normativa, gestión tributaria.

SUMMARY

This article is about the metropolitan and municipal taxes on real estate domain transfers in the Ecuadorian context as part of local taxation, examining with a theoretical approach the cardinal elements of this specific taxation, as well as formal and management aspects, in tow to the existing regulatory framework. Along those lines some inconsistencies of the legal regime are exposed, with the correlative approach of several assumptions that could be considered for the depuration of the regime in question.

KEY WORDS: Local taxes, domain transfer, property rights, income, capital gain, farm appraisal, legal act, legislative powers, tax management.

FORO

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

INTRODUCCIÓN

Los impuestos a la transferencia de dominio de bienes inmuebles, con particular referencia a la realidad ecuatoriana, son parte de la variopinta imposición local que coadyuvan a la financiación de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos.

El estudio de esta imposición exige la revisión de cada uno de sus elementos esenciales, así como de los aspectos formales y de gestión a tenor de la normativa que los instituye y desarrolla, y que al mismo tiempo trasluce el ejercicio de competencias exclusivas reconocidas a los gobiernos municipales y metropolitanos. En este cometido, se examinan los impuestos de alcabala y de utilidad en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos, exponiendo algunos puntos que suscitan mayor debate en torno a su estructura y despliegue operativo. Concomitantemente se hace referencia general sobre este tipo de imposición en los otros países de la Comunidad Andina, para dilucidar el alcance y matizaciones presentadas en esos contextos.

FACULTAD NORMATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

Los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritales metropolitanos son parte de la compleja estructura, organización y funcionamiento del Estado que, en complejión unitaria, tal como lo proclama el art. 1 de la Constitución de la República del Ecuador¹ (CRE), están dotados de competencias claramente diferenciadas de las del Estado central y ejercidas en sus respectivas jurisdicciones territoriales dentro de los límites fijados por la propia Carta Fundamental y por la ley, en este último caso en los ámbitos, sectores y materias que aquella los define.

En la esfera impositiva, el art. 301 de la CRE, en correspondencia con los arts. 120 número 7 y 132 número 3 del propio ordenamiento supremo, determina que únicamente por ley pueden crearse, modificarse y suprimirse impuestos. La reserva de ley, de entre sus diversos efectos, permite asegurar la univocidad en la regulación de los elementos sustantivos de los impuestos, tanto de los que aportan al presupuesto general del Estado como de los que financian las haciendas públicas locales, aunque

1. El inciso primero del art. 1 de la Constitución de la República del Ecuador, R.O. 449, de 20 de octubre de 2008, al caracterizar al Estado ecuatoriano, determina que el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada.

ciertamente con atenuaciones, particularmente para estos últimos, dada la producción normativa reglamentaria a cargo de los gobiernos municipales y metropolitanos pro-hijada por la propia ley,² dentro de los límites que esta demarca, con incidencia en aspectos cardinales de la imposición local.³

Esta atenuación presenta, asimismo, otro cariz al tiempo de advertirse el reconocimiento constitucional a instancias distintas al Parlamento (Asamblea Nacional en el caso ecuatoriano) de la facultad para crear, modificar o extinguir tasas y contribuciones especiales. Es el caso de los órganos con capacidad normativa (concejos) de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos ejercida dentro de su respectiva jurisdicción territorial.

En este sentido, a tenor del art. 264.5 de la CRE, los gobiernos municipales están provistos de la competencia para crear, modificar o suprimir, mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras, competencia extendida también a los gobiernos metropolitanos en mérito del art. 266 de la CRE; en tanto que para los gobiernos regionales y gobiernos provinciales tal competencia no consta explicitada en la Constitución, aunque por la habilitación que la propia Carta Magna efectúa a la ley (arts. 262 y 263 de la CRE), ha sido a través del COOTAD donde expresamente se la ha consignado.

TRIBUTOS MUNICIPALES Y METROPOLITANOS

La financiación de los gobiernos municipales y de los gobiernos metropolitanos deviene de fuentes de orden tributario, no tributario y por endeudamiento público, quedando explicitadas por el COOTAD cada una de ellas. Los ingresos tributarios se generan por la recaudación de impuestos (propios o de coparticipación) y de tasas y contribuciones especiales de mejoras. Los ingresos no tributarios corresponden a los generados por la venta de bienes y servicios, los de renta de inversiones y multas, los de venta de activos no financieros y recuperación de inversiones, los obtenidos por las

2. La reglamentación mediante ordenanza para el cobro de los tributos de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos a través de sus respectivos concejos consta prescrita en los arts. 57 b) y 87 b) COOTAD, en correspondencia con el art. 492 de la misma ley.

3. La atenuación del principio de reserva de ley respecto de la regulación de los elementos sustantivos del impuesto se ha evidenciado particularmente en el de orden cuantitativo. Como expresión de autonomía local, y en el afán de dotar de recursos para cubrir las necesidades de los gobiernos locales, es extendido el reconocimiento legal a estos niveles de gobierno, dentro de límites fijados en la misma ley, en unas veces en mínimos y máximos, y en otras exclusivamente en máximos, la fijación de los tipos impositivos mediante su propia normativa. En el caso español, por ejemplo, tal como indica Checa González, se ha generado importante jurisprudencia constitucional que ha venido a afianzar esta línea. Véase Clemente Checa González, *El sistema tributario local*, Navarra, Aranzadi, 2001, pp. 28-29.

transferencias del presupuesto general del Estado, los provenientes por legados y donaciones y otras transferencias; y, finalmente, los derivados por la participación en las rentas de la explotación o industrialización de recursos naturales no renovables en los territorios en los que se produzcan. Respecto de los ingresos por financiamiento, estos se componen de recursos provenientes de la colocación de títulos y valores, de la contratación de deuda pública interna y externa, y de los saldos de ejercicios anteriores.

Sobre los ingresos tributarios son los gobiernos municipales y metropolitanos los que en el concierto de gobiernos autónomos descentralizados perciben mayores recursos. Así, en cuanto a impuestos actualmente llegan a la decena, diversificados en distintos ámbitos de incidencia, como aquellos que gravan la propiedad inmobiliaria, a saber: impuesto predial urbano, impuesto predial rural, impuesto por solar no edificado y el impuesto adicional en inmuebles no edificados o con construcción obsoleta en zonas de promoción inmediata. Impuestos sobre la propiedad vehicular como el impuesto a los vehículos. Gravámenes sobre el ejercicio de actividades económicas como los impuestos de patente y del 1,5 por mil sobre los activos totales. Los que inciden sobre la expectación de eventos públicos de orden cultural, deportivo y, en general, los de recreación y esparcimiento, como el impuesto a los espectáculos públicos. Los gravámenes sobre la transferencia de dominio inmobiliario, desagregados en el impuesto de alcabala y en el impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos; y, el impuesto al juego, aunque de inaplicabilidad actual por efectos de la prohibición de actividades relacionadas con juegos de azar y de apuesta en casinos y establecimientos semejantes.

En el caso de tasas y contribuciones especiales de mejoras, estas procederán según las competencias reconocidas y asumidas por los gobiernos municipales y metropolitanos; de manera que habrá tantas tasas como cuantos servicios públicos preste el gobierno municipal o gobierno metropolitano y tantas contribuciones especiales de mejoras como cuanta obra pública –que conlleve beneficio individual o colectivo por el incremento del valor del bien incidido– ejecuten las administraciones municipales y metropolitanas.

LOS IMPUESTOS MUNICIPALES Y METROPOLITANOS A LA TRANSFERENCIA DE DOMINIO DE BIENES INMUEBLES

Los impuestos que gravan la transferencia de dominio inmobiliario en el caso ecuatoriano discurren exclusivamente en la órbita municipal y distrital metropolitana, y son el impuesto de alcabala y el impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos.

Tal como quedó indicado, por efectos del art. 266 de la CRE, todas las competencias atribuidas a los gobiernos municipales se extienden también a los gobiernos de los distritos metropolitanos autónomos.

IMPUESTO DE ALCABALA

NATURALEZA

Los impuestos se apuntalan y encuentran justificación en la medida en que acometan contra manifestaciones de capacidad económica. Esta capacidad ha sido identificada básicamente en ingresos (renta obtenida), consumo (renta gastada) y patrimonio (renta acumulada). El impuesto de alcabala, a la luz de estas expresiones, se despliega con incidencia no solo en un segmento del patrimonio, sino también en una fracción de la renta, con ocasión de la transferencia y adquisición de derechos reales como los de propiedad, usufructo, uso y habitación sobre bienes inmuebles, que se los identifica en doctrina civil como negocios jurídicos de disposición.⁴

Es un impuesto directo porque incide en los sujetos que intervienen en la operación civil o mercantil objeto de gravamen, tanto para el tradente (cuando la operación sea a título oneroso) por la riqueza expresada en la obtención de ingresos, como para el adquirente por la riqueza manifestada en una porción del patrimonio, siendo las dos partes contratantes las obligadas al pago del tributo. En lo económico, la detracción patrimonial opera exclusivamente sobre estos dos actores. Esta imposición igualmente se verifica cuando el beneficio se concentra exclusivamente en el adquirente del derecho de propiedad, como en los casos en los que opera la tradición por donación (exceptuando aquella entre legitimarios) y por adjudicación por remate; en otros, en los que el modo de adquisición se constata por prescripción adquisitiva de dominio (usucapión), o en aquellos en los que operan por sucesión por causa de muerte, particularmente en los legados (entre no legitimarios), o por exceso de adjudicación en particiones entre coherederos. Casos estos en los que la imposición acomete sobre una parte del patrimonio.

Se trata de un impuesto real porque grava la transferencia y adquisición de dominio de bienes raíces y la constitución o transferencia de otros derechos reales, con independencia de los sujetos obligados a satisfacerlo.

4. Cfr. Rosario Pallares Rodríguez, "Tributación de los bienes inmuebles en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados", en José Antonio Sánchez Galiana, edit., *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Granada, Comares, 2000, p. 95.

Es un impuesto objetivo porque su cuantificación no precisa de circunstancias personales de los sujetos llamados a asumirlo.

ELEMENTOS ESENCIALES

El impuesto de alcabala se encuentra desarrollado en el COOTAD⁵ pudiendo, no obstante, cada gobierno municipal o distrital metropolitano a través de ordenanza, en el marco de la aplicación del tributo y en línea reglamentaria, regular aspectos que, sin reñir con la ley, apoyen la gestión del tributo.

HECHO GENERADOR

El hecho generador o hecho imponible⁶ de este impuesto comprende los actos jurídicos que impliquen el traspaso de dominio de bienes inmuebles en los siguientes casos:⁷ los títulos traslativos de dominio onerosos de bienes raíces y buques en el caso de ciudades portuarias; la adquisición del dominio de bienes inmuebles a través de prescripción adquisitiva de dominio y de legados a quienes no fueren legitimarios; la constitución o traspaso, usufructo, uso y habitación, relativos a dichos bienes; las donaciones que se hicieren a favor de quienes no fueren legitimarios; y las transferencias gratuitas y onerosas que haga el fiduciario a favor de los beneficiarios en cumplimiento de las finalidades del contrato de fideicomiso mercantil. Como se advierte, el hecho generador del impuesto de alcabala, a la luz de la norma que contiene los presupuestos que lo configuran, no solo involucra a los actos jurídicos que denotan la tradición sobre bienes inmuebles, sino que también se extiende a actos que comportan otros modos de adquirir el dominio como la prescripción adquisitiva y la sucesión por causa de muerte (este último respecto de los legados), y a eventos constitutivos o traslativos de otros derechos reales como el usufructo y el uso y habitación sobre bienes inmuebles.

5. La regulación del impuesto de alcabala descansa en los artículos 527 a 537 COOTAD.

6. Conforme lo detalla el profesor Pérez Royo, hecho generador o hecho imponible son expresiones que refieren al presupuesto de hecho del tributo que representa la noción o concepto fundamental en la estructura del tributo y en la teoría para su explicación, y que su denominación, en uno u otro sentido, obedece a la terminología dominante en la literatura y legislación de cada país. Véase Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Pamplona, Thomson Reuters, 2012, 22.^a ed., p. 152.

7. Art. 527 COOTAD.

En la misma tónica, se adiciona como supuesto de imposición los excesos de adjudicación de la cuota a la que cada condómino, socio o copropietario tiene derecho, y que resulta de particiones entre coherederos o legatarios, socios o copropietarios.⁸

El hecho generador del impuesto se cumple con la realización del acto jurídico que configura el tributo, lo que implica decir que aquellos que comporten la adquisición del derecho de propiedad sobre inmuebles (según los modos considerados en los supuestos gravables), y la constitución o traspaso de otros derechos reales relativos a dichos bienes como el usufructo, el uso y habitación, deberán forzosamente obrar a través de instrumento público, más preciso todavía, mediante escritura pública, debiéndose cumplir imperativamente con esta solemnidad, exceptuándose los casos en los que el dominio provenga de un reconocimiento judicial, en los que procederá la protocolización notarial del documento que lo contenga.

Cuando el perfeccionamiento del acto jurídico demande la intervención del notario a través de la celebración de escritura pública, la realización del acto gravado opera con la formalización a cargo del fedatario del instrumento público contenido del mismo. De otro lado, si el acto jurídico objeto de esta imposición deviene de un reconocimiento judicial se entiende realizado dicho acto, para fines tributarios, en el momento en que el auto o sentencia judicial con la razón de ejecutoria de la adjudicación o del reconocimiento del dominio inmobiliario haya sido extendida por el funcionario competente.

Lo descrito en esta última parte tiene conexión con la gestión misma del impuesto de alcabala. La secuencia de los eventos conducentes al cumplimiento de la obligación tributaria se ve trastocada respecto de la figura en cuestión.

Se entiende que el pago del tributo está precedido por el proceso de determinación y liquidación de la deuda y previamente por la verificación de la realización del hecho que lo motiva; sin embargo, en el impuesto de alcabala (particularmente en los actos jurídicos cuya instrumentación requiere escritura pública) la determinación, liquidación y pago del tributo se realizan con anterioridad al acaecimiento del supuesto de hecho previsto en la norma, que, en el caso de marras, se remite a la formalización y perfeccionamiento por parte del notario del acto jurídico gravado.⁹ Lo acotado, implica acreditar, en puridad, la asunción de la obligación antes de la realización del hecho que la provoca, de tal forma que si no se realiza el acto jurídico, cabe la devolución de

8. Art. 528 COOTAD.

9. Desacuerdo que se corrobora con el art. 537 del COOTAD, cuando se previene a los notarios que *no podrán extender las respectivas escrituras* sin que se les presenten los recibos de pago de las contribuciones principales y adicionales, las que a su vez deben ser incorporadas en dichos instrumentos públicos.

los valores asumidos por concepto del impuesto de alcabala y bastará para su concreción, la certificación del notario respecto de la no realización de tal acto.

Situación contraria se presenta si el acto jurídico se hubiese realizado, caso en el cual no procede devolución. En correspondencia con este aserto, el art. 529 del COOTAD prescribe que no habrá lugar a la devolución del impuesto que se haya pagado en los casos de reforma, nulidad, resolución o rescisión de los actos o contratos que comportaron el tributo, quedando librado el caso de nulidad declarada por causas que no pudieron ser previstas por las partes y la nulidad del auto de adjudicación del inmueble, en los que queda admitida tal devolución. Por otro lado, la convalidación de estos actos jurídicos tampoco deriva otro valor por este impuesto.

SOBRE LOS ACTOS JURÍDICOS GRAVADOS

Los actos jurídicos más frecuentes en los que se causa el impuesto de alcabala son los relacionados con la transferencia de dominio inmobiliario y, más aún, de aquellos generados a título oneroso. La tradición, como modo de adquirir el dominio, opera generalmente a través de contratos de compraventa, permuta, y donación; respecto de este último nótese que la transferencia de dominio inmobiliario comportará el impuesto de alcabala si los contratantes no resulten ser legitimarios,¹⁰ de manera que si en la donación intervienen padres e hijos como tradentes y adquirentes, en ese orden o en sentido inverso, esta no contemplará el impuesto.

El hecho generador también se extiende a otros modos de adquisición de dominio inmobiliario como la prescripción adquisitiva de dominio (usucapión) y los legados¹¹ a quienes no fueren legitimarios, estos dos eventos incorporados por el COOTAD, los que por acreditar un acrecimiento patrimonial han sido considerados como indicativos de capacidad económica, idóneos, por ende, para soportar esta imposición.

En este mismo orden de cosas ha merecido especial atención el acto relativo a la resciliación o mutuo disenso del negocio jurídico que en su momento causara el impuesto de alcabala (impuesto que no es motivo de devolución).

El acto jurídico por el cual se deja sin efecto la transferencia de dominio inmobiliaria, devenido de la aquiescencia previa de las partes, no genera el impuesto de alcabala

10. El art. 1205 del Código Civil (codificación 2005-010, R.O. 46, 24 de junio de 2005), determina que los legitimarios serán: 1. los hijos; y, 2. los padres.

11. Los art. 995 y 996 del Código Civil, al referirse a las asignaciones por causa de muerte, señalan que son aquellas que hace la ley o el testamento de una persona difunta, para suceder en los bienes de esta. También dejan explicitado que las asignaciones a título singular se llaman legados y que el asignatario del legado se denomina legatario.

por no imputarse propiamente a ninguno de los supuestos que configuran tal tributo de acuerdo con la ley municipal. La operación ínsita del acto resciliatorio no puede ser considerada como onerosa cuando lo que se produce realmente es la devolución recíproca de los efectos del negocio resciliado, de un lado el valor monetario que representara el precio del inmueble y, de otro, precisamente el bien que fuera objeto de tal contrato.

SUJETOS

SUJETO ACTIVO

El sujeto activo del impuesto de alcabala es el gobierno autónomo descentralizado municipal o distrital metropolitano en cuyo territorio se encuentre ubicado el inmueble objeto ya de la adquisición o transferencia de dominio ya de la constitución o traspaso de los derechos reales de usufructo, uso y habitación.

En el caso de barcos, el gobierno municipal o distrital metropolitano acreedor del tributo será el del puerto en cuya capitanía se hubiere obtenido la respectiva inscripción.

SUJETOS PASIVOS

Los sujetos pasivos de este impuesto son los contratantes que reciban beneficio en el respectivo contrato, al igual que los favorecidos en los actos que se realicen en su exclusivo beneficio, de allí la connotación antes advertida sobre la incidencia de la imposición no solo en una porción del patrimonio, sino también en una parte de la renta, que en uno y en otro caso se verifica según el acto jurídico realizado.

El COOTAD determina la presunción del beneficio como mutuo y proporcional a la respectiva cuantía, salvo estipulación específica en otro sentido. Este enunciado implica decir que la carga tributaria, atendiendo al beneficio resultante de la operación gravada, en la generalidad de casos es repartida para cada una de las partes contratantes en proporciones iguales, a razón del cincuenta por ciento para cada una de ellas, más todavía cuando se trata de contratos sinalagmáticos y conmutativos. Siendo así, la estipulación que prevea un beneficio en distinta medida para cada una de las partes contratantes, y por la cual se redimensione la carga tributaria que cada una deba asumir, resulta forzada. Con todo, para este discernimiento habrá que remitirse al tipo de contrato y a las obligaciones que en virtud de este se produzcan.

Consta estatuido igualmente que cuando una de las partes contratantes goce de la exoneración del impuesto, el gravamen se causará únicamente en proporción al beneficio que corresponda a la parte o partes que no gozan de esa exención, recalándose

que las instituciones beneficiarias con la exoneración del impuesto que intervienen en la contratación no podrán subrogarse en las obligaciones que a los otros sujetos de la misma parte contratante o de la otra les corresponda asumir por no gozar de esa dispensa.

Esta disposición no plantea dificultades en los actos jurídicos que denotan beneficio exclusivo para la parte adquirente del bien inmueble; en cambio, para los actos en los que, de entrada, se advierte beneficio para ambas partes contratantes, conviene hacer dos puntualizaciones.

Primera. La estipulación por la cual se acredite contractualmente un beneficio para ambas partes (partes que no gocen de ninguna exoneración del impuesto) en distinta proporción que el que supondría derivar de un contrato conmutativo, se la tendría como admisible para fines tributarios siempre que no repercuta aminorando el importe del impuesto o, dicho de otro modo, en tanto que la cuota del impuesto no se altere por efectos de la forma como haya operado el reparto de la carga tributaria en función de tal beneficio.

Segunda. La estipulación por la que una de las partes contratantes siendo exonerada del impuesto asuma el beneficio exclusivo o en mayor proporción del que deviene de un contrato conmutativo, no surtirá efecto para fines tributarios, dada la prohibición legal a la parte exonerada, de subrogarse en la obligación que le corresponde a la otra parte que no goza de la dispensa, la que, en tal sentido, deberá afrontar el impuesto en el cincuenta por ciento de la cuota.

BASE IMPONIBLE

La base imponible del impuesto es el valor contractual del inmueble que motiva el gravamen, conforme lo prevé el art. 532 del COOTAD. Sin embargo, la propia ley determina que si el valor contractual resulta inferior al establecido en el catastro predial municipal, regirá este último.

Para la gestión del impuesto de alcabala y de la mayoría de tributos municipales, el catastro predial tiene notable utilidad. Precisamente uno de los datos que suministra este instrumento es el avalúo de los bienes inmuebles ubicados en cada cantón y distrito metropolitano que, a efectos de la determinación de la base imponible de este impuesto, sirve como referente de contrastación con el precio o valor contractual del inmueble, primando para estos fines el valor mayor.

En este mismo orden de cosas, el avalúo catastral predial se presenta como un referente indispensable para la cuantificación de los actos jurídicos contentivos de otros modos de adquisición de dominio de bienes raíces, constituyéndose en elemento vital para la determinación de la base imponible del impuesto de alcabala.

Tal como queda indicado, en la práctica la disposición legal en comentario ha provocado, en gran parte de las operaciones inmobiliarias, la equiparación del valor contractual o del monto fijado en cualquier acto jurídico que comporte el gravamen, con el avalúo catastral lo que ha derivado que la base imponible gire preeminentemente en torno a este último dato, por efectos de considerar valores inferiores a los de mercado.

Si bien la reforma a la Ley de Régimen Municipal¹² consagrara la actualización valorativa del catastro predial a partir del año 2006, a precios de mercado (tal como puede evidenciarse de los elementos de valoración atinentes al suelo, construcción y reposición), los avalúos prediales, sujetos a actualizaciones bienales, se han venido manteniendo levemente en rangos inferiores a los comerciales.

La situación descrita ha puesto de manifiesto en gran parte de las operaciones inmobiliarias el empleo de una base teórica menor a la auténtica, justificada por el hecho de que la imposición termina acometiendo sobre una parte de la renta (atribuida al tradente del inmueble) o de un segmento del patrimonio (en caso del adquirente), y que a su vez representa la intención del legislador, en el marco de política fiscal, de impulsar o desanimar, según corresponda, la realización de actividades con propósitos económicos y sociales. No se estaría propiamente ante un caso de elusión tributaria, puesto que no se distorsiona la figura por la cual se origina la obligación (en este caso el acto jurídico gravado) sino que, dada la habilitación para el acoplamiento al supuesto (favorable) previsto en la norma, sería más bien una expresión de economía de opción.¹³

Siguiendo el análisis de la base imponible, conviene también observar lo preceptuado para la constitución o traspaso de otros derechos reales como el usufructo, y el uso y habitación sobre bienes raíces. La base imponible en estos casos constituye el valor contractual de dichos derechos a la fecha que ocurra el acto o contrato que motiva el gravamen; de manera que, cuando se transfiera únicamente la nuda propiedad en virtud de la constitución de los derechos de usufructo o de uso y habitación, las bases imponibles se establecerán conforme a los valores contractuales fijados tanto para el derecho de propiedad como para los otros derechos reales, estando igualmente sometidos a la contrastación con el avalúo catastral del predio, por lo cual, si el valor contractual resulta inferior al avalúo catastral se tomará el avalúo como base imponible del impuesto segmentado en el 60 % para la constitución o transferencia de los

12. Ley 2004-44 R.O. S 429, de 27 de septiembre de 2004, reformativa a la Ley de Régimen Municipal vigente hasta antes de la expedición y entrada en vigor del COOTAD.

13. Un interesante desarrollo al respecto consta en el trabajo de Álvaro Ojeda, "Algunos aspectos problemáticos en torno al régimen impositivo de la transferencia de dominio de bienes inmuebles", en *Memorias IV Jornadas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2004, pp. 94-99. En la misma línea, véase el análisis del profesor Ferreiro Lapatza sobre la diferencia entre la economía de opción y la simulación, en José Juan Ferreiro Lapatza, *Instituciones de derecho financiero*, Madrid, Marcial Pons, 2010, pp. 207-213.

derechos de usufructo o de uso y habitación y, en el 40 % para la transferencia de la nuda propiedad; porcentajes constantes en el art. 58.7 del Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno¹⁴ que, para fines impositivos municipales, resultan aplicables por expresa remisión del COOTAD a tal normativa.

En las transferencias de derechos y acciones o, en general, de cuotas de copropiedad sobre inmuebles, la base imponible se obtiene según la proporción a transferirse, requiriéndose para el efecto un informe de la asesoría jurídica de la unidad de la dirección financiera; aunque este requisito en la práctica no suele ser exigido. Con todo, para la determinación de la base imponible se realiza igualmente la comparación entre el valor contractual y el avalúo catastral, primando el valor mayor.

Caso singular representa el traspaso de dominio inmobiliario por remate público, en el que la ley determina taxativamente como base imponible el precio de la adjudicación, por lo que no cabría el cotejo con el avalúo catastral para determinar el valor mayor, aunque habrá que decir también que el avalúo catastral municipal constituye el referente primario de valoración del inmueble a instancias de remate considerado por la autoridad competente.

Para el caso de permuta, la base imponible será el valor contractual del inmueble que transfiera cada una de las partes contratantes, debiendo cada una de ellas asumir el impuesto de conformidad con el valor del inmueble que transfiere, y habrá lugar al descuento del 30 % para cada parte. En estos traspasos de dominio para determinar la base imponible igualmente se contrastará el valor contractual con el avalúo catastral, prevaleciendo el valor mayor.

Finalmente en este punto interesa destacar que de no constatarse catastrado el inmueble objeto de la adquisición o de la transferencia de dominio, la liquidación del impuesto se supedita al registro previo del bien en el catastro predial, con la consecuente valoración que efectúe la administración municipal o distrital metropolitana, a partir de lo cual, ya para determinar la base imponible, se cotejará el precio o valor contractual con el avalúo catastral, considerando para el efecto, y en la misma línea ya descrita, el valor mayor.

REBAJAS

El impuesto de alcabala puede reducirse cuando el traspaso de dominio o de otros derechos reales referidos a un mismo inmueble y a todas o a una de las partes que in-

14. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, codificación 26, R.O. 463, 17 de diciembre de 2004.

tervinieron en el contrato se repitiese dentro de los 3 años contados desde la fecha en que se efectuó el acto o contrato anteriormente sujeto al pago del impuesto.

A tenor de lo expuesto, para que proceda la rebaja deben concurrir las siguientes condiciones: que el acto o contrato que soporta el impuesto deba instrumentar la tradición como modo de adquirir el dominio inmobiliario o, de ser el caso, la constitución o el traspaso del usufructo, uso y habitación sobre un bien inmueble; que la operación verse sobre el mismo objeto; que intervenga el propietario, usufructuario o beneficiario del uso y habitación del inmueble; que el acto o contrato anterior haya gravado el impuesto; y que el lapso que haya transcurrido entre el acto o contrato que causa el impuesto y el anterior no exceda de 3 años.

De acreditarse tales condiciones, la rebaja operará en el 40 % si la nueva transferencia ocurriera dentro del primer año; en el 30 % si se verificare dentro del segundo año; y en el 20 % si ocurriera dentro del tercer año. Cuando el legislador hace referencia a una nueva transferencia, queda entendido que esta puede comportar los derechos de propiedad, de usufructo o de uso y habitación sobre bienes inmuebles como supuestos que configuran el impuesto de alcabala.

En los casos de permuta se causará únicamente el 75 % del impuesto total a cargo de uno de los contratantes, aunque no queda singularizado a qué parte, por lo que podría plantearse dos posibilidades. 1. Si ambas partes contratantes produjeren el supuesto de rebaja, la cuota del impuesto sería asumida en proporciones iguales por cada una de ellas, cuota que equivaldría al 75 % del impuesto. 2. Si el acto o contrato gravado se repite solo para una de las partes, el impuesto debería ser asumido por la parte en la que no se constata el supuesto de rebaja. En la práctica, y acogiendo el sentido de este beneficio, debería verificarse un beneficio adicional para las partes mayor de aquel que se produce por la deducción del 30 % a cada una de ellas al tiempo de determinarse la base imponible por la transferencia de dominio de cada inmueble permutado. No obrar conforme a este criterio implicaría un contrasentido de la disposición que, como queda indicado, proyecta un beneficio expresado en una rebaja en el importe del impuesto.

Para finalizar esta parte, conviene apuntar que las rebajas proceden exclusivamente para los actos jurídicos que comprendan la traslación de dominio, incluidas las adjudicaciones en las que opere refundición, pero no se agregan aquellos que instrumentan otros modos de adquirir el dominio como la prescripción y la sucesión por causa de muerte a través del legado, lo que implicaría que en estos casos aunque se cumplan el resto de supuestos, no correspondería las rebajas. Lo dicho pone de manifiesto las incongruencias del régimen aplicable al impuesto de alcabala, dado que al haberse ampliado los eventos que lo configuran debió considerarse con el mismo criterio utilizado para el resto casos, la admisibilidad de estos beneficios para los actos jurídicos citados y que también soportan dicho tributo.

EXENCIONES

Las exenciones del impuesto de alcabala constan desagregadas en el art. 534 del COOTAD del que pueden advertirse exoneraciones que apuntan a los sujetos, entre los que se detalla al Estado, entidades de derecho público y organismos internacionales dentro de ciertas condiciones; y otras que se centran en el objeto, casos específicos de transferencia de dominio inmobiliario en programas de vivienda de interés social; adjudicaciones por particiones o disolución de sociedades; expropiaciones; aportes a sociedades, sociedad conyugal, sociedad de bienes; transferencias de dominio con ocasión de la constitución de un fideicomiso mercantil; donaciones que se hagan al Estado y otras instituciones de derecho público, al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, a entidades de derecho privado con finalidad social o pública; contratos de transferencia de dominio y mutuos hipotecarios otorgados entre el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y sus afiliados y otros previstos en dicha disposición.

Para este impuesto el COOTAD no prohíbe la aplicación de exenciones previstas en otras leyes, lo que, en sentido lato, podría auspiciar su reconocimiento. Sin embargo, esta posibilidad no deja de crear cierta tensión dado que, de operar la dispensa, se terminaría incidiendo en las finanzas de los gobiernos municipales y distritales metropolitanos con lo que podría asumirse menoscabada su autonomía.

TARIFA

La tarifa del impuesto es del 1 % aplicada sobre la base imponible.

IMPUESTOS ADICIONALES

A la fecha se verifica un impuesto adicional al de alcabala que es el generado para los gobiernos provinciales cuya tarifa corresponde al 0,001 % del impuesto municipal. El monto del gravamen adicional no podrá exceder del 50 % de la tarifa del impuesto de alcabala, ni la suma de los adicionales podrá exceder del 100 % de dicha tarifa. Esta disposición reafirma que la imposición a las transferencias de dominio inmobiliario corre preminentemente en el ámbito municipal y distrital metropolitano.

RESPONSABLES

La legislación municipal prevé responsabilidades para los notarios, a efectos de coadyuvar al cumplimiento del impuesto de alcabala, estando impedidos de extender las escrituras públicas si no se acredita el pago del tributo principal y adicionales, lo que implica dar aviso previo a la administración tributaria municipal o distrital metropolitana de la realización de un acto jurídico que conlleva el pago del impuesto. Tiene también la obligación de incorporar a las escrituras traslaticias de dominio inmobiliario los recibos que den cuenta de esos pagos. Estas exigencias se extienden también a los eventos de protocolización de las resoluciones judiciales que impliquen adquisición o adjudicación de dominio inmobiliario y que comporten el impuesto, debiendo adjuntar los comprobantes de pago al título de dominio.

En el mismo sentido, el registrador de la propiedad deberá cerciorarse del pago del impuesto de alcabala y adicionales previo a la inscripción de los actos o contratos gravados. En caso de inobservarse estas disposiciones, a más de la responsabilidad solidaria del pago del impuesto, serán sancionados pecuniariamente. Todas estas previsiones apuntan palmariamente al propósito de asegurar el cumplimiento de la prescripción impositiva.

CAUSACIÓN

El impuesto de alcabala es de los calificados como instantáneos, distinto a los de causación periódica. Se ocasiona cada vez que ocurre el hecho imponible. Es de aquellos en los que el hecho imponible se agota en sí mismo en el momento de su realización, de forma que el nacimiento de la obligación tributaria depende, generalmente, del perfeccionamiento del negocio, acto o contrato que constituye su hecho imponible.¹⁵

SISTEMA DE DETERMINACIÓN

Es un impuesto de determinación mixta dada la necesaria participación para la definición de la base imponible de los contribuyentes en su condición de tradentes o adquirentes del derecho real de propiedad o como beneficiarios constituyentes o

15. Fernando De la Hucha Celador, Ignacio Amatriain Cía, *Manual de Derecho financiero y tributario de las haciendas locales de Navarra*, Pamplona, Gobierno de Navarra/Instituto Navarro de Administración Pública, 2008, p. 94.

adquirentes de derechos reales de usufructo o de uso y habitación. Participación manifestada, según corresponda, ya en la consignación en el acto jurídico gravado del valor contractual ya en la exposición del valor en la resolución judicial de adquisición o de adjudicación de dominio y, en ambos casos, con el concurso del notario para extender el respectivo aviso al sujeto activo del tributo. La administración tributaria con soporte en esta información determina la base imponible contrastando esos valores con el avalúo catastral, prevaleciendo para ese cometido el valor mayor. Una vez alcanzada la base imponible y aplicándose la tarifa se obtiene la cuota impositiva que podrá ser reducida por efectos de la aplicación de rebajas, atendiendo los casos y condiciones señaladas en líneas anteriores.

EXIGIBILIDAD

Sobre la exigibilidad del impuesto de alcabala, la legislación de la materia no ha explicitado fecha. Al respecto vale considerar dos escenarios.

1. Dada la concreción del hecho generador que, como es sabido, opera con la realización del acto o contrato que comporte el gravamen a través de la formalización de la escritura pública a cargo del notario, o con la extensión del título de dominio judicialmente reconocido (documento que comporta la protocolización notarial), se llevaría el proceso de determinación y liquidación del impuesto con participación de las partes y de la administración tributaria, para, finalmente, proceder con la inscripción del acto en el registro de la propiedad, debiendo para el efecto y previo a la inscripción cerciorarse el registrador de la propiedad del cumplimiento del impuesto y de los adicionales en caso de haberlos, con la constancia de sus pagos. La exigibilidad en este escenario operaría, apelando a la segunda regla prevista en el art. 19 del Código Tributario,¹⁶ desde el día siguiente de la notificación con el acto liquidatorio, que en este caso estaría representado en el título de crédito emitido. El marco descrito, pese a ser el apropiado, no resulta actualmente aplicable por la exigencia normativa al notario de extender las escrituras públicas o protocolizar, según sea el caso,

16. El art. 19 del Código Tributario (codificación 9, R.O. 38, 14 de junio de 2005), refiriéndose a la exigibilidad de la obligación tributaria, sostiene: “La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.

A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

- 1.ª Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,
- 2.ª Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación”.

los actos jurídicos objeto del impuesto luego de acreditarse su pago, habiéndose cerciorado de ese evento con el aparejamiento al título de dominio de los respectivos comprobantes de pago.

2. El panorama que actualmente se presenta por las implicaciones normativas ya señaladas, que conlleva la determinación y liquidación del impuesto previo a la realización del acto jurídico gravado. En este caso la exigibilidad resulta controvertida, dado que, aunque notificados los contribuyentes con la emisión del título de crédito por el impuesto de alcabala, materialmente todavía no ha acaecido el hecho que provoca el nacimiento de la obligación.

No obstante, en los dos escenarios queda en evidencia que la adecuada regulación de este impuesto en faceta de gestión impone una reforma normativa que, por un lado, de cuenta de la secuencia con la que debe obrar el procedimiento (realización del hecho generador, determinación y liquidación de la obligación) soslayando de paso la obligación del notario de asegurarse del cumplimiento de la prestación, al trasladarse esta responsabilidad al registrador de la propiedad previo la inscripción respectiva; y, por otro, consignar una fecha en la que el impuesto se torne exigible. Mientras tanto, por efectos del art. 19.2 del Código Tributario en concordancia con el art. 21 del mismo cuerpo legal,¹⁷ podría estarse enervando la obligación tributaria al considerarse el cómputo de intereses moratorios a partir de la notificación del título de crédito contenido de la obligación principal liquidada.

CONCURRENCIA IMPOSITIVA

El impuesto de alcabala incide sobre parte de la renta y parte del patrimonio.

La repercusión sobre una fracción de la renta está representada por el gravamen que sufren los ingresos de la persona tradente del bien inmueble que devienen por la condición onerosa del traspaso del derecho de propiedad o de otros derechos reales como el de usufructo y el de uso y habitación.

La incidencia sobre una porción del patrimonio se avista por el gravamen al acrecimiento patrimonial verificado en la persona adquirente del bien inmueble en los casos como: transferencia de dominio a título oneroso (caso en el que se comparte la carga

17. El art. 21 del Código Tributario señala: “Intereses a cargo del sujeto pasivo. La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1,5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo [...]”.

tributaria con el tradente en iguales proporciones); transferencia de dominio a título gratuito como la donación entre no legitimarios (caso en el que la carga tributaria la afronta íntegramente el donatario); la adjudicación por remate reconocida judicialmente (la carga la asume íntegramente el beneficiario); y por otros modos distintos a la tradición, como es el caso de la prescripción adquisitiva de dominio (el tributo lo afronta exclusivamente el beneficiario) o en sucesión por causa de muerte, a través del legado (la imposición la asume en su totalidad el legatario).

En las condiciones descritas, la parte de la renta incidida con este impuesto municipal podría también estarlo con el impuesto a la renta en el caso de los sujetos tradentes de bienes raíces en los que el giro ordinario de su actividad comercial sea la inmobiliaria, no así para los sujetos (igualmente en su condición de tradentes) en los que los actos jurídicos traslativos de dominio se produzcan de manera ocasional, dado que esta circunstancia constituye un supuesto de exoneración de estos ingresos para la determinación y liquidación del impuesto a la renta, conforme lo establece el art. 9.14 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.¹⁸

Respecto del patrimonio, ha quedado indicado que la imposición municipal o metropolitana generada con ocasión de la adquisición de inmuebles acomete sobre una parte del patrimonio, imposición asumida por los sujetos adquirentes de estos bienes por connotar un acrecimiento patrimonial. Sin embargo, este elemento también es considerado como indicativo de capacidad económica en el marco de la configuración de otros tributos, como el caso del impuesto a la renta en torno a la figura del anticipo, particularmente para las sociedades y para las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad,¹⁹ que aunque aplicable, no exento de controversias por traslucir una desnaturalización de esta imposición. Por otro lado, también tiene incidencia en el impuesto municipal de patente al erigirse como el referente para la determinación de su base imponible, aunque específicamente el relacionado con la actividad económica gravada.²⁰

18. Sobre las exenciones del impuesto a la renta, el art. 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno señala: “Exenciones. Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: (...) 14. Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente”.

19. El art. 41 número 2 letra b) de la LORTI, sobre el pago anticipado del impuesto a la renta con cargo al ejercicio fiscal corriente, establece que, para las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, dicho anticipo se estructurará en función de la sumatoria del cero punto dos por ciento (0,2 %) del patrimonio total; del cero punto dos por ciento (0,2 %) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta; del cero punto cuatro por ciento (0,4 %) del activo total; y, del cero punto cuatro por ciento (0,4 %) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

20. Al efecto, el art. 548, 2.º inciso del COOTAD preceptúa que el concejo, mediante ordenanza, establecerá la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos del impuesto de patente dentro del cantón,

IMPUESTO A LAS UTILIDADES EN LA TRANSFERENCIA DE PREDIOS URBANOS Y PLUSVALÍA DE LOS MISMOS

NATURALEZA

Este impuesto, que en adelante se lo denominará simplemente impuesto a la utilidad, es de exclusiva financiación de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritales metropolitanos.

Es un impuesto directo dado que grava una parte de la renta expresada en la ganancia del tradente del dominio de un bien inmueble urbano, siendo este el sujeto obligado en calidad de contribuyente. En lo económico, la detracción patrimonial opera sobre el tradente, aunque por efectos contractuales podría recaer sobre el adquirente, ambos actores inmersos en la relación jurídica con el sujeto acreedor del impuesto, en condición de contribuyente y responsable, respectivamente.

Es un impuesto real porque grava el incremento del valor del inmueble transferido con prescindencia de los sujetos conminados a satisfacer la prestación.

Se trata de un impuesto objetivo porque su cuantificación procede sin considerar circunstancias personales de los sujetos pasivos.

ELEMENTOS ESENCIALES

La creación y regulación del impuesto a la utilidad constan desplegadas en el COOTAD.²¹ Habrá, no obstante, aspectos tarifarios que podrán regularse por ordenanza municipal o distrital metropolitana devenidos de la propia habilitación legal.

HECHO GENERADOR

El supuesto de hecho cuya realización origina esta obligación tributaria es la utilidad y plusvalía derivada de la transferencia de dominio de inmuebles ubicados en el sector urbano del cantón o del distrito metropolitano respectivo.

y que la tarifa mínima será de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América.

21. El impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos se desarrolla en los artículos 556 a 561 COOTAD.

La utilidad se la dimensiona a través de la operación que coteja el precio o valor de la transferencia con el de adquisición del inmueble, y cuya diferencia, luego de la aplicación de deducibles, que identifica el incremento neto del valor del inmueble, constituye la materia gravable depurada.

Nótese que el hecho generador del impuesto comporta la utilidad y la plusvalía. Al efecto, para la determinación de la base imponible la plusvalía se entiende subsumida en el importe de la utilidad, ya que tal utilidad representa el incremento del valor del inmueble (transferido) por razones económicas atribuidas al mercado con o sin la intervención de su propietario, por factores físicos relativos al predio y a su entorno y por regulaciones propias de planificación territorial,²² por un lado y, por otro, por la actuación municipal o distrital metropolitana a través de la ejecución de la obra pública (plusvalía), engrosando así el importe de la utilidad y propiciando también la actualización del avalúo catastral del inmueble (actualización general cada bienio). Así, la captación de plusvalía a favor de los municipios o distritos metropolitanos estaría operando a través del cobro del impuesto a la utilidad por considerarla en su cuantificación como un factor más de incidencia en la mayor valoración del inmueble, margen indicativo de capacidad económica y sustrato de la imposición en comentario.

Esta línea de reflexión conduce correlativamente al análisis de otro tributo local como es el caso de la contribución especial de mejoras, cuyo objeto es el beneficio o ventaja (real o presuntiva) que produce la ejecución de la obra pública municipal o metropolitana y representada en el incremento del valor del inmueble incidido por tal actividad. Podría pensarse que este tributo, dada su complejión contraprestacional, sería el llamado a recuperar la plusvalía inmobiliaria; sin embargo, a la luz del ordenamiento jurídico vigente, la cuantificación de esta prestación no opera atendiendo el grado o intensidad del beneficio derivado de la obra pública, obrando más bien en función del costo de la obra prorrateado a todos los beneficiarios con base, según el tipo de obra y la zona de beneficio o influencia de esta sobre el inmueble, en los metros de frente a la vía y/o del avalúo de la respectiva unidad predial.

Por otro lado, la consideración normativa de la contribución especial de mejoras como gasto deducible para determinar la base imponible del impuesto a la utilidad, estaría corroborando que la captación de plusvalía se produce a través del pago de este impuesto.

22. Sobre los factores que inciden en el valor de los bienes inmuebles puede revisarse la Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, Quito, Banco del Estado, 2012, p. 15.

SUJETOS

El sujeto activo es el gobierno municipal o distrital metropolitano del territorio en el que esté ubicado el inmueble objeto de la imposición.

Los sujetos pasivos son los propietarios de los predios transferidos (tradentes) y por los que se obtiene la utilidad imponible; y los adquirentes hasta el valor principal del impuesto que no se hubiere pagado al momento en que se efectuó la transferencia de dominio. Siendo así, el tradente tiene la calidad de contribuyente y el adquirente la de responsable. En esa línea, se prevé que el impuesto grava solidariamente a las partes contratantes, o a todos los herederos o sucesores en el derecho, cuando se trata de herencias, legados o donaciones.

En virtud de la solidaridad, si el adquirente del bien es quien asume la deuda tributaria podrá solicitar al gobierno municipal o distrital metropolitano se promueva la acción coactiva en contra del tradente para que se le resarza los valores pagados por concepto del tributo. Esta posibilidad no obsta que pueda repetir lo pagado en contra del contribuyente ante la justicia ordinaria en trámite verbal sumario, tal como lo prevé el art. 26 del Código Tributario.

Sin embargo, la ley municipal determina que si el pago del tributo fue aceptado contractualmente por el adquirente del predio, no procede la coactiva por parte de la municipalidad o gobierno distrital metropolitano en contra del tradente para el reintegro de los valores asumidos por el adquirente, prohibición esta que abre un espacio de análisis sobre la viabilidad del ejercicio del derecho de repetición ante la justicia ordinaria considerando esa especial circunstancia.

BASE IMPONIBLE

Para determinar la base imponible del impuesto a la utilidad se consideran algunas deducciones aplicables al valor contractual de la transferencia, aunque en la generalidad de los casos se aplique al avalúo catastral vigente al tiempo en que dicho traspaso de dominio se realice, dada la equiparación que suele hacerse del valor contractual al avalúo catastral por parte de los contratantes.

Las deducciones que se admiten son: el valor relativo a la diferencia que no haya alcanzado a deducirse en la liquidación correspondiente del impuesto a la renta; el costo de adquisición del inmueble (valor constante en el título adquisitivo de dominio o en el catastro predial); los valores pagados por contribución especial de mejoras por el período que va entre la adquisición y la transferencia del inmueble; las mejoras que se han introducido al inmueble desde su adquisición, que deberán estar valuadas por

la municipalidad o gobierno distrital metropolitano; el 5 % de las utilidades líquidas por cada año que haya transcurrido desde la adquisición hasta la transferencia, sin que en ningún caso el impuesto pueda cobrarse una vez transcurridos veinte años a partir de la adquisición; y la desvalorización de la moneda según informe al respecto del Banco Central. Una vez aplicadas estas deducciones se obtiene la base imponible del impuesto identificada propiamente como la utilidad.

TARIFA

La tarifa de este impuesto es del 10 %, que se aplica sobre la utilidad imponible. Este porcentaje puede ser modificado mediante ordenanza.

En virtud de esta disposición, cada gobierno municipal o distrital metropolitano a través de sus respectivos órganos con competencia normativa podrán, mediante ordenanza, modificar la tarifa del impuesto. Por citar algunos casos, el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Guayaquil mediante ordenanza²³ fijó la tarifa del 0,5 % para la primera transferencia realizada con los nuevos avalúos que empezaron a regir desde 2006; y, la tarifa del 10 % desde la segunda transferencia. El Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito, mediante ordenanza 0338,²⁴ fijó la tarifa del 0,5 % para la primera transferencia de dominio que se realice a partir de 2006, y para la segunda transferencia en adelante del 10 %. También estatuyó que la tarifa en casos de transferencia de dominio a título gratuito es del 1 %. Posteriormente, la ordenanza n.º 155²⁵ reformó la n.º 338, determinando que para el caso de las primeras transferencias de dominio que se realicen a partir de 2006, la tarifa aplicable será del 0,5 % cuando estas sean realizadas por personas naturales o jurídicas cuyo objeto social, giro de negocio o actividad económica no sea la inmobiliaria, de construcción o cualquier tipo explotación de bienes inmuebles diferente a la de arrendamiento, pues de ser así, la tarifa es del 4 %. Esta disposición con criterio progresivo apunta a obtener mayores ingresos tributarios de quienes construyen y comercializan bienes inmuebles por denotar mayor capacidad económica, aunque en la práctica pueda generar distorsiones en la medida en que sean los adquirentes quienes terminen asumiendo la carga tributaria como condicionante en la realización de la transferencia, o simplemente sea absorbido por estos a través del incremento en el precio del inmueble.

-
23. Ordenanza expedida por el M. I. Concejo de Guayaquil, sancionada por el Alcalde el 17 de diciembre de 2010.
 24. Ordenanza Metropolitana n.º 0338 expedida por el Concejo Metropolitano de Quito, R.O. 358 de 8 de enero de 2011.
 25. Ordenanza Metropolitana n.º 155, expedida por el Concejo Metropolitano de Quito, R.O. 599 de 19 de diciembre de 2011.

RESPONSABLES

El COOTAD establece, al igual que en el impuesto de alcabala, responsabilidades para los notarios a fin de asegurar el pago del impuesto a la utilidad, debiendo cerciorarse de ese pago verificando los respectivos comprobantes, o de la autorización municipal o metropolitana que viabilice la transferencia como condición previa para extender las escrituras públicas, aunque no queda precisado si los comprobantes deban ser agregados al título traslativo de dominio.

En caso de que el fedatario inobserve estas disposiciones, a más de la responsabilidad solidaria del pago del impuesto, será sancionado pecuniariamente. Estas responsabilidades curiosamente no se hacen extensivas al registrador de la propiedad, al contrario de lo ocurre en el impuesto de alcabala, siendo exclusivamente el notario quien deba asegurar el cumplimiento de esta obligación impositiva.

CAUSACIÓN

El impuesto a la utilidad es de carácter instantáneo al igual que el de alcabala. No tiene la condición de ser continuo o permanente, de allí que se diferencie del periódico. Se ocasiona cada vez que ocurra el hecho imponible.

SISTEMA DE DETERMINACIÓN

Es un impuesto de determinación mixta al igual que el de alcabala. A partir de la información que proporcionan los contratantes sobre el precio de la transferencia con la consecuente contrastación con el avalúo catastral, se liquida la obligación con intervención de la administración tributaria municipal o distrital metropolitana.

EXIGIBILIDAD

Sobre la exigibilidad del impuesto a la utilidad, la ley municipal tampoco ha definido fecha en la que deba operar. Si el objeto del impuesto es la utilidad (incluida la plusvalía) y esta acaece con la transferencia de dominio, el hecho generador se entiende realizado cuando el notario extiende las escrituras públicas contentivas de tal acto, luego de lo cual procedería la determinación y liquidación del impuesto. Sin embargo, al igual que la alcabala, el tributo en cuestión se determina previamente al acaecimiento del acto jurídico que lo provoca, quedando en evidencia la misma inconsistencia nor-

mativa antes apuntada. Este desatino podría propiciar que la administración tributaria considere intereses moratorios sobre la obligación liquidada por efectos de una aparente exigibilidad (contada desde el día siguiente al de la notificación del título de crédito contentivo de la liquidación impositiva) cuando todavía no se ha realizado el acto jurídico que origina tal prestación, por ello se plantea como necesaria una reforma al marco normativo actual, por la cual el proceso de determinación y liquidación impositiva quede supeditado a la verificación previa de la realización del hecho que lo motiva y al que deberá, a partir de tal condición, adicionarse regulaciones sobre su exigibilidad.

CONCURRENCIA IMPOSITIVA

Este impuesto, si bien grava parte de la renta, no enerva la imposición a la renta propia del régimen nacional, puesto que los ingresos (en los que están incluidas las ganancias) por transferencias de dominio inmobiliario ocasional, tal como quedó indicado anteriormente, no comportan este tributo. Situación distinta ocurre con las transferencias de dominio inmobiliario derivadas del giro del negocio o de la actividad económica habitual cuyos ingresos serían objeto del impuesto nacional citado.

Por otro lado, a nivel municipal o distrital metropolitano los dos impuestos revisados afectan una misma expresión de riqueza (parte de la renta del tradente), en el uno caso sobre el valor contractual o avalúo catastral y en el otro sobre la utilidad producto de la transferencia. Ante esta realidad se ha sostenido que para la racionalización de la imposición municipal se mantenga uno solo, aunque de difícil concreción en la práctica por la repercusión en los ingresos que tal renuncia representa.

IMPUESTOS QUE GRAVAN LA TRANSFERENCIA DE DOMINIO INMOBILIARIO A NIVEL MUNICIPAL EN EL RESTO DE PAÍSES DE LA COMUNIDAD ANDINA

BOLIVIA

En el caso boliviano se constatan algunos impuestos que gravan la transferencia de dominio inmobiliario, a saber: el impuesto a las transferencias; el impuesto a las sucesiones y a las transmisiones gratuitas de bienes; y, el impuesto municipal a las transferencias de inmuebles y vehículos automotores.²⁶

26. Un trabajo que da cuenta del desarrollo normativo impositivo boliviano se lo encuentra en Roberto Viscafé Ureña, *Sistema tributario boliviano. Compendio de normas*, La Paz, Excelsior, 2010.

Sobre el impuesto a las transferencias, merece apuntar que se trata de un tributo de financiación nacional creado por la Ley n.º 843,²⁷ que, a más de gravar el ejercicio en el territorio nacional del comercio, industria, profesión, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad –lucrativa o no–, incluye también a los actos a título gratuito que comporten la transferencia de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos; igualmente las sucesiones hereditarias y la usucapión. Este impuesto es desarrollado por el Decreto Supremo 21532.²⁸

El hecho imponible en el caso de venta de bienes inmuebles (art. 2 Decreto Supremo 21532), se produce en el momento de la firma de la minuta o documento equivalente o de la posesión, lo que ocurra primero. Aunque luego dicha disposición aclara que los tiempos y eventos descritos en los que operaría el hecho imponible alcanzan únicamente a las operaciones de venta de bienes inmuebles que no hubieran estado inscritos al momento de su transferencia en los registros de Derechos Reales, o que, habiéndolo estado, se trate de su primera venta mediante fraccionamiento o loteamiento de terrenos o de venta de construcciones nuevas, por el propietario o a través de terceros, dejando aclarado que las transferencias posteriores de estos bienes están gravadas por el Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores.

Los demás elementos relativos a sujetos pasivos, base imponible, tarifa, exenciones y otros aspectos de gestión constan detallados en dicha ley, con remisión igualmente al decreto supremo antes aludido.

El impuesto a las sucesiones y a las transmisiones gratuitas de bienes²⁹ es de financiación y dominio nacional, grava las sucesiones hereditarias y los actos jurídicos por los cuales se transfiere gratuitamente la propiedad. Están comprendidas en el objeto de este impuesto únicamente las que se realicen sobre los bienes muebles, inmuebles, acciones, cuotas de capital y derechos sujetos a registro.

En cuanto al impuesto municipal a las transferencias de inmuebles y vehículos automotores, está previsto en el art. 107 de la Ley n.º 843 (creado por la Ley n.º 1606 de 22 de diciembre de 1994) y tiene por objeto las transferencias eventuales de inmuebles y vehículos automotores. Se deja estatuido que no pertenecen al dominio tributario municipal el impuesto a las transacciones que grava la venta de inmuebles y vehículos automotores efectuada dentro de su giro por casas comerciales, importadoras y fabricantes.

27. Ley n.º 843 de 20 de mayo de 1986. Esta ley regula el impuesto a las transferencias (arts. 72 a 78).

28. Decreto Supremo 21532 de 27 de febrero de 1987.

29. Este impuesto se encuentra igualmente previsto en la Ley n.º 843 (arts. 99 a 105).

Es un tributo de financiación y dominio municipal, se paga al gobierno municipal en cuya jurisdicción se encuentre registrado el bien. La regulación de sus elementos esenciales obra en reglamento expedido a través del Decreto Supremo n.º 24054.³⁰

Están comprendidas en el ámbito de este impuesto las transferencias eventuales de inmuebles, entendiéndose por tales las operaciones de venta de dichos bienes, sea en forma directa por el propietario o a través de terceros, que hubiesen estado inscritos al momento de su transferencia en los registros de Derechos Reales respectivos, inclusive las ventas de construcciones simplemente remodeladas o refaccionadas, cuando el inmueble hubiese estado inscrito al momento de su transferencia en el respectivo Registro de Derechos Reales.

Se explicita, en la misma línea de diferenciación con los dos impuestos anteriores, que son del giro del negocio las primeras ventas de inmuebles, y por tanto de dominio tributario nacional, realizadas mediante fraccionamiento o loteamiento de terrenos o de venta de construcciones nuevas, quedando estas operaciones gravadas por el impuesto a las transacciones, e igualmente que las transferencias de dominio de inmuebles y vehículos automotores a título gratuito (incluidas sucesiones hereditarias y usucapión) son de dominio tributario nacional.

El hecho generador de este impuesto municipal queda perfeccionado en la fecha en que tenga lugar la celebración del acto jurídico a título oneroso en virtud del cual se transfiere la propiedad del bien.

Sobre el sujeto pasivo se establece que es el tradente del inmueble, esto es, la persona natural o jurídica a cuyo nombre se encuentre registrado el bien sujeto a la transferencia. En el caso ecuatoriano, en cambio, en las transferencias de dominio onerosas, como se ha señalado, la carga tributaria es compartida entre tradente y adquirente y en el caso de las adquisiciones a título gratuito o por otro modo de adquisición de dominio inmobiliario el sujeto pasivo es el adquirente como único beneficiario, eventos estos que en el caso boliviano, son objeto de imposición de dominio nacional.

La base imponible está dada por el valor efectivamente pagado en dinero o en especie por el bien objeto de la transferencia o el que se hubiere determinado conforme avalúo fiscal, el que fuere mayor.

Vale precisar que el avalúo fiscal es establecido en cada jurisdicción municipal en aplicación de las normas catastrales y técnico-tributarias urbanas y rurales emitidas por el Poder Ejecutivo. A falta de este avalúo se considerará el autoavalúo fijado por el propietario del inmueble.

La tarifa del impuesto es del 3 % aplicada a la base imponible.

30. Decreto Supremo 24054 de 29 de junio de 1995.

Se prevén reglas sobre la rescisión, desistimiento y devolución del impuesto. Asimismo se conmina a los notarios para no dar curso a la protocolización de minutas o documentos equivalentes de traslación de dominio a título oneroso de bienes inmuebles y vehículos automotores, cuando no tengan adjunta la copia respectiva del comprobante de pago del impuesto, formulario que además debe ser transcrito íntegramente en el respectivo protocolo y sus testimonios.

La liquidación del impuesto se la efectúa mediante declaraciones juradas debiendo ser pagado dentro de los diez (10) días hábiles posteriores a la fecha de perfeccionamiento del hecho generador, a través de la banca autorizada por el respectivo Gobierno Municipal o en el lugar expresamente señalado por este.

Si bien se trata de un impuesto municipal, la administración tributaria central (Dirección General de Impuestos Internos) fiscalizará la correcta aplicación del tributo, pudiendo intervenir para asegurar la eficacia del proceso recaudatorio, inclusive efectuando los cobros por cuenta del Gobierno Municipal sin costo para el mismo.

Este impuesto municipal se mantiene vigente conforme a las prescripciones de la Ley 154 de 14 de julio de 2011.

COLOMBIA

Un impuesto de financiación de las entidades territoriales, aunque no a nivel municipal sino departamental, es el denominado impuesto de registro identificado como un impuesto a las transacciones.

Este impuesto se encuentra establecido en la Ley 223 de 1995.³¹ Según el art. 226 de dicha ley y en la parte pertinente, se señala que está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban inscribirse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio.

Este tributo grava los requisitos establecidos por mandato legal en materia de publicidad-oponibilidad de los actos, providencias, contratos o negocios jurídicos documentales sometidos a registro, la tradición de bienes, cuando esta se realiza por la inscripción en el registro de instrumentos públicos y en el registro mercantil, y la inscripción constitutiva de la eficacia de un acto, providencia o negocio jurídico.³²

Los sujetos activos son los gobiernos de los departamentos.

31. Ley 223 de 1995. Diario Oficial n.º 42160, 22 de diciembre de 1995.

32. Mauricio Marín Elizalde, "El impuesto de registro", en Julio Roberto Piza Rodríguez, coord., *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, Bogotá, Express Estudio Gráfico y Digital, 2008, p. 287.

Los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes son los particulares contratantes o beneficiarios del acto o providencia sometida a registro. Las oficinas de registro y las cámaras de comercio tienen la calidad de responsables.

Según el art. 2 del Decreto 650 de 1996,³³ este impuesto se causa en el momento de la solicitud y se paga por una sola vez por cada acto, contrato o negocio jurídico sujeto a registro.

La base imponible, según el art. 229 está atada al tipo de acto jurídico sometido al impuesto. En el caso de actos, contratos o negocios jurídicos referidos a inmuebles, el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación.

La tarifa en actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos va entre el 0,5 y el 1 %. En actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en las Cámaras de Comercio, va entre el 0,3 y el 0,7 % y en el caso de actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía sujetos a registro en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio, va entre dos y cuatro salarios mínimos diarios legales. Regulación que se desprende del art. 230 de la referida ley 223. Sobre los sistemas de determinación, exenciones y más especificidades del impuesto, se prevén normas constantes en la referida ley y en el Decreto 650 de 1996, principalmente.

PERÚ

Las transferencias de dominio sobre bienes inmuebles son gravadas con el impuesto de alcabala. La regulación de este tributo obra en la Ley de Tributación Municipal.³⁴ Es de realización inmediata y grava las transferencias de propiedad de bienes inmuebles urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio, obrándose para ello conforme a lo dispuesto en el respectivo reglamento.

Este impuesto es de financiación municipal.³⁵ Al efecto, la ley peruana señala que dicho tributo constituye renta de la Municipalidad Distrital en cuya jurisdicción se

33. Decreto 650 de 1996. Diario Oficial n.º 42761, 9 de abril de 1996.

34. Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo 776, publicado el 30 de diciembre de 1993. Este impuesto es desarrollado en los arts. 22 a 29 de dicha normativa.

35. Sobre los impuestos de financiación municipal en el Perú, puede verse una breve descripción de cada uno de ellos en el trabajo de Mercedes Martínez Centeno, "Tributación y gobiernos locales en el Perú", en Gabriel Casado Ollero, coord., *La financiación de los Municipios. Experiencias comparadas*, Madrid, Dykinson, 2005, pp. 609-624.

encuentre ubicado el inmueble materia de la transferencia. En el caso de Municipalidades Provinciales que tengan constituidos Fondos de Inversión Municipal, estas serán las acreedoras del impuesto y transferirán, bajo responsabilidad del titular de la entidad y dentro de los 10 días hábiles siguientes al último día del mes que se recibe el pago, el 50 % del impuesto a la Municipalidad Distrital donde se ubique el inmueble materia de transferencia y el 50 % restante al Fondo de Inversión que corresponda.

Es sujeto pasivo del impuesto en calidad de contribuyente, el comprador o adquirente del inmueble. Nótese, en cambio, que el impuesto municipal de transferencias inmobiliarias boliviano tiene por sujeto pasivo al propietario del inmueble. En el Ecuador, por su parte, el impuesto de alcabala incide tanto en el tradente como en el adquirente del bien raíz, o únicamente en el adquirente cuando la operación comporta un beneficio exclusivamente para este.

La base imponible del impuesto es el valor de transferencia, el cual no podrá ser menor al valor de autoavalúo del predio correspondiente al ejercicio en que se produce la transferencia ajustado por el Índice de Precios al por Mayor (IPM) para Lima Metropolitana que determina el Instituto Nacional de Estadística e Informática. El ajuste es aplicable a las transferencias que se realicen a partir del 1 de febrero de cada año y para su determinación, se tomará en cuenta el índice acumulado del ejercicio, hasta el mes precedente a la fecha que se produzca la transferencia.

La tarifa, alícuota o tasa aplicable es del 3 %, siendo de cargo exclusivo del comprador, sin admitir pacto en contrario. No está afecto al impuesto de alcabala, el tramo comprendido por las primeras 10 UIT (Unidades Impositivas Tributarias)³⁶ del valor del inmueble.

El pago del impuesto debe realizarse hasta el último día hábil del mes calendario siguiente a la fecha de efectuada la transferencia.

El pago se efectuará al contado, sin que para ello sea relevante la forma de pago del precio de venta del bien materia del gravamen, acordada por las partes.

Sobre las exoneraciones de este impuesto, la ley peruana considera como inafectas las siguientes transferencias: la primera venta de inmuebles que realizan las empresas constructoras, salvo en la parte correspondiente al valor del terreno; los anticipos de legítima; las que se produzcan por causa de muerte; la resolución del contrato de transferencia que se produzca antes de la cancelación del precio; las transferencias de

36. Entendido como un monto de referencia que es utilizado en las normas tributarias a fin de mantener en valores constantes las bases imponibles, deducciones, límites de afectación y demás aspectos de los tributos que considere conveniente el legislador, véase *Glosario de términos sobre administración pública*, Vicerrectorado Administrativo, Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Disponible en <<http://www.unmsm.edu.pe/ogp/ARCHIVOS/Glosario/indu.htm>>.

aeronaves y naves; las de derechos sobre inmuebles que no conlleven la transmisión de propiedad; las producidas por la división y partición de la masa hereditaria, de gananciales o de condóminos originarios; las de alcúotas entre herederos o de condóminos originarios. De igual forma, la adquisición de propiedad inmobiliaria que efectúe: El Gobierno Central, las regiones y las municipalidades; los gobiernos extranjeros y organismos internacionales; entidades religiosas; Cuerpo General de Bomberos Voluntarios del Perú; universidades y centros educativos, conforme a la Constitución.

Este breve repaso a la imposición sobre la transferencia de bienes raíces en estos países permite acreditar que los casos que presentan mayor relación con el contexto ecuatoriano, con las matizaciones propias en cada uno de ellos, son los de Perú y Bolivia. Referentes a partir de los cuales queda advertido el papel de los entes subnacionales, en lo tocante a la tributación sobre la adquisición y traslación de dominio sobre inmuebles y más derechos relativos a dichos bienes.

CONCLUSIONES

- La imposición sobre la adquisición y transferencia de dominio sobre inmuebles y más derechos relativos a dichos bienes, en el caso ecuatoriano, corre preeminentemente en la esfera municipal y distrital metropolitana, la que hace parte de los ingresos tributarios que financian la hacienda pública local.
- Los impuestos de alcabala y a la utilidad en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos constituyen las dos manifestaciones de este tipo de imposición. Gravámenes que, en el primer caso, inciden sobre la renta (ingresos con ocasión de la transferencia del dominio inmobiliario) y sobre el patrimonio (acrecimiento patrimonial por efectos de la adquisición del dominio inmobiliario); y, en el segundo, exclusivamente sobre la renta verificada en la utilidad obtenida.
- Ha quedado constatada la concurrencia de impuestos locales y nacionales sobre el patrimonio, expuestos, por un lado, en el impuesto de alcabala (acrecimiento patrimonial para el adquirente del dominio predial) y en el impuesto a la renta, por efectos de la configuración del anticipo de dicho tributo (toma al patrimonio como un componente) para sociedades y personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad; y, por otro lado, con el impuesto municipal de patente, por considerar este último como base imponible el patrimonio vinculado a la actividad económica gravada.
- La mejora en la gestión de los impuestos locales a las transferencias de dominio sobre bienes inmuebles exige reformas al régimen jurídico actual, especialmente en lo atinente al nacimiento de la obligación tributaria y al proceso de determinación y liquidación impositiva, que incluya correlativamente regulaciones sobre la exigibilidad de estos tributos.

- El régimen aplicable para este tipo de imposición en el resto de estados de la Comunidad Andina presenta algunas diferencias respecto de lo previsto en el Ecuador. Así, en Bolivia se verifica el impuesto nacional a las transferencias, el impuesto nacional a las sucesiones y a las transmisiones gratuitas de bienes y, el impuesto municipal a las transferencias de inmuebles y vehículos automotores; en tanto que en Colombia a nivel subnacional se constata el impuesto departamental de registro; y en Perú el impuesto municipal de alcabala con un diseño similar al de nuestro país.
- La imposición a la transferencia de dominio inmobiliario, al igual que el resto de tributos locales, da cuenta del rol protagónico de las entidades subnacionales en la estructura y funcionamiento estatal, al tiempo de revelar una derivación propia de la descentralización fiscal conducente, en último término, a potenciar el ejercicio de sus competencias, pero igualmente plantea al legislador la tarea compleja y delicada de definir y redefinir los impuestos de orden nacional y local en sus elementos sustanciales, a efectos de evitar a toda costa la multiplicidad de la imposición (tanto en hechos imponibles como en materia gravable) que pueda enervar la carga tributaria particularizada en cada sujeto y, por el contrario, permita más bien ir acreditando un sistema de tributos coherente y equilibrado que atienda, entre otros principios de imperativa observancia, la capacidad económica (real) de los sujetos llamados a asumirlos.

BIBLIOGRAFÍA

- Banco del Estado, *Guía de implementación y gestión de la contribución especial de mejoras en los gobiernos autónomos descentralizados municipales*, Quito, 2012.
- Checa González, Clemente, *El sistema tributario local*, Navarra, Aranzadi, 2001.
- De la Hucha Celador, Fernando, e Ignacio Amatriain Cía, *Manual de derecho financiero y tributario de las haciendas locales de Navarra*, Pamplona, Gobierno de Navarra/Instituto Navarro de Administración Pública, 2008.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, *Instituciones de derecho financiero*, Madrid, Marcial Pons, 2010.
- Marín Elizalde, Mauricio, “Impuesto de Registro”, en Julio Roberto Piza Rodríguez, coord., *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, Bogotá, Express Estudio Gráfico y Digital, 2008.
- Martínez Centeno, Mercedes, “Tributación y Gobiernos Locales en el Perú”, en Gabriel Casado Ollero, coord., *La financiación de los municipios. Experiencias comparadas*, Madrid, Dykinson, 2005.
- Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos, *El poder tributario municipal*, Serie Magíster, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar/Abya-Yala/Corporación Editora Nacional, 2010.

Ojeda, Álvaro, “Algunos aspectos problemáticos en torno al régimen impositivo de la transferencia de dominio de bienes inmuebles”, en *Memorias IV Jornadas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2004.

Pallares Rodríguez, Rosario, “Tributación de los bienes inmuebles en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados”, en José Antonio Sánchez Galiana, edit., *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Granada, Comares, 2000.

Pérez Royo, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Pamplona, Thomson Reuters, 2012, 22.^a ed.

Viscafé Ureña, Roberto, *Sistema tributario boliviano. Compendio de normas*, La Paz, Excelsior, 2010, 4.^a ed.

NORMATIVA JURÍDICA

Constitución de la República del Ecuador, 2008, R.O. 449, 20 de octubre de 2008.

Código Civil ecuatoriano, codificación 2005-010, R.O. 46, 24 de junio de 2005.

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

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

Decreto Supremo 21532 de 27 de febrero de 1987 (Bolivia).

Decreto Supremo 24054 de 29 de junio de 1995 (Bolivia).

Decreto 650 de 1996. Diario Oficial n.º 42761, 9 de abril de 1996 (Colombia).

Ley n.º 843 de 20 de mayo de 1986 (Bolivia).

Ley 223 de 1995. Diario Oficial n.º 42160, 22 de diciembre de 1995 (Colombia).

Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo 776, publicado el 30 de diciembre de 1993 (Perú).

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

Ordenanza, M. I. Concejo de Guayaquil, sancionada el 17 de diciembre de 2010.

Ordenanza Metropolitana n.º 0338, Concejo Metropolitano de Quito, R.O. 358 de 8 de enero de 2011.

Ordenanza Metropolitana n.º 155, Concejo Metropolitano de Quito, R.O. 599 de 19 de diciembre de 2011.

Fecha de recepción: 5 de febrero de 2014
Fecha de aprobación: 10 de junio de 2014