

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho de la Empresa

**La aplicación del impuesto de patente municipal para las empresas
florícolas por parte de los Gobiernos Autónomos Descentralizados
Municipales**

Análisis de los Municipios de Pedro Moncayo y Cayambe

Diana Marysol Garzón Cevallos

Tutor: Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo

Quito, 2020



Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Diana Marysol Garzón Cevallos, autora de la tesis intitulada “La aplicación del impuesto de patente municipal para las empresas florícolas por parte de los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales. Análisis de los Municipios de Pedro Moncayo y Cayambe”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho de la Empresa en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

15 de octubre de 2020



Firma: _____

Resumen

El principal propósito del presente trabajo, es brindar un análisis exhaustivo sobre la aplicación del artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (Cootad), que regula las actividades que se encuentran gravadas por el impuesto de patente, en relación con la reforma introducida por el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, por el cual se señala que las actividades económicas vinculadas a los sectores agrícola, pecuario, acuícola y el de plantaciones forestales, no son objeto del impuesto de patente municipal; y, por lo mismo, determinar si esta disposición interpretativa podría extenderse a la actividad de floricultura.

La investigación se encuentra dividida en tres capítulos que comprenden lo siguiente: en primer lugar, el estudio del régimen del impuesto de patente, en el cual se menciona su evolución histórica, su estructura y a lo largo de su estudio, se analiza las dos ordenanzas que corresponden a los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD) municipales de Pedro Moncayo y Cayambe que reglamentan este tributo.

En segundo lugar, se estudia el alcance de los beneficios tributarios, para lo cual se establece una distinción entre la exención y la no sujeción, poniendo énfasis en el beneficio tributario, previsto en el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios e Interpretativa del artículo 547 del Cootad.

Finalmente, en la tercera parte, se realiza el análisis y confrontación entre las posiciones de los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe, frente a los argumentos de las empresas florícolas, en cuanto a la aplicación del impuesto de patente sobre la actividad florícola. Además, se examinan los principios de autonomía municipal y de reserva de ley, con el fin de aclarar si la actividad florícola se encuentra o no subsumida dentro de la agricultura.

Palabras clave: impuesto de patente municipal, beneficios tributarios, exención, no sujeción, actividad florícola, autonomía municipal, reserva de ley.

Dedico esta tesis, a Dios, por darme la fuerza y guía para culminar esta etapa.

A mis padres, Carlos y Sylvia, por su amor incondicional, dedicación y sacrificio. A mis hermanos, Carlos y Sylvana, por su apoyo en momentos de dificultad.

A mi abuelita Isabel, por sus oraciones y cariño.

Agradecimientos

Agradezco, al doctor Juan Carlos Mogrovejo, por ser un gran maestro, quien me ha compartido sus enseñanzas y me ha brindado su colaboración y dedicación para culminar esta etapa académica.

Mis más sinceros agradecimientos al doctor Carlos Marcelo Licto, quien me ha transmitido su conocimiento y, en estos últimos años, me ha guiado en mi formación como ser humano y profesional.

Tabla de contenidos

Lista de cuadros	13
Introducción.....	15
Capítulo primero El régimen jurídico del impuesto de patente.....	19
1. Concepto	19
2. Naturaleza y finalidad	21
3. Antecedentes históricos	24
4. Estructura del impuesto de patente	27
4.1. Sujetos.....	27
4.1.1. Sujeto activo	27
4.1.2. Sujeto pasivo.....	29
4.2. Hecho generador	31
4.3. Base imponible	35
4.4. Tarifa.....	38
4.5. Declaración y pago	40
4.6. El impuesto de patente y el 1.5 por mil sobre los activos totales	42
Capítulo segundo Los beneficios tributarios	47
1. Naturaleza y finalidad	49
2. Diferencias entre la exención y la no sujeción	51
3. Beneficio tributario previsto en el art. 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos	57
4. Ventajas y desventajas de establecer beneficios en tributos seccionales, especialmente el beneficio previsto en el art. 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos	59
Capítulo tercero La imposición del impuesto de patente a la actividad de floricultura: Análisis de casos en los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe.....	69
1. La garantía de autonomía municipal prevista en el art. 6 del Cootad.....	69
2. El principio de reserva de ley en relación con el alcance del art. 5 de la Ley interpretativa del art. 547 del Cootad.....	74
3. Posición de los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe	81
4. Posición de las empresas florícolas	85

5. Análisis del hecho generador a partir del esclarecimiento de la naturaleza y alcance en la actividad de floricultura	87
6. Análisis de los procesos judiciales.....	94
Conclusiones y recomendaciones	99
Bibliografía.....	103

Lista de cuadros

Tabla 1. Sujeto activo	29
Tabla 2. Sujeto pasivo	30
Tabla 3. Hecho generador.....	34
Tabla 4. Base imponible	37
Tabla 5. Tarifa	39
Tabla 6. Declaración y pago	41
Tabla 7. Ingresos del GAD del Presupuesto General del Estado	62
Tabla 8. Ingresos del GAD de Pichincha del Presupuesto General del Estado.....	63
Tabla 9. Montos de recaudación del GAD municipal de Pedro Moncayo	¡Error!
Marcador no definido.	
Tabla 10. Procesos coactivos del GAD municipal de Pedro Moncayo	64
Tabla 11. Procesos judiciales del GAD municipal de Pedro Moncayo.....	65
Tabla 12. Montos de recaudación del GAD municipal de Cayambe	65
Tabla 13. Procesos coactivos del GAD municipal de Cayambe	66
Tabla 14. Procesos judiciales del GAD municipal de Cayambe	66

Introducción

Durante el año 2017, los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe, notificaron a las empresas florícolas asentadas en sus circunscripciones territoriales, con títulos de crédito por impuesto de patente municipal de ese año e incluso de periodos anteriores. Ante este evento, las empresas florícolas, han interpuesto reclamos administrativos y demandas judiciales, señalando que, dichas obligaciones tributarias son inexistentes, debido a que el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 860 de 12 de octubre de 2016, interpretó el mencionado artículo, señalando que, los productores en los sectores agrícola, pecuario, acuícola, así como las plantaciones forestales no son objeto del impuesto de patente municipal; y, en consecuencia, las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras dedicadas a estas actividades, no pueden ser sujetos de cobro por parte de ningún gobierno autónomo descentralizado municipal o metropolitano del país.

Los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe, han negado los reclamos administrativos, señalando que, la norma interpretativa del artículo 547 del Cootad, no es aplicable al sector florícola, por no encontrarse expresamente señalado en la disposición legal; y, que, por tanto, en aplicación del principio de reserva de ley, no es posible extender dicho beneficio tributario a las empresas florícolas. En los términos indicados, esta situación ha causado inseguridad jurídica, sobre la debida aplicación del impuesto de patente municipal, ya que, por un lado se podría causar graves perjuicios económicos a las empresas florícolas, desalentando la inversión y el empleo, en una época en que el sector privado ha sumado esfuerzos para el desarrollo y sostenimiento de la actividad productiva; mientras que, a criterio de los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe, se estaría perdiendo una importante fuente de recursos para las arcas municipales, dado que la actividad florícola es predominante en estos cantones.

Basado en esta situación, por medio del presente trabajo, se realiza un análisis jurídico tributario sobre la actividad de floricultura, para determinar si esta se encuentra incorporada o subsumida a la actividad agrícola y, en este marco, acreditar si las empresas dedicadas a la floricultura, son objeto o no del pago del impuesto de patente municipal. Asimismo, si la actividad agrícola hace parte del hecho generador de este tributo. Por

tanto, la presente investigación, versa sobre la debida interpretación y aplicación del régimen relativo al impuesto de patente municipal, específicamente sobre las empresas florícolas en los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe.

El presente trabajo, se circunscribe específicamente en los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe, pues estos representan el 39,4 % y 30 %, respectivamente, del área productiva de flores de la provincia de Pichincha,¹ que a su vez concentra el 77 % del volumen de producción de flores a nivel nacional.²

El objetivo principal de la presente investigación, es examinar la naturaleza y alcance de la norma interpretativa del artículo 547 del Cootad, por la cual, las actividades económicas vinculadas a los sectores agrícola, pecuario, acuícola y el de plantaciones forestales, no son objeto del impuesto de patente municipal, y, si esta exclusión puede o no extenderse a la actividad de floricultura. Para el efecto, se utilizará la perspectiva teórica, metodológica, que guía el trabajo, utilizando la doctrina, las normas relacionadas, los criterios de las autoridades del Ministerio de Agricultura, los pronunciamientos administrativos y judiciales, sobre estos casos.

Los objetivos específicos de esta investigación, constan plasmados en la estructura de contenidos expresada en tres capítulos: el primero, se refiere al estudio del régimen del impuesto de patente, su evolución histórica, su estructura a partir de la configuración del hecho generador, elementos esenciales, a la par de la revisión de las ordenanzas de los GAD municipales, objeto de estudio, además la relación del impuesto de patente con el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales. El segundo capítulo, se enfoca en determinar el alcance de los beneficios tributarios, específicamente en lo relativo a la exención y su diferencia con la no sujeción, incluyendo el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios e Interpretativa del artículo 547 del Cootad. Finalmente, en el tercer capítulo, se analiza la posición de los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe, respecto a la imputación del impuesto de patente a la actividad económica vinculada al sector florícola, apoyada en la garantía de autonomía municipal y en el principio de reserva de ley, correlacionándola con la posición de las empresas florícolas, que alude a la no sujeción del tributo en cuestión.

¹ Ecuador Gobierno Provincial de Pichincha, “Plan de Desarrollo y Ordenamiento Territorial Pichincha 2015-2019”, *Gobierno Provincial de Pichincha*, 2015, 53, http://www.pichincha.gob.ec/phocadownload/LOTAIP_Anexos/Lit_K/pdot%20actualizacion%202015%20al%202019.pdf.

² Ecuador Corporación Financiera Nacional, “Ficha Sectorial del Cultivo de Flores”, *Corporación Financiera Nacional*, 2017, 5, <https://www.cfn.fin.ec/wp-content/uploads/2017/10/FS-Cultivo-de-Flores-octubre-2017.pdf>.

Finalmente, el análisis de la actividad de floricultura, como parte de la actividad agrícola, que consta en este trabajo de investigación, no solo sirve para resolver el tema de tesis referente a la no sujeción al impuesto de patente, sino que, además, el presente estudio, puede aportar en la interpretación y aplicación del impuesto a la renta, único para las actividades agropecuarias, agregado a la Ley de Régimen Tributario Interno por la reciente Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, publicada en el Registro Oficial Suplemento 111, 31 de diciembre del 2019, puesto que la exigencia normativa es que este régimen impositivo especial, sea aplicable a los ingresos provenientes de actividades de producción y comercialización de bienes agrícolas, que se encuentren en estado natural y la actividad florícola forma parte de la misma.

Capítulo primero

El régimen jurídico del impuesto de patente

El presente capítulo, representa una aproximación al tratamiento jurídico del impuesto de patente, dentro de la legislación ecuatoriana, abarcando de manera general, en primera instancia, el concepto, naturaleza, finalidad y antecedentes históricos; y, en un segundo momento, los elementos esenciales expuestos en el hecho generador, sujetos, base imponible, tarifa, exenciones y rebajas regulados en el Cootad, como ley de la materia, con desarrollo subsiguiente en ordenanzas, figurando en este caso concreto, las concernientes a los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe; y, la relación del impuesto de patente con el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.

1. Concepto

Para iniciar con este abordaje, nos remitimos, preliminarmente, al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, en el que se indica que la palabra *patente* proviene del latín *patens*, siendo su terminología *entis*, que significa estar expuesto o ser evidente, y la define como aquel “documento expedido por la Hacienda Pública, que acredita haber satisfecho, determinada persona, la cantidad que la ley exige para el ejercicio de algunas profesiones o industrias”.³ En la antigüedad, la expresión *letras patentes*, refería a aquellos decretos reales, en los que su fin era garantizar derechos exclusivos a determinados individuos en los negocios.⁴

Para los autores ecuatorianos, Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo, en su libro *Léxico Jurídico Tributario*, la patente es entendida como un “documento, permiso, despacho expedido por autoridad administrativa legalmente autorizada, que acredita a las personas naturales o jurídicas, en cuyo favor se expide, a ejercer actividades de comercio, industrias, producción, importación, exportación, transporte; etc.”.⁵

³ RAE, *Diccionario de la Lengua Española*, “patente”, accedido 15 de enero de 2019, <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=S8Yrdza>.

⁴ Jaime Rodrigo Machicao, “La patente municipal de actividades económicas”, en *Memoria de II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*, eds. Carlos Castañón y Patricia Montañó (La Paz: Presencia, 2009), 339.

⁵ Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo, *Léxico Jurídico Tributario* (Quito: Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1966), 158.

En palabras de Jorge Herrera, la patente se puede definir como “una contribución o tributo especial, para satisfacer necesidades públicas comunales en general y en especial las generadas por aquellos que desarrollan actividades lucrativas en lugares atractivos o relevantes”.⁶

Asimismo, el autor Oscar García, en su *Manual Tributario Boliviano*, señala que “las patentes son cobros que efectúan los municipios dentro de su jurisdicción, por la autorización que otorgan para el ejercicio de actividades económicas de distinto alcance”.⁷

Por otra parte, el autor ecuatoriano Juan Carlos Mogrovejo, considera que la patente se configura como categoría impositiva, provocada por el ejercicio permanente de una actividad comercial, industrial, financiera, inmobiliaria, o profesional en la circunscripción territorial de cada municipio o distrito metropolitano, y que, acorde con el régimen legal vigente en la materia, no puede ser atribuida como permiso o habilitación, aun cuando por su acepción primaria conste expuesta a equívoco.⁸

En nuestra legislación, la patente es un impuesto de financiación de las entidades municipales, como entes de carácter subnacional, aplicable a las personas naturales o personas jurídicas, que ejercen de manera permanente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, dentro de una circunscripción cantonal concreta; y, que se encuentra regulado en los artículos 546 a 551, sección novena (Impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas), capítulo III (Impuestos), título IX (Disposiciones especiales de los Gobiernos Metropolitanos y Municipales) del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (Cootad).⁹

⁶ Jorge Herrera, *Patentes Municipales* (Santiago de Chile: Jurídica ConoSur, 2001), 8.

⁷ Oscar García, *Manual Tributario Boliviano* (La Paz: La Razón, 2008), 4.

⁸ Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, “Informe de investigación sobre los impuestos de patente y del 1.5 por mil sobre los activos totales”, *Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador*, 2013, num. 8, <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3822/1/PI-2012-06-Mogrovejo-Los%20impuestos.pdf>.

⁹ El legislador en la redacción del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010, ha utilizado de manera indistinta dos denominaciones, la primera “patente” y “patentes”, que sin duda generan confusión porque el término “patente” ha sido utilizado como un permiso o una habilitación para el ejercicio de actividades, que guardaría relación con las actuales licencias de funcionamiento o entre otras acepciones como un registro de un invento; pero que en ninguno de estos casos tiene relación con este impuesto, cuyo hecho generador se refiere a la realización de actividad económica de manera habitual.

2. Naturaleza y finalidad

A fin de establecer la naturaleza de la patente, de acuerdo con el régimen tributario ecuatoriano, es fundamental determinar la clase de tributo a la cual pertenece, ya sea como una tasa, contribución o impuesto, de conformidad con el artículo 1 del Código Tributario, que dicho sea de paso, no contiene definición alguna. Al respecto, Héctor B. Villegas, en su obra *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, brinda criterios diferenciadores entre estos tributos. El autor señala que la tasa es “un tributo cuyo hecho generador, está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente”,¹⁰ además, indica que su hecho generador integra a una actividad que el Estado cumple y que se encuentra relacionada con el obligado al pago, por tanto, su elemento caracterizador es la actuación estatal vinculante. Y en palabras del autor ecuatoriano, José Vicente Troya, al referirse a las tasas menciona que “No es una contraprestación por el servicio público. Al ser un tributo, es una prestación que exigen los entes públicos en forma unilateral y coactiva”,¹¹ además menciona que, no existe equivalencia entre el servicio público o la utilización de bienes y el importe al que alcanza este tributo, aclara que no se cobran por el beneficio que obtenga el particular, el cual puede darse o no.

En cuanto a las contribuciones especiales, Villegas menciona que, son aquellos “tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades de Estado”,¹² es decir, que este tipo de tributo se caracteriza por un beneficio, como una obra pública, actividades estatales para el beneficio de las personas o un grupo determinado. Asimismo, el autor, Troya indica que las contribuciones especiales pueden ser de mejora o por gasto, manifiesta que, en el primer caso, los particulares beneficiarios de obras públicas, tales como carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, deben contribuir aparte de su financiación, ya que la obra pública destinada al beneficio general, también beneficia singularmente a determinados contribuyentes, pues dichos bienes adquieren un plusvalor. Y al referirse a las contribuciones especiales por gasto, el citado autor menciona que, estas se basan tanto en el mayor gasto en que incurre el ente público por actividades

¹⁰ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Buenos Aires: Depalma: 2001), 90.

¹¹ José Vicente Troya, *Lecciones de Derecho Tributario con las últimas reformas* (Quito: Ediciones Fausto Reinoso, 2015), 20.

¹² Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 104.

realizadas por particulares, así como, en las condiciones especiales en que se encuentren determinados bienes de ellos y pone como ejemplo las sumas que se entregan a la Superintendencia de Bancos y Seguros y a la de Compañías, instituciones de intermediación financiera y en general las compañías mercantiles.¹³

En cuanto a la definición de impuesto, Villegas señala, que es “el tributo exigido por el Estado, a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo estos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”¹⁴, por lo que este tributo, se caracteriza por la manifestación de capacidad contributiva o relevancia de riqueza del contribuyente, sin la presencia de una contraprestación o ventaja a cambio por su pago. Por otra parte, el autor Troya menciona que es el principal ingreso tributario, siendo este un instrumento más versátil para la actuación de la política fiscal y advierte que la noción de impuesto es compleja por lo que no tiene un significado unívoco, sin embargo, sostiene que el impuesto es un tributo desvinculado del servicio público y al analizar su naturaleza, hace la siguiente precisión:

Los servicios públicos, generales e indivisibles, deben financiarse con impuestos; en tanto que los servicios públicos generales y divisibles con tasas; y las obras públicas que comportan un beneficio brindado a la comunidad, pero que al propio tiempo conllevan una ventaja especial a ciertos administrados, en parte con impuestos y en parte con contribuciones especiales de mejoras. De lo que resulta que el impuesto, bajo el ángulo financiero es el tributo que financia servicios públicos generales indivisibles y parcialmente las obras públicas, precisamente en aquella parte que las mismas son de interés general.¹⁵

En virtud de lo expuesto, rescatamos que la diferencia entre impuesto y tasa, radica en que, el hecho generador del impuesto no es vinculante entre la actividad estatal y el contribuyente, en tanto que, el hecho generador de la tasa se relaciona estrechamente con la actuación del Estado. Además, destacamos que la diferencia entre el impuesto, las contribuciones especiales y tasa, es que estos dos últimos tributos se caracterizan por producir un beneficio para el contribuyente o al menos intentarlo; mientras que, en el caso de los impuestos, el contribuyente no obtiene ventaja alguna, sino que el Estado, en virtud de su poder de imperio, exige la obligación de pago, por la realización de un hecho previsto en la norma, sin el intercambio de un beneficio o ventaja para los contribuyentes.

¹³ Troya, *Lecciones de Derecho Tributario con las últimas reformas*, 20.

¹⁴ *Ibíd.*, 72.

¹⁵ José Vicente Troya, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 17.

Al aplicar los criterios mencionados, sobre la clasificación de los tributos a la patente, podemos efectuar el siguiente razonamiento: En primer lugar, la patente no se configura como una tasa, ya que no se efectúa una actuación del sujeto activo que beneficie al contribuyente, para que este se encuentre obligado a una prestación pecuniaria. En segundo lugar, la patente tampoco se enmarca como una contribución especial, ya que no existe un beneficio por la realización de obras, gastos públicos o en actividades estatales y no es el caso de la patente. Por el contrario, defendemos la posición que la patente se configura como un impuesto, ya que no se requiere la existencia de una contraprestación estatal o un beneficio prestado por el Estado, para que nazca la obligación tributaria, además, su nacimiento se genera por la aplicación del poder de imperio sobre la capacidad contributiva, expresada en el patrimonio de los sujetos pasivos, obligados en el ejercicio permanente de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias o profesionales, cuya finalidad recaudatoria se dirige a cubrir los gastos públicos propios de los gobiernos autónomos descentralizados, municipales y metropolitanos que se dedica a la actividad económica gravada tal como lo establece los artículos 546 y 547 del Cootad.

Continuando con el análisis de la naturaleza del impuesto de patente, el profesor José Vicente Troya Jaramillo, menciona que, uno de los criterios para diferenciar entre los impuestos directos o indirectos es el de la capacidad contributiva, pues indica que son directos aquellos impuestos que atacan manifestaciones inmediatas de riqueza, como el patrimonio y la renta; mientras que, los indirectos afectan las manifestaciones mediatas de riqueza como aquellos actos de cambio, producción y consumo.¹⁶ En este sentido, se puede afirmar que el impuesto de patente, efectivamente, toma como criterio la capacidad contributiva, es así que, grava una manifestación inmediata de esa capacidad expuesta en la actividad económica del sujeto pasivo, apalancada en un patrimonio, por lo que estamos frente a un impuesto directo. Ese mismo criterio, mantiene el autor Juan Carlos Mogrovejo, al señalar que “el ejercicio de actividad económica, recae sobre el patrimonio del sujeto pasivo, (ejecutor de la actividad), ligado a la misma”.¹⁷

Respecto a la diferenciación entre impuesto real o personal, Fernando Pérez Royo, indica que la patente es “un impuesto real y objetivo, pues prescinde por completo de las circunstancias personales o familiares del contribuyente, a la hora de cuantificar el

¹⁶ Troya, *Manual de Derecho Tributario*, 25.

¹⁷ Mogrovejo, “Informe de Investigación sobre los impuestos de patente”, 13.

importe de cuotas”.¹⁸ Es así que, el impuesto de patente se configura en función del patrimonio del contribuyente, sin tomar en cuenta aspectos personales.

Siguiendo al autor Juan Carlos Mogrovejo, el impuesto de patente se caracteriza por ser un impuesto progresivo e indica que 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”.¹⁹ Cabe resaltar que dicha tarifa se encuentra desarrollada en ordenanzas, con aplicación progresiva, dentro de los mínimos y máximos previstos en la ley (Cootad). Se está entonces, ante un impuesto directo, objetivo, real y progresivo.

En cuanto a su finalidad, el profesor Juan Martín Queralt, remitiéndose a la experiencia española, manifiesta que el impuesto sobre actividades económicas, habiéndose originado en las licencias fiscales, tiene como objetivo primordial el registro de actividades, mas no con un fin recaudatorio.²⁰ Por su parte, el autor Jorge Herrera Ramírez, indica que la patente municipal, “es un tributo especial para satisfacer necesidades públicas comunales, en general; en especial, las generadas por aquellos que desarrollan actividades lucrativas en lugares atrayentes o relevantes por su situación, obligando un mayor cuidado del municipio y provocando o aumentando el gasto público comunal”.²¹ En el caso ecuatoriano, se trata de un impuesto de signo recaudatorio, que suma al propósito de proveer recursos a las arcas municipales, para el cumplimiento de los objetivos que estas entidades están llamadas a cumplir.

3. Antecedentes históricos

Para comprender la finalidad del impuesto de patente, a continuación se mencionan los principales antecedentes de la figura, con los que podrá evidenciarse la intención del legislador al crear y regular este tributo, lo cual, sin duda, permite contar con elementos objetivos que delimitan su alcance y contenido actual.

Para iniciar el análisis de su evolución, es importante nombrar al autor Jaime Rodrigo Machicao, quien indica que la patente “se acuñó en tiempos de las campañas navales, con la denominada patente de corso, que era la carta patente o documento oficial

¹⁸ Fernando Pérez Royo, “Los impuestos municipales”, en *Curso de Derecho Tributario Parte Especial*, dir. Fernando Pérez Royo (Madrid: Tecnos, 2008), 939.

¹⁹ Mogrovejo, “Informe de Investigación sobre los impuestos de patente”, 13.

²⁰ Juan Martín Queralt et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (Madrid: Tecnos, 2005), 713.

²¹ Herrera Ramírez, *Patentes municipales*, 162.

que su poseedor (corsario) exhibía haciendo patente (léase demostrando), que estaba autorizado a emprender una campaña naval, para perseguir a los piratas o a embarcaciones enemigas, es decir para hacer un coso (de latín *cursum* = carrera) de persecución y saqueo de naves”.²²

Asimismo, el citado autor, indica que la patente de industria y comercio, anteriormente conocida también como actividades económicas, dentro de sus primeras manifestaciones se originó en “Europa medieval, cuando los señores feudales concedían permisos a comerciantes, artesanos y a quienes ejercían un oficio dentro de los límites territoriales de su jurisdicción, exigiendo a cambio una tasa, que era una carta patente o licencia para el ejercicio de sus actividades, inclusive las de tipo bélico.”²³

Con referencia a la historia ecuatoriana, la autora Julia Matute, concluye que existieron dos impuestos con esencia semejante a la del impuesto de patente, siendo estos: el tributo a las pulperías y el tributo de los oficios vendibles.

El tributo a las pulperías, consistía en el pago anual a cambio del permiso para instalar una pulpería, que era el puesto para vender bebidas alcohólicas y alimentos, dicho impuesto tiene relación con el impuesto de patente, pues comparte la misma esencia, incluyendo dentro de su aplicación el ejercicio de ciertas actividades, tales como: comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, es decir actividades que persiguen un fin de lucro.²⁴ La autora señala, que el impuesto a las pulperías tenía tarifa única que las personas debían cancelar; además, se menciona que en la época de dicho impuesto, no estaba contemplado la aplicación del principio de legalidad ni menos aún el principio de la capacidad contributiva, consecuentemente, no existían parámetros o criterios para establecer de manera proporcional o progresiva la tarifa.

El segundo impuesto que tenía similitudes con el actual impuesto de patente era el *tributo de los oficios vendibles*, que se caracterizaba por la obligatoriedad de cancelar cierta cantidad de dinero, a quienes aspiraban ocupar un puesto o cargo público,²⁵ con la diferencia que éste debía ser pagado una sola vez, antes de ejercer el cargo y se lo podía ejercer toda la vida. Además, este tributo fue creado conforme a los intereses de los españoles y asimismo no se contaba con regulación ni parámetros para su cobro

²² Rodrigo Machicao, “La patente municipal de actividades económicas”, 340.

²³ *Ibíd.*, 343.

²⁴ Julia M. Matute, “Evolución Histórica del Impuesto de Patente Municipal en el Ecuador. Análisis de los principios de capacidad contributiva y de legalidad” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2011), 66, <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2863/1/T1014-MDE-Matute-Evolucion.pdf>.

²⁵ *Ibíd.*

progresivo, por lo que no se tomaba en cuenta la condición económica del contribuyente, ni se consideraba el tipo de cargo que aspiraba ejercer.

Ya en la época republicana, es pertinente destacar ciertos sucesos legislativos, que engloban la evolución del impuesto de patente dentro del régimen jurídico ecuatoriano. Siguiendo con la cronología evolutiva, según el estudio de la autora Julia Matute, el impuesto de patente aparece por primera vez en el Decreto Supremo 1523 de 12 de julio de 1965, publicado en el Registro Oficial 543 de 15 de julio del mismo mes y año; posteriormente apareció en el Decreto 185, que contenía la Ley de Régimen Municipal, publicado en el Registro Oficial 680 de 31 de enero de 1966, cuya regulación constaba en los artículos 403 al 408 de dicha normativa legal.

En el año 1971, se expidió la Ley Orgánica de Régimen Municipal y la regulación del impuesto de patente se encontraba contenida en el Capítulo VIII, desde el artículo 381 al 386. Posteriormente, en el año 2005 la Ley Orgánica de Régimen Municipal fue codificada, constando su regulación en el capítulo VII, en los artículos 363 al 367. Cabe resaltar que, desde la creación formal del impuesto de patente, que data del año 1965 hasta el año 2005, se consideraba que estaban obligados a obtener la patente y por ende, el pago del impuesto, “ todos los comerciantes e industriales que operen en cada cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico” ²⁶ es decir, con un contenido más amplio que en la actualidad.

Desde el año 2010, con la entrada en vigencia del Cootad, el artículo 547 eliminó la frase “cualquier actividad de orden económico” limitándose el impuesto de patente a la realización de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales”, ejercidas dentro de la circunscripción cantonal y metropolitana.

Luego, el 12 de octubre de 2016, entra en vigencia la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, en virtud de la cual, se redefine el alcance del hecho generador del impuesto de patente, al establecerse que los productores en los sectores agrícola, pecuario, acuícola, así como las plantaciones forestales, no son objeto de dicho tributo, cuestión nuclear de este trabajo que la desarrollaremos más adelante.

²⁶ *Ibíd.*, 84.

4. Estructura del impuesto de patente

En esta parte, se considera indispensable analizar la estructura del impuesto de patente, a partir de la revisión de sus elementos esenciales: sujetos, hecho generador, base imponible, tarifa, rebajas y exenciones. Asimismo, de los aspectos de gestión relativos a la determinación y pago del tributo. Elementos que constan regulados en el Cootad y de manera reglamentaria en ordenanzas municipales, en este caso concreto, en las ordenanzas de los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe.

4.1. Sujetos

Juan José Perulles, manifiesta que dentro de la obligación tributaria, se puede reconocer fácilmente el acreedor de la obligación pecuniaria y el sujeto pasivo deudor.²⁷

Sobre la obligación tributaria, el artículo 15 del Código Tributario ecuatoriano, establece que se trata del “vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos; en virtud del cual, debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”.²⁸

Por su parte, Jorge Herrera, manifiesta que al estar en presencia de una relación de obligación, existen dos sujetos, por una parte el sujeto activo que la ley le ha otorgado facultades o poderes para exigir el pago, y por otro lado, el sujeto pasivo, que es a quien la ley establece la obligación de pagar y cumplir obligaciones.²⁹

4.1.1. Sujeto activo

Sonia Venegas, indica que el sujeto activo, es el acreedor de la obligación tributaria principal, es decir, la autoridad hacendaria, que siempre será el fisco, en cualquiera de sus versiones o los organismos fiscales autónomos.³⁰ Sobre este mismo punto, el doctrinario Blanco Ramos, manifiesta que:

²⁷ Matías Cortés, “Sujetos de la Obligación Tributaria”, *Revista de Administración Pública*, n.º 48, (1965): 11, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2115754.pdf>.

²⁸ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 15.

²⁹ Herrera Ramírez, *Patentes Municipales*, 167.

³⁰ Sonia Venegas, *Derecho Fiscal* (Ciudad de México: Oxford University Press Mexico S.A., 2010), 124.

El sujeto activo es el ente al que la Ley confiere el derecho a recibir las prestaciones pecuniarias en que se materializa el tributo y que no solo la Administración Fiscal del Estado puede ser sujeto activo, pues también son las corporaciones provinciales y locales en general, cualquier ente público distinto del Estado, pero como la condición de sujeto activo de la relación tributaria.³¹

En palabras de Jorge Herrera, refiriéndose específicamente al impuesto de patente municipal, el sujeto activo es “la municipalidad del territorio comunal; en el caso de estudio, se refiere a los municipios del territorio comunal, donde se desarrolla la profesión, industria, comercio, arte o actividad lucrativa”.³²

En nuestra legislación, el artículo 23 del Código Tributario, en consonancia con el artículo 546 del Cootad, identifican al sujeto activo, como el ente público acreedor del tributo, que en el caso de impuesto de patente municipal, es el municipio o distrito metropolitano.

En términos más instrumentales, el artículo 339 del Cootad, en concordancia con el artículo 342 del mismo cuerpo legal, prevé la creación de una unidad financiera, encargada de la recaudación de los recursos económicos y presupuesto de los gobiernos autónomos descentralizados; además, establece la posibilidad de delegar dicha recaudación, sin que esto implique la transferencia de la titularidad como sujeto activo, que ostenta el gobierno autónomo descentralizado pertinente. Determina igualmente, que se designará un tesorero, quien será el responsable de los procedimientos de ejecución coactiva, de acuerdo con el artículo 344 del Cootad.

En las ordenanzas de los gobiernos municipales de Pedro Moncayo³³ y Cayambe³⁴ que regulan la determinación, administración, control y recaudación del impuesto de patente, el sujeto activo se encuentra regulado de la siguiente manera:

³¹ Blanco Ramos, *Derecho Tributario Parte General y Legislación española* (Barcelona: Ariel, 1973), 52.

³² Herrera Ramírez, *Patentes Municipales*, 167.

³³ Ecuador, Ordenanza del GAD Municipal de Pedro Moncayo, No. 6, Registro Oficial 384, Suplemento, 27 de noviembre de 2014, reformada mediante Ordenanza No. 114-2018, Registro Oficial 634, Edición Especial, 21 de noviembre de 2018.

³⁴ Ecuador, Ordenanza del GAD Municipal de Cayambe No. 2, Registro Oficial 3, 24 de julio de 2019.

Tabla 1
Sujeto activo

Ordenanza del GAD municipal de Pedro Moncayo	Ordenanza del GAD municipal de Cayambe
Art. 2.- SUJETO ACTIVO.- El sujeto activo del Impuesto de Patente es el Gobierno Autónomo Descentralizado del Cantón Pedro Moncayo, quien ejerce su potestad impositiva a través de sus órganos competentes.	Art. 3.- SUJETO ACTIVO.- Es el ente público acreedor del tributo, consecuentemente, el sujeto activo de estos impuestos es el GADIP Municipio de Cayambe. La determinación, administración, recaudación y control de estos tributos, les corresponde ejercer a las Direcciones Financiera y Avalúos y Catastros, a través de las Jefaturas de Rentas, Tesorería, Coactivas, Comisaría y Policía Municipal respectivamente, de acuerdo a las normas legales vigentes.

Fuente: Ecuador, Ordenanza del GAD municipal de Pedro Moncayo, No. 6, Registro Oficial 384, Suplemento, 27 de noviembre de 2014, reformada mediante Ordenanza No. 114-2018, Registro Oficial 634, Edición Especial, 21 de noviembre de 2018; Ecuador, Ordenanza del GAD municipal de Cayambe No. 2, Registro Oficial 3, 24 de julio de 2019.

Elaboración propia

Como se puede observar, en cada una de sus ordenanzas, el sujeto activo se encuentra claramente regulado, indicando que, el gobierno autónomo descentralizado es el acreedor del impuesto de patente municipal y que puede ejercer su potestad impositiva frente a los sujetos pasivos.

4.1.2. Sujeto pasivo

El autor Harold Parra, manifiesta que “es sujeto pasivo la persona obligada a cumplir con el deber tributario y adentrándonos en el impuesto de industria y comercio sobre los sujetos pasivos del mismo, son sujetos pasivos en principio todas las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho que ejecuten las actividades gravadas en una determinada jurisdicción municipal”.³⁵

Matías Cortés, al referirse al sujeto pasivo indica que, es aquel que realiza el hecho imponible; sin embargo, manifiesta que dicha definición es muy sencilla, pues existen supuestos que los denomina extraordinarios, tales como:

1. Los casos en los que los realizadores del presupuesto de hecho, no quedan obligados a cumplir la obligación tributaria, porque una norma jurídica los ha declarado exentos (exenciones subjetivas).
2. Aquellos casos en que el sujeto realizador del presupuesto de hecho, no es el deudor del tributo, porque no tiene capacidad jurídica para obligarse, quedando obligados los

³⁵ Harold Parra, *El Impuesto de Industria y Comercio* (Bogotá: Temis, S.A., 2004), 27.

sujetos con capacidad jurídica que lo componen (entes colectivos de provistos de personalidad jurídica)

3. Aquellos otros en los que la deuda se transmite del obligado a otros sujetos;
4. Cuando la Ley extiende la obligación del cumplimiento de la presentación tributaria a otros sujetos, bien en calidad de deudores solidarios, bien subsidiarios (responsables).
5. Aquellos en los que el obligado al pago es un sujeto que se pone en lugar del realizador del presupuesto de hecho (sustitutos).³⁶

En nuestra legislación, el sujeto pasivo de acuerdo con el artículo 24 del Código Tributario es “la persona natural o jurídica que, según la ley está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable”,³⁷ es así que de conformidad con el artículo 547 del Cootad, los sujetos pasivos del impuesto de patente son las “personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias o profesionales”,³⁸ dentro de un determinado cantón o distrito metropolitano.

En este marco, queda sentado que para determinar si un administrado es sujeto pasivo o no del impuesto de patente, es fundamental establecer la relación con el hecho generador, es decir, verificar si las actividades realizadas por el contribuyente, se encuentran dentro de las actividades anteriormente mencionadas.

En las ordenanzas, objeto de estudio, de Pedro Moncayo y Cayambe, el sujeto pasivo se encuentra regulado de la siguiente manera:

Tabla 2
Sujeto pasivo

Ordenanza del GAD municipal de Pedro Moncayo	Ordenanza del GAD municipal de Cayambe
Art. 3.- SUJETO PASIVO.- Están obligados a obtener la patente y por ende, el pago anual del impuesto, las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en el Cantón Pedro Moncayo, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales.	Art. 4.- SUJETO PASIVO.- Es la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. 4.1 Impuesto de Patentes Municipales: Están obligados(as) a obtener la patente y, por ende, el pago anual del impuesto, las personas naturales, jurídicas civiles o mercantiles y sociedades de hecho, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la jurisdicción del cantón, que ejerzan todo tipo de actividades económicas , comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales [...]

Fuente: Ecuador, Ordenanza del GAD municipal de Pedro Moncayo, No. 6, Registro Oficial 384, Suplemento, 27 de noviembre de 2014, reformada mediante Ordenanza No. 114-2018, Registro

³⁶ Cortés, “Sujetos de la Obligación Tributaria”, 16.

³⁷ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 24.

³⁸ Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010, art. 547.

Oficial 634, Edición Especial, 21 de noviembre de 2018; Ecuador, Ordenanza del GAD municipal de Cayambe No. 2, Registro Oficial 3, 24 de julio de 2019.

Elaboración propia

En principio, ambas ordenanzas coinciden en la regulación del sujeto pasivo, pues sus respectivos textos se basan en lo que establece el artículo 547 del Cootad; sin embargo, podemos apreciar que la Ordenanza del GAD municipal de Cayambe, al referirse a las actividades incluye la palabra “económicas”, a pesar de que, con la derogación de la Ley Orgánica de Régimen Municipal del año 2005, y con la entrada en vigencia del Cootad, desde el año 2010, se eliminó la frase “cualquier actividad de orden económico”. Por otra parte, resaltamos que la mencionada ordenanza, al referirse al ejercicio de las actividades no utiliza la palabra “permanente”; sin embargo, sí consta en el artículo que regula el hecho generador, que se expondrá más adelante.

4.2. Hecho generador

El autor Mauricio Marín Elizalde, define al hecho generador como “el supuesto de hecho que por ser indicativo de capacidad económica, ha sido seleccionado por el legislador para vincular a su realización el nacimiento de una obligación de pago de un tributo”.³⁹

Adicionalmente, el autor Harold Parra, indica que “es la manifestación económica del hecho generador descrito por la ley sustancial, como parte del elemento verdadero de la obligación tributaria; y es fácil su verificación ya que por la realización del hecho generador es imputable a determinado sujeto, causando materialmente la obligación”.⁴⁰

El artículo 16 del Código Tributario, define al hecho generador como “el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.⁴¹ En ese mismo orden, el artículo 18 del citado cuerpo legal, señala que, el nacimiento de la obligación tributaria se produce cuando se configura el hecho generador. Por ende, se puede decir que, a partir de la configuración del hecho generador, surge una obligación tributaria y consecuentemente, nace la relación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

Para estudiar a fondo el hecho generador, se debe analizar los elementos que conforman su estructura, para lo cual, nos basaremos en el artículo de Irene Rovira Ferrer,

³⁹ Mauricio Marín Elizalde, *Curso de Derecho Fiscal* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007), 414.

⁴⁰ Parra, *El impuesto de Industria y Comercio*, 9.

⁴¹ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 15.

denominado *El hecho imponible*. Por una parte, su *elemento subjetivo* del hecho generador de un tributo es “aquel que se refiere a la persona o personas protagonistas de las circunstancias descritas en el mismo, por lo que dicho elemento normalmente predeterminará el obligado o los obligados principales del tributo”.⁴²

En cuanto al *elemento objetivo* del hecho imponible, se lo define como “el supuesto previsto por la normativa, cuya materialización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal: el pago de la cuota tributaria”.⁴³ Dentro del elemento objetivo, se encuentran contemplados tres aspectos: material, espacial, temporal y cuantitativo. El *aspecto material* consiste en “los hechos, las circunstancias o las situaciones cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.⁴⁴ En tanto, el *aspecto espacial* se refiere al “lugar donde se produce o realiza el hecho imponible, lo cual es de suma relevancia a la hora de determinar, si queda sujeto a la eficiencia de la ley que estableció el correspondiente tributo, en caso de que existan leyes que lo prevean, al ente público con competencia para poderlo exigir”.⁴⁵ Es así que, el aspecto espacial es fundamental para establecer de manera clara, si algún ente público tiene competencia para reclamar su exigencia. En cuanto al *aspecto temporal* del hecho generador, se refiere a “la dimensión de tiempo en la que tiene lugar la materialización de los presupuestos gravados por el tributo, es decir como el periodo durante el cual los actos o circunstancias previstas en el hecho imponible se realizan de forma íntegra”.⁴⁶ Y finalmente, su *aspecto cuantitativo*, se refiere a la “cantidad o medida en la que se realiza, es decir, su cuantía, su volumen o su intensidad”.⁴⁷

Una vez hecha la precisión de los elementos del hecho generador, aplicado al impuesto de patente, sostenemos lo siguiente: En cuanto al elemento subjetivo son “las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento dentro de una jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan, permanentemente, actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales”,⁴⁸ que se encuentran obligados al pago de dicho impuesto.

⁴² Irene Rovira, “El hecho imponible”, *Universitat Oberta de Catalunya*, accedido 5 de enero del 2019, No.19.
http://openaccess.uoc.edu/webapps/o2/bitstream/10609/62505/4/Los%20elementos%20del%20tributo_M%20C3%B3dulo%201_El%20hecho%20imponible.pdf.

⁴³ *Ibíd.*, 21.

⁴⁴ *Ibíd.*, 23.

⁴⁵ *Ibíd.*, 25.

⁴⁶ *Ibíd.*, 26.

⁴⁷ *Ibíd.*, 27.

⁴⁸ Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010, art. 547.

Dentro del elemento objetivo, en cuanto a su aspecto material, el artículo 547 del Cootad, establece de manera taxativa, el ejercicio de las actividades que se encuentran sujetas al pago de impuesto de patente municipal, que detallo a continuación, conjuntamente, con una breve definición de cada una:

- a) *Actividad comercial*: es una actividad económica, que consiste en la compra y venta de mercancías o bienes. Se refiere a todo lo inherente a la comercialización, mercadeo y marketing.⁴⁹
- b) *Actividad industrial*: es la transformación continua y a gran escala de materias primas en productos para el consumo intermedio o final.⁵⁰
- c) *Actividad financiera*: conjunto de operaciones que se efectúan en el mercado de oferentes y demandantes de recursos financieros, en las cuales se incluyen operaciones para la formación del mercado de dinero y de capitales.⁵¹
- d) *Actividad inmobiliaria*: compra, venta, alquiler, prestación de otros servicios de las propiedades inmobiliarias, tasación de las propiedades inmobiliarias.⁵²
- e) *Actividad profesional*: dedicados a una disciplina científica, práctica profesional o esfera técnica.⁵³

En relación con el aspecto espacial del hecho generador, cabe señalar que el ejercicio de la actividad económica, puede realizarse en circunscripciones territoriales de uno o más cantones; por tanto, si la actividad económica se genera en más de un cantón o distrito metropolitano, cada gobierno municipal o metropolitano, en el que ejercite su actividad económica es sujeto activo del tributo. Finalmente, en cuanto al aspecto cuantitativo, el importe del impuesto de patente, resulta de la aplicación tarifaria prevista por cada uno de los municipios o distritos metropolitanos, mediante ordenanza, dentro de los límites definidos por el Cootad, como ley de la materia. Tarifas que se aplican sobre la base imponible, que en el impuesto analizado refiere al patrimonio relacionado con la actividad económica.

⁴⁹ Pedro Blas Jiménez, *Diccionario de Administración y Finanzas* (Bloomington: Palilibrio LLC, 2014), 33.

⁵⁰ Heriberto Escobar Gallo, *Diccionario Económico Financiero* (Medellín: Sello Editorial Universidad de Medellín, 2014), 12.

⁵¹ Blas Jiménez, *Diccionario de Administración y Finanzas*, 34.

⁵² Ecuador Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, *Clasificación Nacional de Actividades CIUU4* (Quito: Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, 2012), 163, <https://aplicaciones2.ecuadorencifras.gob.ec/SIN/descargas/ciiu.pdf>.

⁵³ *Ibíd.*, 221.

En las ordenanzas, objeto de estudio, el hecho generador se encuentra regulado de la siguiente manera:

Tabla 3
Hecho generador

Ordenanza del GAD municipal de Pedro Moncayo	Ordenanza del GAD municipal de Cayambe
<p>Art. 15.- HECHO GENERADOR.-</p> <p>1.- El hecho generador del impuesto de Patente, es el impuesto anual obligatorio para ejercer cualquier actividad económica permanente, sean éstas de carácter comercial, de servicios, transportes, industrial, producción, financiero o de cualquier orden económico que realicen las personas naturales, jurídicas, sociedades civiles y de hecho, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la jurisdicción del cantón Pedro Moncayo.</p> <p>2.- El impuesto será exigible a partir del primer día laborable del siguiente año.</p> <p>3.- El ejercicio impositivo del Impuesto de Patente es anual y comprende el lapso que va del 1 de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad económica se inicie en fecha posterior al 1 de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año. El Impuesto de Patente será de carácter declarativo para las personas jurídicas y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad. Esta declaración corresponde al ejercicio impositivo correspondiente al cual se desarrolló la actividad económica.</p> <p>4.- Para la aplicación del Impuesto de Patente se considera actividades profesionales aquellas realizadas por personas naturales en libre ejercicio o sin relación de dependencia.</p> <p>5.- Para la aplicación del Impuesto de Patente se consideran actividades permanentes de Actividades Económicas el que supere un periodo de seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario. Para su obtención, los sujetos pasivos deberán inscribirse en el Registro correspondiente del GAD Municipal de Pedro Moncayo pagar el impuesto de patente, de acuerdo a la presente ordenanza. Toda actividad económica inicia desde la fecha del Registro Único de Contribuyentes - RUC.</p>	<p>Art. 2.- HECHO GENERADOR.-</p> <p>Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.</p> <p>2.1 Impuesto de Patentes Municipales: Es el tributo aplicado al ejercicio permanente y habitual de las actividades económicas, comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales realizadas en el cantón Cayambe.</p>

Fuente: Ecuador, Ordenanza del GAD municipal de Pedro Moncayo, No. 6, Registro Oficial 384, Suplemento, 27 de noviembre de 2014, reformada mediante Ordenanza No. 114-2018, Registro Oficial 634, Edición Especial, 21 de noviembre de 2018; Ecuador, Ordenanza del GAD Municipal de Cayambe No. 2, Registro Oficial 3, 24 de julio de 2019.

Elaboración propia

De la revisión de los artículos mencionados, se constata que ambas ordenanzas cumplen con el elemento objetivo del hecho generador, en los aspectos material y espacial; sin embargo, se aprecia que la ordenanza del GAD municipal de Pedro Moncayo, regula al hecho generador de una manera más extensa, al señalar de manera general a las actividades económicas, añadiendo dos actividades adicionales: la de servicios y la de transporte; y, en cuanto al elemento objetivo, cumple con el aspecto

temporal, pues aclara que las actividades se consideran permanentes, cuando superan un período de seis meses consecutivos, o no, en un mismo año calendario. En cuanto al aspecto cuantitativo, este punto, también hace parte de la regulación consignada en el hecho generador del impuesto.

Hemos de insistir, que de la lectura del normativa citada, perteneciente al GAD municipal de Pedro Moncayo, se ha identificado que, a pesar de basarse en el artículo 547 del Cootad, incluye la frase “de cualquier orden económico”, cuestión que va más allá de la disposición legal, sobre el hecho generador contenida en el Cootad, vigente desde octubre de 2010 que eliminó la frase “cualquier actividad de orden económico”, acotando, más bien, el gravamen a las actividades de orden comercial, industrial, financiero, inmobiliario y profesional; por lo que, se podría decir que se estaría contraviniendo lo dispuesto en la ley, al indicarse en la referida normativa local, que está sujeta al pago del impuesto de patente, cualquier actividad económica.

4.3. Base imponible

Sobre la base imponible, Jorge Herrera, señala que es “la expresión en cantidad de dinero del hecho gravado, a fin de aplicar la tasa y determinar la patente a pagar”.⁵⁴ Según el autor, la regla general, es que la base imponible para calcular la patente municipal, es el capital propio destinado a la actividad gravada. En su análisis, indica que existen dos conceptos: por una parte, el capital propio; y, por otra, la destinación a la actividad gravada.

En cuanto al capital propio, se refiere al que pertenece al sujeto pasivo de la patente que, a su vez, puede ser una persona natural o una persona jurídica. Y la destinación a la actividad gravada, se debe distinguir entre los bienes del capital propio y deducir todo aquello destinado al desarrollo de actividades, que no se encuentren afectadas por la patente municipal.⁵⁵

Por su parte, el autor Calvo Ortega, indica que “La base imponible es la cuantificación individual de la capacidad económica. El hecho imponible concreta una capacidad económica general y abstracta y la base imponible la individualiza y la

⁵⁴ Herrera Ramírez, *Patentes Municipales*, 167.

⁵⁵ *Ibíd.*, 197.

cuantifica para los contribuyentes en particular, más concretamente la base imponible es la magnitud determinada de capacidad económica que se somete a gravamen”.⁵⁶

Ahora bien, en nuestra legislación local, el artículo 548 del Cootad, señala que, el concejo municipal o metropolitano, “mediante ordenanza establecerá la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón.”⁵⁷ Es decir, se establece como base imponible, el patrimonio relacionado con la actividad económica gravada. Patrimonio que, contablemente, consiste en la diferencia de activos totales menos pasivos totales. En este punto, adicionalmente, el artículo 37 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, haciendo mención a la obligatoriedad de llevar contabilidad para personas naturales y sucesiones indivisas, en tanto, perciban ingresos gravados con el impuesto a la renta y que superen los montos allí establecidos en capital propio, ingresos, costos y gastos; aclara que, capital propio es la totalidad de los activos menos pasivos que posea el contribuyente, relacionados con la generación de ingresos.

Habrá también que señalar que, en algunos casos los gobiernos municipales o metropolitanos, mediante ordenanza, han modulado la regulación referida a la base imponible del impuesto, esto es, sobre el patrimonio, con la consideración de deducciones no previstas en la ley. Estas variaciones aun cuando tienen un propósito de aliviar la carga fiscal en los primeros años del emprendimiento,⁵⁸ no proceden de la ley y, por ende,

⁵⁶ Rafael Calvo Ortega, *Curso de Derecho Tributario* (España: Aranzadi S.A., 2006), 186.

⁵⁷ Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010, art. 548.

⁵⁸ En el caso del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, publicado en el Registro Oficial 902, Edición Especial, tomo IV, 7 de mayo de 2019, la regulación de la base imponible del impuesto de patente, se encuentra previsto en el Art. III 5.122 y establece lo siguiente:

Art. III.5.122.- Base imponible y deducciones.- La base imponible del Impuesto de Patente es el patrimonio neto del sujeto pasivo. Se entiende por patrimonio neto la diferencia entre el total de activos y total de pasivos, establecidos con base en los registros públicos.

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 con base en el patrimonio neto promedio aplicable a la Actividad Económica de la que se trate. Con este 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-.

Las personas naturales o jurídicas que a partir de la vigencia del presente Capítulo, se asentaren 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.

Cuando un sujeto pasivo del Impuesto de Patente, realizare actividades económicas en más de un cantón, la determinación de la base imponible correspondiente al Cantón Quito, se determinará por los ingresos obtenidos en dicho cantón.

pueden llegar a acusar vulneración del principio de reserva de ley, cuando se trata de regular elementos esenciales del impuesto.

En las ordenanzas, objeto de estudio, la base imponible se encuentra regulada de la siguiente manera:

Tabla 4
Base imponible

Ordenanza del GAD municipal de Pedro Moncayo	Ordenanza del GAD municipal de Cayambe
<p>Art. 16.- BASE IMPONIBLE.- Para establecer la base imponible sobre la que se aplicará la tarifa del impuesto a la Patente, se considerará:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Para actividades nuevas, el patrimonio, será el inicial o de apertura de la actividad económica. 2. Para actividades ya establecidas, el cálculo de la base imponible del impuesto será el patrimonio con el que cuenta al 31 de diciembre del ejercicio fiscal anterior. Para aplicación de la presente ordenanza, se entiende por Patrimonio la diferencia entre el valor total de activos y el total de pasivos <p>Personas Naturales no obligadas a llevar contabilidad La base imponible del impuesto de patente, se obtendrá en base al patrimonio aplicable a la actividad económica de la que se trate, la misma que se determinará de la declaración proporcionada por el sujeto pasivo establecido por el GAD Municipal, y si el caso lo amerita en forma presuntiva. Los documentos que justifican el pasivo deberán ser entregados así:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Detalle de deudas a proveedores en forma impresa y digital más las copias de las facturas que sustentan la información, RUC, Proveedor, Fecha, No. Factura Autorización, Valor, Teléfono - Tablas de amortización de préstamos. - Otros documentos públicos que demuestren la existencia de estos pasivos. <p>Personas naturales obligadas a llevar contabilidad, personas jurídicas y sociedades La base imponible del impuesto de patente, se determinará de acuerdo al patrimonio declarado al Servicio de Rentas Internas - SRI en el formulario de Impuesto a la Renta y/o la Superintendencia de Compañías o de Bancos, en plazos establecidos en esta ordenanza. Los sujetos pasivos que realicen actividades en más de un cantón presentarán la declaración del impuesto en el cantón en donde tengan su domicilio principal, especificando el porcentaje de los ingresos</p>	<p>Art. 11.- BASE IMPONIBLE.</p> <p>11.1 Impuesto de Patente Municipal.- La base imponible para la determinación de este impuesto, será el patrimonio indicado en el formulario, el mismo que estará sujeto a verificación del personal de Jefatura de Rentas y a los valores del impuesto establecido en la tabla de mínimos y máximos del impuesto de patentes:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Para las actividades ya establecidas no obligadas a llevar contabilidad, la base imponible para el cálculo del impuesto será el patrimonio que conste en su declaración anual sujeto a verificación de la o el inspector de patentes, con el que hayan operado entre el 1 de enero al 31 de diciembre del año calendario anterior. b) Para los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, se entenderá por patrimonio, los valores que configuran el total del activo menos el pasivo total del balance general dentro del periodo 1 de enero al 31 de diciembre del año anterior al que corresponde cancelar el tributo; y, c) Para las actividades nuevas que ejerzan las personas jurídicas, el patrimonio será el que se refleje en su escritura de constitución, estado de situación financiera inicial y en la proporción que corresponda al cantón; y para las personas naturales, el patrimonio será el inicial o de apertura. <p>[...]</p>

De la revisión del artículo citado, se puede constatar que la regulación de la base imponible es extensiva y puede vulnerar el principio de reserva de ley, pues establece una determinación presuntiva para aquellas personas naturales no obligadas a llevar contabilidad. Cabe señalar que la determinación presuntiva únicamente aplica cuando no existen todos los parámetros para una determinación directa; sin embargo, al tratarse de tributos con cuantías pequeñas en la mayoría de los casos, la Administración Tributaria debe optimizar el tiempo de sus funcionarios y por ello se opta por cantidades fijas.

Por otra parte, la ordenanza señala que para aquellas personas naturales o jurídicas que establezcan sus actividades a partir de la vigencia de dicha regulación, podrán deducirse de la base imponible del impuesto, el monto de activos que inviertan en sus actividades, lo cual implica una deducción adicional no prevista en la Ley, pero que seguramente no será objeto de cuestionamiento porque busca incentivar la actividad económica fuera de los centros urbanos de los cantones.

<p>obtenidos en cada uno de los cantones en donde tengan sus sucursales, y deberán justificar el porcentaje de ingresos anuales obtenidos en cada uno de los cantones y en base a dichos porcentajes se determinará el valor del impuesto que corresponde a cada Municipio. Cuando la base imponible del impuesto a la patente sea negativa, la base imponible a considerarse será la del año inmediato anterior.</p>	
---	--

Fuente: Ecuador, Ordenanza del GAD municipal de Pedro Moncayo, No. 6, Registro Oficial 384, Suplemento, 27 de noviembre de 2014, reformada mediante Ordenanza No. 114-2018, Registro Oficial 634, Edición Especial, 21 de noviembre de 2018; Ecuador, Ordenanza del GAD municipal de Cayambe No. 2, Registro Oficial 3, 24 de julio de 2019.

Elaboración propia

De los artículos citados, de ambas ordenanzas, se destaca que, para calcular la base imponible, se basa en el valor del patrimonio del sujeto pasivo, como bien lo aclara la ordenanza de Pedro Moncayo. Ambas normas, hacen una distinción cuando se trate actividades nuevas y consideran que el patrimonio será el inicial o de apertura de la actividad económica y cuando se trate de actividades ya establecidas, su base imponible será el patrimonio con el que cuenta, al 31 de diciembre del ejercicio fiscal anterior.

Cabe resaltar que, la Ordenanza del GAD municipal de Pedro Moncayo, regula la posibilidad, que la base imponible del impuesto a la patente sea negativa, ante tal caso, se indica que la base imponible, será la del año inmediato anterior, frente a tal regulación, consideramos que tal disposición es ilegal y arbitraria, pues, si la base imponible es negativa, simplemente no debería ser considerada para determinar el impuesto de patente. Al utilizarse la base imponible del año anterior, se está atentando contra la realidad económica y capacidad contributiva, pues, la obligación tributaria que se recaudaría, no guarda relación con el ejercicio económico anual pertinente.

4.4. Tarifa

En relación con la tarifa del impuesto de patente, se establece como tarifa mínima, la cantidad de diez dólares y como máxima la cantidad de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América, según lo indicado en el artículo 548, segundo inciso del Cootad, y en ese margen, cada gobierno local, a través del respectivo concejo municipal o metropolitano, establecerá el cuadro tarifario para la obtención del monto del tributo.

A pesar de que, en el Cootad se han establecido los parámetros legales y límites de la cuantía, existe la posibilidad que se cometa un error al imponer un valor desproporcionado, por tanto, las municipalidades, al regular las tarifas del impuesto de patente mediante ordenanza, deberán fijar de manera objetiva, los rangos de patrimonio

para la aplicación de la tarifa, en función del principio de capacidad contributiva y de realidad económica, en concordancia con los intereses y objetivos de los entes locales.

Vale también indicar que, una vez aplicada la tarifa a la base imponible, sobre el valor resultante, podrá aplicarse una reducción de la mitad del impuesto, conforme el artículo 549 del Cootad, el cual establece que, cuando se demuestre que el negocio ha sufrido pérdidas, “la reducción será hasta de la tercera parte, si se demostrare un descenso en la utilidad de más del cincuenta por ciento en relación con el promedio obtenido en los tres años inmediatos anteriores.”⁵⁹

En las ordenanzas, objeto de estudio, las tarifas se encuentran reguladas de la siguiente manera:

Tabla 5
Tarifa

Ordenanza del GAD municipal de Pedro Moncayo	Ordenanza del GAD municipal de Cayambe
Art. 18.- TARIFA DE LA PATENTE ANUAL.- La tarifa del impuesto anual de patente se establecerá en función del patrimonio de los sujetos pasivos, de conformidad con el segundo inciso del artículo 548 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, no podrá ser menor a USD \$10,00 ni mayor a USD \$25.000,00 y será el valor que resulte de la aplicación de la ordenanza emitida por el Concejo, para el efecto, se establecerá la tarifa del impuesto anual, en función del patrimonio de los sujetos pasivos de éste impuesto.	Art. 12.- TARIFAS Y DETERMINACION DE LOS IMPUESTOS. 12.1 Impuesto de Patente Municipal: Se calculará el 1% en todas las actividades económicas con respecto a la base imponible y de conformidad con el artículo 548 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, no podrá ser menor a USD 10,00 ni mayor a USD 25.000,00. La tarifa del impuesto para el sector del transporte, de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, será conforme a la siguiente tabla: BASE IMPONIBLE TARIFA Desde 0.001 hasta 20000.00 USD (transporte liviano) 15 USD Desde 20.001.00 USD en adelante (transporte de carga pesada) 20 USD

Fuente: Ecuador, Ordenanza del GAD municipal de Pedro Moncayo, No. 6, Registro Oficial 384, Suplemento, 27 de noviembre de 2014, reformada mediante Ordenanza No. 114-2018, Registro Oficial 634, Edición Especial, 21 de noviembre de 2018; Ecuador, Ordenanza del GAD municipal de Cayambe No. 2, Registro Oficial 3, 24 de julio de 2019.

Elaboración propia

Los artículos citados de ambas ordenanzas, coinciden con el texto del artículo 548 del Cootad. Sin embargo, hacemos notar que en la ordenanza de Cayambe, se establece como tarifa general, el 1 % a todas las actividades económicas y únicamente, hace una distinción en la tarifa del impuesto de patente, enfocado al sector de transporte, en la cual la tarifa más alta son veinte dólares de los Estados Unidos de América. Como se observa, esta ordenanza desconoce la aplicación del principio constitucional de progresividad, en la cuantificación de dicho impuesto, de manera tal que, quienes tengan mayor patrimonio, paguen una mayor tarifa; y establece un tratamiento mucho más favorable para los

⁵⁹ Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010, art. 549.

transportistas, lo cual, atenta contra los principios de igualdad y generalidad. Mientras que, en el caso de Pedro Moncayo, se establecerá una tarifa anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos. Mediante Ordenanza No. 114-2018,⁶⁰ el Consejo Municipal del Cantón Pedro Moncayo, reformó el artículo 18 de la ordenanza, que reglamenta el impuesto de patente e introdujo el respectivo tarifario.

4.5. Declaración y pago

De acuerdo con el artículo 88 del Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria “se efectuará por cualquiera de los siguientes sistemas: 1. Por declaración del sujeto pasivo. 2. Por actuación de la administración tributaria. 3. De modo mixto.”⁶¹

En ese sentido, cada gobierno municipal o gobierno metropolitano, a través de ordenanza, podrá establecer el modo o sistema de determinación del impuesto de patente. En la mayoría de casos, la determinación ha operado atendiendo el primer sistema de los ya citados, esto es, por declaración del sujeto pasivo.

El artículo 89 del Código Tributario, prevé que la determinación por el sujeto pasivo:

se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la Ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero, se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.⁶²

Las ordenanzas de cada gobierno municipal o gobierno metropolitano establecen el modo de determinación y el plazo para el pago del impuesto, en concordancia con el artículo 548 del Cootad, el cual establece que:

Para ejercer una actividad comercial, industrial o financiera, se deberá obtener una patente anual, previa inscripción en el registro que mantendrá, para estos efectos, cada municipalidad. Dicha patente que se la deberá obtener dentro de los treinta días siguientes,

⁶⁰ Ecuador, Ordenanza del GAD Municipal de Pedro Moncayo, No. 114-2018, Registro Oficial 634, Edición Especial, 21 de noviembre de 2018.

⁶¹ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 88.

⁶² *Ibíd.*, art.89.

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.⁶³

Habría que aclarar, tal como lo manifiesta el autor Mogrovejo, que la disposición legal antes referida, ha generado confusión sobre la naturaleza de este instituto. En la forma como se encuentra configurada la patente, en el régimen tributario local, queda claramente advertida su condición de impuesto y no de permiso que habilite el ejercicio de una actividad productiva. En este sentido, la inscripción en el registro municipal de actividades económicas, se la debe entender como parte de la gestión del impuesto.

En el caso de los dos gobiernos municipales analizados, el modo de determinación adoptado, ha sido el de declaración a cargo del sujeto pasivo, conforme se aprecia a continuación:

Tabla 6
Declaración y pago

Ordenanza del GAD municipal de Pedro Moncayo	Ordenanza del GAD municipal de Cayambe
<p>Art. 9.- PLAZO PARA DECLARAR Y PAGAR.- La declaración anual del Impuesto de Patente se presentará y se pagará en los siguientes plazos:</p> <p>1. Patente por primera vez.- La patente se la deberá obtener dentro de los treinta (30) días siguientes al final del mes en el que se inicia las actividades económicas.</p> <p>2. Patente por renovación.- Las fechas de renovación se realizarán de acuerdo a lo siguiente:</p> <p>Fechas de vencimiento de Personas Naturales NO Obligados a llevar Contabilidad Noveno Dígito de la Cédula 1 2 3 4 5 6 7 8 9 0</p> <p>Fecha límite de declaración mes de MAYO 10 12 14 16 18 20 22 24 26 28</p> <p>Fechas de vencimiento de Personas Naturales, Jurídicas o Sociedades Obligadas a llevar Contabilidad Noveno Dígito del RUC 1 2 3 4 5 6 7 8 9 0</p> <p>Fecha límite de declaración mes de JUNIO 10 12 14 16 18 20 22 24 26 28</p> <p>El incumplimiento de esta norma se sancionará con una multa del uno por ciento (1 %) del impuesto a pagar por mes o fracción del mes de retraso, sin perjuicio de los intereses previstos en el Código Tributario.</p> <p>Los sujetos pasivos exentos del pago del impuesto, que obtengan la Patente tardíamente, serán sancionados con una multa equivalente al cinco (5) por ciento del salario básico unificado.</p>	<p>Art. 11.- Plazo para declarar, obtener y pagar los impuestos.</p> <p>1. Sujetos pasivos no obligados a llevar contabilidad.- El plazo para la obtención y pago del impuesto de patente municipal para nuevas actividades económicas, será dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en que se inicie la actividad económica; y, Para quienes estén ejerciendo actividad el plazo se vence en el mes de julio del ejercicio fiscal vigente.</p> <p>De conformidad a lo dispuesto en el artículo 12 del Código Tributario, en el caso de que los plazos o términos vencieren en fines de semana o días de descanso obligatorio, se diferirán al primer día hábil siguiente.</p> <p>2. SUJETOS PASIVOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD.- El plazo para la obtención y pago del impuesto de patente municipal para nuevas actividades económicas, será dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en que se inicie la actividad económica; y, Para quienes estén ejerciendo actividad económica, deberán realizar su declaración y pago conjuntamente con el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, será treinta días después de la terminación del plazo de entrega de la Declaración al Servicio de Rentas Internas en concordancia al artículo 555 del Cootad.</p> <p>De conformidad a lo dispuesto en el artículo 12 del Código Tributario, en el caso de que los plazos o términos vencieren en fines de semana o días de descanso obligatorio, se diferirán al primer día hábil siguiente.</p>

Fuente: Ecuador, Ordenanza del GAD municipal de Pedro Moncayo, No. 6, Registro Oficial 384, Suplemento, 27 de noviembre de 2014, reformada mediante Ordenanza No. 114-2018, Registro Oficial 634, Edición Especial, 21 de noviembre de 2018; Ecuador, Ordenanza del GAD municipal de Cayambe No. 2, Registro Oficial 3, 24 de julio de 2019.

Elaboración propia

⁶³ Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010, art. 548.

De la revisión efectuada, se puede identificar que ambas ordenanzas, establecen que el pago de impuesto de patente para las nuevas actividades económicas, se debe realizar dentro de los treinta primeros días, al final de cada mes, contados a partir del inicio de la actividad económica. En el caso de renovación, la fecha límite de declaración es en el mes de mayo, para el GAD municipal de Pedro Moncayo y en el caso del GAD municipal de Cayambe, será en el mes de julio.

La ordenanza del cantón Pedro Moncayo, establece una sanción del 1 % del impuesto, por cada mes o fracción de mes de retraso, en la falta de inscripción oportuna en el registro de actividades económicas; además, sanciona con el 5 % del salario básico unificado, a aquellos sujetos pasivos que se encuentran exentos del pago del impuesto, pero que, igualmente están obligados a obtener la patente. A la luz de este planteamiento, reafirmamos que la obtención de la patente, implica inicialmente la inscripción en el registro de actividades económicas (gravadas y no gravadas), que lleva cada gobierno municipal, y que la falta del cumplimiento de ese deber formal conlleva dichas sanciones. Se trata de un mecanismo de control en la gestión del impuesto, que empieza con el censo de la actividad económica, para la posterior determinación y liquidación impositiva en los casos en que opere el gravamen.

4.6. El impuesto de patente y el 1.5 por mil sobre los activos totales

Para finalizar el presente capítulo, consideramos importante realizar un análisis comparativo, entre el impuesto de patente y el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, sin perjuicio de que no sea un tema directo sobre la materia del presente trabajo de investigación.

Al respecto, nos permitimos señalar que, si bien la expedición del Cootad tenía como finalidad integrar la normativa de los gobiernos autónomos descentralizados, como un mecanismo para evitar la dispersión de normas jurídicas y contribuir con la creación racional y complementada al ordenamiento jurídico, este cuerpo normativo no ha cumplido con el objetivo de simplificación y eficiencia del sistema tributario municipal, sino que se ha limitado a incluir en un solo cuerpo legal, a todos los tributos municipales creados con anterioridad al Cootad, en varios cuerpos legales, sin considerar que estos tributos pueden referirse a una misma expresión de capacidad contributiva, tal como ocurre entre el impuesto de patente regulado en los artículos 546 al 551 del Cootad y el

impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, previstos en los artículos 552 al 555 del mencionado cuerpo normativo.⁶⁴

La estructura del impuesto de patente, ya fue previamente analizada a lo largo de este capítulo y ahora nos compete estudiar el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, para comparar sus elementos y determinar la existencia o no de una eventual doble imposición.

De acuerdo con el artículo 552 del Cootad, el sujeto activo del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales son “las municipalidades y distritos metropolitanos, en donde tenga domicilio o sucursales los comerciantes, industriales, financieros, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico.”⁶⁵ Por su parte, el artículo 553 del citado cuerpo normativo, señala que los sujetos pasivos son “las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en una jurisdicción municipal, que ejerzan de manera permanente actividades económicas, que se encuentren obligadas a llevar contabilidad”⁶⁶ y que su base imponible es equivalente al valor total del activo, del cual, únicamente, se pueden deducir las obligaciones a un año plazo y los pasivos contingentes. En cuanto al plazo para el pago, este impuesto se cancelará hasta treinta días posteriores a la fecha de declaración del impuesto a la renta, de conformidad con el artículo 555 del Cootad.

Para analizar, si nos encontramos frente a una doble imposición entre el impuesto de patente y el 1.5 por mil sobre los activos totales, destacamos la definición extraída del autor Carlos López Espadafor, quien indica que la doble imposición o plurimposición, cuando surjan casos con la incidencia de más de dos impuestos, es aquel “fenómeno que se produce a consecuencia de que, sobre una misma manifestación de riqueza, incidan diversos impuestos en un mismo periodo impositivo o ante un mismo evento”.⁶⁷

Los autores ecuatorianos, Sandro Vallejo Aristizábal y Galo Maldonado, mencionan que, para determinar una doble imposición, deben cumplir de manera concurrente los siguientes cinco requisitos:

⁶⁴ Cabe señalar que el impuesto del 1.5 por mil a los activos totales, originalmente fue creado con el nombre de “impuesto del 1,5 por mil al capital en giro”, por el artículo 15 de la Ley 153 de Elevación de Sueldos y Salarios y su Financiamiento publicada en el Registro Oficial No. 662 del 16 de enero de 1984, y posteriormente, fue sustituida con el nombre, impuesto sobre los activos totales en la Ley de Control Tributario y Financiero, publicada en el Registro Oficial No. 27 de 29 de enero de 1988 y así se mantuvo hasta la expedición del Cootad.

⁶⁵ Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010, art. 552.

⁶⁶ *Ibíd.*, art. 553.

⁶⁷ Carlos López Espadafor, *La Doble Imposición Interna*, (Valladolid: Lex Nova, 1999), 13.

Para que opere la figura de la doble imposición, no basta que opere la unidad de sujetos pasivos y de hechos generadores, la doctrina señala la necesidad de que se presenten cinco elementos concurrentes a saber:

1. La existencia de dos o más potestades tributarias concurrentes
2. Imposición de dos (o más) tributos de idéntica o similar naturaleza
3. Identidad de hechos generadores
4. Identidad de sujetos pasivos
5. Unidad temporal (referente al mismo periodo impositivo, en los impuestos periódicos o al mismo momento de causación, en los otros)⁶⁸

En cuanto al primer elemento, referente a la concurrencia de dos o más potestades tributarias, respecto al cobro, consideramos que no existe dicha concurrencia, pues se trata de una misma administración tributaria seccional, la que determina y cobra el impuesto de patente y el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales. En lo que se refiere al segundo y tercer requisitos, sobre la imposición de tributos de idéntica o similar naturaleza e identidad del hecho generador, consideramos que, ambos tributos tienen una naturaleza similar, ya que su hecho generador se configura en la realización de una actividad económica de manera habitual, en un determinado cantón.

En lo que respecta al cuarto elemento, sobre la identidad del sujeto pasivo, se presenta una coincidencia total, respecto de contribuyentes obligados que realizan actividades económicas y llevan contabilidad, esto es, de quienes utilizan cuentas de activo, pasivo y patrimonio, pues esta clase de sujetos pasivos, deberían satisfacer tanto el impuesto de patente como el de los activos totales, por lo que coincidiría con el elemento de identidad de sujeto pasivo. Y, en lo que se refiere al quinto elemento, respecto a la unidad temporal, ambos impuestos se declaran y se pagan respecto al mismo periodo impositivo.

Ahora bien, cuanto a la base imponible de cada uno de los tributos, el impuesto a los activos totales, se debe calcular en función de los activos, que se posean independientemente de las deudas contraídas para el efecto; mientras que, en el caso del impuesto de patente, la base imponible está dada por el patrimonio neto, esto es la diferencia entre activos y pasivos; es decir, por el valor del activo que le pertenece exclusivamente al sujeto pasivo, lo cual, implica que existe una identidad en cuanto al objeto de riqueza que se grava, aunque con el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos

⁶⁸ Sandro Vallejo y Galo Maldonado, “Los Convenios Para Evitar la Doble imposición”, *Revista Fiscalidad*, n.º 1 (2007): 46, <https://repositorio.flacsoandes.edu.ec/bitstream/10469/3863/1/REXTN-F01-02-Vallejo.pdf>.

totales, la base imponible es más amplia, en el caso del impuesto de patente, la base imponible es más restringida, pero, igualmente forma parte de los activos del negocio.

Este fenómeno no se presenta en el caso de quienes no se encuentran obligados a llevar contabilidad, pues en estos casos, únicamente, se debe pagar el impuesto de patente, pero, no se hallan sujetos al impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, por lo que en dichos casos, es evidente que no se produce el fenómeno de la doble tributación.

En este sentido, sostenemos que ambos impuestos coinciden en el caso de sujetos pasivos, obligados a llevar contabilidad, que son similares en su naturaleza, lo cual ha vulnerado los principios constitucionales, tales como, la simplificación y eficiencia del sistema tributario municipal, afectando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues recaen sobre un mismo hecho generador, que es la realización de actividades económicas en una misma circunscripción territorial, y que además, ambos tributos utilizan una base imponible muy similar. En tal virtud, consideramos que estamos al frente de un fenómeno, que si bien no se lo puede catalogar como una doble imposición formal, pues no cumple de manera concurrente con los elementos requeridos para tal fin, pues no hay dos administraciones tributarias en disputa; sin embargo, evidencia graves errores en cuanto a la técnica jurídica, para la creación de estos dos tributos distintos, con un mismo hecho generador y con una base imponible casi idéntica, por lo que, sin ser directamente materia de este trabajo investigativo, consideramos que se debería implementar una reforma de tributos seccionales, que dé cumplimiento a los principios de capacidad contributiva y de simplicidad tributaria.

Capítulo segundo

Los beneficios tributarios

El presente capítulo, tiene como objeto analizar los beneficios tributarios o también conocidos como incentivos tributarios, determinando su naturaleza y finalidad. Asimismo, se establecerá las diferencias existentes entre la exención y la no sujeción, a propósito del análisis del beneficio tributario, previsto en el artículo 5 de la Ley de Incentivos Tributarios, para varios sectores productivos. Finalizará, indicando las ventajas y desventajas de establecer los beneficios en los tributos seccionales y en especial, en los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe.

Se debe tomar en cuenta que, en los últimos diez años, el Estado ecuatoriano ha buscado fuentes de ingresos a través de mecanismos de atracción de inversión privada, mediante la concesión de beneficios tributarios, tales como, exoneración de tributos, rebaja de tarifas, estabilidad en la normativa impositiva, para lo cual, ha dictado varias leyes entre las que tenemos:

a) La Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial, Suplemento No. 94, de 23 de diciembre de 2009, que en su exposición de motivos, manifiesta que, debido a la crisis económica internacional originada en Estados Unidos, que ha venido a afectar al país, al continente e incluso a Europa, el Estado, ha tenido que adoptar medidas urgentes de carácter económico, destacando entre los objetivos de la reforma los siguientes:

(iii) Operar de manera consistente con el estímulo a la inversión productiva, de manera que no se constituya en un obstáculo al crecimiento productivo y económico del país, minimizando cualquier inconsistencia que genere esquemas elusivos.

[...]

(v) Crear mecanismos de incentivos hacia la protección del mercado externo y el déficit de balanza de pagos, el cual si no es gestionado adecuadamente puede afectar el equilibrio económico del país.

b) El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), publicado en el Registro Oficial, Suplemento No. 351, de 29 de diciembre de 2010, contempló varios beneficios tributarios enfocados a los sectores productivos, tecnología y fundamentalmente a los sectores económicos estratégicos, e inversión productiva.

Dichos beneficios fiscales, se han establecido mediante deducciones, reducciones, exoneraciones, tratamientos especiales relacionados con aspectos del comercio, producción e inversión.

c) La Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial, Suplemento No. 583, de 24 de noviembre de 2011, que en su exposición de motivos manifiesta que, el fin de dicha norma es, aparte de perseguir un interés recaudatorio, brindar incentivos enfocados a conductas ecológicas, sociales y económicas responsables; contrarrestar la contaminación ambiental, fomentando en las empresas una responsabilidad ambiental, estableciendo para ello, incentivos a las sociedades que contribuyan con procesos de producción más limpios y desincentivando, a la par prácticas contaminantes.

d) La Ley de Incentivos a la Producción y Prevención al Fraude Fiscal, publicada en el Registro Oficial, Suplemento No. 405, de 29 de diciembre de 2014, que de su exposición de motivos destacamos que, el Estado requiere planificar el desarrollo nacional a través de políticas económicas, tributarias y fiscales; y, finalmente indica que en este orden de ideas se pretende fijar reglas claras, que otorguen seguridad jurídica y aplicabilidad, a los beneficios tributarios incorporados en el Código de la Producción.

e) Una de las últimas leyes tributarias expedidas, fue la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, publicada en el Registro Oficial, Suplemento No. 309, de 21 de agosto de 2018, en cuya exposición de motivos, se indica que es necesario definir un marco jurídico que sea amigable, que incentive a la actividad privada y la generación de empleo, considerándose fundamental establecer un plan de reglas macro fiscales, que aporten a la sostenibilidad de las finanzas públicas, eliminando los desincentivos a la inversión y buscando incentivar la actividad productiva en sectores con alta potencialidad. Además, menciona que, dentro de sus objetivos, se encuentra brindar tratamientos especiales a determinados sectores y segmentos empresariales.

Es así que, dentro de ese grupo de leyes, se enmarca el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios, como una norma interpretativa que, al amparo de las disposiciones del Código Civil, se considera vigente desde la expedición de la norma que lo originó. Por lo expuesto, es necesario reconocer a qué tipo de beneficio o incentivo pertenece esta normativa, pues de ello, dependerá su alcance y contenido. A continuación, analizaremos la naturaleza y finalidad de los beneficios tributarios.

1. Naturaleza y finalidad

Los beneficios tributarios, también conocidos como gastos tributarios, se los entiende como aquellas recaudaciones que el fisco deja de percibir, pues los gobiernos optan por dichas herramientas para ejecutar políticas públicas, estimulando a ciertos sectores, actividades, regiones o agentes de la economía.

Diego Almeida, en su tesis doctoral denominada *Los incentivos tributarios en la legislación ecuatoriana*, hace una aproximación doctrinaria a la institución de los incentivos tributarios; en primer lugar, indica que *incentivo* significa, según la acepción común, lo que incita o mueve a una cosa; y que, desde el punto de vista del Derecho tributario, se lo debe entender de la misma manera, por lo que los incentivos tributarios deben estar encaminados a fomentar determinada actividad económica o zona geográfica. Además, afirma que todo incentivo tributario, para que se considere como tal, debe contener dos elementos: el primer elemento, se lo conoce como *animus adjuvandi*, definiéndolo como la exteriorización de la intención del legislador, de impulsar, estimular, fomentar una actividad con un fin meta-jurídico, el cual, generalmente, lo encontramos en el afán de los pueblos modernos, de lograr su desarrollo socio-económico.

Como segundo elemento *tributario*, Almeida indica que, se lo asocia a algún tipo de obligación fiscal; es decir, que al hablar de beneficios o incentivos tributarios, se refiere al conjunto de medidas legislativas que giran alrededor de los tributos, su fin es, fomentar cierto sector socio-económico, concluyendo que los incentivos tributarios son entendidos como institución jurídica, que pertenece al Derecho Financiero y Derecho Tributario; y, en cuanto a su naturaleza, al igual que los tributos deben ser creados en apego al principio de reserva de ley, es decir que, solo se puede establecer un beneficio tributario mediante ley.⁶⁹

En este mismo orden de ideas, Rafael Uribe, indica que la política fiscal puede beneficiar al crecimiento económico, a través del gasto público como de los impuestos, para lo cual, menciona la teoría moderna de análisis de los sistemas fiscales, indicando que los “incentivos fiscales”, se los conoce también como “gastos fiscales o gastos tributarios”, y se los puede definir de la siguiente manera:

⁶⁹ Diego Almeida Guzmán, “Los incentivos tributarios en la legislación ecuatoriana” (tesis doctoral, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Sede Quito, 1981), 1-4.

i) Como las erogaciones específicas a la incidencia tributaria normal, ii) Como aquellos gastos de transferencia otorgados por el sistema fiscal o impositivo para conseguir objetivos sociales y económicos (definición de la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo - OCDE) iii) Como desviaciones de la estructura impositiva normal destinadas a favorecer una industria, actividad o categoría de personas determinadas, permitiendo a un individuo o a una sociedad que lleva a cabo una actividad mercantil específica pagar menos impuestos (Stanley Surrey), iv) Pérdidas de ingresos atribuibles a disposiciones fiscales federales que permiten una exclusión, exención o deducción especial aplicable a la renta bruta, o que conceden un crédito especial aplicable a la renta bruta, o que conceden un crédito especial, un índice de imposición preferente, o una demora en la obligación de pagar impuestos (definición dada en la legislación de Estados Unidos para el caso del impuesto a la renta).⁷⁰

Por otro lado, Fernández Brenes, define al beneficio tributario como “la concesión de una medida fiscal proteccionista, que puede comprender diversos mecanismos o manifestaciones, tales como, las exoneraciones fiscales o el otorgamiento de subvenciones de diversa índole”.⁷¹

Por su parte, el autor Salvatore La Rosa, expresa que, los beneficios tributarios en principio pueden ser fácilmente concedidos y se manifiestan en exenciones, detracciones, reducciones o regímenes especiales; sin embargo, por otro lado, menciona que estos beneficios pueden ser lesivos, frente a los principios de universalidad e igualdad tributaria.⁷²

En palabras de la autora Cecilia Bustamante, un incentivo comprende aquello que impulsa a desear o hacer una cosa. Desde lo jurídico tributario, el incentivo se lo entiende de dos maneras: “como un estímulo que busca fomentar determinadas actividades económicas o impulsar el desarrollo de algunas zonas geográficas; y, como un premio o recompensa que se ofrece por el cumplimiento oportuno de una obligación tributaria”.⁷³

En la legislación tributaria ecuatoriana, no existe norma que defina los beneficios tributarios como tal, similar situación ocurre con la legislación española. En este sentido, el autor Manuel Alías Cantón, menciona que, España al no contar con una definición concreta de los beneficios tributarios transcribe la postura del Tribunal de Cuentas Español, que señala:

⁷⁰ Rafael Uribe, “Los Gastos Fiscales o Incentivos Tributarios”, *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, n.º 37 (2000): 5, <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/25576>

⁷¹ Silvia Fernández Brenes, “Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales”, *Foro Constitucional Iberoamericano*, n.º 8 (2004), 2-3, <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1102417>

⁷² Salvatore La Rosa, “Los Beneficios Tributarios” en *Tratado de Derecho Tributario, tomo Primero Capítulo XII*, ed. Andrea Amatucci (Bogotá: Temis, 2001), 388-9.

⁷³ Cecilia Bustamante, “Incentivos fiscales a las actividades agrícolas y forestales”, en *Nuevos estudios sobre derecho tributario*, ed. Luis Toscano (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2006), 52.

Aunque la Ley General Tributaria no delimita el concepto de beneficio fiscal, se pueden definir los incentivos fiscales como aquellas disminuciones o reducciones en los tributos justificados por razones de índole económica, social o de política fiscal y que, por tanto, merman la capacidad recaudatoria del Estado. De este modo, la presencia de beneficios fiscales en el sistema tributario origina una pérdida de potenciales recursos públicos, motivo por el cual también reciben la denominación de gastos fiscales.⁷⁴

En el caso ecuatoriano, a pesar que la normativa tributaria, no cuenta con una definición de incentivos tributarios, la Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 285, numeral tercero, los menciona, señalando que dentro de los objetivos de política fiscal, se contempla “la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.”⁷⁵ De dicha disposición constitucional, se sostiene que los beneficios tributarios, se encontrarían legitimados por la finalidad que persiguen, tomando en cuenta que sus objetivos se manifiestan en tres aspectos, como son: lo fiscal, económico y social.

En este punto, consideramos fundamental, apoyarnos también en el criterio del catedrático César Montaña Galarza, quien al referirse a los incentivos tributarios, menciona que son necesarios, pero que en todo caso, se los debe utilizar de manera proporcionada, pues, estos buscan el desarrollo de cierto tipo de actividades de interés local; además, precisa que dichos incentivos deben respetar el principio de reserva de ley; por tanto, deben ser claros para evitar su abuso y desnaturalización.

2. Diferencias entre la exención y la no sujeción

Como agregado importante en la presente investigación, resulta necesario verificar si la técnica legislativa, fue correctamente aplicada al momento de redactarse el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, para de esta manera, concluir si dicha disposición, denota supuestos de exención o de no sujeción. Consecuentemente, es fundamental diferenciar entre la exención y la no sujeción, para lo cual, se utilizará la doctrina y normativa, que paso a señalar a continuación:

⁷⁴ *Ibíd.*, 69.

⁷⁵ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 285.

El autor Juan Martín Queralt, define a la exención como “una modalidad de sujeción al tributo, caracterizada porque no existe obligación tributaria de pago”.⁷⁶ Asimismo, indica que la norma que establece el hecho imponible asociado al nacimiento de la obligación, agrega una norma específica que impide sus efectos.

Como complemento, cabe aclarar que, el empleo de la palabra exención y exoneración para el autor Jorge Bravo Cucci, no son objetos distintos, sino que se refieren a una misma realidad, por tanto, ambos términos se pueden utilizar indistintamente.

Sobre este mismo asunto, José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, manifiestan que:

En los supuestos de exención se realiza el hecho imponible tipificado en la ley, pero el legislador entiende conveniente no hacer nacer la obligación de pago. Es decir, por la realización del hecho imponible, como ya vimos, nace la obligación tributaria. Pero en este caso, el propio legislador, por razones técnicas o de cualquier otro tipo, impide el nacimiento de la obligación material (o del pago).⁷⁷

Sainz de Bujanda, indica que “el derecho a la no sujeción - que no es, en el fondo, otra cosa que la ausencia de la obligación tributaria - no nace de la norma que establece los hechos o personas no sujetas, sino, aunque parezca paradójico, de la norma que declara los hechos o personas sujetos”.⁷⁸ Por otra parte, el mismo autor al referirse a la exención manifiesta que “las normas de exención no son, pues, orientadoras o didácticas, sino que, constituyen preceptos dotados de una eficacia singular: enervar, respecto a determinados supuestos o personas, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo”.⁷⁹

Regresando al planteamiento de Pérez de Ayala y González García, “la no sujeción al impuesto viene configurada por la falta de realización del hecho imponible. En este caso, la persona (por cuanto no se puede hablar de sujeto pasivo) no entra a realizar la conducta tipificada por la ley y que daría lugar al nacimiento de la obligación tributaria”.⁸⁰

En el caso de la legislación ecuatoriana, el artículo 31 del Código Tributario, concibe a la exención o exoneración tributaria como sinónimos y los define como, “la

⁷⁶ Juan Martín Queralt, et al., *Derecho Tributario* (Navarra: Aranzadi, 2001), 126.

⁷⁷ José Luis Pérez de Ayala y Miguel Pérez de Ayala, *Fundamentos de Derecho Tributario* (Madrid: Dykinson, 2015), 113.

⁷⁸ Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho Estudios de Derecho financiero* (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963), 430.

⁷⁹ *Ibíd.*, 431.

⁸⁰ Pérez de Ayala, *Fundamentos de Derecho Tributario*, 113.

exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria establecida por razones de orden público, económico o social.”⁸¹ Adicionalmente, el artículo 32 de este mismo cuerpo normativo, indica que solo “mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificaran los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal.”⁸²

Sobre la diferencia entre exención y no sujeción, la Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, ha dictado lo siguientes fallos:

Fallo No. 55-99 de 13 de noviembre del 2001

[...] Según el Art. 30 del Código Tributario, la exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social, y según el Art. 31 del mismo código, solamente con disposición expresa de la ley se puede establecer exoneraciones tributarias. [...] ⁸³

Fallo No. 114-2001 de 3 de abril de 2003

[...] que no es congruente sostener simultáneamente la exoneración y la no sujeción. Cuando un sujeto pasivo se ampara en una exoneración es porque se encuentra incurso en el hecho generador pese a lo cual se encuentra liberado de cumplir con la obligación tributaria por existir una norma exonerativa. Cuando se alega no sujeción se sostiene no encontrarse incurso en el hecho generador. ⁸⁴

La autora Dominga Ariza Rodríguez, en su artículo denominado *La sutil diferencia entre exenciones y no sujeciones*, ha sacado a relucir la posición de varios doctrinarios, realizando un análisis interesante, que permite diferenciar estas dos figuras. Citando a Lozano Serrano, sobre tal distinción se señala:

Desde el punto de vista formal, la diferencia entre unas y otras ha sido nítidamente acuñada por la dogmática jurídica, pues mientras el presupuesto de hecho de la exención se dice integra el hecho imponible del tributo, esos otros supuestos, los de no sujeción, quedan fuera de éste, siendo, por tanto, a efectos del concreto tributo, hechos irrelevantes, a jurídicos, que escapan a las fronteras del hecho imponible y no son aptos, por consiguiente, para generar la obligación del pago del mismo. Así en tanto en la exención se realiza el hecho imponible, siendo precisa una segunda norma -la de exención que anule los efectos habituales de su verificación-, en los supuestos de no sujeción no hay realización del hecho imponible, y es la propia norma definidora de éste la que, al tipificar ciertos hechos como relevantes, deja en la ajuricidad a los demás. ⁸⁵

⁸¹ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 31.

⁸² *Ibíd.*, art. 32.

⁸³ Ecuador, Corte Suprema de Justicia Sala Especializada de lo Fiscal, “Sentencia”, en *Juicio n.º 55-99*, 13 de noviembre de 2001.

⁸⁴ Ecuador, Corte Suprema de Justicia Sala Especializada de lo Fiscal, “Sentencia”, en *Juicio n.º 114-2001*, 3 de abril de 2003.

⁸⁵ Lozano Serrano, *Exenciones tributarias y Derechos Adquiridos* (Madrid: Tecnos, 1998), citado en Dominga Ariza Rodríguez, “La sutil diferencia entre exenciones y no sujeciones”, *Corporación Universitaria de la Costa*, 2011, n.º 46, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6634699.pdf>.

Adicionalmente, Ariza, en su análisis, menciona como ejemplo el Decreto 0180 de 2010, actual Estatuto Tributario Distrital del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, y procede a confrontar la normativa para ilustrar la indicada diferencia. Por una parte, el artículo 36 del Estatuto, regula el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio, que establece lo siguiente:

El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.⁸⁶

Por otra parte, el artículo 57 del citado Estatuto, indica qué actividades no están sujetas al impuesto de industrias y comercio:

Las siguientes actividades no se encuentran sujetas al impuesto de industrias y comercio:

- 1) La producción agrícola primaria, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición la fabricación de productos alimenticios o de toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea.
- 2) Los artículos de producción nacional destinados a la exportación.
- 3) Los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y las instituciones prestadoras de salud en lo pertinente a los planes obligatorios de salud.
- 4) La primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya una transformación por elemental que ésta sea.
- 5) Las de tránsito de los artículos de cualquier género que atraviesen por el territorio del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla encaminados a un lugar diferente del Distrito, consagradas en la Ley 26 de 1904.
- 6) La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el Artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986.
- 7) Los proyectos energéticos que presenten las entidades territoriales de las zonas no interconectadas del Sistema Eléctrico Nacional al Fondo Nacional de Regalías.
- 8) Los juegos de suerte y azar en los términos establecidos en el Artículo 49 de la Ley 643 de 2001.
- 9) El Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla y sus secretarías.
- 10) Las actividades artesanales, entendidas como aquellas realizadas por personas naturales, de manera manual y desautomatizada, cuya producción en serie no sea repetitiva e idéntica, sin que en esta transformación intervengan más de cinco personas, simultáneamente, y siempre que estas personas no tengan otra actividad económica diferente. Parágrafo primero: Cuando las entidades a que se refiere el numeral 3 de este artículo realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de

⁸⁶ Colombia, *Estatuto Tributario Distrital del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla*, Gaceta Oficial, 2 de febrero 2013, art. 36.

industria y comercio respecto de tales actividades. Parágrafo segundo: Quienes realicen las actividades no sujetas de lo que trata el presente artículo no estarán obligados a registrarse, ni a presentar declaración del impuesto de industria y comercio.⁸⁷

En tanto que, el artículo 58 *ibíd.*, determina quienes se encuentran exentos del impuesto de industrias y comercio, señalando:

Exenciones del Impuesto de Industria y Comercio: Estarán exentos del impuesto de industria y comercio, en las condiciones que se señalen, los siguientes contribuyentes:

1) Continuarán vigentes los beneficios tributarios contemplados en tratados o convenios internacionales.

2) Los contribuyentes dedicados exclusivamente a la edición, distribución o venta de libros, revistas, folletos o coleccionables seriados de carácter científico o cultural, de conformidad con el Artículo 34 de la Ley 98 de 1993, tendrán una exención del 70 % del Impuesto de Industria y Comercio.

3) En los términos del Artículo 162 del Acuerdo 7 de 2007, las personas que ejerzan actividad comercial en establecimientos cuya actividad esté clasificada como uso atípico, que decidan voluntariamente relocalizarse a zonas legalmente establecidas, antes de la mitad del plazo establecido en el Plan de Ordenamiento Territorial, tendrán exención del Impuesto de Industria y Comercio del 60 % del impuesto a cargo durante los tres primeros años desde la relocalización y para los tres años siguientes una exención del 40 % del impuesto a cargo.

4) En los términos del Artículo 265 del Acuerdo 7 de 2007, las personas propietarias de establecimientos que prestan servicios de alto impacto socio-sicológicos, que decidan voluntariamente relocalizarse a zonas legalmente permitidas tendrán los siguientes beneficios cuando se encuentren en las condiciones descritas:

Que se relocalicen en los sitios permitidos, dentro de la mitad del tiempo máximo establecido en el Plan de Ordenamiento Territorial, tendrán exención del 100 % del Impuesto de Industria y Comercio a cargo durante los tres primeros años siguientes a la relocalización, y del 50 % durante los tres años restantes.

Que se relocalicen en zonas legalmente permitidas, dentro del tiempo máximo establecido en el Plan de Ordenamiento Territorial, y por fuera de la mitad del tiempo máximo establecido, tendrán exención del impuesto de Industria y Comercio de un 50 % del impuesto a cargo durante los primeros tres años siguientes a la relocalización y en los tres años restantes del 25 %.

5) En los términos del artículo 288 del Acuerdo 7 de 2007, se exonera del pago del 100 % del Impuesto de Industria y Comercio a cargo, a los inmuebles en los que se construyan edificaciones de dos o más pisos y se les de uso exclusivo de estacionamientos públicos, durante el término de nueve (9) años desde el año siguiente a la fecha de entrega de la obra por el propietario a la entidad encargada del control urbano.

Cuando se trate de edificaciones de un solo piso construidas como estacionamiento público, la exención se aplicará durante tres (3) años, desde el año siguiente a la fecha de entrega de la obra por el propietario a la entidad encargada del Control Urbano.

6) Las nuevas empresas industriales, que se radiquen en el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla desde el 1 de enero del 2010 y hasta el 31 de diciembre de 2014 y que generen más de cuarenta (40) empleos directos de carácter permanente, tendrán una exención por cinco (5) años, que se concede en las siguientes proporciones:

⁸⁷ *Ibíd.*, art. 57; énfasis añadido.

Para los dos primeros años, el 100 %, para el tercer año el 75 %, y para el cuarto y quinto año el 50 %. Para el reconocimiento de esta exención se presentará solicitud escrita ante la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Distrital allegando los documentos, incluyendo un estudio de prefactibilidad en la actividad a desarrollar por la empresa, que acrediten el cumplimiento de tales requisitos para que se expida el acto administrativo que reconozca la exención. La exención se renovará anualmente en la proporción que le corresponda, para lo cual el contribuyente deberá demostrar la permanencia de los requisitos que la originaron.

7) Las pequeñas y medianas empresas industriales, que se radiquen en Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla desde el 1 de enero del 2010 y hasta el 31 de diciembre de 2014, que generen respectivamente entre diez (10) y veinte (20) o más empleos nuevos directos permanentes, tendrán una exención por cinco (5) años que se conceden en las siguientes proporciones: Para los dos primeros años, el 100 %, para el tercer año el 75 %, y para el cuarto y quinto año el 50 %. Para el reconocimiento de esta exención se presentará solicitud escrita ante la Gerencia de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Distrital allegando los documentos incluyendo estudio de prefactibilidad en la actividad a desarrollar por la empresa que acrediten el cumplimiento de tales requisitos para que se expida el acto administrativo que reconozca la exención. La exención se renovará anualmente en la proporción que le corresponda, para lo cual el contribuyente deberá demostrar la permanencia de los requisitos que la originaron. Parágrafo: Las exenciones de los numerales 3 y 4 se pueden aplicar siempre y cuando el inmueble objeto de relocalización sea utilizado para los fines permitidos por la norma urbanística. Es importante tener presente la conceptualización de cada término al momento de legislar no genera confusiones al momento de la aplicación de la norma.⁸⁸

De la normativa transcrita, la referida autora, confronta el artículo 36 del Estatuto, que establece el hecho generador del impuesto de industria y comercio, con el artículo 57 del mismo cuerpo normativo, que determina las personas y actividades que no se encuentran sujetas, llegando a la conclusión que, las actividades tales “como la producción agrícola primaria, ganadera y avícola y demás, son en general, actividades industriales, comerciales y de servicios.”⁸⁹ Además, sostiene que las mismas caen dentro de la órbita del hecho generador; por tanto, hace la precisión que las actividades mencionadas, deberían ser consideradas como actividades exentas y no dentro de la figura de no sujeción, como se encuentra regulada.

Siguiendo con su análisis, para comprender la figura de exención, menciona como ejemplo el artículo 58 del citado Estatuto, como es el caso de contribuyentes dedicados a la edición, distribución o venta de libros, e indica que las actividades previstas en este artículo, son actividades que efectivamente se encuadran dentro del hecho generador; sin embargo, al existir una normativa que exime el pago del tributo, se configura como exención.

⁸⁸ *Ibíd.*, art. 58.

⁸⁹ Ariza Rodríguez, “La sutil diferencia entre exenciones y no sujeciones, 48.

Finalmente, Ariza precisa que, “en la exención se realiza el hecho generador y es la norma la que exime al contribuyente de la obligación tributaria”⁹⁰, en tanto que, “en las actividades no sujetas, no se realiza el hecho generador, debido a que los hechos no sujetos quedan por fuera de la órbita del tributo”.⁹¹ Por último, concluye, que el legislador al crear la normativa debe hacerlo utilizando los términos precisos, con la finalidad de expedir normas claras para su fácil interpretación y aplicación.

3. Beneficio tributario previsto en el art. 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos

En el presente apartado, se estudia el beneficio tributario previsto en el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios, para Varios Sectores Productivos, e interpretativa del artículo 547 del Cootad, que permita determinar si se trata de la figura de la exención o de la no sujeción.

Vale indicar que, el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios, para Varios Sectores Productivos, e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, contempla la no sujeción del impuesto de patente municipal, para los contribuyentes dedicados a las actividades agrícola, pecuaria, acuícola y plantaciones forestales.

Conviene también señalar, como antecedente, que el proyecto de ley fue remitido por el Ejecutivo a la Asamblea Nacional, con carácter urgente en materia económica. Dicho proyecto, fue tratado en primer debate en las sesiones Nos. 119 y 120, y en segundo debate en las sesiones Nos. 121, 122 y 123, en varias jornadas. De la revisión del proyecto de ley presentado y hasta primer debate del informe, no se encontraba prevista ni discutida la interpretación del artículo 547 del Cootad. En el Anexo 2 del informe del segundo debate, consta que los asambleístas Mauro Andino, Verónica Guevara, Montgomery Sánchez, Gozoso Andrade, Rosa Elvira Muñoz y Asociaciones de Ganaderos del Ecuador, a partir del segundo debate del informe de la mencionada ley, proponen incluir en el artículo 547 del Cootad lo siguiente: “Los productores agropecuarios, por la naturaleza de su actividad, no son sujetos pasivos del impuesto a la patente municipal y metropolitana”. Y de manera seguida, el asambleísta Montgomery Sánchez, propone que en el Cootad, se agregue la siguiente disposición transitoria:

⁹⁰ *Ibíd.*

⁹¹ *Ibíd.*

A partir de la vigencia de esta Ley Reformativa declárase extinguida la deuda, intereses, multas y recargos que mantengan hasta la fecha, las personas naturales o jurídicas dedicadas a actividades productivas agropecuarias para con los gobiernos municipales y distritos metropolitanos en concepto del pago del impuesto a la patente.

Los mencionados asambleístas, presentaron dichas propuestas al artículo 547 del Cootad, bajo la siguiente justificación:

La situación del sector que involucra de forma directa e indirecta a 1.500.000 personas pese a los importantes avances efectuados en los últimos años, tiene problemas originados en la normativa (etiquetado en lácteos), fenómenos naturales (Cotopaxi) y problemas impositivos (alta carga tributaria) e incremento del costo laboral. Además, existe jurisprudencia más que suficiente respecto a que el sector agropecuario no ejerce actividades comerciales ni industriales.

El municipio del Triunfo ha establecido un impuesto con un valor hasta 25.000 dólares con hasta 500.000 dólares de activos. Y han gravado con impuesto retroactivo por 180.000 dólares inclusive.

Por otra parte, se agrega que, ante los problemas ocasionados por el cobro de impuestos a las patentes agrícolas y pecuarias, y debido a una aplicación incorrecta del artículo 547 del Cootad, se resolvió interpretar el citado artículo, en el sentido de que, no son sujetos pasivos del tributo los agricultores y ganaderos, respetando el espíritu original del Cootad.

Asimismo, cabe destacar que, en la exposición de motivos de la ley, se vuelve a repetir los problemas que han surgido por el cobro del impuesto a la patente, a los productores agrícolas y pecuarios, mediante una errada aplicación del artículo 547 del Cootad, por lo que resolvieron dar una interpretación a dicha norma.

Para finalizar el presente apartado, nos compete determinar, si el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios, para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, configura casos de exención o de no sujeción del impuesto de patente.

En primera fase, considerando el tenor literal del artículo 5 de la Ley interpretativa del artículo 547 del Cootad, consideramos que, la intención del legislador era configurar la no sujeción, pues utiliza literalmente las frases “no son objeto del impuesto a la patente” y “no pueden ser sujetos de cobro”, por tanto, hilando más fino, si bien textualmente el legislador se refiere a la no sujeción, quedaría en tela de duda, si se utilizó la figura adecuada.

En este orden de ideas, aplicando lo expuesto por la citada autora Ariza, en el caso que nos ocupa, al confrontar el hecho generador del impuesto de patente, previsto en el

artículo 547 del Cootad, que contempla como actividades gravadas las comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales y el artículo 5 de la Ley interpretativa, que contiene a los sectores agrícola, pecuario, acuícola, así como las plantaciones forestales, se puede hacer la siguiente precisión, que las mencionadas actividades debido a su naturaleza, caerían dentro de la órbita del hecho generador, pues dichas actividades pueden tener un componente y un fin comercial, pues, tanto el agricultor como el ganadero deben comercializar los productos que obtienen del cultivo o de la crianza respectivamente.

Sin embargo, consideramos que el artículo 5 de la mencionada Ley interpretativa, no contiene una exención al impuesto de patente, sino que regula la no sujeción, debido a que su hecho generador, previsto en el artículo 547 del Cootad, no se produce en relación con las actividades agrícolas. Como consecuencia, sostenemos que dicha Ley interpretativa, se ha enfocado en poner fin a una incertidumbre sobre el alcance del impuesto de patente, en este caso, excluyendo a las actividades agrícolas, por no estar identificadas como actividades comerciales ni industriales.

4. Ventajas y desventajas de establecer beneficios en tributos seccionales, especialmente el beneficio previsto en el art. 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos

Para el desarrollo de las ventajas y desventajas de establecer beneficios en tributos seccionales, seguiremos el esquema propuesto por los autores Villela, Lemgruber y Jorratt,⁹² quienes señalan que el otorgamiento de beneficios tributarios persigue ciertos objetivos a los que, para fines del presente trabajo, se los considerará como ventajas.

En primer lugar, se encuentra el mejoramiento en la progresividad del sistema tributario, esto quiere decir, que ciertos beneficios tributarios, tienen como objeto disminuir la tributación en sectores que cuentan con menores ingresos y de esta manera, optimizar la progresividad del sistema tributario, en sí, la distribución del ingreso.

La segunda ventaja, se refleja en la mayor eficiencia a la estructura tributaria, esto quiere decir que, se busca disminuir las distorsiones de los impuestos, es decir, los

⁹² Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt, “Gastos Tributarios: *La Reforma Pendiente*”, *Comisión Económica para América Latina y el Caribe*, accedido 25 de junio del 2019, n.º 4-7, https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/5/38375/luiz_villela_gtlareformapendiente.pdf.

desincentivos, tales como, inversión y ahorro; además, esta ventaja viene acompañada del estímulo a una mayor inversión en sectores específicos o de manera general.

Como tercera ventaja, se encuentra la promoción al desarrollo regional o sectorial, mediante la atracción de inversiones nacionales o extranjeras, en actividades económicas estratégicas para las regiones deprimidas. De esa manera, se incentiva un desarrollo equitativo evitando migraciones a los centros urbanos, que, generalmente, no da abasto para cubrir las necesidades de la población que va sumándose a estos espacios.

Coincidimos que los incentivos tributarios antes mencionados, resultan compatibles al sentido expuesto en la Ley interpretativa del artículo 547 del Cootad, dictada en una época en que el Estado ecuatoriano, se encuentra centrando el modelo de desarrollo en el sector privado, para la atracción de capitales y generación de empleo; tanto más, que en los diez años anteriores, fue el sector público que contaba con grandes recursos monetarios por la bonanza petrolera, que a través de obras de envergadura impulsaron la economía del país.

En lo que se refiere a las desventajas que se presentan en el otorgamiento de los beneficios tributarios, resaltamos las enunciadas por el profesor Stanley S. Surrey.⁹³

Como primera desventaja, los incentivos tributarios pueden generar ganancias inesperadas, es decir, que crean estímulos para que personas hagan ciertas cosas que de igual manera se hubieran realizado, por tanto, dichos beneficios pueden ser otorgados de manera innecesaria para el beneficiario.

Como segunda desventaja, es que los incentivos tributarios son difíciles de administrar y controlar; además, menciona que, las administraciones tributarias no tienen experiencia en administrar y controlar los beneficios tributarios, generando varios inconvenientes en la correcta y legal aplicación de los mismos.

La tercera desventaja, se refiere a que los incentivos tributarios pueden distorsionar los mercados, es decir pueden favorecer a un sector específico de la economía y producir un desvío de recursos, no deseado, hacia el sector beneficiado.

⁹³ Stanley S. Surrey, *Tax incentive as a Device for Implementig Governement Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures*, citado en Julio Luis Schneider, "Hacia una evaluación de la aplicación de los gastos tributarios para la conservación del medio ambiente" (tesis maestría, Universidad del Litoral, Santa Fe, 2015), 33, <http://bibliotecavirtual.unl.edu.ar:8080/tesis/bitstream/handle/11185/836/Tesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

Como otra de las desventajas que se pueden presentar, figura la obligación de mantener elevadas las tasas en otros sectores, para compensar la pérdida debido a la aplicación de los incentivos tributarios.

De la simple lectura de las desventajas expuestas, coincidimos con el autor Rafael Uribe, quien sostiene que, si bien en un inicio se pensaba que los gastos fiscales o incentivos tributarios expresados en exenciones, deducciones, descuentos y exclusiones iban a tener una gran potencia incentivadora, en la práctica podrían generar críticas, defectos y problemas;⁹⁴ estos hechos implican que la normativa jurídica deba ser ágil y eficiente para detectar las desviaciones de los objetivos propuestos e introducir los cambios necesarios.

En ese sentido, el marco normativo ecuatoriano, presenta la situación de mantener un equilibrio de recaudación, para lo cual, juega un papel muy importante, un balance entre la suficiencia recaudatoria que se encuentra contemplada como uno de los principios del régimen tributario consagrado en el artículo 300 de la misma norma fundamental y “la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía”⁹⁵ prevista en el numeral 3, del artículo 285, de la Constitución de la República.

El autor Javier Jiménez, investigador del Centro de Estudios Fiscales del Ecuador, al hablar de la importancia de la racionalización del gasto tributario, indica que uno de los problemas que afrontan las administraciones tributarias latinoamericanas, son “agujeros de recaudación propiciados por un histórico menosprecio a esa necesidad de interés general que justifica la aprobación del beneficio fiscal”.⁹⁶ Este autor, expone que existen presiones por parte de grupos con intereses particulares, para obtener ventajas fiscales, que han causado vacíos alejados de la racionalidad y desequilibrios en el reparto de la carga tributaria, por lo que enfatiza en la importancia de establecer un procedimiento de evaluación de interés general, para que los beneficios e incentivos, no sean usados como intercambio de favores entre políticos y grupos de presión. Además, indica que toda renuncia o derogación de la obligación de contribuir, puede afectar los principios de generalidad y progresividad, por tanto, afirma que, el beneficio fiscal debe ser la

⁹⁴ Rafael Uribe, “Los Gastos Fiscales o Incentivos Tributarios”, *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, n.º 37 (2000): 5, <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/25576>.

⁹⁵ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 285.

⁹⁶ Javier Jiménez, “El sistema tributario de Montecristi: teoría y praxis” en *La Nueva Economía en la Nueva Constitución del Ecuador*, coord., Alfredo Serrano Mancilla (Quito: Publingraf, 2015), 129.

excepción a la regla, debidamente justificada, con causas racionales a la obligación general de contribuir.

Una vez expuestas, de manera general, las ventajas y desventajas de los incentivos tributarios, resulta fundamental analizar la realidad que enfrentan los gobiernos autónomos descentralizados municipales, puesto que, su principal fuente de financiamiento, proviene de las asignaciones de capital que percibe por parte del Estado central y que han ido mermando en los últimos años, lo cual, sin duda, ha repercutido para que los GAD municipales de Cayambe y Pedro Moncayo, busquen mayores ingresos, por la aplicación de los impuestos locales.

Para contextualizar la realidad ecuatoriana, se conoce que hasta el año 2017 existen 221 municipios, 24 provincias y 1.140 parroquias rurales, en todo el país, de acuerdo al Instituto Nacional de Estadística y censos,⁹⁷ y que el Ministerio de Finanzas es el encargado de emitir los respectivos acuerdos ministeriales, con el fin de expedir el cálculo de las transferencias a favor de los gobiernos autónomos descentralizados. La asignación de los recursos correspondientes al 21 % de los ingresos permanentes y el 10 % de los ingresos no permanentes, del Presupuesto General del Estado, a favor de los gobiernos autónomos descentralizados, se la efectúa según lo establecido en la sección segunda del capítulo IV, título VI del Cootad y en aplicación de la Ley Orgánica para el Equilibrio de las Finanzas Públicas. Es así que, de conformidad con el Acuerdo No. 0115 emitido por el Ministerio de Finanzas, se estableció la distribución de USD \$ 2.996.452.880,82 de ingresos permanentes y no permanentes del Presupuesto General del Estado para el año 2018, de la siguiente manera:

Tabla 7
Ingresos de Gad del Presupuesto General del Estado

NIVEL DEL GOBIERNO	TRANSFERENCIA ESTIMADA (USD)
Provinciales (27 %)	809.042.277,82
Municipales (67 %)	2.007.623.430,15
Parroquiales Rurales (6 %)	179.787.172,85
TOTAL GAD	2.996.452.880,82

Fuente: Ecuador Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, “Gobiernos Autónomos Descentralizados, Provinciales y Municipales”, *Instituto Nacional de Estadísticas y Censos*, accedido 15 de mayo del 2019, párr. 1, <https://www.ecuadorencifras.gob.ec/municipios-y-consejos-provinciales/>.

Elaboración: Ecuador Instituto Nacional de Estadísticas y Censos

⁹⁷ Ecuador Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, “Gobiernos Autónomos Descentralizados, Provinciales y Municipales”, *Instituto Nacional de Estadísticas y Censos*, accedido 15 de mayo del 2019, párr. 1, <https://www.ecuadorencifras.gob.ec/municipios-y-consejos-provinciales/>.

En cuanto a la estimación de transferencias, a los gobiernos autónomos descentralizados municipales, de la provincia de Pichincha, se tiene los siguientes datos:

Tabla 8
Ingresos de GAD de Pichincha del Presupuesto General del Estado

GAD	TRANSFERENCIA ESTIMADA
CAYAMBE	11.483.301,64
MEJIA	9.978.406,60
PEDRO MONCAYO	5.014.549,07
PEDRO VICENTE MALDONADO	2.830.689,62
PUERTO QUITO	4.357.013,68
QUITO	331.363.782,44
RUMIÑAHUI	12.298.987,14
SAN MIGUEL DE LOS BANCOS	3.267.925,04
TOTAL PICHINCHA	380.594.655,23

Fuente: Ecuador Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, “Gobiernos Autónomos Descentralizados, Provinciales y Municipales”, *Instituto Nacional de Estadísticas y Censos*, accedido 15 de mayo del 2019, párr. 1, <https://www.ecuadorencifras.gob.ec/municipios-y-consejos-provinciales/>.

Elaboración: Ecuador Instituto Nacional de Estadísticas y Censos

Del cuadro expuesto, se puede apreciar que el Distrito Metropolitano de Quito, es el que más ingresos recibe, seguido de Rumiñahui. En cuanto a los GAD municipales, objeto del presente estudio, el GAD municipal de Cayambe, se encuentra en tercer lugar, con una transferencia estimada de USD \$ 11.483.301,64 y el GAD municipal de Pedro Moncayo se ubica en el quinto puesto, con un valor de USD \$ 5.014.549,07.

Como se puede constatar, los GAD municipales y metropolitanos, al recibir ingresos por parte del Estado, probablemente, se han vuelto dependientes de estas asignaciones; sin embargo, por su misma naturaleza de autónomos y descentralizados, deberían competir por atraer inversiones, con el fin de generar por sí mismos mayores ingresos y de esta manera, dejar de depender económicamente del Estado en forma marcada. Sin perjuicio que los GAD municipales y metropolitanos, tengan como objetivo la atracción de inversiones o la recaudación eficiente de tributos ya existentes, es fundamental que se realice un estudio previo, que enfoque las áreas y sectores que cada uno de los cantones deba especializarse, de acuerdo a sus capacidades y ventajas, aplicando el principio de equidad interterritorial, equilibrio en la recaudación y sin generar distorsiones.

Por otro lado, para verificar el impacto que ha tenido el beneficio tributario, previsto en la Ley interpretativa del artículo 547 del Cootad, en las arcas municipales, a continuación se indican los montos de recaudación del impuesto de patente, desde el año 2010 hasta el 2018, en el GAD municipal de Pedro Moncayo.

Tabla 9
Montos de recaudación de GAD municipal de Pedro Moncayo

Año	Personas Jurídicas	Personas Naturales	Ingreso Total
2010	22.554,58	73.372,75	95.927,33
2011	33.713,03	101.647,81	135.360,84
2012	177.798,57	5.823,16	183.621,73
2013	226.724,80	11.028,80	237.753,60
2014	219.723,46	19.125,19	238.848,65
2015	159.738,81	23.514,66	183.253,47
2016	158.082,01	13.787,67	171.869,68
2017	43.584,05	2.865,96	46.450,01
2018	17.566,03	761,14	18.327,17

Fuente: GAD municipal de Pedro Moncayo, Oficio No. 98 UT-GADMPPM de 19 de septiembre de 2019.

Elaboración propia

De los valores expuestos, se puede constatar que desde el año 2010 hasta el año 2014, el ingreso por el impuesto de patente tuvo un crecimiento considerable, aproximadamente, del 60 %; sin embargo, a partir de 2015 al año 2018, la recaudación por dicho impuesto decayó, notoriamente, en un 92 %, aproximadamente. Actualmente, el GAD municipal de Pedro Moncayo cuenta con un registro de 221 empresas florícolas, que están sujetas al pago del impuesto de patente, conforme lo indica el departamento de rentas de dicha municipalidad. Como dato adicional, el departamento de coactivas del GAD municipal de Pedro Moncayo, informó que se ha suspendido la emisión de títulos de crédito por el impuesto de patente municipal, desde el año 2017, en alrededor de 440 florícolas existentes en el cantón, debido al conflicto que se ha generado en la recaudación de este tributo. Adicionalmente, se encuentran suspendidos hasta nueva orden, los siguientes procesos coactivos:

Tabla 10
Procesos coactivos de GAD municipal de Pedro Moncayo

No.	EMPRESA	No. Proceso Coactivo	Estado
1	SHAMSI FLOWERS S.A.	2017-0005	Suspendido
2	BUSINESPROVSA S.A.	2018-008	Suspendido

Fuente: GAD municipal de Pedro Moncayo, Oficio No. 98 UT-GADMPPM de 19 de septiembre de 2019.

Elaboración propia

Por otra parte, de la investigación efectuada, existen 5 procesos judiciales, derivados de acciones presentadas por empresas florícolas, en contra del GAD municipal de Pedro Moncayo, que se han interpuesto ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1, con sede en Quito, impugnando los títulos de crédito y, en otros casos, las resoluciones que han negado la devolución por pago indebido, de acuerdo con los siguientes datos:

Tabla 11
Procesos judiciales del GAD municipal de Pedro Moncayo

No.	Empresa	No. Juicio	Estado
1	ARBUSTA CIA. LTDA.	17510-2018-00078	Pendiente la calificación del recurso de casación, interpuesto por el GAD.
2	CANANVALLEY FLOWERS S.A.	17510-2018-00331	Pendiente la calificación del recurso de casación, interpuesto por el GAD.
3	SISSAPAMBA ROSAS Y ROSAS SOCIEDAD COLECTIVA CIVIL	17510-2018-00358	Pendiente la calificación del recurso de casación, interpuesto por el GAD.
4	DAVINCI EXPORTACIONES CIA.LTDA	17510-2018-00401	Sentencia parcialmente favorable para la empresa, GAD no presentó recurso de casación.
5	PICASSOROSSES CIA. LTDA.	17510-2018-00404	Sentencia parcialmente favorable para la empresa, GAD no presentó recurso de casación.

Fuente: GAD municipal de Pedro Moncayo, Memorando No. GADMPPM-SM-239-2019 de 19 de septiembre de 2019.

Elaboración propia

En cuanto a los montos de recaudación del GAD municipal de Cayambe, por impuesto de patente, se ha recabado la siguiente información:

Tabla 12
Montos de recaudación del GAD municipal de Cayambe

Año	Personas Jurídicas	Personas Naturales	Ingreso Total
2010	71.754,03	6.463,51	78.217,54
2011	86.786,02	5.510,23	92.296,25
2012	297.761,94	13.699,18	311.461,12
2013	521.885,17	35.620,12	557.505,29
2014	529.987,18	67.535,29	597.522,47
2015	429.116,51	67.219,08	496.335,59
2016	383.168,09	57.094,75	440.262,84
2017	142.035,11	34.854,06	176.889,17
2018	75.787,39	11.709,82	87.497,21

Fuente: GAD municipal de Cayambe, Oficio No. 169-TS-DF-GADIPMC-2019 de 19 de septiembre de 2019.

Elaboración propia

Los valores de recaudación del impuesto de patente, del GAD municipal de Cayambe, desde el año 2010 hasta el año 2014, han tenido un crecimiento considerable, aproximadamente, del 87 %; sin embargo, de manera similar al cantón Pedro Moncayo, a partir de 2015 al año 2018, la recaudación por dicho impuesto decayó, significativamente, en un 82 %, aproximadamente.

Por otra parte, el departamento de coactivas del GAD municipal de Cayambe, informó que, actualmente, existen 6 procesos coactivos en contra de las siguientes empresas, que persiguen el cobro del impuesto de patente; procesos que se encuentran cancelados y uno pendiente, de conformidad con el siguiente detalle:

Tabla 13
Procesos coactivos del GAD municipal de Cayambe

No.	Empresa	No. Proceso Coactivo	Estado
1	FIorentina FLOWERS S.A.	0334/2016K.P	Cancelado
2	FLORELOY S.A.	000966/2017 MG.F	Cancelado
3	FLORES DE NAPOLES S.A.	0241/2016 J.Q.	Cancelado
4	EQUINOCCIALES S.A. FLOREQUISA	000362 – 2018	Cancelado
5	FLORMAGIC CIA LTDA	000002 - 20 17	Cancelado
6	PRODUCNORTE S.A.	J: 000964-17	Pendiente

Fuente: GAD municipal de Cayambe, Oficio No. 169-TS-DF-GADIPMC-2019 de 19 de septiembre de 2019.

Elaboración: Departamento de Coactivas del GAD municipal de Cayambe

El departamento de procuraduría y sindicatura del GAD municipal de Cayambe, informó que, por el momento, existen 4 procesos judiciales derivados de acciones que las empresas florícolas, han presentado ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario No. 1, con sede en Quito, impugnando los títulos de crédito y, en otros casos, las resoluciones que han negado la devolución por pago indebido del impuesto de patente, en contra del GAD municipal de Cayambe, y son los siguientes:

Tabla 14
Procesos judiciales del GAD municipal de Cayambe

No.	Empresa	No. Juicio	Estado
1	PRODUCNORTE S.A.	17510-2017-000306	Corte Constitucional rechaza AEP presentado por el Gad.
2	SANDE ECUADOR CIA. LTDA.	17510-2018-00343	Sentencia favorable para la empresa, GAD no presentó recurso de casación.

3	FLORES DE LA COLINA FLODECOL S.A.	17510-2018-00305	Sentencia parcialmente favorable para la empresa, GAD no presentó recurso de casación.
4	FLORES ECUATORIANAS DE CALIDAD S.A. FLORECAL	17510-2018-00368	Sentencia favorable para la empresa, GAD no presentó recurso de casación.

Fuente: GAD municipal de Cayambe, Oficio No. 38-2019-PS-GADIPMC de 19 de septiembre de 2019.

Elaboración: Procuraduría del GAD municipal de Cayambe

Como se puede observar, de los valores y datos expuestos, la situación financiera de los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe, se ha visto afectada; pues, a pesar de que, no han reconocido expresamente la no sujeción de las empresas florícolas al impuesto de patente, estas empresas, con base en la Ley interpretativa, han dejado de cancelar dichas obligaciones, otras han optado por interponer procesos judiciales y afianzar las obligaciones, con lo cual, las acciones de cobro han quedado suspendidas hasta contar con una sentencia ejecutoriada. Asimismo, debido a los costos que implica la defensa judicial de los GAD municipales, en el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, en la ciudad de Quito (ingreso de la contestación a la demanda, traslados a audiencias, verificación de pruebas, etc.), el GAD municipal de Pedro Moncayo, ha optado por no iniciar nuevos procesos coactivos, hasta que no exista un pronunciamiento judicial uniforme, sobre la aplicación del impuesto de patente a las florícolas.

Si bien se puede sostener que el legislador al interpretar el artículo 547 del Cootad, tuvo la intención de beneficiar el desarrollo de las actividades previstas en el artículo 5 de la Ley interpretativa, del lado de los GAD municipales de Cayambe y Pedro Moncayo, no fue reconocida la exclusión del impuesto al sector florícola, lo que ha provocado que se generen controversias administrativas y judiciales, en las que los GAD municipales han tenido que defender sus determinaciones, lo que ha implicado costos y tiempo para estos gobiernos locales. Además, cabe resaltar que del estudio de las sentencias de los procesos judiciales, se han identificado que todas las sentencias emitidas por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en Quito, han fallado a favor de las empresas florícolas y que no existe sentencia alguna que falle a favor de la administración municipal.

De igual forma, de los procesos judiciales estudiados, se ha apreciado que los recursos de casación interpuestos por las municipalidades, han sido inadmitidos a trámite.

Finalmente, habrá que señalar que los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe, son muy similares en cuanto a las ventajas geográficas para el cultivo de flores y mantienen normativa similar en cuanto a la aplicación de tributos, por lo que, las ventajas para atraer a los agentes económicos, no necesariamente consisten en un mejor tratamiento tributario, sino que debería concentrarse en una atención ágil y efectiva a los usuarios y contribuyentes.

Capítulo tercero

La imposición del impuesto de patente a la actividad de floricultura: Análisis de casos en los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe

El presente capítulo, tiene como objeto contrastar la posición de los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe frente a la postura de las empresas florícolas sobre la imposición del impuesto de patente a la actividad de floricultura, para lo cual se estudiarán los principios de garantía de autonomía municipal y de reserva de ley. De igual manera, se examinarán procesos judiciales iniciados por empresas florícolas, en contra de los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe. Finalmente, se analizará el hecho generador del impuesto de patente, a partir de la naturaleza y alcance de la actividad de floricultura.

1. La garantía de autonomía municipal prevista en el art. 6 del Cootad

Dentro del derecho público administrativo, el término *autonomía*, pertenece a un vocablo que se refiere a la independencia y separación de una administración, cuyos elementos se los puede agrupar en los siguientes: i) el poder legislativo propio, es decir, la capacidad de generar sus propias normas y regulaciones; ii) la potestad de ejercer libremente sus competencias y la toma de decisiones regidas al principio de legalidad; y, iii) el establecimiento de competencias propias, sin limitación ni restricción de otra legislación. Es así que se puede comprender la garantía de autonomía municipal, como el derecho y capacidad de los entes locales para ordenar y gestionar sus asuntos públicos, dentro del marco fijado por la Constitución y la ley. El autor Antonio Hernández, cita la definición de Rowe, quien sostiene que:

La autonomía es el poder de la municipalidad para determinar la política local, en todas las materias de carácter propiamente local, sin intervención de una autoridad extraña, ya sea del Estado de una de sus divisiones; también extraña el poder para determinar los medios y métodos de carácter más general o del Estado que éste haya delegado en manos de la municipalidad; sujetas aquellas siempre en las facultades de fiscalización del Estado, el cual, en interés del mismo, en general puede exigir un tipo mínimo de eficiencia.⁹⁸

⁹⁸ Antonio María Hernández, *Derecho Municipal* (Buenos Aires: Depalma, 1997), 299.

Siguiendo esta línea, Hernández manifiesta que, la autonomía municipal comprende cuatro aspectos, el primero es el *institucional*, que se refiere a la posibilidad que el municipio dicte su propia carta orgánica. El segundo aspecto es el *político*, pues, contempla la base popular, electiva y democrática de la organización y gobierno comunal. El tercer aspecto es el *administrativo*, el cual, se refiere a la prestación de servicios públicos y demás actos de administración local, sin interferencia de autoridad de otro orden. El último aspecto es el *financiero*, que se refiere a la libre creación, recaudación e inversión de las rentas, con el fin de cubrir los gastos del propio gobierno y su objetivo principal es el bien común de la sociedad local.⁹⁹

Del mismo modo, Horacio Rossatti, indica que los elementos característicos de la autonomía son: como primer elemento *autonormatividad*, que constituye la capacidad de darse su propia carta; como segundo elemento *autocefalía*, que se refiere a la capacidad de elegir sus propias autoridades; como tercer elemento *autarcía*, que es la satisfacción económica y financiera, derivada de poseer recursos propios; como cuarto elemento *materia propia*, reconocimiento de facultades de legislación, ejecución y jurisdicción; como quinto elemento tenemos a la *autodeterminación política*, que se refiere al reconocimiento de garantía frente a las presiones políticas.¹⁰⁰

Para complementar el concepto de autonomía, Salvador Dana Montaña, la define de la siguiente manera:

Autonomía no es tan solo un conjunto más o menos grande de poderes más o menos extensos; es una cualidad específica de la corporación que la distingue de las demás: su capacidad de gobierno propio y, con más precisión, su capacidad de organizarse dentro de las condiciones de la ley fundamental o poder constituyente, de darse sus intenciones o poder legislativo y de gobernarse con ellas, con prescindencia de otro poder.¹⁰¹

Siguiendo a este mismo autor, existen manifestaciones de dicha autonomía municipal y se resumen en las siguientes:¹⁰²

El poder constituyente o facultad de darse su propia Carta Municipal.
 El poder legislativo “para reglar jurídicamente por medio de reglamentos y ordenanzas, las materias de su competencia”.
 El poder ejecutivo “para realizar sus decisiones”.
 El poder impositivo y financiero “para costear los servicios locales”.

⁹⁹ *Ibíd.*, 310-9.

¹⁰⁰ Horacio Rossatti, *Tratado de Derecho Constitucional* (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010), 603-11.

¹⁰¹ Salvador Dana Montaña, *Teoría General del Estado* (México: Ed. Nacional, 1959), 201.

¹⁰² *Ibíd.*

El poder jurisdiccional “para resolver sus propios litigios”.

Abonando al respecto, Harold Parra, indica que la autonomía implica la facultad de: “1. Organizarse; 2. Dictar sus propias leyes; 3. Elegir sus autoridades; 4. Administrarse en el plano financiero, sin la intromisión de otro poder”.¹⁰³ Con referencia al caso colombiano, indica que la autonomía impositiva de los municipios, se encuentra consagrada en el artículo 287, de la Carta Magna y que dicha autonomía gozan los entes locales para gestionar sus actividades respetando la Constitución y la ley, al señalar que: “Esta autonomía concede a las entidades territoriales, ciertos derechos, como el de gobernarse por autoridades propias, el ejercer las competencias a ellos asignadas, administrar los recursos propios y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, así como participar en las rentas nacionales”.¹⁰⁴

De igual manera, Javier García, realiza un análisis sobre la naturaleza de la autonomía local, consagrada constitucionalmente e indica que la previsión de la autonomía en la Carta Magna, como principio ordenador de la distribución territorial del poder incide en la constitucionalización del ente autónomo, por tanto, dicha autonomía revela la importancia de la existencia constitucional, que conlleva más allá de la simple remisión a la ley ordinaria. Además, menciona que, el Municipio definido constitucionalmente como autónomo, condiciona la actividad del legislador, por lo que este, debe limitarse a una interpretación constitucional de las variables, que el sistema establece. Concluye indicando lo siguiente:

Significa, por un lado, un aspecto sustancial relativo al tipo de posición constitucional que le está reconocida. Por otro, involucra aspectos procedimentales relativos a los mecanismos jurídicos que el ordenamiento prevé para su defensa. Ambas perspectivas se interrelacionan permanentemente ya que uno supone la definición del otro. La intensidad de la ordenación en los principios constitucionales determinará los límites a los que debe conformarse el legislador que, con mayor o menor amplitud, está llamado a la configuración de la autonomía municipal.¹⁰⁵

Por otro lado, la Carta Europea de la Autonomía Local, en su artículo 3, regula el concepto de autonomía local y en su parte pertinente menciona:

Concepto de la autonomía local: 1. Por autonomía se entiende el derecho y la capacidad efectiva de las entidades locales de ordenar y gestionar una parte importante de los

¹⁰³ Germán L. Gioanotti, *Tributos Municipales efectos Distorsivos sobre las actividades empresariales* (Buenos Aires: La Ley S.A., 2002), 16.

¹⁰⁴ Parra, *El impuesto de Industria y Comercio*, 4.

¹⁰⁵ Javier García, *La autonomía Municipal y el Bloque Constitucional Local* (Buenos Aires-Madrid: Editorial Ciudad Argentina, 2006), 90.

asuntos públicos, en el marco de la Ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes. 2. Este derecho se ejerce por Asambleas o Consejos integrados por miembros elegidos por sufragio libre, secreto, igual, directo y universal y que pueden disponer de órganos ejecutivos responsables ante ellos mismos. Esta disposición no causará perjuicio al recurso a las asambleas de vecinos, al referéndum o a cualquier otra forma de participación directa de los ciudadanos, allí donde esté permitido por la Ley.¹⁰⁶

En este mismo orden de cosas, en el III Foro Iberoamericano de Gobiernos Locales, reunidos en San Salvador, los días 4 y 5 de septiembre de 2008, convinieron la Carta Iberoamericana de Autonomía Municipal. En su artículo 1, se definió el principio de autonomía local, entendiéndolo como aquel derecho y deber de los gobiernos locales para gestionar los asuntos públicos, bajo su responsabilidad y en beneficio de sus ciudadanos, el cual, debe tener reconocimiento constitucional, basado en la democracia del poder, la descentralización y la participación ciudadana en la gestión de asuntos públicos.¹⁰⁷ Además, el artículo 3 menciona que, serán las leyes las que fijarán las competencias básicas de los gobiernos locales, las cuales solo pueden ser limitadas por otra autoridad central o regional, además menciona que, los gobiernos podrán gozar de plena libertad, dentro de los límites de ley.¹⁰⁸

En el contexto ecuatoriano, los profesores Montaña y Mogrovejo, hacen mención a la categoría autonomía, referida a los gobiernos subnacionales, como parte de la estructura de un Estado unitario, como el nuestro, que ha merecido un importante desarrollo dentro del proceso de descentralización, reconocido constitucionalmente. En ese marco, señalan que tal autonomía operativa, dentro de los límites fijados por la Constitución y la ley, ha de estar afincada en los planos político, administrativo, y económico-financiero, representada de la siguiente manera: en lo político con la capacidad para elegir sus propios gobernantes y darse sus propias normas; en lo administrativo con la capacidad para promover y ejecutar las competencias que les han sido reconocidas; y, en lo económico-financiero con la capacidad para obtener y administrar los recursos económicos, que les permitan cumplir con los objetivos de orden público, acorde precisamente con las competencias a ellos asignadas.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Reino de España, *Carta Europea de Autonomía Local*, Gaceta oficial, 1 de marzo de 1989, art.3, http://femp.femp.es/files/566-353-archivo/carta_europea_autonomia_local.pdf.

¹⁰⁷ Secretaría General Iberoamericana, “Propuesta de Carta Iberoamericana de Autonomía Municipal” (III Foro Iberoamericano de Gobiernos Locales, San Salvador, 5 de septiembre de 2008), art. 1, <https://www.segib.org/wp-content/uploads/Carla-Iberoamericana-de-Autonomia-Municipal-2009.pdf>.

¹⁰⁸ *Ibíd.*, art. 3.

¹⁰⁹ César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano. Fundamentos y práctica* (Quito: UASB / CEP, 2014), 22-6.

Desde el despliegue normativo, afianzando lo hasta aquí señalado, el artículo 238 de la Constitución de la República del Ecuador 2008 (CRE), expresa de manera clara, que los gobiernos autónomos descentralizados, en los que se incluyen los municipales, gozarán de autonomía política, administrativa, y financiera, guardando consonancia con lo previsto en el artículo 5 del Cootad, que indica que dicha autonomía consiste en el derecho y capacidad de los niveles de gobierno, a regirse por normas y órganos de gobierno propios, en un territorio determinado y sin intervención de otro nivel de gobierno. Reconocimiento reforzado, a su vez, por el artículo 53 del Cootad, que tilda a los gobiernos autónomos descentralizados, como “personas jurídicas de derecho público, con autonomía política, administrativa y financiera.”¹¹⁰

En este mismo marco, el artículo 6 del Cootad, consagra la garantía de autonomía referida a que, ninguna función del Estado o autoridad tiene la facultad de interferir en la autonomía de los gobiernos sub nacionales; además, indica categóricamente, que:

“[...] Está especialmente prohibido a cualquier autoridad o funcionario ajeno a los gobiernos autónomos descentralizados, lo siguiente:
e) 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. [...]”¹¹¹

Vale igualmente señalar que, como parte de las competencias exclusivas, reconocidas a los gobiernos autónomos descentralizados municipales, en el artículo 264 de la CRE y corroboradas en el artículo 55 del Cootad, consta la de “crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanza, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras.”¹¹²

Por lo dicho, el ejercicio de competencias asignadas a los gobiernos autónomos descentralizados y en este caso, de manera particular, a los gobiernos municipales, opera dentro de un amplio margen, en torno al cual se reconoce autonomía política, administrativa y financiera, pero, en todo caso, dentro de los límites establecidos por la Constitución y la ley.

Siguiendo con este razonamiento, se sostiene que los gobiernos autónomos descentralizados municipales, no se encuentran facultados para establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos, pues, dicha competencia se encuentra reservada a la

¹¹⁰ Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, Registro Oficial 303, Suplemento, 19 de octubre de 2010, art. 53.

¹¹¹ *Ibíd.*, art. 6.

¹¹² *Ibíd.*, art. 55.

Función Legislativa, previa iniciativa privativa del Presidente de la República, para la formulación y presentación del respectivo proyecto de ley, en los términos que indica la primera parte del artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador, que consagra el principio de reserva de ley. De igual manera, en aplicación del principio de jerarquía normativa, previsto en el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador, la ley, en este caso el Cootad, prevalece sobre las ordenanzas municipales, normas que no pueden contravenir las disposiciones legales y de hecho, si lo hicieren no deben ser aplicadas por los jueces ni por las autoridades administrativas.

Desarrollada así la categoría autonomía, más adelante, se abordará la puesta en escena de la Ley interpretativa del artículo 547 del Cootad, por la cual, se prevé la no sujeción del impuesto de patente municipal a ciertas actividades productivas, cuyo efecto puede apreciarse en la reducción de ingresos municipales, por una merma en la recaudación del impuesto citado.

2. El principio de reserva de ley en relación con el alcance del art. 5 de la Ley interpretativa del art. 547 del Cootad

Siguiendo a Olga Aucar y Paula Subía, el principio de reserva de ley, se fundamenta en la protección de la libertad individual y de la propiedad privada.¹¹³

Para Lourdes Alvarado, el principio de reserva de ley, en el ámbito tributario cumple ciertas funciones:

a) Es una garantía de libertad y del derecho a la propiedad privada con respecto al poder del Estado; b) Cumple el principio de auto imposición, pues las decisiones fiscales son tomadas por los representantes de los propios ciudadanos; c) La de garantizar el derecho fundamental de la igualdad frente a la ley; y d) Dar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes.¹¹⁴

Sobre este principio, Andrea Fedele, sostiene que, “se lo concibe como un instrumento de control y de garantía, de una relación equilibrada entre los distintos poderes del Estado, donde los intereses que tienen, tanto el ejecutivo como el legislativo,

¹¹³ Olga Aucar y Paula Subía, *Interpretación Tributaria Extensiva e Integración Análoga a partir del Principio de Reserva de Ley* (Guayaquil: Edino, 2008), 44.

¹¹⁴ Lourdes Alvarado, “Principio de Reserva Legal en Materia Tributaria”, *Revista Jurídica de Derecho Público*, n.º 5, (2011): 91, <https://www.revistajuridicaonline.com/2011/05/principio-de-reserva-legal-en-materia-tributaria/>.

solo son objeto de tutela, en la medida en que sirven a un correcto funcionamiento del mecanismo institucional, hallándose, por tanto, subordinados al interés general”.¹¹⁵

Por su parte, Mauricio Plazas Vega, indica que el principio de reserva de ley, “Es una expresión fundamental de la separación de poderes y representa una garantía ante eventuales arbitrariedades, a las que podrían estar sometidas los ciudadanos, si la rama ejecutiva del poder público pudiera crear o modificar tributos, con algún grado de amplitud, al amparo de la fuerza legislativa de los actos que realizan”.¹¹⁶

En este mismo sentido, Matar Paredes y Raúl Rodríguez, señalan que la reserva de ley, en materia tributaria es:

Por un lado, la delimitación a un determinado procedimiento (el legislativo) que tiene como características la contradicción, la libre deliberación y la publicidad, sin embargo, constituye también una reserva de contenido. Por otro lado, la teoría de la reserva de ley también pretende delimitar de un modo cierto las relaciones entre ley y reglamento, por lo que en virtud de su regulación constitucional el legislador no puede delegar esta materia sino en los casos y condiciones que señale la misma Constitución, so pena de caer en una situación inconstitucional; la materia que el constituyente entrega al legislador es indispensable para el mismo, es decir, no queda en su arbitrio su delegación ni su deslegalización.¹¹⁷

Para Antonio Bascuñán, es el “reconocimiento de un ámbito de competencia, cuya regulación se reservaba a la potestad legislativa, implicaba la posibilidad de invalidar las normas sobre materias de ley, establecidas en ejercicio de otras potestades, aplicando como principio el de la competencia”.¹¹⁸

También conviene diferenciar el principio de reserva de ley, con el de legalidad. Para ello, nos remitimos a la Resolución No. 0042-2004-AI/TC, del 11 de agosto de 2005, emitida por el Tribunal Constitucional de Perú, que hace una diferenciación entre los dos principios, indicando que, “el principio de legalidad implica la subordinación de los poderes públicos al mandato de la ley, el de reserva de ley, es un mandato constitucional sobre aquellas materias que deben ser reguladas por esta fuente normativa.”¹¹⁹

¹¹⁵ Andrea Fedele, “La Reserva de Ley”, en *Tratado de Derecho Tributario*, ed. Andrea Amatucci (Bogotá: Temis S.A., 2001), 159.

¹¹⁶ Aucar y Subía, *Interpretación Tributaria*, 45.

¹¹⁷ Marat Paredes y Raúl Rodríguez, *El Principio de Reserva de Ley en materia tributaria* (México: Porrúa, 2001), 67-8

¹¹⁸ Antonio Bascuñán, “El principio de la Distribución de la Competencia como criterio de Solución de Conflictos de Normas Jurídicas”, *Revista Chilena de Derecho*, Número Especial, (1998): 34, <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/194077>.

¹¹⁹ Perú, Tribunal Constitucional de Perú, Resolución No. 0042-2004-AI/TC, 11 de agosto de 2005.

En esta línea, Servando J. Garza, sostiene que dentro de la esfera de competencia del poder legislativo en materia tributaria, el impuesto solo puede crearse mediante una ley y adicionalmente manifiesta que, en la ley en que se establezca un impuesto deben encontrarse todos y cada uno de los elementos, que en su conjunto integran un tributo, objeto gravado, unidad, cuota base, etc.¹²⁰

En el contexto ecuatoriano, la reserva de ley, toma también otros matices derivados del reconocimiento constitucional, de que ciertas materias deben ser reguladas por leyes orgánicas. En ese sentido, Rafael Oyarte, manifiesta que, la Constitución diferenció las reservas legales orgánica y ordinaria, dándole a la primera el carácter de dominio máximo legal y a la segunda el de dominio mínimo legal,¹²¹ afirmando el autor, que el dominio máximo legal se refiere únicamente a las materias reservadas a la ley orgánica.

De la lectura del artículo 133 de la Constitución de la República del Ecuador, se establece las materias que corresponde su regulación por ley orgánica, aclarando que el resto de materias serán reguladas por ley ordinaria. En este sentido, las leyes tributarias deberían categorizarse como leyes ordinarias; sin embargo, como lo ha analizado José Vicente Troya, ciertas leyes tributarias han sido elevadas a la categoría de orgánicas, por parte del legislador, entendiendo que dicho principio, antes que una limitación, se lo debe comprender como una manera de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria.¹²²

Asumiendo que, aun cuando no resulta ser materia cuya regulación conste reservada a ley orgánica, coincidimos con el autor Troya, en el sentido que las leyes en materia tributaria, especialmente las que desarrollan principios vinculados al respeto de derechos como es el caso del Código Tributario, por su alta importancia, tienen un tratamiento especial, así reconocido por el propio constituyente, que con ocasión de la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, estatuyó al Código Tributario, como norma con rango de ley orgánica.

Siguiendo con el análisis del principio de reserva ley en materia tributaria, este postulado se encuentra consagrado en el artículo 301, del marco normativo constitucional, que señala:

¹²⁰ Servando J. Garza, *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano* (México: Ed. Cultura, 1949), 17, citado en Marat Paredes y Raul Rodríguez, *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria* (México: Editorial Porrúa, 2001), 84.

¹²¹ Rafael Oyarte, *Curso de Derecho Constitucional* (Quito: Abya-Yala, 2007), 77.

¹²² Troya, *Manual de Derecho Tributario*, 131.

Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.¹²³

Ya en el desarrollo normativo legal, el artículo 5 del Código Tributario menciona que, “el régimen tributario se regirá bajo los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”¹²⁴ Igualmente, en el artículo 3 de este cuerpo normativo se señala, con referencia a la reserva de ley, menciona que “solo por acto legislativo de órgano competente, se podrá establecer, modificar o extinguir tributos”¹²⁵; y el artículo 4 de norma referida indica que “las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo, pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones, los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley.”¹²⁶ Lo cual, guarda consonancia con el Art. 264, numeral 5, de la Constitución de la República del Ecuador, que en su parte pertinente señala que, dentro de las atribuciones de los gobiernos municipales, tienen la facultad de “crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras, mediante ordenanzas”¹²⁷, cabe resaltar que en dicho artículo no se mencionan impuestos.

Sobre el asunto, el profesor César Montaña, manifiesta que:

Quando la carta política desarrolla en diversas disposiciones lo atinente a los principios de legalidad y de reserva de ley, lo hace de una manera reiterativa y desordenada, lo que puede afectar su interpretación; lo tocante al régimen tributario municipal se constata que la ordenanza es el tipo normativo por excelencia, que adoptan los concejos municipales para definir tanto aspectos sustanciales como formales de las tasas y contribuciones especiales de mejoras, y para desarrollar aspectos de índole reglamentaria respecto de los impuestos creados por ley emanada de la Asamblea Nacional. Las Ordenanzas en todos los casos deberán respetar la ley, los tratados internacionales y la Constitución.¹²⁸

Siguiendo con el análisis del principio de reserva de ley, aplicado en las exenciones y beneficios fiscales, el autor Pedro Manuel Herrera Molina, argumenta lo siguiente:

¹²³ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 301.

¹²⁴ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 5.

¹²⁵ *Ibíd.*, art. 3.

¹²⁶ *Ibíd.*, art. 4.

¹²⁷ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 264.

¹²⁸ Montaña, “Régimen tributario municipal ecuatoriano y nueva Constitución”, 16.

La reserva de ley sólo afecta al derecho tributario material, esto es al establecimiento del tributo y a la regulación de sus elementos esenciales, aquellos que determinan el nacimiento y cuantía de la obligación tributaria y los sujetos vinculados por ella. La exención es una configuración objetiva del tributo que puede establecerse a través de caminos muy diversos, pero siempre afecta alguno de sus elementos esenciales (hecho imponible, bases, tipos...) cuya regulación se encuentra reservada a la ley.

Por tanto el principio de legalidad en materia de exenciones se fundamenta en los principios que inspiran con carácter general la reserva de ley en el ámbito tributario: garantizar la seguridad jurídica, “asegurar el tratamiento uniforme y la igualdad de todos los ciudadanos en relación con las prestaciones impuestas”, acentuar el contenido democrático de la intervención del Parlamento en cuanto a materia tributaria [...] y marcar como directriz sustancial la actuación del criterio de solidaridad.

La exención constituye una situación objetiva configuradora del tributo que permite modular la incidencia del gravamen, excluyendo supuestos especiales o reduciendo la hipótesis de la cuantía del débito tributario. Esta figura puede afectar a cualquier de los elementos estructurales del tributo y, por tanto, por su propia naturaleza, se encuentra sometida a la reserva de ley.¹²⁹

Ahondando en el tema, mencionaremos el estudio realizado por Jhon Jairo Restrepo Lizcano y Luis Fernando Gómez Montoya, denominado *Principio de reserva de ley en Colombia, a partir de tributos municipales. Casos municipios de Caldas*, quienes analizan si se cumple el principio de reserva de ley, en los tributos territoriales. Los autores mencionan que, el principio de reserva de ley, se lo debe entender como:

el mandato constitucional, de solo crear tributos a través de leyes, configura la autonomía popular de imponerse a los contribuyentes los tributos que ellos deseen, eso es conocido como reserva de ley y se concreta en que si un municipio desea decretar un tributo para su jurisdicción sólo podrá hacerlo si hay una ley que cree ese tributo o lo autorice.¹³⁰

Y en cuanto al principio de legalidad, manifiestan que:

supone de manera imperativa el respeto de la ley por parte de los demás órganos, exige un alineamiento por parte de los entes administrativos a lo que dice la ley, por lo que si un ente territorial emite un acto administrativo contrario a lo que diga la ley, podría ser demandado por no sometimiento a la norma superior; lo anterior, indica que si un municipio establece un tributo creado por ley y determina una tarifa superior a la indicada por ésta, estaría frente a un acto administrativo que no consulta la norma superior y podría ser demanda por ilegalidad [...] ¹³¹

En este sentido, indican que ambos principios se encuentran estrechamente relacionados, pues, el principio de legalidad, traza la exigencia de la observancia de las

¹²⁹ Pedro Herrera Molina, La exención tributaria (Madrid: Colex,1990), 119-123, citado en Marat Paredes y Raúl Rodríguez, *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria* (México: Porrúa, 2001), 96.

¹³⁰ Jhon Jairo Restrepo Lizcano y Luis Fernando Gómez Montoya, “Principio de reserva de ley en Colombia a partir de tributos municipales. Casos municipios de Caldas”, *Lúmina*, n.º 18, (2017): 16, <http://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/download/2712/3177/>.

¹³¹ *Ibíd.*

actuaciones de los funcionarios públicos al ordenamiento jurídico; en cambio, la reserva de ley se refiere a la actuación legislativa como expresión única y competente para crear el tributo.

Entrados en este punto, vale mencionar, si el artículo 5 de la Ley de Incentivos Tributarios para varios sectores productivos e Interpretativa del Art. 547 del Cootad, cumple con el principio de reserva de ley. Al efecto, como primer elemento en lo tocante a la formación de la ley en mención, se ha identificado el ejercicio de la iniciativa privativa a cargo del Presidente de la República, para la presentación de proyectos de ley en materia de impuestos, conforme al artículo 135 de la Constitución de la República del Ecuador. Como segundo elemento se resalta la calificación del proyecto, como urgente, en materia económica, gestionándose mediante trámite ordinario, de conformidad con el artículo 140 de la Constitución de la República del Ecuador y el artículo 68 de la Ley Orgánica de la Función Legislativa. Una vez remitido al Consejo de Administración Legislativa, esta resolvió calificarla mediante Resolución CAL-2015-2017-183 de 9 de agosto de 2016 y remitirla a la Comisión Especializada Permanente del Régimen Económico y Tributario, para su respetiva tramitación y, posteriormente, tratarla en dos debates.

Dentro de los considerandos, se hace referencia al principio de reserva de ley, con soporte en disposiciones constitucionales y legales en materia tributaria.

Una vez seguido el trámite de aprobación, el 12 de octubre de 2016, entró en vigencia la denominada Ley Orgánica de Incentivos Tributarios, para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, quedando como texto final, en la parte que nos ocupa, lo siguiente:

Art. 5.- Interpretese el artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 303 de 19 octubre de 2010, en el sentido de que los productores en los sectores agrícola, pecuario, acuícola; así como las plantaciones forestales no son objeto del impuesto a la patente y en consecuencia las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras dedicadas a estas actividades no pueden ser sujetos de cobro por parte de ningún gobierno autónomo descentralizado municipal o metropolitano del país.¹³²

Es importante mencionar que, con la expedición de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y

¹³² Ecuador, *Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del Artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (Cootad)*, Registro Oficial 860, Suplemento, 12 de octubre de 2016.

Equilibrio Fiscal, publicada en el Registro Oficial Suplemento 309, de 21 de agosto de 2018, en su disposición transitoria vigésima tercera, se indica que la Ley interpretativa del artículo 547, rige a partir de la fecha misma de vigencia del Cootad, por tratarse precisamente de una norma interpretativa, es decir, vigente a partir del 19 de octubre de 2010, como se lo señala a continuación:

VIGESIMA TERCERA.- En orden a lo previsto en el Art. 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del Art. 547 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 860 de 12 de Octubre de 2016 , que interpreta la norma del artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Cootad, entiéndase que la norma rige a partir de la fecha de vigencia de este Código.¹³³

De lo expuesto, se puede corroborar que la creación y aprobación de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios, para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, ha cumplido con el principio de reserva de ley, abonando con ello, a la seguridad jurídica, al asegurarse un tratamiento uniforme en la aplicación de la norma en cuestión.

Ahora, situados en la posición municipal, resulta pertinente analizar, a la vista del principio de reserva de ley, las actuaciones de los gobiernos municipales, objeto de este estudio, respecto a la gestión del impuesto de patente, en lo que atañe a la aplicación de la norma interpretativa del artículo 547 del Cootad, esto es, de que los sectores agrícola, pecuario, acuícola, así como las plantaciones forestales, no deban pagar dicho impuesto a ningún gobierno autónomo descentralizado municipal o metropolitano del país, y extendidamente, la actividad florícola.

Al relacionar, el principio de reserva de ley y el cobro del impuesto de patente a las empresas florícolas, existen dos posiciones: la primera, sostiene que los entes locales estarían violentando el principio de reserva de ley, al imponer el impuesto a actores económicos que no estarían sujetos al pago, por ser la actividad florícola parte del sector agrícola, exclusión devenida de la ley interpretativa señalada.

Y como segunda posición, la que hace referencia a que los entes locales, en cumplimiento con lo establecido en el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del artículo 547 del Cootad,

¹³³ Ecuador, *Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal*, Registro Oficial 309, Suplemento, 21 de agosto de 2018, disposición vigésima tercera.

gravan el impuesto de patente a la actividad florícola, por no constar taxativamente enunciada, en la disposición interpretativa como actividad excluida del gravamen. A continuación, detallamos detenidamente este particular.

3. Posición de los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe

Los GAD municipales, frente al conflicto sobre la aplicación de la disposición legal, que interpretó el artículo 547 del Cootad, que no incluye expresamente a la actividad florícola, como actividad no sujeta al pago del impuesto de patente, sostienen lo siguiente:

Sobre la interpretación de la ley tributaria, las palabras empleadas en las normas, se entenderán de acuerdo a su sentido jurídico, técnico y usual; y, además indican que, deberá primar la que se encuentre conforme con los principios básicos de la tributación. En este sentido, el artículo 13 del Código Tributario señala:

Interpretación de la ley.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.

Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se las haya definido expresamente.

Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación.¹³⁴

Sobre este asunto, mediante memorando No. 24-2018-PS-GADIPMC, de 15 de enero de 2018, la procuradora síndica del GAD municipal de Cayambe, remitió a la Dirección Financiera, un criterio jurídico sobre la no sujeción de las empresas florícolas del impuesto de patente. Dentro del apartado de la base legal, cita algunas normas, entre las que consta la contenida en el artículo 226 de la Constitución, que refiere a que las instituciones y organismos públicos, pueden ejercer sus competencias y facultades en virtud de la potestad estatal. Además, menciona el artículo 53 del Cootad, relacionado con la naturaleza jurídica de los gobiernos autónomos descentralizados y su autonomía administrativa y financiera. Complementariamente, cita el artículo 3 del Código Civil, que indica que el legislador es el llamado a interpretar la ley. Por último, menciona el artículo 31 del Código Tributario, que define a la exoneración tributaria y, asimismo, refiere el antecedente jurisprudencial (expediente 239-2009, Registro Oficial Edición

¹³⁴ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 13.

Especial No. 193 de 15 de septiembre de 2011), por el cual se enfatiza la diferencia entre exoneración y no sujeción, indicando que, la exoneración es del pago del impuesto y no de la efectiva realización del hecho generador, por tanto, tiene que haber nacido para proceder a la exoneración, y de no ser el caso, estaríamos frente a la no sujeción del impuesto, mas no a la exoneración.

En el apartado de análisis sostiene que, la exención ocurre cuando la ley fija en qué casos un contribuyente debe pagar el impuesto o se halla beneficiado de un régimen de excepción sobre la base del hecho generador, y en el caso de la no sujeción se refiere cuando la carga impositiva prevista en la ley, no aplica sobre al agente económico o actividad económica, dado que, ese evento no forma parte de la configuración del hecho generador del tributo. Seguidamente, pasa a la conceptualización de las actividades económicas, que dan lugar al presupuesto establecido por la norma para determinar el impuesto, e indica lo siguiente:

a. La actividad económica está definida como aquella que conlleva varios procesos independientes o concatenados para la obtención de productos, bienes o servicios, con los que se cubren las necesidades de la sociedad en general. Estas actividades económicas han sido divididas por varios tratadistas, en primarias, secundarias, terciarias e incluso en cuaternarias y quinarias.

b. Dentro de esta tipología, las actividades primarias son las que se dedican a la agricultura, la explotación forestal, la extracción minera, la ganadería, la caza y la pesca, a fin de obtener de ellas los productos básicos para el consumo directo o las materias primas para la industria (FAO, 2015).

La actividad primaria, de suyo produce de forma primaria, y logra un consumo directo, posterior a su cosecha, es decir no requiere de ningún proceso de industrialización. Siendo así, la agricultura “se refiere al cultivo de la tierra para obtener, principalmente, alimentos como vegetales, cereales, frutas y semillas”, de la mano de los ciclos biológicos y climáticos (FAO 2015)

c. La actividad secundaria, está definida como aquella que requiere para su concreción de procesos de valor agregado o de industrialización o tecnificación (entiéndase invernaderos, riego por goteo, cadena de producción, determinación o definición de áreas de producción como corte, mecanismo de boncheo, iluminación artificial para crecimientos acelerados, etc.), es decir existe ya un gran porcentaje de modificación o de intervención en el proceso de siembra, de cosecha o de recolección y de comercialización, o lo que se llama cadena de producción tecnificada o de industrialización que no es la de gestión primaria de la agricultura.

d. El sector florícola “es un sector que mantiene un elevado nivel de especialización productiva lo cual le permite competir con buenos auspicios. Las plantaciones con mayor grado de aprendizaje y tecnología optimizarían sus economías de escala a tal punto que por tratarse de productos perecibles, necesitan tener una coordinación precisa entre producción, cosecha, empaque, ventas, fletes, etc. Asimismo, esto ha permitido que las plantaciones con tecnología de punta ofrezcan en el mercado internacional productos con todos los requisitos internacionales de calidad, color, tamaño y cuidado ambiental, así se ha pronunciado la Superintendencia de Bancos, por ejemplo, desde el año 2006, incluye

como industria florícola en el estudio que realiza sobre su comportamiento crediticio (Superintendencia de Bancos y Seguros Subdirección de Estudios, 2006)”.¹³⁵

Continuando con el criterio jurídico, la procuradora menciona que, el impuesto de patente, se debe comprender como “una carga impositiva relacionada con la ganancia o excedente que se pueda conseguir con el resultado del proceso de siembra y cosecha, puesto para la comercialización, en cuyo caso se convierte en un derecho de interés general, que debe ser garantizado por el Gobierno Municipal”.¹³⁶

Con lo anteriormente expuesto, la procuradora síndica del GAD municipal de Cayambe concluye que, las actividades florícolas o la categoría actividades florícolas, conlleva necesariamente un proceso para la obtención de un producto y no solo un producto como resultado de una actividad primaria, como es el caso de la agricultura, lo cual, implica que se la considere como una actividad industrializada o secundaria como actividad económica.

Siguiendo la línea de argumentación de la administración municipal, señala que, el espíritu de la norma interpretativa, es la no sujeción al impuesto para aquellos sujetos que realizan actividades de agricultura, con características de un aliciente para el proceso agrícola como actividad primaria, actividad que depende de ciertos factores, tales como: el clima, suelos sin tecnificación y un fuerte componente de mano de obra.

Continuando con la alegación de los GAD municipales, estos manifiestan que, en aplicación del principio de reserva de ley y de la lectura al artículo 547 del Cootad, la actividad florícola, al no encontrarse, taxativamente, incluida dentro de las actividades que el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios y para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, excluye del pago del impuesto, y se concluye que las empresas florícolas, son sujetos pasivos del impuesto de patente.

Como siguiente argumento, la administración municipal manifiesta que, la Ley interpretativa del artículo 547 del Cootad, entró en vigencia desde la publicación en el Registro Oficial, es decir, a partir del 12 de octubre de 2016, que de conformidad con el principio de irretroactividad de la norma, contenido en el artículo 7 del Código Civil, que indica que la ley no dispone sino para lo venidero y de acuerdo a su vigésima tercer regla, las leyes que se limiten a declarar el sentido de otras leyes, se entenderán incorporadas en éstas, pero no alterarán, en manera alguna, los efectos de las sentencias judiciales

¹³⁵ Ecuador GAD Municipal Pedro Moncayo, *Memorando No. 24-2018-PS-GADIPMC*, 15 de enero de 2018.

¹³⁶ *Ibíd.*

ejecutoriadas en el tiempo intermedio, los anteriores pronunciamientos judiciales, no se alteran. Bajo este argumento, la administración municipal, señala una Jurisprudencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, publicada en la Gaceta Judicial 2 del 17 de mayo de 2006, que en su numeral sexto manifiesta lo siguiente:

Cláusula Sexta: “[...] La ley interpretativa ha de aplicarse a todas las situaciones ocurridas desde la vigencia de la ley interpretada, pues, lo que hace el legislador es develar cual es el sentido que debió haberse dado a una norma desde su expedición. Este postulado se encuentra recogido en la regla 25^a (hoy 23^a) del Art. 7 del Código Civil, norma que al intento dice que las leyes interpretativas se entenderán incorporadas en las leyes interpretadas. Según el doctor Juan Larrea Holguín se ha de aplicar retroactivamente, más, no en contra de sentencias ejecutoriadas, cual es el caso presente en que la ley interpretativa se promulgó el 11 de agosto del 2004 en tanto que la sentencia recurrida el 23 de abril del mismo año. (Derecho Civil del Ecuador, Tomo 1 pp. 219). En similar sentido se pronuncia el tratadista colombiano Arturo Valencia Zea (Derecho Civil Tomo I pp. 115). Al tema se refiere también el conspicuo profesor de la Universidad de Chile don Luis Claro Solar quien sostiene iguales extremos y en forma paladina dice que la interpretación auténtica y es, por lo tanto, obligatoria como toda ley. Pero no es una ley nueva sino la explicitación de la ley existente y por ella rige el pasado, mientras que las otras leyes sólo disponen para el porvenir. (Derecho Civil Chileno y comparado, TOMO PRIMERO, p. 127)”¹³⁷.

Sin embargo, habrá que señalar que la sentencia citada, contradice el argumento del párrafo que antecede, pues, es clara en señalar que la Ley Interpretativa, es una excepción al principio de irretroactividad de la ley; además, con la expedición de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, con Registro Oficial Suplemento No. 309, de fecha 21 de agosto de 2018, en su disposición vigésima tercera, claramente, se establece que la disposición contenida en la ley interpretativa, tiene efectos desde la fecha en que entró en vigencia el Cootad, es decir, desde el 19 de octubre de 2010.

Como otro de los argumentos se encuentra el hecho que las empresas florícolas, en ciertas ocasiones, para lograr cubrir los pedidos y ventas, recurren a comprar flores a otros proveedores, por lo que estarían actuando en calidad de intermediarios, por tanto, ejerciendo actos de comercio.

Finalmente, los gobiernos municipales en cuestión, alegan que su actuación al determinar el impuesto de patente a las empresas florícolas se justifica, pues, se garantiza los derechos de los administrados para la obtención de servicios públicos de calidad, en razón del artículo 11, numeral 9, del inciso segundo de la Constitución ecuatoriana.

¹³⁷ Ecuador Corte Suprema de Justicia Sala Especializada de lo Fiscal, “Sentencia”, en *Juicio n.º: 19611*, Gaceta Judicial 2, Serie 18, 17 de mayo de 2006.

4. Posición de las empresas florícolas

Para analizar la posición de las florícolas, hemos tomado como caso representativo, el Juicio No. 17751-2018-00011, pues este recoge los principales argumentos de las empresas florícolas, en contra de la generación del impuesto de patente. Se conoce que el 10 de septiembre de 2018, la Asociación Nacional de Productores y/o exportadores de Flores - Expoflores, interpuso ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, una acción de impugnación objetiva en contra de la Resolución No. 001-DF-GADIPMC-2018, expedida el 10 de julio de 2018, por la Directora Financiera del GAD municipal de Cayambe, que dispone determinar a las empresas florícolas, como obligadas al pago de impuesto de patente municipal. El objeto de la controversia, es declarar la nulidad de dicha resolución. La audiencia preliminar, se llevó a cabo en dos días, el 19 de diciembre de 2018 y el 17 de enero de 2019; a continuación, se indica los argumentos esgrimidos por Expoflores en su demanda.

En primer lugar, Expoflores argumenta la falta de competencia de la directora financiera para emitir resoluciones, actos legislativos o normativos en materia tributaria, indicando que es nulo el acto por haber sido expedido por una autoridad incompetente, contraviniendo lo dispuesto en el artículo 76 del Código Tributario, referente a la irrenunciabilidad de la competencia administrativa en el ámbito tributario, salvo casos de delegación o sustitución; al efecto señala que, el artículo 57 literal b) del Cootad, dentro de las atribuciones del concejo municipal, consagra la regulación, mediante ordenanzas para la aplicación de tributos; invoca también el artículo 340 del Cootad, sobre las atribuciones y deberes de la máxima autoridad financiera, y el artículo 226 de la Constitución, referente a que los servidores públicos deben ejercer estrictamente sus competencias, determinadas por la Constitución y la ley.

Como segundo argumento, Expoflores sostiene que, la resolución mencionada es ilegal, por infringir el contenido del artículo 547 del Cootad, pues, se impone el pago del impuesto de patente a las sociedades dedicadas a la siembra y cultivo de flores, a pesar de que aclara que la actividad agrícola le rige un efecto de no sujeción, que se encuentra respaldada por la interpretación del artículo 547, prevista en la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios.

En este sentido, cuestiona la resolución por la que se desconoce el alcance de la ley interpretativa, habiéndose efectuado una errónea distinción entre agricultura y

floricultura, afirmando, por lo cual, que dicho acto es arbitrario y en contra de la norma. Además, remarca que los floricultores realizan una actividad agrícola, dado que su ocupación es la siembra y cultivo de flores, pues estas son un producto de la tierra, y a pesar de que, se utilice un sistema de riego e invernaderos, no implica que se convierta en una actividad industrial y que dicha explotación sea una actividad comercial. Para justificar su argumento, Expoflores cita el oficio MAGAP-MAGAP-2017-0085-OF, de 3 de febrero de 2017, emitido por el Ministerio de Agricultura, que se fundamenta en las definiciones centrales básicas del II Censo Nacional Agropecuario, efectuado en el año 2000, clasificando al cultivo de flores, como cultivos agrícolas permanentes, en unos casos y transitorios en otros, pero, en todos ellos como actividad vinculada con la explotación de la tierra mediante la siembra y cultivo de este producto; el análisis del oficio mencionado, será analizado con mayor detenimiento, más adelante.

Como tercer argumento, Expoflores esgrime la falta de motivación del acto impugnado pues contraviene lo dispuesto por el artículo 76 de la Constitución, de igual forma los artículos 81 y 103, numeral 2 del Código Tributario, que disponen que la autoridad tiene el deber de expedir actos con la debida motivación, pues, dicha resolución replica el contenido del criterio jurídico, contenido en el Memorando No. 24-2018-PS-GADIPMC de 15 de enero de 2018, emitido por la procuradora síndica del Gobierno municipal de Cayambe, que ya se lo mencionó en el desarrollo de la posición de los GAD.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, sobre la acción objetiva referida dictó una sentencia de mayoría, resolviendo de la siguiente manera: a) En cuanto a la eficacia jurídica del acto impugnado, sostiene que dicha resolución al ser de carácter general, debió ser publicada en el Registro Oficial, conforme lo dispone el artículo 5 del Código Civil; b) En relación con la autoridad competente, menciona que, la autoridad financiera no posee una facultad legislativa, ni normativa para la expedición de resoluciones tributarias con efectos generales, pues, es el alcalde el llamado a ejercer dicha facultad privativa, con efectos generales, y que dicha implementación, supresión o modificación se la realizará mediante ordenanzas municipales, debiendo ser emitidas por el concejo municipal, por tanto, el acto impugnado contraviene lo dispuesto en el artículo 253 y el artículo 60 literal e) del Cootad. Finalmente, acepta parcialmente la acción de impugnación objetiva y declara la invalidez e ineficacia de la resolución; sin embargo, en dicha sentencia no se analizó los argumentos de fondo, pues se reconoció que dicho acto no fue dictado por autoridad competente.

Para complementar la posición de las empresas, se conoce que tanto a nivel administrativo como judicial, las florícolas, para demostrar su actividad, han tenido que corroborar su objeto social, por medio de sus escrituras de constitución, el Registro Único de Contribuyentes, y la información registrada y proporcionada por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.

Otro de los argumentos que apoyan la posición de las empresas florícolas, es que de acuerdo con el ordenamiento jurídico, únicamente la Función Legislativa, es decir, la Asamblea Nacional, se encuentra facultada para realizar interpretación de normas, por lo que, a esta intervención le son aplicables los efectos ordenados por el numeral 23 del artículo 7 del Código Civil.

5. Análisis del hecho generador a partir del esclarecimiento de la naturaleza y alcance en la actividad de floricultura

Para analizar el hecho generador del impuesto de patente municipal, es necesario determinar la naturaleza y alcance de la actividad de floricultura. Al efecto, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define a la agricultura como el cultivo de la tierra o el conjunto de técnicas y conocimientos relacionados al cultivo de la tierra;¹³⁸ en cuanto al concepto de floricultura, la identifica como el cultivo de las flores y la técnica que enseña a realizar estos cultivos.¹³⁹ Frente al uso común de los términos, anteriormente señalados, se entendería que la agricultura en sí, engloba a todos los cultivos que se realizan en la tierra; por consiguiente, se puede entender que la floricultura formaría parte de la agricultura.

En este mismo orden de cosas, la floricultura es una disciplina de la horticultura, que consiste en el arte y técnica del cultivo de plantas, en explotaciones, para la obtención de flores. Etimológicamente, la horticultura procede de los vocablos, en latín *hortus*, que significa jardín, huerta, planta; y, el vocablo *cultura* que significa cultivo. Es así que, la

¹³⁸ RAE, “Diccionario”, Real Academia de la Lengua Española, accedido 15 de mayo de 2019, <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=agricultura>.

¹³⁹ RAE, “Diccionario”, Real Academia de la Lengua Española, accedido 15 de mayo de 2019, <http://dle.rae.es/srv/search?w=floricultura&m=30>.

horticultura comprende cinco áreas: floritura, horticultura, olericultura, pomología y fisiología post cosecha.¹⁴⁰

Para poder comprender la respectiva clasificación y registro de la actividad florícola, se ha considerado fundamental, compartir el análisis efectuado por el ingeniero Francisco Xavier Arízaga Proaño, que actuó como perito de la parte actora, dentro del proceso judicial No. 17510-2018-00331, que en su informe pericial, dentro del apartado denominado *consideraciones técnicas o metodología a aplicarse*, señala que, para verificar cómo se encuentra registrada la empresa en los diferentes entes de regulación y control estatal, se debe considerar dos marcos normativos: Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

La sección 23, de las NIIF, denominada “Ingreso de Actividades Ordinarias”, tiene como fin, determinar los requerimientos de información financiera, en los que se sustentan las actividades ordinarias de la empresa y se encuentra establecido de la siguiente manera: “la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que, tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio”.¹⁴¹ En ese sentido, se entiende que el intercambio de bienes o servicios de naturaleza y valor similares, no se la puede comprender como una transacción que genere ingresos de actividades ordinarias; por otro lado, los intercambios de elementos diferentes, sí.

Es así que, la norma aclara que el reconocimiento del ingreso de actividades ordinarias, se lo debe efectuar cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y de esta manera, estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad.

Para reconocer el ingreso de una empresa, como actividades ordinarias, en su estado de resultados, debe cumplir con las siguientes condiciones: “i. Que sea probable que la entidad obtenga algún beneficio económico futuro asociado con la partida de ingresos de actividades ordinarias; ii. Que el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad”.¹⁴²

¹⁴⁰ Luis Quevedo, “La Floritura y sus riesgos”, *Seguridad y Salud en el Trabajo*, n.º 80, (2014): 38, <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/floricultura-riesgos-555778446>.

¹⁴¹ IASB, “Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)” *International Accounting Standards Board*, 2009, num 2, <https://www.nicniif.org/home/normas/niif-para-las-pymes.html>.

¹⁴² *Ibíd.*, num. 3.

Por otra parte, para identificar las transacciones que pueden ser consideradas como actividades ordinarias, tenemos lo siguiente:

- i. Los criterios de reconocimiento se aplican por separado a cada transacción, excepto en determinadas circunstancias, en las que es necesario aplicar tales criterios de reconocimiento, por separado, con el fin de reflejar la esencia de la transacción (ventas de elementos múltiples); y,
- ii. Por el contrario, una entidad aplicará los criterios de reconocimiento a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando estén ligadas de forma que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.¹⁴³

Respecto de la aplicación de las NIIF, es importante aclarar que de acuerdo con la Resolución No. 08.G.DSC.010, expedida por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, todas las compañías que no se encontraban contempladas en los grupos 1 y 2 de aplicación, debían aplicar la Normas Internacionales de Información Financiera, a partir del 1 de enero del año 2012.

Por otro lado, la sección 34 de las NIIF, se refiere a la información financiera correspondiente a tres tipos de actividades especiales, siendo estas, las actividades agrícolas, actividades de extracción y las de concesión de servicios. En cuanto a la actividad agrícola, la mencionada sección establece lo siguiente:

34.2 Una entidad que use esta NIIF y que se dedique a actividades agrícolas determinará su política contable para cada clase de sus activos biológicos, tal como se indica a continuación:

- (a) La entidad utilizará el modelo del valor razonable, de los párrafos 34.4 a 34.7, para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.
- (b) La entidad usará el modelo del costo de los párrafos 34.8 a 34.10 para todos los demás activos biológicos.¹⁴⁴

Adicionalmente, la sección 34 menciona que “Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección”.¹⁴⁵

Con lo expuesto en la sección 34 se entiende que el activo biológico que mantienen las empresas florícolas es la producción de flores y cultivos agrícolas no tradicionales.

Respecto a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), se hace referencia a la norma 41, que establece que el tratamiento contable, la presentación en los estados

¹⁴³ *Ibíd.*

¹⁴⁴ IASB, “Norma Internacional de Información Financiera”, num. 1.

¹⁴⁵ *Ibíd.*

financieros y la información a revelar, relacionados con la actividad agrícola, es un tema no cubierto por otras Normas Internacionales de Contabilidad. La actividad agrícola, es la gestión, por parte de una empresa, de la transformación biológica de animales vivos o plantas (activos biológicos), ya sea para su venta, para generar productos agrícolas o para obtener activos biológicos adicionales.¹⁴⁶

Además, analiza el tratamiento contable de los activos biológicos, a lo largo del período de crecimiento, degradación, producción y procreación, así como, la valoración inicial de los productos agrícolas, en el punto de su cosecha o recolección.¹⁴⁷

En este análisis, es necesario mencionar, el significado de ciertos términos que la Norma Internacional de Contabilidad 41, ha definido de la siguiente manera:

Agricultura – Definiciones relacionadas

[...]

5. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Actividad agrícola es la gestión, por parte de una empresa, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

Producto agrícola es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la empresa.

Un activo biológico es un animal vivo o una planta.

La *transformación biológica* comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos.

Un *grupo de activos biológicos* es una agrupación de animales vivos o de plantas que sean similares.

La *cosecha o recolección* es la separación del producto del activo biológico del que procede o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.¹⁴⁸

Siguiendo con este enfoque técnico, tenemos el Clasificador Internacional de Actividades Económicas (CIUE por sus siglas en inglés), el cual ha sido adoptado por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros y por el Servicio de Rentas Internas. De lo consultado, se verifica que el sub código No. A0119.03, correspondiente a “cultivo de flores, incluida la producción de flores cortadas y capullos”, se encuentra dentro del código A011, que pertenece a “cultivo de plantas no perennes” y este, a su vez, se ubica dentro de la División de Agricultura, conforme se plasma a continuación:

¹⁴⁶ IASB, “Norma Internacional de Contabilidad 41”, *International Accounting Standards Board*, 2009, num. 1, <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC41.pdf>.

¹⁴⁷ *Ibíd.*

¹⁴⁸ *Ibíd.*, num. 2.

División	Grupo	Clase	Descripción
	01		Agricultura, ganadería, caza y actividades de servicios conexas
	011		Cultivo de plantas no perennes
	0111		Cultivo de cereales (excepto arroz), legumbres y semillas oleaginosas
	0112		Cultivo de arroz
	0113		Cultivo de hortalizas y melones, raíces y tubérculos
	0114		Cultivo de caña de azúcar
	0115		Cultivo de tabaco
	0116		Cultivo de plantas de fibra
	0119		Cultivo de otras plantas no perennes ¹⁴⁹

A esto se suma que, el Ecuador pasó a formar parte del Protocolo de Adhesión al Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio, publicado en el suplemento del Registro Oficial 853, de 2 de enero de 1996 y su alcance en el Suplemento del Registro Oficial 977, de 28 de junio de 1996. El artículo 2, del mencionado protocolo, manifiesta que, el Acuerdo se aplica a los productos enumerados en el Anexo 1 de dicho Acuerdo, denominados “productos agropecuarios”. Además, menciona que, los productos comprendidos como agropecuarios, se encuentran del capítulo 01 al 24 del Sistema Armonizado (nomenclatura de clasificación de mercancías internacional establecida por la Organización Mundial de Aduanas); adicionalmente, resalta que los productos comprendidos en el capítulo 6, del Sistema Armonizado, referente a “plantas vivas y productos de la floricultura”, son considerados como productos agropecuarios.

Por otro lado, el 16 de abril de 2008 mediante Oficio No. 0544 DIPA/SFA/MAGAP, el Ministro de Agricultura, Ganadería, Acuicultura y Pesca, manifestó sobre este mismo asunto, lo siguiente:

De lo indicado, técnicamente se establece que el sector florícola en el Ecuador es una actividad agropecuaria, que constituye un reglón agro-productivo, siendo un agonegocio que ha experimentado un importante crecimiento constituyéndose en uno de los principales sectores agro exportadores de flores frescas, generador de fuentes de trabajo e ingreso de divisas (sic) correspondiendo al cultivo de rosas el mayor porcentaje del área total, caracterizada como un cultivo permanente, consecuentemente todos los tipos de plantaciones de flores cultivados forman parte de los productos agropecuarios incluidos en las políticas de desarrollo implementadas por el Ministro de Agricultura, Ganadería, Acuicultura y Pesca.¹⁵⁰

Se debe agregar que, el pronunciamiento mencionado en el párrafo anterior, fue corroborado por el propio Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuicultura y Pesca,

¹⁴⁹ Ecuador Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, *Clasificación Nacional de Actividades CIUU4* (Quito: Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, 2012), 163, <https://aplicaciones2.ecuadorencifras.gob.ec/SIN/descargas/ciiu.pdf>.

¹⁵⁰ Ecuador Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuicultura y Pesca (MAGAP), *Oficio No. 0544 DIPA/SFA/MAGAP*, 16 de abril de 2008.

mediante Oficio No. MAGAP- MAGAP-2017-0085-OF, de fecha 3 de febrero de 2017, en el cual, se concluye que la actividad florícola realizada con o sin invernadero, está calificada como actividad agrícola, ya que la misma constituye un producto vegetal con fines no alimenticios; además, se señala que el sector agrícola es de vital importancia para el mercado nacional, como internacional, pues, uno de los principales productos de exportación del país son las flores e indica que es una gran fuente de empleo, generador de divisas y cumple con la fusión social y ambiental, que prevé la normativa constitucional.

De lo expuesto en líneas anteriores, se entiende que la floricultura es una actividad que se encuentra subsumida dentro de la agricultura,¹⁵¹ en este sentido, y de la revisión del artículo 547 del Cootad, la actividad florícola no se encuentra contemplada, infiriéndose que la intención del legislador no era gravar dicha actividad; sin embargo, los GAD municipales estudiados, tienen el criterio que la floricultura al no estar contemplada dentro de la no sujeción, prevista en el artículo 5 de la Ley interpretativa, aplicaría el artículo 547 del Cootad, en el sentido que las empresas florícolas son comerciantes, en razón de que venden los productos de su actividad, y automáticamente, estarían adquiriendo la categoría de comerciante.

Frente a la posición de los GAD, que las empresas florícolas son comerciantes, consideramos pertinente, dedicar un espacio en el cual, se analiza la distinción entre la actividad florícola entendida dentro de la agricultura y las actividades de comercio. En este orden, el autor Jerome Mc. Carthy, define a la comercialización como, “la realización de las actividades comerciales que orientan el flujo de bienes y servicios del productor al consumidor o usuario, con el fin de satisfacer a los clientes y realizar los objetivos de la

¹⁵¹ El análisis realizado en este apartado, referente a la categorización de la actividad florícola como parte del sector agrícola, puede incidir en la aplicación del artículo 15 de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, publicado en el Registro Oficial Suplemento 11 de 31 de diciembre del 2019, el cual, ha agregado el artículo 27.1 en la Ley de Régimen Tributario Interno, estableciendo el impuesto a la renta único para las actividades agropecuarias en la etapa de producción, comercialización local o exportación para actividades agropecuarias, que mantengan su estado natural, sin modificar su naturaleza. La mencionada norma aclara que, no se encuentran sujetos a este régimen el sector forestal, ni el sector bananero, agregando, además, que no se incluyen dentro de este régimen, a aquellos contribuyentes cuya actividad económica cuenten con el procesamiento e industrialización de productos agropecuarios. De lo expuesto, el texto de la Ley no es lo suficientemente claro, en lo que se refiere a, si el sector de la floricultura podría acogerse al régimen del impuesto a la renta único para las actividades agropecuarias, y considerando que todavía el reglamento no se encuentra expedido, este debería aclarar su tratamiento.

empresa”.¹⁵² El artículo 2 del Código de Comercio, define a los comerciantes como aquellos que tienen la capacidad para contratar y hacer del comercio su profesión habitual.

Sobre el tema, Alfredo Morles Hernández, explica las razones por las cuales los agricultores deben ser excluidos del tratamiento de los comerciantes, en primer lugar, menciona que, la explotación se la realiza a inmuebles y no a muebles, siendo los muebles, los que son explotados por la actividad comercial. Como segunda justificación, indica que el agricultor no vende productos de su industria, sino productos de la tierra, llegando a la conclusión que, la venta de productos realizada por el agricultor, no está precedida de una compra, por tanto, la agricultura no debe ser considerada como un acto de comercio. Además, el citado autor, menciona la naturaleza no comercial de la actividad agrícola, remitiéndose al artículo 5, del Código de Comercio de Venezuela, que en su parte pertinente, indica que no es acto de comercio, la venta que el propietario, el labrador o el criador, hagan de los productos del fundo que explotan.¹⁵³

La autora Marcela de Cifuentes Castro, señala que, dentro de las actividades excluidas del comercio se encuentran las actividades agrícolas, pues estas se encuentran dentro del sector primario de la economía, que pertenecen tradicionalmente al derecho civil; además, agrega que dicha disposición se encuentra en los códigos basados en el modelo napoleónico e indica que la norma ha sostenido que las industrias relacionadas con el aprovechamiento de los recursos de la naturaleza, carecen de características pertenecientes a la actividad mercantil, debido a que estas se encuentran dentro de la fase de producción y no de intermediación y finalmente enfatiza que la venta de dichos productos, no se encuentra precedida de una compra.¹⁵⁴

De los razonamientos expuestos, aplicados en la floricultura, se puede afirmar que es una actividad primaria que se enfoca en la explotación de la tierra, aprovechando recursos naturales; además, se sostiene que los floricultores al vender sus productos, es decir, las flores, no antecede ninguna compra, pues se encuentra dentro de una fase de producción y no de intermediación, concluyendo que, la floricultura no es un acto de comercio, por tanto, los floricultores no se los debería considerar como comerciantes y,

¹⁵² Jerome Mc. Carthy, *Comercialización un enfoque gerencial* (Buenos Aires: Ateneo, 1967) citado en “Cátedra Comercialización I”, *Universidad Nacional del Nordeste*, 2005, https://www.academia.edu/7871167/Comercializaci%C3%B3n_I.

¹⁵³ Alfredo Morles Hernández, *Curso de Derecho Mercantil* (Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2007), 593.

¹⁵⁴ Marcela de Cifuentes Castro, *Derecho Comercial, Actos de Comercio, Empresas, Comerciantes y Empresarios* (Bogotá: Universidad de los Andes, 2016), 73.

con ello, se estaría desvirtuando el argumento de los GAD municipales, orientado a gravar la actividad florícola.

Para complementar este punto de análisis, consideramos que, una de las razones para establecer el beneficio con la exclusión del gravamen para el sector florícola, se debe a que, desde el año 2015, dicho sector sufrió ciertas dificultades que complicaron su normal actividad, principalmente relacionadas con la sobreoferta existente en el mercado internacional, la pérdida de participación de mercados importantes, la devaluación de monedas de los principales competidores (Colombia y Kenia) y principalmente, el clima que ha afectado la producción de flores, lo cual ha disminuido la competitividad en el sector. Sobre este tema, Alejandro Martínez, Presidente Ejecutivo de Expoflores menciona que, el 2016 ha sido un año complicado, debido a la fuerte competencia a nivel internacional y a la contracción de las principales economías del mundo. Adicionalmente señala que, como todo producto agrícola, las flores son de ciclo corto y perenne y si a esto se agrega la carga financiera que representa asumir los impuestos, todo aquello ha repercutido negativamente en la competitividad, concluyendo que el Estado debería implementar otras políticas públicas de apoyo al sector, pues el objetivo de las empresas florícolas es buscar reducir sus costos, promover plazas de trabajo y mejorar competencia a nivel internacional.¹⁵⁵

Como se observa, la controversia se centra exclusivamente en la naturaleza de la actividad florícola, coincidiendo ambas partes en que la actividad agrícola, está excluida del pago del impuesto de patente.

6. Análisis de los procesos judiciales

Para la realización de este trabajo, se han identificado alrededor de diez procesos judiciales, interpuestos por empresas florícolas, afincadas en los municipios de Pedro Moncayo y Cayambe, relacionadas con el impuesto de patente, entre los que se encuentran, impugnaciones a actos de determinación o a resoluciones administrativas que negaron la devolución de pago indebido de este tributo y excepciones contra procesos coactivos iniciados por estos gobiernos municipales, para el recaudo del impuesto de patente.¹⁵⁶ Todas las sentencias dictadas en los procesos judiciales, han sido favorables

¹⁵⁵ Bertha Romero, “Adiós a la época dorada del sector florícola”, *Revista Gestión*, n.º 262 (2016): 50-3, https://revistagestion.ec/sites/default/files/import/legacy_pdfs/262_004.pdf.

¹⁵⁶ Cuadros 11 y 14.

para las empresas actoras; es decir, han acogido la tesis que la actividad florícola, como una de las expresiones de actividad agrícola, se encuentra excluida del pago del impuesto de patente y, por ende, han dado de baja las determinaciones por este impuesto, han ordenado la devolución de lo indebidamente pagado o han ordenado el archivo del procedimiento de ejecución.

De estos procesos judiciales, hemos identificado elementos comunes, que dan cuenta de la línea jurisprudencial, seguida por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en Quito, respecto a la aplicación o no del artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, respecto de los cuales, señalamos los siguientes:

- a. Sobre los principios de legalidad y de reserva de ley:** El órgano jurisdiccional ha sido enfático en aplicar el artículo 301 de la Constitución, en concordancia con el artículo 4 del Código Tributario, para señalar que, únicamente, mediante la expedición de una ley formal, se pueden establecer los elementos esenciales de los tributos; esto es, el objeto, los sujetos, el hecho generador y la tarifa aplicable; y, que por tanto, los gobiernos municipales no se encuentran facultados para modificar el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, sino que la administración tributaria municipal, mediante sus ordenanzas, debe limitarse a regular los elementos secundarios del tributo, sin contravenir el mandato de la norma jerárquica superior; es decir, para el presente caso de la disposición legal interpretativa. En ese sentido, el Tribunal Contencioso Tributario, ha dejado totalmente claro que los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe, se encuentran prohibidos de establecer limitaciones al texto interpretativo que señala la no sujeción – exclusión - del impuesto de patente, a las empresas que se dedican a las actividades agrícolas. En ese sentido, consideramos que la argumentación del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, con sede en Quito, es totalmente apegada a la normativa constitucional y legal, pues, de manera general, toda actuación estatal tiene por límite las prescripciones contenidas en la Constitución y la ley; y, especialmente en materia impositiva, en que por mandato constitucional y legal, solo a la Asamblea Nacional se le han otorgado las atribuciones para crear impuestos y para regular sus elementos esenciales, en este caso, en lo relativo al hecho generador, con la identificación de las actividades económicas sujetas al pago del impuesto de patente a través del Cootad, como ley

de la materia. El pronunciamiento judicial, no se contrapone de manera alguna a la autonomía que tienen los gobiernos municipales, para regular por ordenanza los aspectos no esenciales de los tributos o inclusive de algunos de carácter esencial (como la tarifa) dentro de los límites en mínimos y máximos, previstos por la propia ley. En este marco, la configuración de la exclusión del impuesto de patente, que trae consigo la disposición legal interpretativa del artículo 547 del Cootad, alcanza también a la actividad florícola, como se desprende de todos los fallos del Tribunal Contencioso Tributario, que en este trabajo hemos invocado. Por otro lado, en la tramitación de los juicios, las autoridades demandadas no presentaron pruebas, que permitan verificar si las empresas actoras, realizan actividades sujetas al impuesto, pues, en dicho caso, el Tribunal habría tenido que pronunciarse, si el tributo en cuestión grava solo las actividades de comercialización e industrialización realizadas por las florícolas, o si, por el contrario, la no sujeción del impuesto –exclusión- comprende todas las actividades de la empresa, porque la actividad florícola es la preponderante dentro de ese accionar.

- b. Sobre la actividad florícola como parte de la agricultura:** Otro punto fundamental, dentro del análisis realizado por el Tribunal Contencioso Tributario, ha sido la subsunción de la actividad florícola a la actividad agrícola, puesto que, el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, no menciona expresamente a la actividad florícola, como no sujeta al impuesto de patente o excluida de su pago. Para cumplir con esta tarea, el Tribunal ha analizado el artículo 5 de la Ley Orgánica de Tierras Rurales y Territorios Ancestrales, que señala las actividades que contiene el término agrario, tales como: agrícolas, pecuarias, acuícolas, silvícolas, forestales, ecoturísticas, agro turísticas y de conservación, relacionadas con el aprovechamiento productivo de la tierra rural. De igual manera, se ha considerado los criterios técnicos contenidos en el Oficio No. MAGAP-MAGAP-2017-0085-OF, de 3 de febrero de 2017, emitido por el Ministerio de Agricultura, que señala que la actividad florícola realizada con o sin invernadero, se encuentra catalogada como actividad agrícola. De igual manera, en uno de los procesos judiciales invocados, se identificó que el Tribunal analizó un informe pericial, en el que se demostró que la compañía accionante se dedicaba exclusivamente a la producción agrícola de flores, en todas sus etapas, tales como, la cosecha, preparación de

insumos y comercialización, resaltando que la actividad florícola se encuentra comprendida como actividad agrícola, implicando una transformación de carácter biológico con destino a la venta.

Este análisis, realizado por el Tribunal Contencioso Tributario, resulta fundamental, puesto que, como ya mencionamos, el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, no se refiere expresamente a la actividad florícola, sino directamente a las actividades agrícolas, por lo que era necesario que el Tribunal realice el ejercicio integrador de las demás normas jurídicas y de pronunciamientos del Ministerio de Agricultura, para dejar establecido que la actividad florícola se encuentra comprendida dentro de la actividad agrícola.

- c. Aplicación retroactiva de la norma interpretativa:** Frente a la alegación de la autoridad municipal, referente a que las empresas florícolas, pretenden la aplicación retroactiva del artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, para ejercicios económicos anteriores a su expedición, el Tribunal Contencioso Tributario, de manera acertada, ha indicado que este evento corresponde a un caso de excepción a la regla general de irretroactividad de la ley, debiéndose aplicar la regla 23, del artículo 7, del Código Civil, que señala expresamente que la ley interpretativa se incorpora al texto de la norma, a la que interpreta desde el inicio de su vigencia. En ese sentido, el Tribunal ha dejado claramente establecido, que el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, no es una reforma al texto original, no lo innova, sino que permite establecer el verdadero alcance del impuesto de patente, desde la misma expedición del Cootad, que contiene la norma interpretada. Adicionalmente, el pronunciamiento del Tribunal se halla respaldado, con la Disposición General Vigésimo Tercera de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, Estabilidad y Equilibrio Fiscal, que ratifica que la Ley interpretativa al artículo 547 del Cootad rige a partir de la fecha de vigencia del Cootad, esto es, desde el 19 de octubre de 2010.
- d. No sujeción y exoneración:** El Tribunal ha diferenciado entre la no sujeción y la exoneración, concluyendo que, el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, se configura como no sujeción, además hace una comparación con el artículo 554 del Cootad, referente

a las actividades agropecuarias que se encuentran exentas del pago del impuesto municipal, del 1.5 por mil sobre los activos totales, concluyendo que, no existe sustento alguno para que la autoridad tributaria municipal demandada, pretenda negar a las compañías accionantes, una exclusión expresamente consagrada en la norma y que alcanza a la actividad florícola.

En general, los argumentos utilizados en los fallos judiciales analizados, se encuentran plenamente respaldados, pues, el objeto central de las controversias corresponde a la aplicación del artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios e Interpretativa del artículo 547 del Cootad y este punto ha sido resuelto con base en la aplicación de normativa general, que se refiere a los elementos esenciales del impuesto y a la retrotracción de la ley interpretativa, al momento mismo de la entrada en vigencia de la norma originaria interpretada.

En definitiva, las sentencias dictadas en los procesos judiciales estudiados, reflejan la subordinación de la autonomía municipal a los principios de legalidad y de reserva de ley, lo cual, si bien se adecuaba a nuestra normativa constitucional y legal, pone en evidencia, la falta de coordinación que puede llegarse a generar entre los intereses del gobierno central y los gobiernos autónomos descentralizados, pues, mientras, el primero ha decidido dejar totalmente en claro que las empresas agrícolas no se sujetan al impuesto de patente; por otro lado, los gobiernos locales defienden la existencia de la obligación tributaria (impuesto de patente) y han venido exigiendo su cumplimiento. Lo ideal en estos casos, habría sido que el gobierno central y los gobiernos autónomos descentralizados municipales, hubieran previsto la manera en la que se iba a compensar los recursos que dejarían de percibir, por efectos de la aplicación de la norma interpretativa analizada.

Conclusiones y recomendaciones

La normativa contenida en el Cootad, que regula en la actualidad el impuesto de patente en el Ecuador, mantiene rezagos de disposiciones anteriores a la vida republicana de nuestro país, en las que la patente correspondía a un registro o autorización previa, para ejercitar actividades económicas en un determinado cantón, lo cual, ha dificultado la determinación y control del mencionado tributo, pues, las facultades de la administración tributaria, se entremezclan con las actividades propias de control de los requisitos de funcionamiento.

En cuanto a la clasificación de la patente dentro de los tributos, hemos concluido que, la patente corresponde a un impuesto directo, pues, no es necesaria la existencia de una contraprestación estatal o un beneficio prestado por el Estado, para que nazca la obligación tributaria. Su nacimiento se produce en aplicación del poder de imperio, sobre la capacidad contributiva de los sujetos obligados en el ejercicio permanente de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias o profesionales; su finalidad recaudatoria se dirige a cubrir los gastos públicos, propios de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos.

La imprecisión en la técnica legislativa que contiene el Cootad, para la creación de tributos municipales, ha provocado que se presente un fenómeno que no puede definirse exactamente como doble imposición, pues, se trata de una misma administración tributaria, determinando y cobrando dos tributos muy similares: el impuesto de patente y el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, que recaen sobre un mismo hecho generador, que es la realización de actividades económicas en una misma circunscripción territorial; además, en ambos tributos se utiliza una base imponible muy similar: para el impuesto de patente, se utiliza el patrimonio, que no es otra cosa que al activo depurado por la totalidad de los pasivos; mientras que, en el caso del impuesto del 1,5 por mil a los activos, la base imponible se configura con el activo depurado por algunos pasivos (obligaciones a corto plazo y pasivos contingentes).

La norma interpretativa del artículo 547 del Cootad, contenida en la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios, para Varios Sectores Productivos e Interpretativa del artículo 547 del Cootad, que excluye a los sectores agrícola, pecuario, acuícola, así como las plantaciones forestales, de la declaración y pago del impuesto de patente municipal, se enmarca dentro de esta tendencia, de brindar incentivos para esta clase de actividades

económicas, respecto de las cuales, el Ecuador puede ser muy competitivo en mercados internacionales por la calidad de sus productos.

El artículo 5 de la mencionada Ley Interpretativa, no contiene una exención al impuesto de patente, sino que regula la no sujeción, debido a que su hecho generador previsto en el artículo 547 del Cootad, no se produce en relación con las actividades agrícolas. En ese sentido, dicha norma interpretativa, se ha limitado a poner fin a una incertidumbre sobre el alcance del impuesto de patente, en este caso, excluyendo a las actividades agrícolas mencionadas, por no estar identificadas como actividades comerciales ni industriales.

A pesar de la promulgación de la Ley Interpretativa del artículo 547 del Cootad, para los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe, las empresas florícolas realizan actividades industriales adicionales y distintas a la agricultura que es una actividad primaria, por lo cual, han mantenido la exigencia de la declaración y pago del impuesto de patente. Por su parte, las empresas florícolas se han opuesto al pago del impuesto de patente, señalando que el sector florícola se subsume dentro de la actividad de agricultura, por lo tanto, los municipios se hallan impedidos de determinar y exigir el pago del mencionado impuesto, a administrados que realizan actividades económicas excluidas, en virtud del artículo 5, de la mencionada Ley interpretativa del artículo 547 del Cootad.

Consideramos que, la posición de los GAD municipales de Pedro Moncayo y Cayambe, para determinar el impuesto de patente a los floricultores, atenta contra el principio de reserva de ley, pues solo mediante ley, la Asamblea Nacional del Ecuador, previa iniciativa del ejecutivo, es el ente llamado a crear, modificar y exonerar impuestos; de allí que, mediante normativa secundaria o disposiciones internas, no se puede reformar el hecho generador, previsto en el artículo 547 del Cootad y en su norma interpretativa, que expresamente excluyen a la totalidad de la actividad agrícola, que de acuerdo con la normativa vigente en nuestro país incluye a la actividad florícola, por lo que si la ley no hace distinciones, no cabe que el administrador del tributo las haya realizado.

Debido a que el Cootad no ha cumplido con su objetivo de simplificar y hacer más eficiente la tributación municipal, recomendamos a los legisladores, gobiernos autónomos descentralizados y el Gobierno Central, trabajar coordinadamente en una reforma legal de los tributos seccionales, con la finalidad que se compaginen con la tributación nacional y que cumplan con los principios de capacidad contributiva y simplicidad tributaria, de manera tal, que los agentes económicos se sientan atraídos a la

realización de actividades económicas en un determinado cantón. En el caso específico de los impuestos de patente y a los activos totales, se recomienda la creación de un solo impuesto de actividades económicas, cuya base imponible se sustente en el patrimonio de las empresas, que contenga tarifas diferenciadas, con la finalidad que se aplique el principio de progresividad y que garantice suficiencia recaudatoria para los gobiernos autónomos descentralizados; pero, que además contenga las facultades para que los gobiernos municipales puedan conceder rebajas o descuentos, para el asentamiento de nuevos contribuyentes que generen empleo y en general dinamicen la economía.

Sin perjuicio de la recomendación general, de una reforma integral del sistema tributario municipal en nuestro país, no cabe duda que, los GAD municipales de Cayambe y Pedro Moncayo, han visto reducidos sus ingresos por la falta de recaudo del impuesto de patente de las empresas florícolas, por lo que, se recomienda realizar estudios, que permitan identificar las fortalezas que tienen como jurisdicción y las posibles actividades económicas con las que puedan apoyar a sus contribuyentes, por medio del mejoramiento en la prestación de servicios públicos, tales como: agua potable, alcantarillado, manejo de desechos y saneamiento ambiental, planificación, construcción de infraestructura, salud, educación, tránsito y la administración de catastros, conforme lo establece el artículo 264 de la Constitución de la República del Ecuador; consecuentemente, los GAD municipales podrán generar sus propios recursos financieros, sin depender, sustancialmente, del presupuesto otorgado por el Estado Central y en la recaudación del impuesto de patente, objeto del presente estudio, actuando de manera autosustentable y autónoma, de acuerdo con lo previsto en el artículo 163 del Cootad.

Bibliografía

- Alvarado, Lourdes. “Principio de Reserva Legal en Materia Tributaria”. *Revista Jurídica de Derecho Público*, n.º 5 (2011): 79-120. <https://www.revistajuridicaonline.com/2011/05/principio-de-reserva-legal-en-materia-tributaria/>.
- Ariza Rodríguez, Dominga. “La sutil diferencia entre exenciones y no sujeciones”. *Corporación Universitaria de la Costa* (2011): 45-51. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6634699.pdf>.
- Aucar, Olga, y Paula Subía. *Interpretación Tributaria Extensiva e Integración Análoga a partir del Principio de Reserva de Ley*. Guayaquil: Edino, 2008.
- Bascuñán, Antonio. “El principio de la Distribución de la Competencia como criterio de Solución de Conflictos de Normas Jurídicas”. *Revista Chilena de Derecho*, Número Especial, (1998): 33-44. <https://dialnet.unirioja.es/ejemplar/194077>.
- Bustamante, Cecilia. “Incentivos fiscales a las actividades agrícolas y forestales”. En *Nuevos estudios sobre derecho tributario*, editado por Luis Toscano, 51-110. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2006.
- Colombia. Estatuto Tributario Distrital del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla. Gaceta Oficial, 2 de febrero 2013.
- Cortés, Matías. “Sujetos de la Obligación Tributaria”. *Revista de Administración Pública*, n.º 48 (1965): 9-106. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2115754.pdf>.
- Dana Montaña, Salvador. *Teoría General del Estado*. México: Ed. Nacional, 1959.
- De Cifuentes Castro, Marcela. *Derecho comercial, actos de comercio, empresas, comerciantes y empresarios*. Bogotá: Universidad de los Andes, 2016.
- Ecuador, *Código Tributario*. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.
- _____. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- _____. Corte Suprema de Justicia Sala Especializada de lo Fiscal. “Sentencia”. En *Juicio n.º 55-99*. 13 de noviembre de 2001.
- _____. Corte Suprema de Justicia Sala Especializada de lo Fiscal. “Sentencia”. En *Juicio n.º 114-2001*. 3 de abril de 2003.

- _____. Corporación Financiera Nacional. “*Ficha Sectorial del Cultivo de Flores, Corporación Financiera Nacional*”. Corporación Financiera Nacional, 2017. <https://www.cfn.fin.ec/wp-content/uploads/2017/10/FS-Cultivo-de-Flores-octubre-2017.pdf>.
- _____. GAD Municipal Cayambe. *Memorando n.º 169-TS-DF-GADIPMC-2019*. 19 de septiembre del 2019.
- _____. GAD Municipal Cayambe. *Oficio n.º 38-2019-PS-GADIPMC*. 19 de septiembre del 2019.
- _____. GAD Municipal Pedro Moncayo. *Memorando n.º 24-2018-PS-GADIPMC*. 15 de enero del 2018.
- _____. GAD Municipal Pedro Moncayo. *Oficio n.º 98 UT-GADMPPM*. 19 de septiembre del 2019.
- _____. GAD Municipal Pedro Moncayo. *Memorando n.º GADMPPM-SM-239-2019*. 19 de septiembre del 2019.
- _____. Gobierno Provincial de Pichincha. “Plan de Desarrollo y Ordenamiento Territorial Pichincha 2015-2019”. *Gobierno Provincial de Pichincha*, 2015. http://www.pichincha.gob.ec/phocadownload/LOTAIP_Anexos/Lit_K/pdot%20actualizacion%202015%20al%202019.pdf.
- _____. Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. *Clasificación Nacional de Actividades CIUU4*. Quito: Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, 2012. <https://aplicaciones2.ecuadorencifras.gob.ec/SIN/descargas/ciiu.pdf>.
- _____. Instituto Nacional de Estadísticas y Censos. “Gobiernos Autónomos Descentralizados, Provinciales y Municipales”. *Instituto Nacional de Estadísticas y Censos*. Accedido 15 de mayo de 2019. <https://www.ecuadorencifras.gob.ec/municipios-y-consejos-provinciales/>.
- _____. Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuacultura y Pesca. *Oficio No. 0544 DIPA/SFA/MAGAP*. 15 de enero del 2018.
- _____. *Ley Orgánica de Incentivos Tributarios para varios Sectores Productivos e Interpretativa del Artículo 547 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (Cootad)*. Registro Oficial 860, Segundo Suplemento, 21 de agosto del 2018.
- _____. *Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal*. Registro Oficial 309, Suplemento, 21 de agosto del 2018.

- _____. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. “Sentencia”. En *Juicio n.º* 239-2009. Registro Oficial 193, Edición Especial, 15 de septiembre de 2011.
- Escobar Gallo, Heriberto. *Diccionario Económico Financiero*. Medellín: Sello Editorial Universidad de Medellín, 2014.
- Fedele, Andrea. “La Reserva de Ley”. En *Tratado de Derecho Tributario*, editado por Andrea Amatucci, 158-203. Bogotá: Temis S.A., 2001.
- Fernández Brenes, Silvia. “Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales”. *Foro Constitucional Iberoamericano*, n.º 8 (2004): 1-116. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1102417>.
- García, Javier. *La autonomía Municipal y el Bloque Constitucional Local*. Buenos Aires-Madrid: Editorial Ciudad Argentina, 2006.
- García, Oscar. *Manual Tributario Boliviano*. La Paz: La Razón, 2008.
- Gioanotti, Germán. *Tributos Municipales efectos Distorsivos sobre las actividades empresariales*. Buenos Aires: La Ley S.A., 2002.
- Guzmán, Diego Almeida. “Los incentivos tributarios en la legislación ecuatoriana”. Tesis doctoral, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Sede Quito, 1981.
- Hernández Antonio. *Derecho Municipal*. Buenos Aires: Depalma, 1997.
- Hernández, Alfredo Morles. *Curso de Derecho Mercantil*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2007.
- Herrera, Jorge. *Patentes Municipales*. Santiago de Chile: Jurídica ConoSur, 2001.
- IASB. “Norma Internacional de Contabilidad 41”. *International Accounting Standards Board*. 2009. <http://www.normasinternacionalesdecontabilidad.es/nic/pdf/NIC41.pdf>.
- _____. “Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)”. *International Accounting Standards Board*. 2009. <https://www.nicniif.org/home/normas/niif-para-las-pymes.html>.
- Jiménez Blas, Pedro. *Diccionario de Administración y Finanzas*. Bloomington: Palilibrío LLC, 2014.
- Jiménez, Javier. “El sistema tributario de Montecristi: teoría y praxis”. En *La Nueva Economía en la Nueva Constitución del Ecuador*, coordinado por Alfredo Serrano Mancilla, 115-43. Quito: Publingraf, 2015.
- Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorrat. *Gastos Tributarios: La Reforma Pendiente*. Accedido 25 de junio del 2019.

https://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/5/38375/luiz_villela_gtlareformapendiente.pdf.

López Espadafor, Carlos. *La Doble Imposición Interna*. Valladolid: Lex Nova, 2001.

Marín Elizalde, Mauricio. *Curso de Derecho Fiscal*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007.

Matute, Julia. “Evolución Histórica del Impuesto de Patente Municipal en el Ecuador. Análisis de los principios de capacidad contributiva y de legalidad”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2011. <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2863/1/T1014-MDE-Matute-Evolucion.pdf>

Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos. “Informe de investigación sobre los impuestos de patente y del 1.5 por mil sobre los activos totales”. *Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador*. 2013. <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3822/1/PI-2012-06-Mogrovejo-Los%20impuestos.pdf>.

Montaño Galarza, César. “El régimen tributario municipal ecuatoriano y la nueva Constitución Política de la República”. *Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario* 11 (2009): 16-17. http://www.iedt.org.ec/images/boletin/boletin_11.pdf.

_____. “El sistema tributario Municipal”. En *Memoria de I Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*, editado por Carlos Castañón y Patricia Montaño. Paz: Superintendencia Tributaria General, 2008.

Montaño Galarza, César y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo. *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano. Fundamentos y práctica*. Quito: UASB / CEN, 2014.

Ortega Calvo, Rafael. *Curso de Derecho Tributario*. España: Aranzadi S.A., 2006.

Paredes Marat y Raúl Rodríguez. *El Principio de Reserva de Ley en materia tributaria*. México: Porrúa, 2001.

Paredes, Marat. *El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*. México: Porrúa, 2001.

Parra, Harold. *El Impuesto de Industria y Comercio*. Bogotá, Temis S.A., 2004.

Patiño Rodrigo y Teodoro Pozo. *Léxico Jurídico Tributario*. Quito: Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1966.

Pérez Royo, Fernando. “Los Impuestos Municipales”. En *Curso de Derecho Tributario Parte Especial*, dirigido por Fernando Pérez Royo, 925-84. Madrid: Tecnos, 2008.

- Pérez, José Luis y Miguel Pérez de Ayala. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Madrid: DYKINSON, 2015.
- Queralt, Juan Martín et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, 2005.
- _____. *Derecho Tributario*. Navarra: Arazandi S.A., 2001.
- Quevedo, Luis. “La Floritura y sus riesgos”. *Seguridad y Salud en el Trabajo*, n.º 80, (2014): 38-55. <https://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/floricultura-riesgos-555778446>.
- Ramos, Blanco. *Derecho Tributario Parte General y Legislación española*. Barcelona: Ariel, 1973.
- RAE. *Diccionario de la Lengua Española*. Accedido 15 de enero de 2019. <http://dle.rae.es/>.
- Reino de España. *Carta Europea de Autonomía Local*. Gaceta oficial, 1 de marzo de 1989. http://femp.femp.es/files/566-353-archivo/carta_europea_autonomia_local.pdf.
- Restrepo Lizcano, Jhon Jairo, y Luis Fernando Gómez Montoya. “Principio de reserva de ley en Colombia a partir de tributos municipales. Casos municipios de Caldas”. *Lúmina*, n.º 18 (2017): 8-31. <http://revistasum.umanizales.edu.co/ojs/index.php/Lumina/article/download/2712/3177/>.
- Rodrigo Machicao, Jaime. “La patente municipal de actividades económicas”. En *Memoria de II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*, editado por Carlos Castañón y Patricia Montaña, 337-59. Paz: Editora Presencia, 2009.
- _____. “Versatilidad de la Patente de actividad económica”. En *Memorias de IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, 165-209. Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2004.
- Romero, Bertha. “Adiós a la época dorada del sector florícola”. *Revista Gestión*, n.º 262 (2016): 50-3. https://revistagestion.ec/sites/default/files/import/legacy_pdfs/262_004.pdf.
- Rossatti, Horacio. *Tratado de Derecho Constitucional*. Buenos Aires: Rubinzai-Culzoni, 2010.
- Rovira, Irene. “El hecho imponible”. *Universitat Oberta de Catalunya*. Accedido 5 de enero del 2019.

- http://openaccess.uoc.edu/webapps/o2/bitstream/10609/62505/4/Los%20elementos%20del%20tributo_M%C3%B3dulo%201_El%20hecho%20imponible.pdf.
- Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho Estudios de Derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.
- Salvatore La Rosa. “Los Beneficios Tributarios”. En *Tratado de Derecho Tributario Tomo Primero; Capítulo XII*, editado por Andrea Amatucci, 388-420. Bogotá: Temis, 2001.
- Schneider, Julio Luis. “Hacia una evaluación de la aplicación de los gastos tributarios para la conservación del medio ambiente”. Tesis maestría, Universidad del Litoral, Santa Fe, 2015.
<http://bibliotecavirtual.unl.edu.ar:8080/tesis/bitstream/handle/11185/836/Tesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Secretaria General Iberoamerica. “Propuesta de Carta Iberoamericana de Autonomía Municipal”. III Foro Iberoamericano de Gobiernos Locales, San Salvador, 5 de septiembre de 2008. <https://www.segib.org/wp-content/uploads/Carta-Iberoamericana-de-Autonomia-Municipal-2009.pdf>.
- Troya, José Vicente. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
- _____. *Lecciones de Derecho Tributario con las últimas reformas*. Quito: Ediciones Fausto Reinoso, 2015.
- Universidad Nacional del Nordeste. “Cátedra Comercialización I”. 2005.
https://www.academia.edu/7871167/Comercializaci%C3%B3n_I.
- Uribe, Rafael. “Los Gastos Fiscales o Incentivos Tributarios”. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, n.º 37 (2000): 127-152.
<http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/25576>.
- Vallejo, Sandro y Galo Maldonado. “Los Convenios Para Evitar la Doble imposición”. *Revista Fiscalidad*, n.º 1 (2007): 39-59.
<https://repositorio.flacsoandes.edu.ec/bitstream/10469/3863/1/REXTN-F01-02-Vallejo.pdf>.
- Venegas, Sonia. *Derecho Fiscal*. Ciudad de México: Oxford University Press Mexico S.A., 2010.
- Villegas, Hector B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 2001.