

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría de Investigación en Derecho

Mención en Derecho Tributario

**Análisis del impuesto de patente municipal de acuerdo con sus aspectos
esenciales contenidos en su hecho generador**

Julio Fabricio Acosta Lasso

Tutor: Rómulo Dario Velastegui Enríquez

Quito, 2020



Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Julio Fabricio Acosta Lasso, autor de la tesis intitulada Análisis del impuesto de patente municipal de acuerdo con sus aspectos esenciales contenidos en su hecho generador, 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 Magister 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 mayo de 2020

Firma: _____

Resumen

En la actualidad la Constitución de la República reconoce dentro de la organización territorial ecuatoriana a nivel subnacional los siguientes tipos de gobierno: regional, provincial, municipal, metropolitano y finalmente el parroquial rural, los cuales como entes autónomos y generadores de sus propias rentas, tienen un papel indispensable en el desarrollo del Estado, al administrar tributos que auxilian de forma importante en el devenir de sus acciones en la sociedad.

Sin embargo, pese a la competencia que tienen los Gobiernos Autónomos, respecto de la regulación de impuestos y creación de tasas y contribuciones especiales de mejora, a lo largo de las múltiples reformas, en diferentes épocas, que ha sufrido nuestro derecho de hacienda municipal, se observa una deficiente conceptualización del objeto y hecho generador que son materia de imposición seccional. Esto provoca una inseguridad jurídica en la aplicación de estos frente a los contribuyentes y viceversa en cuanto a que los mismos no tienen certeza de si su actividad económica es objeto de imposición seccional.

Esta investigación analiza la estructuración del hecho generador del impuesto de patente que se ha venido recogiendo en nuestra legislación ecuatoriana y establecer sus falencias, en especial en los aspectos de definición de actividad permanente; exclusión de algunos tipos de actividad económica; delimitación del impuesto en función del domicilio o del establecimiento del titular de la actividad económica. Finalmente, la falta de enunciación del reparto de la carga impositiva cuando la actividad se la realiza en más de una circunscripción cantonal.

La problemática se la trata desde una modalidad documental-bibliográfica, con un nivel de investigación descriptivo del problema central, a fin de desentrañar el tema de la adecuada estructuración del hecho generador del impuesto de patente, a fin de develar las mejoras que debería implementar el legislador en la normativa seccional vigente.

Palabras clave: patente, impuesto, actividad económica, ordenanza, hecho generador, base imponible

Dedico el presente trabajo a Dios, por darme la fuerza y sabiduría para realizarlo. También a mis padres, hermana y sobrinos, por el amor y apoyo incondicional que me han brindado día a día en la inspiración del mismo. De igual manera, a los contribuyentes que requieren tener una guía respecto de lo que engloba e incide el impuesto de patente municipal en el desarrollo de las actividades económicas que realizan.

Agradecimientos

Quiero empezar agradeciendo a Dios por todas las bendiciones que me ha dado a lo largo de mi vida y carrera profesional, en especial por el regalo de mi familia, quienes se constituyen como mi primordial pilar de la vida. Agradezco principalmente a mis padres por su constante amor, respeto y apoyo en todos los aspectos de mi vida, así como a mi hermana quien diariamente me ha brindado ánimos y consejos, convirtiéndose además en mi mejor amiga y similitud de madre a la vez. Sin ellos no sería el hombre y profesional que soy hoy en día, ni sabría el verdadero valor de la honestidad, respeto y humildad.

Asimismo, agradezco a mis amigos y amigas, quienes con su apoyo y cariño han sabido ser un soporte, principalmente emocional y anímico, necesario para salir adelante ante los obstáculos de la vida y los retos que se han presentado, además de quienes he podido aprender de sus conocimientos y experiencias enriquecedores.

Finalmente, hago una mención especial en agradecimiento a mi director de tesis, el doctor Darío Velástegui Enríquez, quien a lo largo de la realización del presente trabajo investigativo ha sabido guiarme, compartir con eficiencia su sabiduría no solo académica sino moral, así como brindarme su paciencia y bondad.

Tabla de contenidos

Introducción.....	13
Capítulo primero. Desarrollo normativo con enfoque histórico de los impuestos a las actividades económicas en el Ecuador	15
1. Imposición a las actividades económicas en la época colonial.....	15
1.2 Imposición a las actividades económicas en la República.....	17
1.2.1. Los años 60	20
1.2.2- Ley Orgánica de Régimen Municipal.....	21
1.2.3. Los años 80	23
1.2.4 Ley de Control Tributario y Financiero No. 006	24
1.2.5. Régimen Actual de conformidad con el marco constitucional vigente.....	25
1.3. Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD)	28
Capítulo segundo. Análisis del hecho generador del impuesto de patente municipal en Ecuador	31
1. Alcance del concepto permanencia aplicado al hecho generador del Impuesto de Patente Municipal	31
1.2. Alcance del concepto actividad económica aplicado al hecho generador del Impuesto de Patente Municipal.....	41
1.2.1. Alcance de las Categorías en el concepto actividad económica aplicado al hecho generador del Impuesto de Patente Municipal	46
1.2.1.2. Categoría Industria.....	52
1.2.1.3. Categoría Actividad financiera	55
1.2.1.4. Actividad inmobiliaria	58
1.2.1.5. Actividad profesional	60
1.3. Alcance del concepto domicilio y establecimiento aplicado al hecho generador del Impuesto de Patente Municipal.....	62
1.4. Base imponible	66
1.5. El reparto de la carga tributaria.....	70
Capítulo tercero. Análisis del impuesto de patente municipal en el derecho comparado	75
1. Análisis de patente municipal de actividades económicas en La Paz-Bolivia.....	75

1.2. Análisis de patente municipal de actividades económicas en Bogotá-Colombia	81
1.3. Análisis de patente municipal de actividades económicas en Venezuela ISAE..	84
Conclusiones y recomendaciones	89
Bibliografía.....	93

Introducción

El presente trabajo investigativo tiene como objetivo revisar la estructura esencial del impuesto de patente municipal en el Ecuador a partir de falta de claridad y adecuada estructuración que realiza el legislador sobre la normativa vigente al dejar abierto ciertos ámbitos que engloban el hecho generador como son la concepción de actividad permanente, tipos de actividad, domicilio o establecimiento y la falta de enunciación del reparto de la carga impositiva respecto de las actividades económicas realizadas en las diferentes circunscripciones territoriales. Todos ellos son aspectos que requieren necesariamente de una adecuada definición y tratamiento a fin de que no exista vacíos legales u oportunidades para que los gobiernos autónomos descentralizados, en su facultad regulatoria (reglamentaria) y con la finalidad de cumplir sus fines financieros, puedan manipular el hecho generador del impuesto de patente en desmedro de los contribuyentes generando una inseguridad jurídica en los mismos en cuanto a su aplicación.

La Constitución de la República del Ecuador vigente, en su artículo 264 numeral 5 establece que los Gobiernos Autónomos Descentralizados tienen la competencia para “crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”¹, por lo que el legislador debe proporcionar los aspectos claros y esenciales en la estructura del hecho generador del impuesto de patente municipal, a fin de que los gobiernos autónomos descentralizados municipales procuren tener una guía precisa con la que puedan realizar una adecuada regulación de los impuestos que gravan a las actividades económicas que se desarrollan dentro de sus territorios y límites ya preestablecidos.

Esta investigación ha aplicado el método dogmático y teórico conceptual, sin dejar de lado los métodos exegético y sistemático; métodos que ayudan a comprender de mejor manera y de forma integral el tratamiento evolutivo-normativo que ha tenido la actividad económica como objeto de imposición seccional en el Ecuador, desentrañando de manera lógica y explicativa las diferentes categorías y acepciones que posee el concepto de actividad económica y su estructuración dentro del hecho generador del impuesto de patente.

¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 264.

De igual manera se ha aplicado el método comparativo, en virtud de que se ha analizado las normativas relacionadas con el impuesto de patente en el ámbito seccional de países como Colombia, Bolivia y Venezuela, a fin de verificar cuál es el tratamiento que se les da a los componentes esenciales que conforman el hecho generador de los impuestos que gravan a la actividad económica en el ámbito seccional. De estas diferencias se pudo obtener el análisis de los elementos que pueden proponerse al legislador para los cambios y reajuste de la normativa seccional ecuatoriana.

El trabajo de investigación se encuentra conformado por tres capítulos, distribuidos de la siguiente manera: el primer capítulo aborda un análisis del desarrollo normativo con enfoque histórico de los impuestos a las actividades económicas en el Ecuador; en el segundo capítulo se realiza un análisis del hecho generador del impuesto de patente municipal en el Ecuador; y en el tercer capítulo se realiza un análisis comparado con las legislaciones de países latinoamericanos como son Colombia, Bolivia y Venezuela, respecto de la estructura del hecho generador sobre los impuestos que gravan a las actividades económicas en el ámbito seccional, establecidos en éstos a fin de poder llevar el análisis hacia una mejor construcción del hecho generador del impuesto de patente municipal.

En la investigación se ha recogido desde la doctrina a varios autores internacionales, que han se han referido a la imposición de las actividades económicas en el ámbito seccional como son Héctor Villegas, Eugenio Jaramillo Vega, Julio Piza Rodríguez, Ignacio Pérez Arroyo, Jaime Machicao, entre otros; sin dejar a un lado el aporte fundamental de los tratadistas nacionales como son los doctores César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo. Así también el análisis ha recogido la evolución normativa ecuatoriana que han tenido las actividades económicas en el ámbito seccional desde la época colonial hasta el régimen actual, destacándose en la composición de los elementos del hecho generador del impuesto de patente la Ley Orgánica de Régimen Municipal con sus múltiples reformas y el actual Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD).

Finalmente, se evidenció el excesivo ejercicio de la facultad reguladora que los municipios han tenido respecto del hecho generador del impuesto de patente, a falta de la claridad en la norma nacional que regula referido impuesto, contrariando los principios constitucionales de seguridad jurídica y reserva de ley.

Capítulo primero

Desarrollo normativo con enfoque histórico de los impuestos a las actividades económicas en el Ecuador

En este capítulo se analiza la evolución normativa histórica del impuesto de patente en el Ecuador, a razón de que desde la época colonial hasta nuestros días, las actividades económicas han tenido una importante trascendencia dentro de la sociedad ecuatoriana, ya que éstas se han transformado y evolucionado de acuerdo a las necesidades. El Estado a través de sus diversas administraciones tributarias e instrumentos legales correspondientes, han previsto regularlas y controlarlas mediante un sistema normativo tributario, para a través de las imposiciones de distinta índole a las actividades económicas y productivas se pueda obtener recursos.

1. Imposición a las actividades económicas en la época colonial

En el año de 1492 inició la conquista de los españoles al territorio americano, por lo que años más tarde se consideraron dueños de las tierras, riquezas y de los indígenas que habitaban en el lugar, imponiendo a los mismos su religión, su idioma, autoridades e impusieron tributos.²

En la colonia una de las formas principales de organización de actividad económica constituyó las denominadas mitas, las cuales se constituían en un “sistema de trabajo forzado que aplicó la Corona española en la época colonial a los indígenas del área andina, que consistía en la realización obligatoria por parte de estos de determinadas tareas vinculadas a la actividad productiva como pago de tributos”.³

Durante esta época también se aplicó la “Ley X”, en la cual, entre otras cosas, se obligaba a la población indígena a tributar con por lo menos dos pesos al año. Situación que en la práctica resultaba casi imposible de realizar, no sólo porque los indígenas carecían de la moneda, sino porque vivían en un estado de esclavitud y explotación permanente.

² Enrique Ayala Mora, *Resumen de Historia del Ecuador* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2008), 48.

³ Lexico Dictionarie, «Mita | Definición de Mita en Español de Lexico», Mita, *Lexico Dictionaries / Spanish*, accedido 5 de noviembre de 2019, <https://www.lexico.com/es/definicion/mita>.

Además de ello, a la población indígena en esta época se le estableció ciertos tributos. Algunos de estos se aplicaban a ellos por el hecho de ser indios, y por otra parte existían otro tipo de impuestos como los “donativos gratuitos” los cuales eran: “una contribución extraordinaria y forzosa que en distintas épocas y con destino particular se decretó, haciéndola aparecer como un servicio gracioso y voluntario con que se acudía al alivio de las urgencias y necesidades del reino”.⁴

En relación a las actividades económicas que más se destacaron en la época colonial fueron: la explotación de las minas en especial de oro y la plata a través de lo que se conoce como las mitas y la actividad manufacturera mediante los obrajes.⁵ Para la Corona Española, las figuras de la mita, la encomienda, y el corregimiento, fueron instituciones esencialmente tributarias y que eran un gran beneficio económico para la corona española.

Haciendo una breve revisión a la bibliografía histórica ecuatoriana, los tributos más importantes que gravaron a las actividades económicas en la época colonial, fueron los siguientes:

Las alcabalas: Fue un tributo establecido en principio a los españoles, estando exentos de este pago la población indígena, sin embargo, posteriormente, los conquistadores extendieron la obligatoriedad de pago de este tributo también a ellos. La alcabala consistía en el pago del 2% sobre las transacciones mercantiles. Fue tal el impacto impositivo y rechazo a este tributo, que hubo de ser necesaria la intervención del ejército de Lima para aplacar la rebelión que se dio en Quito en el año de 1592, por este tributo.

Tributo del almojarifazgo: Este comprendía el impuesto de aduana sobre las exportaciones e importaciones. Los comerciantes del puerto de Guayaquil pagaban el 20% por el valor de las mercaderías que se importaban de España y el 15% por el valor de las mercaderías que exportaban a España.

Tributo de la media anata: Este tributo consistía en la contribución obligatoria del 50% del sueldo de los empleos públicos del primer año de trabajo a favor de la Corona.

Tributo de los oficios vendibles: Este tributo aparece ante las necesidades de la Caja del Tesoro Público, era el precio que se pagaba por la compra de un cargo público.

Tributo a las pulperías: Este tributo consistía en el valor anual a pagar por el permiso para instalar una pulpería que era un “puesto” para la venta de licores y productos alimenticios.

Los estancos: Estos tributos se cobraban sobre la producción y comercio de artículos que se almacenaban y se vendían en depósitos estatales, como, por ejemplo: la pólvora, el mercurio, la quinua, el tabaco, etc.

⁴ Constanza Calderón y Dora Amaya, "Los impuestos en la época de la Independencia, su impacto social, evolución e implicaciones en el sistema tributario actual", *Criterio Libre* 10, n.º 16 (2012): 301.

⁵ Hugo Arias, *Evolución socio económica del Ecuador: sociedades primitivas y período colonial*, Biblioteca ecuatoriana 24 (Guayaquil: Departamento de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Económicas, 1980), 159.

Tributo del quinto: Este consistía en pagar la quinta parte del total del oro y plata explotados en mina.

El diezmo: Era un impuesto a indígenas y españoles, que consistía en pagar al Estado la décima parte de todos los bienes producidos en el año, era satisfecho inclusive con costales de sal, caballos, ganado, aves y con cosechas de maíz y trigo, entre otros productos.

Tributos aduaneros: Consistía en los derechos de importación e impuestos de alcabalas en los puertos de destino, como era el caso del comercio del cacao con Nueva Granada y México, y para los productos importados en general.⁶

De lo expuesto se evidencia que, en la época colonial, se establecieron ciertos tipos de tributos que gravaban a las actividades económicas, semejante al impuesto de patente municipal, en cuanto a su hecho generador, pero no en los demás elementos del tributo que lo configuran, como sujeto pasivo, activo, temporalidad, cuantía, etc., estos elementos se configurarán en el tiempo y de acuerdo a las necesidades de regulación de la sociedad a la cual se la impone.

1.2 Imposición a las actividades económicas en la República

En esta época se producen hechos históricos importantes en materia tributaria, todo esto a partir de que luego de varios años de dominación de la corona española, Latinoamérica inició una incesante lucha por la gran soñada independencia, donde “los principales protagonistas del proceso independentista en el Ecuador fueron los poderosos latifundistas, que provocaron el derrocamiento de las autoridades coloniales de la Real Audiencia de Quito, producido el 10 de agosto de 1809”.⁷ En esta guerra de la independencia, tanto la población civil como la religiosa fueron forzadas a pagar nuevos impuestos para financiar la guerra; los cuales eran denominados como donativo voluntario o auxilio para la guerra.

Después de la desintegración de la Gran Colombia el 13 de mayo de 1830, se constituye el Estado Ecuatoriano, en medio de un ambiente de inestabilidad e individualismo regional. El sistema económico que en ese entonces dominaba el país y que por muchos años más lo hizo, fue el denominado sistema hacendario el cual

⁶ *Ibíd.*, 282.

⁷ Alberto Acosta, *Breve historia económica del Ecuador*, 2.^a ed. (Quito: Corporación Editora Nacional, 2001), 17.

“funcionaba a base de la explotación de los indígenas ‘conciertos’ vinculados al latifundio mediante el endeudamiento y la represión”.⁸

En dicho contexto, a la par del surgimiento del Ecuador como un Estado independiente, comienza a configurarse el régimen tributario constitucional ecuatoriano, influenciado por las presencias de desigualdades impositivas, ya que existían luchas de poder de serranos y costeños. Ante lo referido también es importante señalar que “en 1830 el Ecuador se constituyó como República e independiente, en plena crisis económica del sistema capitalista en Europa, heredando las pesadas cargas de la colonia y también de los largos años de costosas guerras”⁹, sin embargo, a pesar de ello en esta época se incrementa el comercio exterior gracias a la gran producción de cacao y el desarrollo de la industria azucarera nacional. Por ejemplo, la comercialización externa contemplaba principalmente productos agrícolas, el cacao en 1900, llegó a representar el 20% de la exportación mundial. A la luz de estos acontecimientos el derecho tributario tomaba más fuerza en el país, a través de la evolución de los tributos existentes y de la creación de nuevas contribuciones.

En 1835, durante el periodo del presidente Rocafuerte, se expide la Ley de Hacienda. Esta estaba originalmente destinada a que exista un principio de orden en las finanzas públicas. En esta ley se incluían recaudaciones centrales por parte del Estado Ecuatoriano para el aguardiente y la sal, así como también otro tipo de tasas aduaneras y de timbres, pero se seguía manteniendo la prevalencia del impuesto indirecto frente al directo, asunto que afectaba al consumidor y no al dueño del capital y la tierra.¹⁰ En tal sentido la tributación comienza a configurarse en el país, todo ello en la consideración de que “el Ecuador confiaba principalmente en los impuestos indirectos para los ingresos ordinarios del gobierno. De esos impuestos, los más productivos eran los derechos de aduana. Los impuestos directos disminuyeron importancia después de la independencia”.¹¹

Respecto al impuesto de patente, que es objeto de este estudio, cabe señalar que como uno de los primeros antecedentes en esta materia, a la par de la Constitución de la República nace también la primera Ley de Régimen Municipal en el Ecuador.

⁸ Enrique Ayala Mora y Luis Mora Ortega, eds., *Política y sociedad: Ecuador 1830-1980*, Volumen I (Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional, 1980), 14.

⁹ Acosta, *Breve historia económica del Ecuador*, 18.

¹⁰ Julio Correa Paredes, *La economía de la República 1830-1980*, Colección Cuadernos Ecuatorianos, 7 (Quito: Ministerio de Relaciones Exteriores, 1982), 16.

¹¹ Linda Alexander Rodríguez, *Pensamiento fiscal ecuatoriano: 1830-1930* (Quito: Banco Central del Ecuador, 1996), 24.

Específicamente esta fue publicada en el Registro Auténtico el 25 de septiembre de 1830. En esta se establece la organización territorial con base en los consejos municipales, los cuales entre otras de sus atribuciones, debían cuidar de las rentas municipales y usarlas en concordancia con la ley. Todo esto como un antecedente del impuesto de patente.

De lo referido en el párrafo anterior, y como un antecedente importante a considerar, es que en el Ecuador el 4 de febrero de 1907, mediante un decreto publicado en el Registro Oficial No. 294, la municipalidad de Loja obtuvo la facultad especial que le permitió recaudar otros impuestos, del tipo de actividades productivas y económicas, a los que estaban previstos en la Ley de Régimen Municipal. En años siguientes, mediante el Registro Oficial No. 47 de 28 de octubre de 1912, se publica una nueva Ley de Régimen Municipal la cual viene a derogar todas las anteriores. Entre los puntos más destacados en este cuerpo normativo, es que se consideran rentas municipales del producto de los impuestos que se hallare especialmente facultada para recaudar la municipalidad, así como se determinan los gravámenes que se podrán imponer, que abarcan actividades comerciales como la venta de licores nacionales y extranjeros, las actividades desarrolladas en los establecimientos de juegos de azar, y la venta de ganado.

Dentro de este periodo, y teniendo los primeros indicios de consolidarse en la normativa nacional el impuesto de patente municipal, se puede evidenciar que mediante Registro Oficial No. 17 de 30 de agosto de 1937, se promulga la Ley de Impuestos Municipales, la cual enfatiza en el sentido de los impuestos para los beneficios de la economía nacional. Por ello algunos impuestos se suprimieron pues se los consideraba como perjudiciales para la economía del país.

En años siguientes se crea un nuevo cuerpo normativo: la Ley Orgánica Municipal de 4 de octubre de 1928, denominada de Régimen Municipal por Decreto Ejecutivo de 20 de diciembre de 1933, sin embargo, esta es derogada años siguientes, específicamente el 19 de noviembre de 1945, mediante el Registro Oficial No. 436, al ser publicada una nueva Ley de Régimen Municipal. Como particularidades específicas de esta ley se constata la capacidad municipal para establecer ordenanzas que dicten nuevas tasas municipales o impuestos. Sin embargo, para que cuestiones de este tipo se puedan aplicar era necesaria una autorización por parte del Ministerio de Economía de la época. Además de ello, el énfasis de la ley también se encontraba en los ingresos estatales provenientes de distintos tipos de tributos. Específicamente, por ejemplo, en

relación al impuesto de Matrículas y Patentes, se señala en el artículo 165 de dicha ley que el Tesorero Municipal de cada municipio tendrá la capacidad de conferir matrículas y patentes previamente autorizadas mes a mes previo a un pago respectivo. Todos aquellos interesados en registrarse debían hacerlo dentro de los treinta días de cada año o de treinta días siguientes a la fecha en que iniciaban sus negocios.

De los inicios del periodo Republicano, se ha podido evidenciar como el impuesto de patente municipal, ha venido consolidándose como un gravamen a la actividad económica que permite obtener ingresos a los municipios locales, sin embargo, sus elementos constitutivos, no son adecuadamente desarrollados en la normativa y los legisladores dejan que sean los municipios los cuales desarrollen estos elementos, sin embargo estos no han ido más allá de lo establecido en la normativa nacional en la mayoría de los casos.

1.2.1. Los años 60

En la década de 1960 comienza a darse en el país un proceso de reestructuración y estabilidad del sistema tributario municipal en el Ecuador. El primer antecedente lo encontramos el 14 de diciembre de 1964 ya que fue promulgado el Decreto Supremo No 2831, publicado en el Registro Oficial 388. Mediante este decreto es que inicia una casi completa reestructuración del sistema tributario nacional, ya que se unifican más de 764 impuestos. Además de este proceso, se codifican múltiples leyes, incluida la Ley de Régimen Municipal, que se publica en el Registro Oficial Suplemento 202 de 20 de agosto de 1960.

Uno de los hechos importantes de este período, es cuando la Junta Militar de Gobierno expidió el Decreto Supremo No. 185, publicado en el Registro Oficial 680 de 31 de enero de 1966, con el que se expide una nueva Ley de Régimen Municipal, a la cual se la puede considerar como la primera que institucionaliza a las municipalidades en el país. Esto debido a que es la primera ley en la que se reconoce explícitamente la existencia de la Asociación de Municipalidades Ecuatorianas AME y con ello se pasa a adecuar los ordenamientos seccionales a las demandas de las administraciones locales otorgando mayores recursos a las municipalidades y mejorando los mecanismos de recaudación de impuestos.

El Decreto 2660 del 29 de noviembre de 1965 publicado en el Registro Oficial 648 del 16 de diciembre del mismo año, reforma al Decreto 1523 con la siguiente disposición:

Art. 4.- Los Municipios, Consejos Provinciales y cualquier otra entidad autorizada legalmente para establecer nuevos impuestos o tasas, o modificar los existentes, requieren previa a la sanción de la Ordenanza respectiva, de informe favorable del Ministerio de Finanzas y de la Junta Nacional de Planificación y Coordinación Económica.¹²

Del párrafo citado anteriormente, se puede evidenciar el poder tributario que tenían los municipios en ese entonces, respecto de la creación de tributos e igualmente de modificarlos en sus elementos constitutivos, sin embargo, respecto del impuesto de patente a esa época no tuvo una modificación sustancial en cuanto a los elementos constitutivos del hecho generador sino que de manera general se lo mantuvo como un impuesto a la actividad económica que generen los comerciantes e industriales, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico, sin establecer conceptos como el de domicilio, establecimiento, ni de reparto de la carga tributaria.

Los Decretos legislativos antes citados, dan cuenta de la realidad normativa del impuesto de patente municipal objeto de análisis hasta antes de la vigencia de la Ley de Régimen Municipal, prueban la ausencia o poca manifestación del principio de legalidad en la regulación de impuestos, como podemos ver, la facultad de establecer y modificar impuestos y tasas se encuentran atribuidas a los Municipios y Consejos Provinciales incluida esta facultad a cualquier entidad autorizada por ley, a través de la emisión de ordenanzas municipales, y con el único limitante del informe a cargo del Ministerio de Finanzas y de la Junta Nacional de Planificación y Coordinación Económica.

1.2.2- Ley Orgánica de Régimen Municipal

Dentro de este subcapítulo, es importante mencionar a la Ley de Régimen Municipal publicada en el Registro Oficial 680 del 31 de enero de 1966, mediante el Decreto Supremo 185. Esta tuvo la particularidad de que se constituyó como el primer instrumento normativo nacional, a través del cual el impuesto de patente municipal como hoy en día se lo conoce, empieza a esclarecerse en sus elementos constitutivos del

¹² Ecuador, Decreto 2660, 16 de diciembre de 1965, Registro Oficial 648, art. 4.

hecho generador, el referido impuesto se encuentra contenido en el capítulo VIII, en los Arts. 403 al 408, del cual se desprende las siguientes particularidades:

Los sujetos pasivos obligados al pago de la patente municipal son los comerciantes e industriales que operen en cada cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico. Para la obtención de la misma existe un registro de datos manejada por cada municipalidad; la cuantía anual se la estableció entre 20 y 400 sucres.¹³

La referida disposición normativa cumple con el principio de legalidad, en razón de fundamentar su existencia en la ley; los parámetros básicos de este impuesto se encuentran establecidos por la Ley de Régimen Municipal, y ciertos ámbitos de gestión y cuantificación, dentro de los límites previstos en la ley, regulados mediante la expedición de ordenanzas a cargo de los respectivos concejos municipales. En relación al período de pago del impuesto mensual, la Ley de Régimen Municipal antes citada establecía una tabla especificando el capital con el que operen los negocios. Para ello se determinaron los parámetros de fijación del impuesto, únicamente para los establecimientos comerciales e industriales se estableció a partir de 20.000 y hasta los 2'000.000 de sucres. Para establecer los mínimos y máximos de la cuantía del impuesto de patente, se tomaba en cuenta también el capital en giro comercial o industrial y los lugares en los que se desempeñaba la actividad.

Si es que se demostraban pérdidas, la Ley de Régimen Municipal facultaba la reducción al cincuenta por ciento del impuesto de patente, y también se lo podía reducir hasta la tercera parte si es que se demostraba un alto descenso en las utilidades en promedio al comparar el año actual con los tres inmediatamente anteriores. Además de esto como otro antecedente importante a considerar tiene que ver con el principio de la capacidad contributiva. Ya que tanto para Artesanos Calificados como para los que estaban exentos del pago del Impuesto a la renta no era obligación alguna el pago del impuesto de patente. Con ello se comenzaban a dar antecedentes.

Todos estos antecedentes nos pueden indicar y dar indicios de cómo el impuesto de patente municipal, en su génesis, nace como un impuesto para facultar el ejercicio de actividades comerciales, industriales o cualquier otra de orden económico.

Continuando con el análisis debemos remitirnos a la Ley de Régimen Municipal, publicada en el Registro Oficial 331-S del 15 de octubre de 1971, mediante el Decreto Supremo S/N. En ella se evidencia que no tiene mayores diferencias respecto a la Ley

¹³ Ecuador, *Ley de Régimen Municipal*, 31 de enero de 1966, Registro Oficial 680, arts. 403-408.

de 1966. En el único punto que se encuentra una mayor variación es con respecto al tema de las exoneraciones. Pues en esta nueva ley se elimina al grupo de contribuyentes que no pagan impuesto a la renta, dejando solamente al grupo de los Artesanos formales. Si bien esta exoneración podría parecer menor, en el fondo buscaba generar un mayor fomento del comercio, en razón de que propicia al emprendimiento de actividades de carácter artesanal, que en el trasfondo generan bienes y servicios.

1.2.3. Los años 80

En esta década se expide la Ley Reformatoria de la Ley de Régimen Municipal, establecida mediante Decreto Ley No. 104 publicado en el Registro Oficial No. 315 de fecha 26 de agosto de 1982. Esta nueva ley implica la reforma específica al artículo referente al impuesto de patente. Ya que se establece la posibilidad de que los Concejos Municipales dicten ordenanzas en las que se regule el monto de patente mensual y la eliminación del cuadro de mínimos y máximos a pagar establecidos en la Ley de Régimen Municipal del año 1966. Sin embargo, a pesar de ello, se podía inducir al riesgo de que mediante estas reformas se pueda generar un manejo tarifario desmedido por parte de cada municipalidad. El artículo reformado especificaba que: “independientemente de la patente anual, los concejos dictarán ordenanzas en las que se regule la cuantía del impuesto mensual de patentes dentro de los respectivos cantones, según la tabla que aprueben para el efecto, con informe previo favorable del Ministerio de Finanzas”.¹⁴

Del artículo citado, se puede dilucidar que el contar con el dictamen previo del Ministerio de Finanzas, tenía por objeto estandarizar en los municipios del país las tablas y montos de los diferentes impuestos locales.

Revisando el caso del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, dentro de la Ordenanza Metropolitana No. 2985 de fecha 21 de diciembre de 1992, se establecía un concepto tributario de patente, de la siguiente forma:

Se trata de un impuesto de carácter dual, pues se cobra cada año y cada mes. Con el cual se habilita el ejercicio de una actividad económica dentro del respectivo cantón o Distrito; quienes ejerzan actividades económicas deben inscribirse en el correspondiente registro que lleva cada municipalidad y obtener la patente.¹⁵

¹⁴ Ecuador, Decreto de Ley 104, 26 de agosto de 1982, Registro Oficial 315, art. 384.

¹⁵ Marco Aguirre Apolo, *Manual de Derecho Tributario Municipal* (Quito: Trama, 1994), 43.

A manera de resumen se ha podido revisar que la Ley de Régimen Municipal en su artículo 382, establecía que era obligación de todos los comerciantes e industriales que trabajen en un cantón obtener la patente anual. Con la Ley reformativa a través del Decreto Ley No. 104, publicado en el Registro Oficial 315 de 26 de agosto de 1982, se estableció que era facultad de los consejos municipales generar ordenanzas para que mediante esta vía se pueda regular la cuantía del impuesto mensual de patente.

1.2.4 Ley de Control Tributario y Financiero No. 006

Dentro de este período se hace importante también destacar que a través de la promulgación de la Ley No. 006 de Control Tributario y Financiero, expedida el 29 de diciembre de 1988 en el Registro Oficial No. 97. En ella frente al impuesto que solía establecer el impuesto del 1.5 por mil al capital en giro, se establece el nuevo Impuesto del 1.5 sobre los activos totales. Adicionalmente a ello, con esta normativa se establece que los sujetos pasivos del impuesto son las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y negocios individuales, nacionales o extranjeros domiciliados en la respectiva jurisdicción municipal, que ejerzan habitualmente actividades comerciales, industriales y financieras, con la característica esencial que estén obligados a llevar contabilidad. Este tipo de impuesto forma parte del esquema impositivo municipal metropolitano, que al igual que el impuesto de patente, es de exclusiva financiación de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos.

Tanto el impuesto de patente como del 1.5 por mil sobre los Activos Totales son de carácter directo pues inciden sobre un hecho indicativo de primera mano de capacidad económica, sin embargo, este último ha sido recogido por la Ley de Control Financiero y Tributario No. 006 de manera más prolija y dándole la característica de ser declarativo por el sujeto pasivo, sin perjuicio de que la administración tributaria seccional pueda hacer ejercicio de su facultad determinadora, además que lo diferencia del impuesto de patente al establecer de que los sujetos pasivos de los mismos son aquellos que son obligados a llevar contabilidad, lo cual se determina conforme los ingresos dentro de la actividad económica del giro del negocio.

Finalmente cabe anotar, que la materia objeto de imposición en el impuesto de patente es el patrimonio neto que constituye la diferencia entre activos totales y pasivos totales, a diferencia que en el impuesto del 1.5 por mil sobre los Activos Totales, es los

activos totales menos los pasivos corrientes y los pasivos contingentes, con lo que se evidencia el entrecruce de elementos que sirven para la cuantificación de los dos impuestos, sin embargo en ocasiones la normativa seccional puede hacer suponer que los dos gravámenes locales inciden sobre el mismo objeto.

1.2.5. Régimen Actual de conformidad con el marco constitucional vigente

Previo al análisis del régimen tributario actual, es importante señalar que en el año 2004 se procedió con una nueva reforma de la Ley de Régimen Municipal, norma a través de la cual se desarrolla las disposiciones constitucionales sobre la potestad tributaria que les correspondía a los gobiernos autónomos descentralizados. Dentro de este se establece el procedimiento para la creación de tasas y contribuciones especiales por intermedio de ordenanzas, de igual manera se determina el procedimiento para la recaudación de los impuestos creados por la función legislativa y delegados por la administración tributaria central.

Partiendo de la Ley de Régimen Municipal como normativa clave dentro del desarrollo impositivo para los gobiernos autónomos descentralizados, se puede establecer que los recursos económicos de los Municipios estaban divididos en ingresos tributarios, ingresos no tributarios y empréstitos. Dentro de los ingresos de carácter tributario se encontraban las tasas y contribuciones especiales y los impuestos. Conforme la normativa en referencia los impuestos que recaudaban los Municipios eran: “Impuesto sobre la propiedad urbana, impuesto sobre la propiedad rural, impuesto de alcabalas, impuesto sobre los vehículos, impuesto de matrículas y patentes, impuesto a los espectáculos públicos, impuesto a las utilidades en la compraventa de bienes muebles y plusvalía de los mismos, e impuesto al juego.”¹⁶

Dichos impuestos, para su recaudación, se encontraban regulados por Ley o lo que dispusiere las respectivas ordenanzas de cada organización territorial, sin embargo cabe referir que no todos los impuestos aplicaban el llamado principio de progresividad, ya que en algunos se cobraba una tarifa fija como por ejemplo el impuesto de alcabala o a los espectáculos públicos; pero en el caso que nos ocupa que es el impuesto a la patente sí observaba el principio de progresividad conforme los ingresos que se haya generado en la actividad económica, de igual manera al establecerse en la normativa

¹⁶ Ecuador, *Ley de Régimen Municipal*, art. 303.

nacional exoneraciones y exenciones se evidenciaba que se aplicaba el principio de igualdad.

Siguiendo el régimen tributario actual, cabe señalar que la Constitución del Ecuador del año 2008 es caracterizada esencialmente por un mayor reconocimiento de derechos, ya que según varios tratadistas es conocida como una Constitución “garantista”, ya que además de cambiar el modelo institucional del Estado, tiene la visión de proteger y fortalecer los sectores más desprotegidos del país. La autora Daniela Erazo Galarza en su obra *Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador*, señala que la Constitución actual “en su contenido se divide a los derechos en siete grupos, a saber: derechos del buen vivir, derechos de las personas y grupos de atención prioritaria, derechos de las comunidades, pueblos y nacionalidades, derechos de participación, derechos de libertad, derechos de la naturaleza y derechos de protección”¹⁷, es decir que en general puede afirmarse que:

En comparación con la Constitución de 1998, el nuevo texto constitucional amplía y fortalece el complejo entramado de garantías de los derechos; incrementando, por una parte, sus instrumentos de defensa, y especificando y desarrollando, por otra, el contenido de las garantías ya existentes en la anterior Constitución.¹⁸

En base a lo establecido en el párrafo anterior, se puede decir que el régimen tributario además de ser un medio para la obtención de recursos económicos, tiene otros fines, como lo son la distribución de la riqueza, el incentivo de las inversiones, entre otros. Para la consecución de estos fines el Estado debe establecer sus políticas y lineamientos específicos que se adecuen a las necesidades tanto económicas como sociales, y para ello dentro de la Constitución actual se establece la división de competencias, por un lado en su artículo 261 se refiere a las competencias exclusivas del Estado Central en cuanto a la política económica, tributaria, aduanera, arancelaria, fiscal y monetaria, comercio exterior y endeudamiento; mientras que en su artículo 264 se señala como una de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados la creación, modificación o supresión mediante ordenanzas, tasas y

¹⁷ Daniela Estefanía Erazo, *Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador* (Quito: Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012), 215 - 6.

¹⁸ Claudia Storini, "Las garantías constitucionales de los derechos fundamentales en la Constitución ecuatoriana 2008", en *La nueva Constitución del Ecuador: Estado, derechos e instituciones*, de Santiago Andrade, Agustín Grijalva, y Claudia Storini (Quito: Corporación Editora Nacional y Universidad Andina Simón Bolívar, 2009), 287.

contribuciones especiales de mejoras. Es decir, al igual que lo establecía la Constitución de 1998, al Estado central le corresponde exclusivamente establecer las políticas tributarias que serán la base del régimen tributario, mientras que los gobiernos autónomos descentralizados, deben aplicar dichas políticas a través del ejercicio de sus atribuciones como son la creación y recaudación de tasas y contribuciones especiales.

Cabe destacar, que la regulación del régimen tributario actual en la Constitución, tiene importantes modificaciones enfocadas principalmente a fortalecer los principios de seguridad jurídica y solidaridad, de los que desembocan las siguientes disposiciones contenidas en el artículo 300 de la actual Constitución, que señala:

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.¹⁹

La Constitución vigente, establece en su artículo 238 que los Gobiernos Autónomos Descentralizados, gozan de autonomía política, administrativa y financiera, así también lo señala el artículo 30 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) que determina que los gobiernos descentralizados son personas de derecho público, que gozan de autonomía, y se rigen por los principios de solidaridad, subsidiariedad, equidad, integración y participación ciudadana. En el ámbito impositivo esta capacidad autonómica se refleja en la potestad tributaria, con la cual crean y regulan imposiciones, para el caso que se analiza, el impuesto de patente.

Las disposiciones constitucionales, dieron lugar a que se expida en el año 2010 el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, norma que derogó a la Ley de Régimen Municipal, principalmente las novedades que implementa este cuerpo normativo, es el establecer nuevos instrumentos para la descentralización y autonomía de los gobiernos autónomos descentralizados a quienes se les reconoce nuevas competencias en la Constitución del 2008, teniendo en cuenta que la autonomía a la que se refiere la Constitución vigente es desarrollada en el artículo 5 del COOTAD, donde se la subdivide en autonomía política, administrativa y

¹⁹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, 20 de octubre de 2008, Registro Oficial 449, art. 300.

financiera, y es reconocida a los diferentes niveles de gobierno. La descentralización por su parte, es definida en el artículo 105, de la siguiente manera: “La descentralización de la gestión del Estado consiste en la transferencia obligatoria progresiva y definitiva de competencias con los respectivos talentos humanos y recursos financieros, materiales y tecnológicos, desde el gobierno central hacia los gobiernos autónomos descentralizados”.²⁰

Dentro de la Constitución vigente, como anteriormente se estableció se delega a los gobiernos autónomos descentralizados la recaudación de ciertos impuestos, tasas y contribuciones especiales, dentro de esto se visualiza que se aumenta la gama de impuestos recaudados como es el caso del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales que en la Ley de Régimen Municipal no se lo establecía sino en la Ley de Control Tributario y Financiero No. 006, ampliándose de esta manera el espectro impositivo local sobre las actividades económicas, así como sus facultades de regulación y recaudación de los mismos.

1.3. Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD)

Este cuerpo normativo se promulgó el 19 de octubre de 2010, derogando expresamente a la Ley Orgánica de Régimen Municipal. En este se establece un sistema de asignación de competencias con el afán de lograr una descentralización de los gobiernos seccionales. Para dichos propósitos el Estado central asigna ciertos porcentajes repartidos proporcionalmente de acuerdo a cada circunscripción territorial; y, por otra parte, también delega la recaudación de ciertos impuestos, tasas y contribuciones especiales. El artículo 491 del COOTAD establece que entre los impuestos que se recaudan son:

- a) El impuesto sobre la propiedad urbana; b) El impuesto sobre la propiedad rural; c) El impuesto de alcabalas; d) El impuesto sobre los vehículos; e) El impuesto de matrículas y patentes; f) El impuesto a los espectáculos públicos; g) El impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos; h) El impuesto al juego; e, i) El impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.²¹

²⁰ Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, octubre de 2010, Registro Oficial 303, art. 105.

²¹ *Ibid.*, art. 491.

De lo referido, se puede esclarecer que se aumenta la gama de impuestos recaudados por los gobiernos autónomos descentralizados como por ejemplo el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales que en la Ley de Régimen Municipal anterior no era establecido. Además, se establecen las formas de recaudación de los tributos mencionados, así como también las exenciones, deducciones y recargos respectivos.

En lo que respecta al impuesto de patente, se puede señalar que desde el año de 1965 que fue creado hasta la fecha no hemos visto un mayor avance en cuanto a su regulación, pocas son las reformas que se ha visualizado a través del tiempo. Así, por ejemplo, respecto al Sujeto Pasivo recordemos que en las legislaciones de 1966 hasta el 2004, se consideraba: "...todos los comerciantes e industriales que operen en cada cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico"; mientras que en el COOTAD el impuesto de patente se encuentra contenido en el capítulo III, sección novena, a partir el Art. 546 hasta el Art. 551, y se establece lo siguiente:

Están obligados a obtener la patente [...] las personas naturales, jurídicas, las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejercen permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales.²²

Es importante señalar que en la legislación anterior al COOTAD, se habla de actividades económicas, en términos generales, dejando a discreción de cada gobierno autónomo descentralizado la calificación de aquellas que pueden o no ser económicas, así por ejemplo encontramos que el desempeño de una profesión, antes del COOTAD, no estaba considerada en muchos cantones como hecho gravable, pues no existía la obligatoriedad de cancelar el impuesto de patente en el ejercicio de una profesión; en la actualidad el COOTAD nos da la enumeración taxativa de estas actividades, lo cual es determinante al momento del pago del impuesto objeto de nuestro análisis, ya que finalmente se hace visible la aplicación del principio de legalidad rector en el Derecho Tributario Municipal.

²² *Ibíd.*, art. 547.

Capítulo segundo

Análisis del hecho generador del impuesto de patente municipal en Ecuador

1. Alcance del concepto permanencia aplicado al hecho generador del Impuesto de Patente Municipal

Como parte de los caracteres que estructuran el hecho generador del Impuesto de Patente Municipal, el concepto de permanencia en la actividad económica se muestra como un punto de vital trascendencia a fin de comprender y englobar el fenómeno y naturaleza intrínseca que acarrea el impuesto a la patente municipal. Por tal motivo, se tiende a observar a la permanencia de la actividad económica como un referente de simplicidad administrativa que establece la temporalidad tributaria del ejercicio impositivo.

Con el solo objeto de hacer una revisión y aproximación hacia el concepto de impuesto a la patente y de su hecho generador, a continuación, es necesario citar textualmente al tratadista Plazas Vega, mismo que manifiesta:

La Patente Municipal es un tributo, cuyo hecho generador es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorización o permiso anual o eventual para la realización de toda actividad económica. Son sujetos pasivos de la Patente, las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, con o sin personalidad jurídica, incluidas las empresas unipersonales que realicen cualquier actividad económica, permanente, temporal o eventual, dentro de la jurisdicción municipal.²³

De acuerdo con la actividad económica y su permanencia, se debe definir el término “permanencia”, el cual, según la Real Academia Española consiste en una “duración firme, constancia, perseverancia, estabilidad, inmutabilidad” más adelante específica “estancia en un lugar o sitio²⁴”, por lo que se afirma en este caso que el concepto de permanencia respecto de las actividades económicas, consiste en las acciones de producción y adquisición de bienes y servicios, por parte de las personas jurídicas o naturales en un tiempo y estancia determinada.

²³ Mauricio Plazas Vega, *Manual de Derecho Tributario* (México D.F.: Editorial Oxford, 2004), 73.

²⁴ Real Academia Española, "Definición de permanencia", en *Diccionario de la lengua española*, octubre de 2014, <http://dle.rae.es/?id=SfMr9H6>.

A efecto de realizar un estudio extensivo sobre el concepto de permanencia que se confiere al hecho generador del impuesto de patente municipal, el presente estudio dirigirá su atención a los preceptos que se contemplaban en la derogada Ley Orgánica de Régimen Municipal; específicamente se abarcará los mandatos contenidos en los artículos 364 y el primer inciso del artículo 365, mismos que prescriben:

Art. 364.- Están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago del impuesto de que trata el artículo anterior, todos los comerciantes e industriales que operen en cada cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico.

Art. 365.- Para ejercer una actividad económica de carácter comercial o industrial se deberá obtener una patente, anual, previa inscripción en el registro que mantendrá, para estos efectos, cada municipalidad. Dicha patente se deberá obtener dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o de los treinta días siguientes al día final del mes en que termina el año.²⁵

En consideración con lo antes expuesto, se determina preliminarmente, que los sujetos pasivos del impuesto de patente municipal según la derogada Ley Orgánica de Régimen Municipal, son todos los entes (personas naturales y personas jurídicas) que ejerzan actividad económica alguna dentro de un determinado cantón. A efecto de materializarse y de mantener una operatividad adecuada de dicho hecho generador, las distintas municipalidades manejan un sistema de registro, que tal como lo pauta la misma normatividad, el sujeto pasivo está obligado a obtenerlo dentro de treinta días siguientes al día final del mes en que se iniciaron dichas actividades económicas, o a los treinta días siguientes del mes en que termina el año.

Como se ha podido recoger de la contextualización antes realizada, la naturaleza del impuesto de patente contiene dos situaciones coadyuvantes entre sí, por una parte el requerimiento de inscripción de la actividad económica en un catastro o registro municipal, obteniendo con ello el permiso para ejercer la actividad; y por otra parte, la satisfacción de un gravamen con lo que se habilita dicha autorización.

Ya transcurrido el tiempo, con la entrada en vigencia del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, de ahora en adelante denominado como “COOTAD”; que en su Sección Novena, relativa al Impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas, específicamente en su artículo 547, establece que:

²⁵ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Municipal*, Registro Oficial 331, 15 de octubre de 1971.

Están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago anual del impuesto de que trata el artículo anterior, las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales.²⁶

El nuevo concepto que recoge el COOTAD, tiende a ser similar al establecido por la Ley Orgánica de Régimen Municipal, pero con una tendencia genérica más visible; pues dicho gravamen, establece como característica principal del gravamen, de que todas las personas naturales o jurídicas, con domicilio o establecimiento en una determinada territorialidad (gobiernos municipales), deben satisfacer pecuniariamente a una municipalidad cuando realizan una actividad económica permanente dentro de su jurisdicción.

Congruente con el análisis precedente, es necesario precisar textualmente al tratadista Iturralde, mismo que manifiesta:

La patente es el permiso municipal obligatorio para el ejercicio habitual de una actividad económica dentro de los límites de un cantón, para cuya obtención las personas que normalmente ejerzan actividades económicas deberán inscribirse en el Registro respectivo existente en la Jefatura de Rentas de cada cantón, y pagar los impuestos de patentes anual y mensual.²⁷

A juzgar por la naturaleza del impuesto en discusión, cabe precisar, de que se trata de un tributo directo de carácter real, y que nuestra legislación interna confiere un tratamiento de impuesto más no como una tasa; se resalta claramente que, el hecho imponible es el ejercicio de una actividad económica; entre sus características se puede señalar que es un impuesto declarativo, censal, municipal, anual, exigible por la vía coactiva y obligatorio; dichos son los rasgos y circunstancias que rodean al impuesto y que deben ser observados dentro de la relación jurídica y para su cumplimiento.

Con el solo propósito de proseguir con el desarrollo de la vigente investigación, a continuación se propondrá una serie de interrogantes a fin de abarcar plenamente la problemática que engloba al presente estudio, tales como: ¿Cuándo se considera configurado plenamente el hecho generador del impuesto a la patente municipal?; y, ¿Cuándo se considera permanente a una actividad económica?

²⁶ Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, octubre de 2010, Registro Oficial Suplemento 303, 19 de octubre de 2010, art. 547.

²⁷ Felipe Iturralde Dávalos, *Manual de Tributación Municipal* (Quito: Editorial TRAMA, 1998), 146.

En el orden de las interrogantes propuestas en el párrafo precedente, con el fin de continuar con los fines planteados en el presente acápite, a continuación se pretende satisfacer la primera interrogante, que se atiene a ¿Cuándo se considera configurado plenamente el hecho generador del impuesto a la patente municipal?

Como se ha podido observar anteriormente, el artículo 364 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, establece la obligatoriedad de obtener la patente municipal y por lo tanto al pago del impuesto implícito, de todos los comerciantes e industriales que operen sus actividades económicas en un determinado cantón; subsiguientemente la parte final del artículo 365, determina la temporalidad a fin de obtener la patente, señalando para el efecto, treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o de los treinta días siguientes al día final del mes en que termina el año.

Sin embargo, el cuerpo normativo denominado COOTAD, en su artículo 548, respecto a las variantes que existen entorno a la comprensión de actividad económica, 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 municipalidad²⁸. Dicha patente se la deberá obtener dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en que termina el año.²⁹

Cabe mencionar que, como se ha observado en páginas anteriores, el artículo 547 del COOTAD, cuya esencia versa sobre el componente de actividades económicas que configuran el hecho generador del impuesto de patente, se ha tendido a ampliar la gama de actividades como son contemporáneamente a: comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, difiriendo así del precepto inicial establecido en la Ley Orgánica de Régimen Municipal donde solo se reconocían como actividades económicas a las comerciales e industriales.

²⁸ Cabe tener en cuenta que en el caso del Distrito Metropolitano de Quito, la inscripción que debe realizar a efecto el sujeto pasivo del impuesto de patente, se denomina “RAET” que significa Registro de Actividades Económicas para la Gestión Tributaria, mediante el cual se le asigna un número al contribuyente para su inscripción en el catastro de comerciantes, a través del cual deberá cumplir con las declaraciones del Impuesto de Patente Municipal. Ecuador, Municipio de Quito.

²⁹ Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, octubre de 2010, art. 548.

Respecto al hecho generador del impuesto de patente municipal, los autores Montaña y Mogrovejo, acotan una peculiaridad que se ha podido observar a partir de las nuevas disposiciones que trae consigo el COOTAD, precisando lo siguiente:

Sobre el tipo de actividad profesional es conveniente expresar dos precisiones, la primera, en el sentido de que sería aquella catalogada teniendo en cuenta la titulación profesional obtenida por una persona y expedida por un centro de educación superior legalmente habilitado; la segunda, que la actividad profesional denota una primacía del trabajo de naturaleza intelectual sobre el de naturaleza física o meramente motriz.

Nos llama poderosamente la atención en esta parte, el hecho de que las actividades económicas de servicios, por ejemplo, la de transporte, no hayan sido consideradas como presupuesto para colegir bajo ciertos eventos, el nacimiento de la obligación tributaria por concepto de impuesto de patente.³⁰

Por lo antes expuesto, se puede observar que dentro de la gama de actividades económicas que contempla el COOTAD a efecto de configurarse el impuesto de patente, se aperciben ciertos vacíos y dicotomías, como sería en el caso de actividades profesionales, al establecerse para el efecto solo a aquellas actividades provenientes de una actividad meramente intelectual, y que se deriven como fruto de la obtención de un título profesional y no la proveniente de una actividad física o motriz; pues cabe recalcar que, cualesquier tipo de actividad demanda de un conocimiento sin que exista la posibilidad de obtener certificación alguna. Así, se exaltan las actividades económicas provenientes de servicios, donde se ha omitido ciertas actividades como lo es la de transporte a fin de configurar la obligación tributaria que concierne al impuesto de patente municipal.

Conferir o categorizar al impuesto de patente municipal como un gravamen de carácter censual, declarativo y directo, por ser una imposición que prevé en su base imponible a los activos, capital o patrimonio del sujeto pasivo, no es una realidad diferente en el contexto de los cuerpos normativos a lo largo de la historia, pues cabe aclarar que, tanto el segundo inciso del artículo 383³¹ de la extinta Ley de Régimen Municipal, como el segundo inciso del artículo 548³² del vigente Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, contemplan similares

³⁰ Cesar Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano* (Quito: Corporación Editora Nacional, 2014), 154.

³¹ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Municipal*, 15 de octubre de 1971, art. 383.

El concejo mediante ordenanza, establecerá la tarifa del impuesto anual en función del capital con el que operen los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón. La tarifa mínima será de diez dólares de los Estados Unidos de América y la máxima de cinco mil dólares de los Estados Unidos de América.

³² Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, Registro Oficial suplemento 303, 19 de octubre de 2010, art. 548.

características en su redacción, a diferencia de que en el texto de la norma derogada, la tarifa del impuesto anual se lo hace en función del capital del sujeto pasivo; mientras que en el caso del COOTAD la tarifa anual se calcula sobre el patrimonio; lo cual denota que, en la normatividad vigente se pretendió que la base imponible del impuesto de patente sea mucho más amplia al reemplazarse capital por patrimonio.

Con el objeto de absolver la segunda interrogante relativa a ¿Cuándo se considera permanente a una actividad económica? A continuación se procede a conferir el tratamiento suficiente; previamente, es necesario recalcar que la naturaleza de éste impuesto es de carácter declarativo, por cuanto se lo hace en función de los ingresos o activos que demuestre el sujeto pasivo, tal cual sucede con el impuesto a la renta; motivo por el cual, es necesario focalizar nuestra atención en las disposiciones inherentes que trae consigo la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, con el solo objeto de llevar a cabo un análisis comparativo que pueda evidenciar una cierta analogía.

El artículo 7 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, relativo al ejercicio impositivo del impuesto a la renta, establece que: “El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1o. de enero al 31 de diciembre. Cuando la actividad generadora de la renta se inicie en fecha posterior al 1o. de enero, el ejercicio impositivo se cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año”.³³

Contrastando la realidad antes expuesta, tanto el artículo 364 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el artículo 548 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, al final de sus disposiciones, se señala tácitamente que a fin de obtener la patente municipal se lo deberá realizar en los treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en que termina el año; por lo cual, a juzgar por la temporalidad del gravamen su estructura operativa se configura en el igual sentido al ejercicio impositivo del impuesto a la renta.

En concordancia con el contexto previsto, los autores Montañó y Mogrovejo, manifiestan:

[...] Lo que ocurre es que previo al pago del impuesto se exige la inscripción en el Registro de actividades económicas en cada administración municipal o metropolitana. Esta situación pone de manifiesto la característica censal del impuesto que no ha sido

³³ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, noviembre de 2004, Registro Oficial 463, art. 17.

suficientemente aclarada en la normativa de la materia, lo que ha propiciado más bien la errónea catalogación como permiso o autorización para el ejercicio de una actividad económica. Para comprender mejor esto que acabamos de decir, basta darse cuenta del escaso margen de tiempo que la ley fija para obtener la patente, lo que contraría el criterio de periodicidad anual del gravamen, mismo que va desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de cada año. De otros aspectos que se encuentran en la misma legislación, en cambio, se puede identificar inequívocamente a la patente como una figura impositiva. Resulta pues notoria la poca claridad que en su momento tuvo el legislador al regular este tributo.³⁴

En relación a lo manifestado en líneas anteriores, se puede sustentar que la exigencia legal atinente a los plazos señalados para la obtención de la patente teleológicamente establecería una doble funcionalidad; es decir, se desarrollaría tanto como un impuesto propiamente dicho, así como un permiso para el desarrollo de actividades económicas. Sin embargo, el margen de la periodicidad que fija la ley, delata el dinamismo y funcionalidad del impuesto a la patente, que cumple su objetivo de conformidad al ejercicio fiscal que desarrolle el contribuyente, materializándose así como una figura ciertamente impositiva con similar estructura al impuesto a la renta, pero con una naturaleza diferente.

Así también, en lo que implica una aproximación hacia al precepto de permanencia que acarrea una actividad económica, a manera de comparación, se puede observar un claro ejemplo observado en el tratamiento que el artículo numerado 4.1 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, confiere al versar sobre la residencia fiscal de personas naturales, donde se determina:

Serán considerados residentes fiscales del Ecuador, en referencia a un ejercicio fiscal, las personas naturales que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:
a) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal; b) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción. [...] ³⁵

Como se desprende de la cita previamente expuesta, en el caso del impuesto a la renta de personas naturales, se observa una temporalidad de permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas de 183 días calendario (6 meses) en un mismo período fiscal, periodo de tiempo que tiende a equipararse en el caso del impuesto de

³⁴ Montañó Galarza y Mogrovejo Jaramillo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 155.

³⁵ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, art. 4.

patente por parte de las municipalidades a efecto de determinar la permanencia de una actividad económica a fin de que sea factible el hecho generador del referido tributo.

Para el caso del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, se establece en la Ordenanza Metropolitana No.33,³⁶ que para efectos del Impuesto de Patente la permanencia ocurre en una secuencia o no (realización acumulada) de 6 meses dentro de un mismo año calendario. De acuerdo con esto, quedan excluidas, al menos en el texto, las actividades desarrolladas en menor tiempo, pero que han generado un lucro material dentro del municipio y además que se presuma la intención de continuidad de negocio por parte del contribuyente potencial.

Un punto adicional de observación en la referida Ordenanza Metropolitana, en su artículo 1, literal 4, indica y establece que todo Sujeto Pasivo inscrito en el Registro de Actividades Económicas para la Gestión Tributaria “RAET”, ejerce una actividad económica permanente, salvo que demuestre lo contrario, es decir, ya habiendo sido obtenida la patente en un ejercicio, el Sujeto Pasivo queda expuesto a la obligación tributaria, considerando o no lo establecido en el mismo artículo de la Ordenanza Metropolitana No. 0339.

Cabe destacar que el COOTAD si bien establece los tiempos para la obtención del registro de Patente, no menciona o refiere al concepto de permanencia de la actividad económica desarrollada, dejando a cada Municipalidad abierta la decisión y regulación de referido concepto; como es en el caso del cantón Cuenca que mediante la Ordenanza que regula la determinación, administración, control y recaudación del impuesto de patentes³⁷ en referido cantón, en su artículo tercero se considera la permanencia como la realización de la actividad económica durante más de 60 días dentro de un ejercicio fiscal; a diferencia del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, que en su Ordenanza Metropolitana No. 339,³⁸ establece como ejercicio permanente de actividades económicas aquel que supere un período de seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario, quedando de esta manera a cuenta del contribuyente demostrar lo contrario dentro de un reclamo administrativo o juicio contencioso.

³⁶ Distrito Metropolitano del Municipio de Quito, *Ordenanza Metropolitana N° 339*, 8 de enero de 2011.

³⁷ Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal Del Cantón Cuenca, *Ordenanza para la determinación, administración, control y recaudación del impuesto de patentes municipales en el Cantón Cuenca*, 23 de diciembre de 2011, Registro Oficial 603.

³⁸ Distrito Metropolitano del Municipio de Quito, *Ordenanza Metropolitana que integra el Libro 3 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito*, 8 de enero de 2011.

Conforme a lo referido en el párrafo anterior, se puede vislumbrar que la regulación del concepto de permanencia del ejercicio de la actividad económica queda expuesta en la concreta regulación municipal o metropolitana, dejando abierta la calificación de un actor económico como contribuyente en un cantón y de distinta forma en otro, ocasionando que no haya uniformidad a nivel nacional respecto de la regulación del concepto de temporalidad del ejercicio de la actividad económica por parte de un potencial contribuyente en una circunscripción territorial.

Para el tema que nos ocupa, establecer la permanencia es de importancia para el aspecto material del Hecho Imponible, así los tratadistas Tortolero y Gamarra exponen dicha característica de la actividad económica e introduce variables como el lucro y la independencia:

El aspecto material del hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas lo constituye el ejercicio habitual de una actividad lucrativa, de carácter independiente. La habitualidad en este impuesto implica que el contribuyente realice una actividad económica de manera ordinaria y constante con permanencia en el tiempo, es decir, que se trate de actividades económicas usuales y que formen parte del giro comercial del contribuyente.³⁹

Ya en este apartado, y con la finalidad de satisfacer las interrogantes principales preestablecidas, se puede visualizar dentro de la Ordenanza Metropolitana No. 339, que el Concejo Metropolitano de Quito sustituye el capítulo III del Título I del Libro III del Código Municipal, que a la vez fue sustituido por la Ordenanza Metropolitana No. 135 publicada en el R.O. 524 de 15 de febrero de 2005, estableciendo respecto del hecho generador lo siguiente:

Art. 1.- Hecho Generador. -

1. El hecho generador del impuesto regulado en este capítulo (en adelante el "Impuesto de Patente") constituye el ejercicio permanente de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales en el Distrito Metropolitano de Quito (en adelante la "Actividad Económica")

2. El Impuesto de Patente es anual y se devenga y es exigible a partir del primero de enero de cada ejercicio fiscal. El ejercicio fiscal concluye el treinta y uno de diciembre de cada año. Cuando el ejercicio de la Actividad Económica iniciara luego del primero de enero, el Impuesto de Patente se devengará y será exigible desde el momento en que el Sujeto Pasivo deba obtener su licencia metropolitana única para el

³⁹ Belsy Tortolero y Freddy Gamarra, "Armonización del impuesto municipal: Actividades económicas", *Revista Orbis* 27, (2014): 147-65, www.revistaorbis.org.ve.

ejercicio de actividades económicas –LUAE- de conformidad con el ordenamiento metropolitano. [...] ⁴⁰

Posteriormente la Ordenanza Metropolitana No. 339, es reformada por el Concejo Metropolitano de Quito a través de la Ordenanza Metropolitana No. 157, de fecha 23 de diciembre de 2011, dentro de la cual respecto del hecho generador se establece lo siguiente:

En el Art.... (1). - Hecho Generador, sustitúyase el numeral 2, por el siguiente texto:

2. El ejercicio impositivo de Impuesto de Patente es anual y comprende el lapso que va del 1º de enero al 31 de diciembre. Cuando la Actividad Económicas se inicie en fecha posterior al 1º de enero, el ejercicio impositivo cerrará obligatoriamente el 31 de diciembre de cada año. El Impuesto de Patente será de carácter declarativo para personas jurídicas y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad. Esta declaración corresponde al ejercicio impositivo correspondiente al cual se desarrolló la actividad económica. El impuesto será exigible, desde la fecha en que venza el plazo para presentar la respectiva declaración.” ⁴¹

De la normativa citada se puede esclarecer que los Municipios tienen una regulación amplia respecto del aspecto temporal del ejercicio de la actividad económica realizado dentro de una circunscripción territorial, hecho que es muy amplio y que el Legislador no lo ha tomado en cuenta dentro del COOTAD, característica que es importante regularla de adecuada manera a fin de establecer lineamientos claros y límites sobre los cuales puedan actuar los Gobiernos Autónomos Descentralizados y no quede a la libre discreción de los mismos, provocando una incertidumbre e inseguridad jurídica en los contribuyentes.

Complementando el análisis, el tratadista Benalcázar hace énfasis en el aspecto temporal para el impuesto de patente y la diversidad de criterios por municipio, diversidad amparada por la ley, mencionando expresamente que: “Dicha patente se deberá obtener dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, o dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en que termina el año.”⁴²

De acuerdo con la revisión del marco legal comprendido dentro del presente acápite, y de conformidad con los aportes de los autores citados, se puede concluir parcialmente que el COOTAD, cuerpo normativo tributario de carácter seccional, el cual

⁴⁰ Distrito Metropolitano del Municipio de Quito, *Ordenanza Metropolitana que integra el Libro 3 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito*.

⁴¹ Distrito Metropolitano del Municipio de Quito, *Ordenanza Metropolitana 157*, 22 de septiembre de 2011, Registro Oficial 540.

⁴² Juan Carlos Benalcazar Guerrón, "La autonomía financiera municipal en el Ecuador, con especial referencia a los ingresos tributarios y a la potestad tributaria de los municipios", *Revista IUS*, 2013.

derogó a la Ley Orgánica de Régimen Municipal, es contemporáneamente el cuerpo normativo que impera con sus disposiciones entorno a la relación jurídica tributaria que se desarrolla en aplicación del impuesto de patente municipal; sin embargo, como se ha podido observar existen ciertas lagunas o vacíos como la delimitación de lo que se entiende como actividad económica permanente y los aspectos de operatividad como el manejo del registro y sus requisitos, que para evitar la discrecionalidad de las administraciones seccionales, se han visto en la necesidad de expedir ordenanzas atinentes a la problemática referida.

Ahora bien, sin perjuicio de la funcionalidad que las respectivas Ordenanzas que los gobiernos seccionales han implementado a fin de mantener un manejo eficiente del impuesto a la patente, a través de disposiciones reglamentarias, no se puede negar que, la divergencia de disposiciones que existe de cantón en cantón ha menoscabado el principio de igualdad material y formal que suele producirse comparativamente entre los contribuyentes de distintas municipalidades.

1.2. Alcance del concepto actividad económica aplicado al hecho generador del Impuesto de Patente Municipal

Para comenzar, es necesario precisar que realizar actividades económicas comprende un derecho tutelado por el numeral 15 del artículo 66 de la Constitución de la República del Ecuador, donde se garantiza a las personas el derecho a desarrollar dichas actividades de forma colectiva o individual.⁴³ Asimismo, el numeral 5 del artículo 277, *ibidem*, establece como un deber general del Estado: “Impulsar el desarrollo de las actividades económicas mediante un orden jurídico e instituciones políticas que las promuevan, fomenten y defiendan mediante el cumplimiento de la Constitución y la ley.”⁴⁴ Se establece por ende un orden jurídico e instituciones políticas que promuevan, fomenten y defiendan el impulso al desarrollo de las actividades económicas.

Es necesario señalar que, dentro de las necesidades intrínsecas del ser humano, existe la de convivir en sociedad y relacionarse con otros de su misma especie, por lo que asociarse se conformó un sistema para obtener mayores y mejores recursos para solventarlas. Esta convivencia de intercambio para adquirir bienes y servicios en

⁴³ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 120.

⁴⁴ *Ibid.*, art. 277.

función de satisfacer la figura del individuo como consumidor, acarrea de forma general al concepto de actividad económica.

De igual forma, el Estado como partícipe de las relaciones que se generan en sociedad, y con el objetivo de financiar su gestión estatal, establece como una de sus fuentes de financiamiento los recursos tributarios, sostenidos por un sistema tributario, que debe observar ciertos principios básicos como son: igualdad; generalidad y progresividad, y que vincula a dos tipos de impuestos directos e indirectos.

El fin de cualquier sistema económico es la producción de bienes y servicios para solventar las necesidades de los individuos que lo componen. En línea con eso, una de las principales actividades que se despliegan en el sistema económico es la producción de bienes y servicios. Como es lógico pensar, estos últimos pueden servir al individuo, la comunidad o la sociedad en sí misma. La satisfacción de necesidades que posibilita una actividad económica da pie para que pueda ser una actividad controlada o regulada por el Estado. En tal sentido puede ser apta para actividad tributaria al generarse alguna suerte de remanente concretado en capital o patrimonio.

Cuando se estudia el concepto de actividad económica vale la pena buscar en la doctrina su origen. Algunos tratadistas refieren que esta nació en la época medieval en la forma de una tasa al ciervo por la posibilidad de desarrollar una actividad; pero que hoy por hoy ha cambiado su naturaleza, transformándose en una tarea libre, protegida, y que consiste en pagar en retribución por la capacidad de desarrollar oficios o profesiones generadores de lucro.⁴⁵

Como se desprende de lo anterior, a lo largo de la historia, la evolución de la patente ha demostrado que su vinculación ha sido conectada por excelencia a la generación de un ejercicio económico, actuando, así como si se tratara de una suerte de permiso de actividades económicas. Se puede observar que, en un momento de la historia, la patente fue considerada como una tasa. Al tenerse en cuenta la existencia de una contraprestación del servicio que confería el soberano a efecto de permitir la realización de una actividad lucrativa apta para generar ingresos.

Otros autores como Fernando Albi sugieren que este tipo de impuesto seccional que grava a las actividades económicas tiene su nacimiento en Francia, expresando que surgió durante la revolución en beneficio del Estado, existiendo hasta 1917 (sosteniendo

⁴⁵ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Astrea, 2002), 876.

también a los municipios), y modelando regulaciones de patentes y fiscales en países como España e Italia; además de varios de América Latina.⁴⁶

De los conceptos antes citados, se puede decir que la actividad económica comprende los procesos organizados destinados a la producción, distribución y consumo de bienes y servicios que requiere el ser humano para su subsistencia y en sus relaciones en sociedad. Además, sirven para satisfacer las necesidades colectivas, y por los ingresos que estas actividades producen como la renta y consumo, tienen secuelas impositivas por parte del Estado que benefician a las arcas fiscales. Ante dichas secuelas, es importante identificar a la actividad, ubicarla en el sector de la economía que le corresponda y establecer su continuidad y permanencia. Se puede determinar entonces si puede ser gravada o no, ya sea con impuestos fiscales nacionales, respondiendo a la naturaleza de la actividad, o ya sea con gravámenes locales. La gestión impositiva de estos últimos corresponde a las administraciones tributarias municipales o seccionales.

Para el caso del impuesto a la patente para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, la Administración Tributaria Municipal basa su clasificación en La Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas (CIIU). Esta se da para identificar el valor de cada patente por parte de quienes no llevan contabilidad, y tiene como fin fundamental ofrecer un conjunto de categorías de actividades que se puedan utilizar para encasillar actividades gravadas, así como para la reunión y difusión de datos estadísticos de esas actividades. Esto se distingue de las sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad, en las que la forma de determinar el valor a pagar y la correspondiente declaración está dada en función del patrimonio, resultante de la diferencia entre el activo y el pasivo.

En el caso de Ecuador, la imposición a las actividades económicas en el ámbito seccional, ha venido ampliándose. Ejemplo de esto son las precisiones establecidas por el COOTAD sobre el gravamen de tipos de actividades. La comercial, la industrial y la financiera con patente son aquellas gravadas de acuerdo al artículo 548 de dicho cuerpo legal. Esto introduce una innovación o modificación respecto a la ley anterior (Ley de Régimen Municipal, o LRM), cuyos preceptos fueron publicados en el artículo 383 del Suplemento número 331 del Registro Oficial, un 15 de octubre de 1977. En ellos no se incluía a las actividades financieras como aquellas que debían ser gravadas, ausencia

⁴⁶ Fernando Albi, *Derecho Municipal Comparado del Mundo Hispano* (Madrid: Aguilar, 1995), 472.

también notable en la Ley Orgánica de Régimen Municipal (publica en el Suplemento No. 159 del 5 de diciembre del 2005). Es de notar también la amplitud del impuesto contemplado en el artículo 404 de la Ley de Régimen Municipal del 31 de enero de 1996 (número 680 del Registro Oficial); ahí, los únicos con obligación de conseguir patente son los comerciantes, industriales, y quienes ejerzan cualquier variedad de actividad económica. Por otro lado, hoy en día El COOTAD inhabilita la puesta en práctica de actividades económicas dentro de su cantón a quienes no cuenten con una patente que satisfaga el impuesto (artículo 547).

Acerca del hecho generador, el numeral 1 del artículo 79 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, de España, subraya que una actividad tiene carácter empresarial cuando se disponen por cuenta propia medios de producción para cambiar la fisonomía del ecosistema productivo de bienes y servicios.⁴⁷

En nuestra legislación que regula el impuesto de patente, se señala que la actividad económica debe ser permanente, hecho que no fue regulado de adecuadamente por el Legislador en la norma nacional, y es dejado a discreción de los Municipios respectivos. Como un ejemplo tenemos al del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, que fija en su ordenanza respectiva la permanencia de la actividad económica estipulada si supera un período de por lo menos seis meses seguidos o no.⁴⁸ De otro lado, el artículo 17 del Código Orgánico Tributario (COT) entiende dos situaciones a considerar del hecho generador:

Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. [...] Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.⁴⁹

El concepto de hecho generador se encuentra instituido en el artículo 16 del Código Orgánico Tributario, que dice: “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”⁵⁰. Es importante que se incida en un requisito legal como requisito obligatorio, y ello refiere a que se genere en un determinado tiempo, circunstancia y lugar, ya que, de encontrarse el sujeto pasivo

⁴⁷ España, *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, s. f., art. 79.

⁴⁸ Distrito Metropolitano del Municipio de Quito, *Ordenanza Metropolitana 339*.

⁴⁹ Ecuador, *Código Tributario*, 23 de diciembre de 1975, Registro Oficial 958, art. 17.

⁵⁰ *Ibid.*, art. 16.

enmarcado en estas condiciones, se ha encasillado en el presupuesto determinado en la ley, configurándose el hecho generador con ello nace la obligación tributaria y la prestación de dar que la norma establece.

En base a lo establecido en el artículo 17 del Código Orgánico Tributario, es necesario establecer en cuál de los dos supuestos, se encasilla el hecho generador del impuesto de patente, en un acto jurídico o en atender conceptos económicos. En el segundo supuesto estamos frente al principio de la realidad económica, que para el caso del impuesto de patente, si bien se debe efectuar una interpretación esencialmente jurídica, no se puede perder de vista su materia, ya que es un impuesto que deviene de la realización de actividades económicas, por lo que considerando la esencia del acto imponible, y la realidad de las transacciones, la naturaleza es económica.

En la actualidad el hecho generador del impuesto de patente, grava al ejercicio de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, señalando que iniciada la actividad económica se debe obtener y cancelar la patente hasta dentro de los 30 días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades, lo cual está determinado en el artículo 548 del COOTAD.

Queda entonces entendido que, para ejercer una actividad económica dentro de la jurisdicción cantonal, se debe conseguir una patente, previa inscripción en el correspondiente registro municipal. Si bien el hecho generador de este impuesto son diferentes actividades económicas, expresamente no se incluye a los servicios en la ley. Esto es así en cuanto algunos como los relacionados a guardianía, arrendamiento de maquinaria, turísticos entre otros, estarían al margen de este gravamen. Por ello, la reglamentación local debe cubrir esta omisión que vía ordenanza expida cada municipio rompiendo el principio tributario de generalidad y seguridad jurídica.

En cuanto a los servicios profesionales, el gravamen de impuesto depende de si se los presta como actividad económica independiente o no. Así, aquellos prestados en relación de dependencia laboral no gravan impuesto, ya que no son consideradas como una actividad económica independiente; siendo más bien parte otra que si rinde tributos. Ejemplo de esto es el servicio público, el cual, además, está exenta por mandato legal. Por otro lado, la facturación de servicios completamente independientes lleva forzosamente a inscribir la actividad y realizar el pago de patente. Resulta entonces clara la presencia de actividades y servicios de índole económica cuya discrecionalidad en lo tocante a su regulación está abierta a través de ordenanzas de los gobiernos autónomos descentralizados.

El Municipio del Distrito Metropolitano de Quito tiene definido su concepto de Actividad Económica, en la Ordenanza Metropolitana N° 0308 “que establece el régimen administrativo de las licencias metropolitanas y en particular, de la Licencia Metropolitana Única Para El Ejercicio De La Actividad Económica (LUAE) en el Distrito Metropolitano de Quito”.⁵¹ En ella, se considera como actividades económicas todas sus clasificaciones, con o sin finalidad de lucro, de comercio, industriales y/o de servicio, para obtener el LUAE, subrayado así en su artículo 27.

Cabe destacar la relevancia de las categorías para las Actividades Económicas para efectos del Impuesto de Patente, las cuales deben estar explícitamente contempladas y analizadas en la Ley, y no dejar a la regulación discrecional de los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

1.2.1. Alcance de las Categorías en el concepto actividad económica aplicado al hecho generador del Impuesto de Patente Municipal

En el presente acápite se pretende revisar tres lineamientos con base en las categorías para el ejercicio de la actividad económica, específicamente para el artículo 547 del COOTAD citado con anterioridad en el presente capítulo, donde se indican como base las actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales. Esto último se reduce luego en el mismo cuerpo normativo antes aludido, específicamente en el artículo 548 y siguientes, que excluyen en sus textos a las actividades inmobiliarias y profesionales, dentro de la clasificación.

Cabe mencionar que la Ley Orgánica de Régimen Municipal extendía el supuesto configurador del impuesto de patente, a más de la actividad comercial o industrial, a cualquier otra de orden económico, dejando abierto ampliamente a que cualquier actividad de orden económico sea objeto de imposición.

El COOTAD, a diferencia de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, establece que el impuesto de patente se conforma por la realización con carácter permanente de una actividad económica, constreñida al orden comercial, industrial, financiero, inmobiliario o profesional, dentro de cada circunscripción territorial municipal o distrital metropolitana. Por ende, no deja abierto a que cualquier tipo de actividad de

⁵¹ Distrito Metropolitano del Municipio de Quito, *Ordenanza Metropolitana 308 que integra el Libro 2-A del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, sobre la Licencia Metropolitana Única para el Ejercicio de las Actividades Económicas (LUAE)*, Registro Oficial 48, 30 de junio de 2010.

orden económico sea objeto de imposición de este tipo de impuesto, sino solo se limita a cinco categorías, hecho que por un lado da certeza y seguridad jurídica⁵² a los contribuyentes. Sin embargo, excluye a varias actividades que por su esencia económica y productividad deberían ser consideradas, como por ejemplo la de servicios distintos a las profesionales y tienen un espectro extenso de imposición, además que los tributos deben observar los principios de generalidad e igualdad.⁵³

Como se estableció anteriormente, si bien el hecho generador de este impuesto recae sobre diferentes actividades económicas, explícitamente no se incluye a los servicios en la ley, lo que lleva a una confusión por parte de los contribuyentes. Esto es así en cuanto ciertos servicios estarían al margen de este gravamen, debiendo cubrir esta omisión el ordenamiento jurídico local que vía ordenanza expida cada municipio, hecho que rompería el principio tributario de generalidad.

En los servicios profesionales también hay que distinguir el hecho de si se los presta en relación de dependencia laboral o no. En esa circunstancia, al no identificársela como una actividad económica independiente, sino parte de otra que si tributa o está exenta por mandato legal, no grava el impuesto, mientras que si se presta el servicio de una manera independiente y por ello se factura, irremediamente se deberá inscribir la actividad y pagar el impuesto de patente.

La Ordenanza Metropolitana No. 0339 de 28 de diciembre de 2010, publicada en el Registro Oficial No. 358 de 8 de enero de 2011, es la que precisa la naturaleza y regula el hecho generador para quienes desarrollen actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales en el Distrito Metropolitano de Quito. En ella, se presenta al hecho generador del impuesto como un elemento constitutivo de tales actividades. La aplicación del impuesto a la patente engloba a aquellas desarrolladas por personas naturales en libre ejercicio o sin relación de dependencia, y cuenta con un elemento de presunción señalado por la administración tributaria. Sobre este, se sostiene que: “Se presume que todo Sujeto Pasivo inscrito en el Registro de Actividades Económicas para la Gestión Tributaria - RAET – ejerce una Actividad Económica permanente, salvo que demuestre lo contrario”.⁵⁴ Por lo tanto, es menester que quienes consten en dicho registro estén al tanto de sus obligaciones tributarias.

⁵² Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 82.

⁵³ *Ibid.*, art. 66.

⁵⁴ Distrito Metropolitano del Municipio de Quito, *Ordenanza Metropolitana 339*.

Con las categorías de actividad económica presentadas en la Ley de Régimen Municipal y posteriormente en el COOTAD, se puede observar la falta de precisión del legislador respecto de las actividades económicas objeto de imposición de este tipo de impuesto, y que lamentablemente no se logra esclarecer por completo en las Ordenanzas de los diferentes Gobiernos Seccionales.

1.2.1.1. Categoría Comercio

El artículo 336 de la Constitución de la República del Ecuador⁵⁵, impone al Estado el deber de impulsar y velar por un comercio justo como medio de adquisición de bienes y servicios de calidad. Se impulsa entonces la reducción de las distorsiones de la intermediación y promoción de su sustentabilidad, asegurando de este modo la transparencia y eficiencia en los mercados, mediante el fomento de la competencia en igualdad de condiciones y oportunidades.

Para comprender a fondo lo que significa una actividad comercial, es de vital importancia revisar las acepciones más básicas y técnicas que encierran lo que es una actividad económica y lo que se entiende por comercio. Sobre el tema, Patricio Martínez define a la actividad económica como las operaciones enfocadas a encontrar alternativas para satisfacer e incrementar la demanda de bienes que satisfagan diversas necesidades humanas.⁵⁶

Por otro lado, se define al comercio como el: “Sector de la actividad económica que persigue la intermediación comercial (compra, venta, intercambio o permuta) de bienes, derechos y servicios en el mercado entre productores, consumidores e intermediarios con la finalidad de obtener un beneficio.”⁵⁷

El comercio es un concepto económico que se puede definir como el intercambio de bienes o servicios; jurídicamente, consiste en el intercambio de bienes o servicios que se puede llevar a cabo a través de un acto jurídico regulado por el derecho mercantil o por el derecho civil⁵⁸, de ahí surge la problemática que implica utilizar el concepto comercio como sinónimo de acto de comercio. Se vuelve entonces necesario emplear un criterio formal en lugar de un criterio material. “El problema de la definición de acto de

⁵⁵ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 336.

⁵⁶ Patricio Martínez Delgado, *Diccionario práctico de términos económicos financieros* (Quito: Kora Desing, 2006), 8.

⁵⁷ *Ibid.*, 7.

⁵⁸ UNAM, "Definición de acto de comercio", en *Universidad Nacional Autónoma de México, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM* (México), accedido 1 de diciembre de 2019, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3259/5.pdf>.

comercio no sólo se presenta en nuestro sistema jurídico sino en todos aquellos sistemas cuyo derecho privado ha sido dividido en dos ramas: derecho civil y derecho mercantil.”⁵⁹

Con el objeto de singularizar y caracterizar la esencia de las actividades que implican comercio, Mantilla Molina destaca el inherente al dinamismo y desarrollo de las actividades comerciales; concibiendo a la intermediación como una actividad que manipula un objeto que no es para uso o consumo personal, que requiere la presencia de un tercero y por lo tanto no es un elemento constitutivo de los actos civiles, en cuanto el intercambio se agota sin que haya intercambios sucesivos.⁶⁰

En relación a lo anterior, se puede discernir que los actos esencialmente civiles están regulados sólo por el derecho civil, porque no implican actos de intercambio de bienes o servicios; sino que prima un acto jurídico que tiene como base derechos personalísimos (no pueden renunciarse a ellos, tampoco transmitirse, enajenarse ni embargarse)⁶¹. Por otro lado, están los actos absolutamente mercantiles, que están regulados sólo por el derecho mercantil. Por esto, se puede deducir que la característica o circunstancialidad que discierne de un acto civil a un acto de comercio es la intermediación del producto o servicio, a fin de aprovechar las variaciones en el precio y obtener una ganancia.

Durante mucho tiempo, la actividad comercial se desarrolló en espacios físicos como tiendas o mercados. Hoy por hoy, las innovaciones tecnológicas permiten reducir de forma importante el contacto físico entre el comerciante y el cliente, incluso entre países y/o regiones distintas, como producto de la globalización. Así como la tecnología y la globalización, hay diferentes factores en el entorno de mercado que aceleran la capacidad de los consumidores y los comerciantes para los intercambios comerciales. En este sentido, es importante que dichos aspectos estén en constante consideración del hecho generador y la base imponible en toda materia impositiva.

El concepto de comerciante es definido en el artículo 2 del Código de Comercio, mismo que establece:

Se considerarán comerciantes a las personas naturales y jurídicas, nacionales y extranjeras, domiciliadas en el Ecuador, que intervengan en el comercio de muebles e

⁵⁹ Roberto Mantilla Molina, «Acto de Comercio», *Revista de la Facultad de Derecho de México, UNAM* No. 458 (2009): 49, www.revistaorbis.org.ve.

⁶⁰ *Ibid.*, 54.

⁶¹ Germán Bidart Campos, *Teoría General de los Derechos Humanos* (Buenos Aires: Editorial Astrea, 1991), 73.

inmuebles, que realicen servicios relacionados con actividades comerciales, y que, teniendo capacidad para contratar, hagan del comercio su profesión habitual y actúen con un capital en giro propio y ajeno [...]”⁶²

Uno de los elementos principales en cualquier disciplina jurídica son los sujetos que intervienen y la manera de sus relaciones. En un determinado régimen jurídico, es extremadamente necesario revisar las características particulares que se tiende a conferir al comerciante para distinguir a una de las partes que protagoniza y que de cierta forma engloba la sinergia que engloba el comercio. Dentro del cuerpo normativo antes referido se observa que pueden considerarse como comerciantes a personas naturales y jurídicas, tanto nacionales como extranjeras que se encuentren domiciliadas en el país, capaces de generar comercio de bienes y servicios habituales, para lo cual deberá contar con un capital sea propio o ajeno.

Para efectos de contemplar la objetividad de las actividades comerciales que se tiende a desarrollar en nuestra realidad nacional, se consideran como actos de comercio las siguientes clasificaciones establecidas en el artículo 3 del Código de Comercio, dentro del cual se nombran la compra o permuta de cosas muebles, las sociedades, la comisión o mandato comercial, almacenes, el transporte por tierra, el seguro, las operaciones de banco, las operaciones de correduría, las operaciones de bolsa, el comercio marítimo, entre otros.

Por lo expuesto, se puede contemplar dentro del artículo 3 del Código de Comercio una serie de actividades singularizadas y muy bien definidas, dentro de las cuales se sobrentiende que están inmersas en una actividad económica que persiguen de una u otra forma una evidente intermediación comercial a fin de obtener un beneficio; catalogándolas ciertamente como ortodoxas actividades de comercio al implicar una contraprestación entre partes involucradas.

Durante mucho tiempo, la actividad comercial se desarrolló en espacios físicos como tiendas o mercados. Hoy por hoy, diversos factores en el entorno de mercado, derivados de la globalización, permiten reducir de forma importante el contacto físico entre el comerciante y el cliente, incluso entre países y/o regiones distintas, acelerando así la capacidad de los consumidores y los comerciantes para los intercambios comerciales. En este sentido, es importante que dichos aspectos estén en constante consideración del hecho generador y la base imponible en toda materia impositiva.

⁶² Ecuador, *Código de Comercio*, Registro Oficial 1202, 20 de agosto de 1960.

En lo tocante a la evolución de la categoría de comercio, se puede observar que desde hace algunas décadas, ya se señalaba a los comerciantes e industriales de cada cantón como sujetos pasivos de dichos tributos. Dicha precisión estaba presente en el artículo 363 de la ley vigente el 15 de octubre de 1971, (publicada en el Registro Oficial, Suplemento 331), pero fue derogada por el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.

Otra reforma fue el haber definido al Concejo municipal del 2005 como una entidad sin competencias para otorgar patentes. Llevada a cabo mediante la Ordenanza Municipal 0135 del 17 de diciembre de 2004, publicada en el Registro Oficial Nro. 524, de fecha 15 de febrero de 2005, esta reforma concebía a todas las actividades generadoras de valor de cualquier índole como un hecho generador, en contraposición con la Ley Orgánica de Régimen Municipal, que, en su artículo 363, presentaba a todos los comerciantes e industriales de cada cantón como sujetos pasivos del impuesto. Por este motivo, se estableció como sujetos pasivos del impuesto de patentes a todas las personas naturales, jurídicas, civiles o mercantiles, incluyendo a los fideicomisos.

El escenario precedente va más allá de las facultades normativas de las municipalidades, tomando como base en los artículos 3⁶³, 4⁶⁴ y 24⁶⁵ del Código Tributario. En tanto el inciso final del artículo 109 de la Ley de Mercado de Valores, publicada en el Registro Oficial Nro. 367, de fecha 23 de julio de 1998, señalaba que el patrimonio autónomo (fideicomiso mercantil) podrá ser considerado como una ficción jurídica, más no como una sociedad civil o mercantil⁶⁶; hay una barrera para que el fideicomiso mercantil sea considerado como una persona jurídica para cualquier fin, inclusive el tributario. Es así que, en tanto su constitución provendría de una transferencia temporal e irreversible de la propiedad de bienes muebles e inmuebles a un patrimonio separado de carácter temporal y con fines específicos, no cabría tratar de encausar el fideicomiso mercantil dentro de la actividad económica de comercio.⁶⁷

⁶³ Ecuador, *Código Tributario*, 23 de diciembre de 1975, art. 3. “La facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado, mediante Ley; en consecuencia, no hay tributo sin Ley.”

⁶⁴ Ecuador, *Código Tributario*, 23 de abril de 2016, Registro Oficial 753. “Las Leyes Tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; y, los reclamos o recursos que deban concederse conforme a este Código.”

⁶⁵ *Ibíd.* art. 24.

⁶⁶ Ecuador, *Ley de Mercado de Valores*, 23 de julio de 1998, Registro Oficial 367, art. 109.

⁶⁷ Ecuador Sala Única del Tribunal Distrital Nro. 1 de lo Contencioso Tributario, Ponencia a Juicio No. 17502-2007-25025, Quito: Juez Ponente Dr. Juan Carlos Recalde Real, 2015.

Posteriormente, la Ley Orgánica de Régimen Municipal, con codificación Nro. 16, publicada en el Registro Oficial, Suplemento Nro. 159, de 5 de diciembre de 2005, derogada por el COOTAD, también establecía la obligatoriedad de obtener la patente, particularmente en su artículo 382. Esto exigía el pago del impuesto de patente de todos los comerciantes e industriales que operen en cada cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico. Se evidencia entonces que esta codificación mantuvo intacta entre sus disposiciones la objetividad de los sujetos pasivos del impuesto a la patente, determinada antes en la Ley Orgánica de Régimen Municipal de 1971.

Después, se expediría el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el Registro Oficial Suplemento Nro. 303, de fecha 19 de octubre de 2010. Esta normativa establece en su artículo 492 que las municipalidades y distritos metropolitanos reglamentarán por medio de ordenanzas el cobro en sus tributos; no obstante, lo cual, en su segundo inciso, señala que la generación y aplicación de tributos se sujetarán las normas presentes en los siguientes capítulos. Por ende, se debe considerar que prima el principio de legalidad, aunque la posibilidad de reglamentación del cobro de tributos mediante ordenanzas esté abierta; esto en cuanto tales municipalidades o distritos metropolitanos deben remitirse a la norma expresa dispuesta en el COOTAD.

Dentro del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, Título IX, atinente a las Disposiciones Especiales de los Gobiernos Metropolitanos y Municipales, Capítulo III inherente a Impuestos, Sección Novena “Impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas”, específicamente en los artículos 547 y 548 versa sobre la categoría de actividad comercial. Estos se refieren al sujeto pasivo del impuesto; y, posteriormente a la base imponible del tributo. Se puede entonces decir que en ambas disposiciones se puede identificar que el ejercicio de una actividad comercial convierte en sujeto pasivo a efecto del pago del impuesto a la patente municipal, e incluso se establecería como hecho configurador a fin de fijar la base imponible del referido tributo.

1.2.1.2. Categoría Industria

A manera de preludio, cabe mencionar que industria es un concepto amplio. En el lenguaje convencional y rutinario se usa como sinónimo de empresa, siendo una de

las acepciones de la Real Academia de la Lengua Española, misma que lo entiende como un: “Conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales”⁶⁸.

También se usa como sinónimo de fábrica y la misma Real Academia de la Lengua Española lo indica como: “Instalación destinada a estas operaciones”⁶⁹ Ya en términos más concretos, el autor Patricio Martínez define a la industria como el sector productivo de la esfera económica que, gracias a las empresas, transforma las materias primas en productos aptos para su intercambio en el mercado utilizando procedimientos técnicos.⁷⁰

A efecto de proseguir con la presente investigación, se entiende por industria aquella actividad que tiene como finalidad convertir, mediante una fuente de energía, las materias primas en productos finales elaborados o semielaborados. Además de materias primas, para su desarrollo, la industria necesita maquinaria y recursos humanos organizados habitualmente en empresas por su especialización laboral.

Por las concepciones antes conferidas, se puede denotar que dentro de la industria se sobrentiende implícita una actividad productiva, que según el artículo 2 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, se define a la mentada actividad como un “proceso mediante el cual la actividad humana transforma insumos en bienes y servicios lícitos, socialmente necesarios y ambientalmente sustentables, incluyendo actividades comerciales y otras que generen valor agregado”.⁷¹ Es decir que, en el proceso productivo implican las etapas de producción, distribución, intercambio, comercio, consumo, manejo de externalidades e inversiones productivas que tienden a materializarse desde la presencia de la generación de un valor agregado, que consiste en la transformación de una materia prima e innovación en la satisfacción de una necesidad evidente.

Cabe destacar que existen diferentes clases de industrias en virtud del propósito ético fundacional de su actividad y tipos que la demarcan en ámbitos sectoriales; según sean los productos que fabrican, y que además de las contribuciones por concepto de impuestos tanto nacional como municipal, el aporte para el hombre y su desarrollo está presente desde sus antecedentes, por lo que debe ser resguardada y beneficiadas

⁶⁸ RAE- ASALE y RAE, "industria | Diccionario de la lengua española", *Diccionario de la lengua española - Edición del Tricentenario*, accedido 7 de mayo de 2020, <https://dle.rae.es/industria>.

⁶⁹ Ibid.

⁷⁰ Martínez Delgado, *Diccionario práctico de términos económicos financieros*, 8.

⁷¹ Ecuador, *Ley de Mercado de Valores*, Registro Oficial 351, 29 de diciembre de 2010, art. 2.

progresivamente. Para cada Municipio y en general para el Estado, el rol fundamental lo ocupan las Industrias, como generador de fuentes de trabajo en toda su cadena de valor, además del comercio que se desarrolla desde el tema de maquinarias hasta cada elemento requerido en ese sector.

La actividad económica desarrollada en la industria, es una manifestación del ser humano, que se formaliza a través de la generación, prestación e intercambio de productos, bienes y servicios, para cubrir las necesidades del individuo, el desarrollo de esta actividad es a través de tres fases: producción, distribución y consumo, lo que genera riqueza dando lugar a que sea objeto de imposición.

El tratadista Jaime Rodrigo Machicao señala que: “gran parte de nuestras legislaciones tributarias municipales, [...] reconocen la vigencia de la denominada Patente de Industria y Comercio”⁷². Por otra parte, Héctor Villegas, al enfocarse a lo que da origen al apareamiento del impuesto de patente, señala que este surgió en la época medieval, cuando los señores feudales conferían una carta patente para que los ciervos puedan desarrollar actividades comerciales, tomando la forma de una contraprestación en cuanto estos últimos tengan un lugar donde llevarlas a cabo.⁷³

Es importante indicar que los impuestos a las actividades económicas se caracterizan de modo general en que, a los hechos, actos, contratos y situaciones, que tienen valoración económica se les determina una imposición, por lo tanto la actividad de la industria no queda fuera de esta consideración, ya que a través de la misma se genera riqueza y ganancia que son objeto de imposición tanto nacional como local.

La actividad industrial es una rama cuya comprensión se ha forjado aparejada con la evolución normativa hacendaria municipal del Ecuador, tomándose en cuenta por su importancia de generación de riqueza y ganancias. De esta manera, dos leyes señalaban el gravamen de las actividades comerciales e industriales: la Ley de Régimen Municipal (LRM), publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 331 de 15 de octubre de 1971; y la Ley Orgánica de Régimen Municipal, cuya codificación fue publicada en el Registro Oficial, Suplemento 159 del 5 de diciembre del 2005. En sus artículos 383 y 363, respectivamente, se refería que estas actividades estaban efectivamente gravadas.

⁷² Jaime Machicao, *Memorias IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario* (Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2004), 169.

⁷³ Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 699.

En la actualidad se mantiene dentro del COOTAD, en su artículo 547 lo siguiente: “Están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago anual del impuesto de que trata el artículo anterior, las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales.”

Es de notar que el sector industrial ha venido siendo objeto de imposición tanto nacional como local, desde antes de la promulgación Ley de Régimen Municipal y actualmente el COOTAD, esto en razón del peso económico que tiene la industria como actividad generadora de ganancias y riquezas, de igual manera es recogido dentro de las Ordenanzas de cada Municipio en general; punto positivo debido a lo amplio de dicha actividad como hecho generador, además de por consecuencia, impulsar actividades económicas que también complementan el aspecto de crecimiento y estabilidad del Estado y los Municipios.

1.2.1.3. Categoría Actividad financiera

La actividad financiera representa aquel conjunto de operaciones que se ejecutan en el mercado de proponentes y demandantes de recursos financieros, incluyendo aquellas sistematizaciones que entran en la alineación del mercado de dinero y de capitales. Asimismo, el objetivo de la actividad financiera es regularizar los fondos de los ahorrantes hacia los inversionistas. Actividades que, a través de la toma de decisiones, mueven, controlan, utilizan y administran dinero y otros recursos de valor. Dependiendo del ámbito de las actividades y de la esfera social en que se toman las decisiones, las finanzas se pueden clasificar en públicas, corporativas y personales. Las actividades que llevan a cabo los gobiernos y las empresas para tomar decisiones financieras son conocidas como finanzas públicas y finanzas corporativas, respectivamente. Las finanzas personales son las actividades que realizan los individuos para tomar sus decisiones financieras.⁷⁴

Necesariamente, con el objeto de profundizar en el estudio de la categoría de actividad financiera, a continuación, es preciso definir previamente el significado de lo que se entiende por instituciones financieras:

⁷⁴ Víctor García, *Introducción a las finanzas* (Ciudad de México: Grupo Editorial Patria, 2014), 14.

Sociedades regidas por leyes especiales y controladas por las Superintendencias de bancos y/o de Compañías, que desarrollan actividades parecidas a las que ejecuta la Banca, pero con un grado de especialización mayor. Son instituciones que profesionalmente se dedican a la colocación de recursos a particulares o empresas bajo diferentes alternativas que ofrece el mercado financiero. A diferencia de un banco las financieras no reciben depósitos, sino más bien obtiene su financiamiento de los bancos y de otras fuentes del mercado de dinero.⁷⁵

Por ende, se entiende que dichas instituciones desarrollan sus actividades sobre la órbita de operaciones que se efectúan en el mercado de oferentes y demandantes de recursos financieros, incluyendo aquellas operaciones que intervienen en la formación del mercado de dinero y de capitales. El giro del negocio de dichas entidades no necesariamente debe estar ligadas a actividades exclusivas de banca o bolsa de valores.

Es necesario precisar que la legislación nacional prevé una definición de lo que se debe entender por actividad financiera, por lo cual a continuación se procede a citar el artículo 143 del Código Orgánico Monetario y Financiero, mismo que prescribe:

[...] actividad financiera es el conjunto de operaciones y servicios que se efectúan entre oferentes, demandantes y usuarios, para facilitar la circulación de dinero y realizar intermediación financiera; tienen entre sus finalidades preservar los depósitos y atender los requerimientos de financiamiento para la consecución de los objetivos de desarrollo del país. Las actividades financieras son un servicio de orden público, reguladas y controladas por el Estado, que pueden ser prestadas por las entidades que conforman el sistema financiero nacional, previa autorización de los organismos de control, en el marco de la normativa que expida la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera⁷⁶.

A partir de la definición conferida en el párrafo precedente, se puede observar que el punto cardinal de la categoría actividad financiera gira entorno a la circulación de capitales. Además, se puede apreciar que se considera a dichas actividades como un servicio de orden público sometidas a control por parte del Estado. Facultativamente se establece que la actividad financiera podría ser desempeñada por entidades que integran el sistema financiero nacional, sin embargo, se deja abierta la posibilidad de que instituciones financieras que no se dediquen estrictamente a actividades de banca o de bolsa de valores puedan contemplarse dentro de esta categoría.

La actividad financiera es la función que desenvuelve el Estado para obtener los recursos necesarios y estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, destinados a

⁷⁵ Martínez Delgado, *Diccionario práctico de términos económicos financieros*, 150.

⁷⁶ Ecuador, *Código Orgánico Monetario y Financiero*, 12 de septiembre de 2014, Registro Oficial 332, art. 143.

satisfacer las necesidades colectivas de la sociedad, mediante la prestación de los servicios públicos correspondientes. Asimismo, en el plano de las actividades de las personas jurídicas, este concepto es utilizado en el contexto administrativo como la actividad de prestar y/o pedir prestado, y en transar activos financieros. La intención de la actividad financiera es regularizar los fondos de los ahorrantes hacia los inversionistas.⁷⁷

De forma básica, la actividad financiera surge de la existencia simultánea de agentes económicos con superávit en sus presupuestos (sus gastos son menores que sus ingresos) y de agentes económicos con déficit en sus presupuestos. Los fondos así canalizados pueden destinarse al consumo o la inversión.

Las actividades del sistema financiero, son un servicio de orden público y pueden ejercerse, previa autorización del Estado, de acuerdo con la ley. Estos tienen la finalidad fundamental de preservar los depósitos y atender los requerimientos de financiamiento para la consecución de los objetivos de desarrollo del país. Las actividades financieras intermediarán de forma eficiente los recursos captados para fortalecer la inversión productiva nacional y el consumo social y ambientalmente responsable.

En el artículo 308 de la Constitución de la República se asegura el acceso a los servicios financieros y la democratización del crédito. Adicionalmente se establece la prohibición de prácticas colusorias, anatocismo y usura.⁷⁸

En razón de que la actividad financiera conlleva una esencia económica y que la misma genera utilidades y ganancias a través de los diferentes servicios financieros e intermediación, esta actividad económica es objeto de imposición tanto nacional como local. Para el caso que nos ocupa, la actividad financiera genera un pago de Impuesto de Patente para aquellas instituciones que se desarrollan en dicho mercado, con la salvedad de que este tipo de entidades financieras tienden a manejar más de un establecimiento en más de una circunscripción territorial; por consiguiente, será obligación de cada gobierno seccional de la respectiva jurisdicción el recaudar la obligación del sujeto pasivo, en función de un adecuado reparto de la carga impositiva.

⁷⁷ Antonio Aparicio Pérez, "Control de la actividad financiera", *Revista General de Derecho Romano* 17 (2011): 87.

⁷⁸ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, art. 308.

1.2.1.4. Actividad inmobiliaria

Con el objeto de analizar el concepto de actividad inmobiliaria, preliminarmente es necesario definir lo referente a los términos: inmuebles e inmobiliaria, revisión que se muestra imprescindible a efecto de comprender a breves rasgos las esferas que encierra la actividad inmobiliaria. Cabe mencionar de antemano que dichos conceptos se encuentran atados a la generación de obra e infraestructura que se tiende a generar en un predio o terreno, confiriéndose efectos físicos como jurídicos.

Técnicamente, se consideran a los bienes inmuebles o bienes raíces a aquellos que por su naturaleza y que por sus especiales características no son susceptibles de transportarse de un sitio a otro, en razón de que con un movimiento o traslado se ocasionaría su destrucción o deterioro. Por lo general está constituido por la tierra y sus obras civiles; por lo cual la característica esencial de los bienes inmuebles es su posición fija, al permanecer inmóviles en el lugar que les asignó la naturaleza. Es ese el motivo de que se los denomine como bienes raíces.⁷⁹

Ahora bien, remitiéndonos a lo que se entiende por actividad inmobiliaria, se debe tener en cuenta que dicho concepto engloba a aquellas que son desarrolladas en el mercado por empresarios y sociedades mercantiles generando con su actividad compra de terrenos y edificaciones para su posterior venta y/o arrendamiento o para su urbanización, parcelación, construcción y/o rehabilitación del bien, sea de forma directa o por medio de terceros para su posterior venta.⁸⁰

Como se deriva de la argumentación antes conferida, entre las actividades inmobiliarias habitualmente desarrolladas en el mercado se observa compra venta de terrenos y edificaciones como actividades propias del giro del negocio. De la misma manera, se recogen incluidas bajo dicha categoría a la venta o arrendamiento de bienes inmuebles con el objeto de urbanizar, parcelar, construir y en algunos casos como se indica la rehabilitación del bien inmueble. Las últimas actuaciones, diferentes de las propiamente derivadas de la compra-venta y del arrendamiento de inmuebles, son las inherentes a las actividades que se definen como de promoción inmobiliaria.

En el caso de nuestra legislación interna, podemos encontrar rasgos de lo que se entendería como actividad inmobiliaria en el Reglamento para el Funcionamiento de

⁷⁹ Martínez Delgado, *Diccionario práctico de términos económicos financieros*, 42.

⁸⁰ Manuel Pavón, "La definición de actividad económica en la promoción inmobiliaria", *La Empresa Familiar*, 18 de febrero de 2014, párr. 2, <https://www.laempresafamiliar.com/biblioteca/la-definicion-de-actividad-economica-en-la-promocion-inmobiliaria-2/>.

Compañías que realizan Actividad Inmobiliaria, específicamente su artículo 1 que versa sobre el ámbito de aplicación de dicho instrumento. En él se prescribe que las compañías que tengan a la actividad inmobiliaria como objeto social y reciban dinero anticipado por la entrega de dichos bienes, deberán cumplir de manera obligatoria dicho reglamento (pero sin considerar proyectos inmobiliarios a los inmuebles edificados sobre un espacio físico del mismo dueño).⁸¹

Como se colige de la cita que antecede, se puede discernir que las fases que comprende la actividad inmobiliaria para nuestra legislación interna son tres: promoción, construcción y comercialización de viviendas y edificaciones en general; así mismo, se discierne que la construcción de una unidad habitacional por cuenta del propietario del terreno en el cual se edifica tal obra, no será considerado como proyecto inmobiliario; esto a partir de la probabilidad de que la generación de una infraestructura pueda ser para beneficio propio o para efectos de que se realice un giro de negocio común o habitual, existiendo inclusive la intermediación en dicha actividad. Al respecto la Contraloría de Panamá nos define:

Esta categoría incluye actuar como arrendadores, agentes y/o corredores en una o más de las siguientes: propiedades inmobiliarias (compra o venta), alquiler de las propiedades inmobiliarias, proporcionar otros servicios de las propiedades inmobiliarias, tales como valoración de las propiedades inmobiliarias o actuar como agentes de fideicomiso de propiedades inmobiliarias. Las actividades en esta categoría se pueden llevar a cabo en propiedades propias o alquiladas y se pueden hacer a cambio de una retribución o por contrato. Se incluye el edificio de estructuras, combinando la conservación de la propiedad o el alquiler de tales estructuras.⁸²

La actividad inmobiliaria en el Ecuador ha venido teniendo un gran crecimiento dentro de la última década, hecho por el cual ha sido necesario su regulación en diferentes ámbitos, entre ellos el impositivo, ya que por la escasa normativa que regulaba este tipo de actividad no se ha tenido claro sus alcances y efectos que puede producir en el ámbito impositivo. En la normativa local, esta actividad económica en principio no fue tomada en cuenta por el legislador dentro de la Ley de Régimen Municipal, no obstante, lo cual sí lo fue en la reforma a la Ley de Régimen Municipal publicada en el Registro Oficial No. 680 de 31 de enero de 1966, la cual señala

⁸¹ Ecuador, *Reglamento para el Funcionamiento de Compañías que realizan Actividad Inmobiliaria*, Registro Oficial 296, 24 de julio de 2014, art. 1.

⁸² INEC Panamá, "Actividades inmobiliarias", 2017, párr. 8, <https://www.inec.gob.pa/archivos/P4411L.pdf>.

ampliamente el espectro impositivo a los que ejerzan cualquier actividad de orden económico, englobándose ahí la actividad inmobiliaria.

Teniendo en cuenta la trascendencia e implicaciones económicas y sociales que tiene el desarrollo de esta actividad, el legislador en el COOTAD, dentro de su artículo 547 decide establecer lo siguiente: “Están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago anual del impuesto de que trata el artículo anterior, las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales.”

De la actividad inmobiliaria se desprende una gran variedad de actos y figuras económicas susceptibles de imposición, como los fideicomisos mercantiles inmobiliarios, figuras que dado su especial accionar y naturaleza son regulados por diversas normativas. Los Gobiernos Autónomos Descentralizados han tenido que tomar en cuenta este hecho dentro de las ordenanzas respectivas para el efecto. A través de la Ordenanza Metropolitana No. 292 del 26 de marzo de 2009, el Distrito Metropolitano de Quito establece regulaciones en cuanto a los Fideicomisos Mercantiles: en su artículo III señala que el impuesto de patente municipal se originará desde la expedición del permiso de habitabilidad, por parte de la autoridad municipal correspondiente, en el caso de los fideicomisos mercantiles inmobiliarios. La Dirección Metropolitana Financiera deberá ser informada sobre la expedición del permiso por parte de autoridad municipal que lo haga. En tanto el permiso de habitabilidad fue suprimido por la Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial, Uso y Gestión de Suelo, (del 05 de julio de 2016, Suplemento del Registro Oficial No. 790); esta *se origina con la expedición de la Licencia Metropolitana Urbanística (LMU20)*.

1.2.1.5. Actividad profesional

En la categoría profesión se incluye a toda persona que hagan actividad lucrativa con el ejercicio de su profesión, arte u oficio de manera autónomo, como los abogados, médicos, odontólogos, contadores, arquitectos, enfermeras, deportistas, músicos, cantantes, agentes de seguros y de fianzas, artistas, y en general cualquier persona que sea contratada por honorarios y que deba expedir recibos cada vez que reciba sus pagos.

La actividad profesional requiere de conocimiento especializado, formación profesional, control sobre el contenido del trabajo y organización propia mediante

colegios profesionales, sindicatos o gremios, además de normas éticas y un cierto espíritu de servicio a la sociedad. El significado del término toma su uso como sinónimo de los oficios tradicionales, denominación natural hasta mediados del siglo XIX. Ha generado asimismo el término profesional para definir al trabajador que la realiza.

Hay que destacar que en el desarrollo de la actividad varios profesionales se regulan a través de sus respectivos gremios o colegios, quienes ordenan el ejercicio de las profesiones, la representación exclusiva de las mismas, y la defensa de los intereses profesionales de los colegiados. Es urgente señalar en esta categoría, que se descarta a la actividad de profesionales que operan en relación de dependencia, es decir, esta comprende solo a la ejercitada de forma independiente. Lo que, si no queda tan esclarecido, es si la Actividad Profesional corresponde únicamente a la relacionada con la titulación profesional, o si también incluye a la obtenida mediante la formación tecnológica. La inclusión esperada podría contravenir con el término de Servicios por analizar más adelante.

Cabe señalar que la Ley Orgánica de Régimen Municipal extendió el supuesto configurador del impuesto de patente, a más de la actividad comercial o industrial, a cualquier otra de orden económico, sin embargo, no hacía ninguna referencia respecto a la actividad profesional en específico. Posteriormente en el COOTAD el legislador establece en su artículo 548 que el hecho generador del impuesto de patente, grava al ejercicio de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, iniciada la actividad económica se debe obtener y cancelar la patente hasta dentro de los 30 días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades.

Dentro de este punto hay que tener en cuenta que la aplicación del impuesto de patente se considera actividades profesionales aquellas realizadas por personas naturales en libre ejercicio o sin relación de dependencia. Hay que distinguir que, si la actividad profesional se la presta en relación de dependencia laboral, en este caso al no identificársela como una actividad económica independiente, sino parte de otra que, si tributa o está exenta por mandato legal, como es el caso del servicio público, no grava el impuesto, mientras que, si se presta el servicio profesional de una manera independiente y por ello se factura, irremediamente se deberá inscribir la actividad y pagar la patente.

También hay que tener en cuenta el caso de los choferes o denominados también profesionales del volante. Si bien es cierto no poseen un título profesional, están

capacitados y acreditados con una licencia especial para conducir automotores que prestan servicios públicos, a lo que se lo considera como una actividad económica lucrativa que debe tributar. Sin embargo, al igual que cualquier profesional si exclusivamente el ejercicio de su actividad es en relación de dependencia, no deben facturar y por ende no tributan. Además, este sector de profesionales del volante en la mayoría de los casos son socios integrantes de las cooperativas o compañías de transporte, por lo que la cooperativa o compañía respectiva es la que tributa por la actividad económica generada.

En el caso de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, la administración del Distrito Metropolitano de Quito, mediante su Ordenanza Metropolitana No. 0339, de fecha 29 de diciembre de 2010, concibe al patrimonio neto promedio de la actividad considerada como el elemento en relación al cual se aplicará la base imponible para el impuesto de patente. Esto está en línea con las tablas de bases presuntivas del Clasificador Internacional Industrial Uniforme (CIUU) regulado por cada gobierno autónomo seccional, y adoptado, naturalmente, también por el Distrito Metropolitano de Quito; además de varias otras administraciones nacionales y seccionales que buscan establecer distintas categorías económicas para que el contribuyente pueda encasillar aquella que genera.

1.3. Alcance del concepto domicilio y establecimiento aplicado al hecho generador del Impuesto de Patente Municipal

Como aspectos importantes en el hecho generador del impuesto de patente municipal, se encuentra el carácter territorial o espacial, es decir, el destino de lo vendido o en dónde fue prestado el servicio a la persona o ente que haya realizado la actividad económica, es más importante, que cualquiera sea su origen. La relación entre la actividad gravada y la jurisdicción del Municipio o Cantón donde se determine el hecho generador del impuesto de patente, debe estar comprobada de acuerdo con la conexión territorial, aun y cuando cada localidad tenga la autonomía tanto en materia de impuestos directos como indirectos. El principio de territorialidad pretende evitar que adquiera un carácter confiscatorio como consecuencia de la múltiple imposición que pudiese afectar a un contribuyente que lleve a cabo su actividad económica en diversas jurisdicciones municipales y las autoridades de cada uno de ellos pretendan gravar los mismos ingresos.

Actualmente se considera que la cualidad de contribuyente de un Municipio viene dada por la existencia de una presencia permanente en el territorio del Municipio con el impuesto de patente, la cual puede revelarse de forma distinta en atención a la naturaleza de la actividad en este caso cabe considerar que hay actividades que, siendo el contribuyente domiciliado en un municipio, puede estar ejerciendo actividades extra municipales, como podría ser el caso de los servicios.

El aspecto espacial en el impuesto de patente municipal, denota el grado de sujeción que tiene el sujeto pasivo frente a este tributo, para lo cual el COOTAD ha establecido en la normativa que sea en función del domicilio o del establecimiento del contribuyente. Sin embargo, el legislador no ha previsto el desarrollo o alcance de los conceptos de domicilio y establecimiento, y más aún cuando este aspecto adquiere preeminencia si una actividad económica se efectúa en diferentes circunscripciones territoriales.

La normativa tributaria ecuatoriana respecto del concepto de domicilio ha previsto en el Código Orgánico Tributario ciertas acepciones, como es el caso de personas naturales que se entenderá para todos los efectos tributarios como domicilio el lugar de su residencia habitual, o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador.⁸³ A diferencia del caso de personas jurídicas o sociedades que se establece que será el lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; o en su defecto, el lugar en donde se ejerza cualquiera de las actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador.⁸⁴

En cuanto al concepto de establecimiento, deviene de un concepto que ha sido recogido por la fiscalidad internacional, que hace alusión a una localización física relacionada a una actividad empresarial del país fuente en donde se genera el ingreso o renta, para ello nos remitiremos al artículo cinco de uno de los modelos de convenio que tiene el Ecuador para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, el cual señala que la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad.⁸⁵ Dentro de este aspecto de territorialidad, lo frecuente es que el ejercicio de una actividad económica se la desarrolle en un solo establecimiento o local físico que a su vez coincide con el domicilio del sujeto pasivo, sin embargo cabe señalar que el

⁸³ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, 14 de junio de 2005, art.59.

⁸⁴ *Ibíd.*, art.61.

⁸⁵ Ecuador, *Convenio entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio*, 7 de Diciembre de 1982, art.5

ejercicio permanente de una actividad económica puede ser verificado en una o más circunscripciones territoriales, ocurriendo que la actividad económica se la ejerza en un lugar distinto al domicilio del sujeto pasivo, por lo cual es importante tener certeza del alcance del concepto de establecimiento para acreditar la sujeción del impuesto de patente municipal.

De igual manera, de la realidad práctica no siempre el desarrollo de las actividades económicas se desenvuelven a través de un establecimiento fijo o permanente, como es el caso de las actividades de servicios, ya sean de consultoría asesoría, docencia o similares, o en el caso del comercio electrónico de bienes y servicios que es una actividad comercial que trasciende las fronteras físicas de las circunscripciones territoriales, hechos que son reales en la actualidad y no han sido previstos por el legislador en la normativa tributaria seccional. Por ello es importante, que para estos casos se incluya en la norma por parte del legislador, otros referentes del aspecto espacial del tributo, como son el domicilio del prestador del servicio o del tradente del bien o servicio objeto del comercio electrónico, a fin de que se clarifique la sujeción de la actividad económica, y los sujetos pasivos tengan certeza de la aplicación de este tributo en el desarrollo de sus actividades económicas.

Actualmente en el COOTAD, se visualiza que en el caso de ejercerse una sola actividad económica ya sea en el domicilio o establecimiento respectivo, el sujeto activo será el del cantón o distrito metropolitano que gobierne esa circunscripción territorial. A diferencia de si la actividad económica se genera en más de un cantón o distrito metropolitano, cada gobierno municipal o gobierno autónomo descentralizado en el que se consta ese ejercicio, será sujeto activo del tributo y deberá establecer la sujeción al mismo en base al domicilio o establecimiento del sujeto pasivo que desarrolla la actividad; sin embargo, en la práctica esto resulta complicado, al no establecerse en la norma el alcance de los conceptos de domicilio y establecimiento, por lo cual el legislador ha dejado una vez más a decisión de regulación por ordenanza a los respectivos municipios, hecho que es contrario a los preceptos que merecen los principios constitucionales de reserva de ley y seguridad jurídica que deben observarse en la aplicación de tributos frente a los contribuyentes.

Ante la deficiencia del alcance de los conceptos de domicilio y establecimiento en la normativa tributaria seccional, la reciente Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, en su artículo 60 ha previsto interpretar el alcance de estos

conceptos establecidos en los artículos 547 y 553 del COOTAD que refieren al impuesto de patente municipal y 1.5 por mil sobre los activos totales, señalando que se entenderá por domicilio de las personas jurídicas y de las sociedades nacionales y extranjeras, al señalado en la escritura de constitución de la compañía, sus respectivos estatutos o documentos constitutivos; y por establecimiento, aquel o aquellos que se encuentren registrados como sucursales, agencias, y/o establecimientos permanentes en el Registro Único de Contribuyentes, conforme la información reportada por el Servicio de Rentas Internas.⁸⁶

Pese a que, otra normativa nacional ha previsto interpretar el alcance de los conceptos de domicilio y establecimiento que no se lo ha hecho en el COOTAD, sigue quedando la duda, el alcance de estos aspectos espaciales respecto de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, así como de igual manera en cuanto a las actividades económicas que se ejerzan en las provincias que pertenecen a la Circunscripción Territorial Especial Amazónica, toda vez que la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, establece que para estos casos se entenderá como domicilio de tributación la jurisdicción que para el efecto señale la Ley Orgánica para la Planificación Integral de la Circunscripción Territorial Especial Amazónica, dejando sin certeza en la regulación de estos aspectos a los potenciales contribuyentes que realicen sus actividades económicas dentro de referidas circunscripciones territoriales, aspecto esencial que de por sí debería estar previsto en el COOTAD como norma que resguarda el hecho generador del impuesto de patente municipal.

Sería entonces razonable que, los aspectos espaciales de domicilio y establecimiento tanto de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad como de las personas jurídicas y sociedades se prevea su alcance por parte del legislador en el COOTAD, y no sea otra norma nacional quien interprete posteriormente estos aspectos esenciales del tributo, toda vez que al no regular los mismos de una manera adecuada se infringe el principio de seguridad jurídica que deben observar los tributos al aplicarse frente a los contribuyentes, además que estas falencias normativas dan paso a una flexibilidad del principio de reserva de ley, al dejar que los municipios sean quienes regulan estos aspectos esenciales, a través de ordenanza, corriendo el riesgo de un tratamiento desigual a nivel nacional de este aspecto espacial en el impuesto de patente municipal.

⁸⁶ Ecuador, *Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*, 31 de diciembre de 2019, R.O. Suplemento 111, art. 60.

1.4. Base imponible

Previo adentrarnos en el tema de la base imponible, es importante señalar que al realizarse el hecho generador del impuesto de patente municipal, nace la obligación tributaria y con ella la relación entre el sujeto activo, representado por la administración tributaria y el sujeto pasivo, sobre esta relación tributaria el tratadista Jaime Machicao, señala que: “es un concepto unitario y pertinente al derecho sustantivo; ella surge, en efecto, por verificarse el hecho imponible[...] y de producirse este hecho imponible entonces surge [...] un crédito para el sujeto activo y una deuda para el sujeto pasivo”.⁸⁷ En el caso del impuesto de patente municipal, el hecho generador es la realización o ejercicio permanente de las actividades económicas previstas en el COOTAD que se realicen dentro de la jurisdicción cantonal o distrital.

El artículo 548 del COOTAD subraya que el hecho generador del impuesto de patente grava al ejercicio de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, iniciada la actividad económica se debe obtener y cancelar la patente hasta dentro de los 30 días siguientes al día final del mes en el que se inician esas actividades. El autor Jaime Machicao sobre el hecho generador señala que: “se fija únicamente, el momento, el presupuesto normativo para que se inicie el vinculum juris legalmente previsto”.⁸⁸

La Ordenanza Metropolitana No. 0339 de 28 de diciembre de 2010, publicada en el Registro Oficial No. 358 de 8 de enero de 2011, regula lo que se debe entender como actividad permanente, de tal manera que para la aplicación del impuesto se entenderá como ejercicio permanente de actividades económicas el que supere un período de seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario, sin perjuicio de que el Sujeto Pasivo deba obtener su Licencia única de actividades económicas (LUAE) en los casos previstos en el ordenamiento metropolitano. De otro lado, hay un elemento de presunción por parte de la administración tributaria, ya que la norma se completa de esta manera: “Se presume que todo Sujeto Pasivo inscrito en el Registro de Actividades

⁸⁷ Jaime Machicao, *La patente municipal de actividades económicas* (La Paz: Editora Presencia, 2009), 172.

⁸⁸ *Ibíd.* 174.

Económicas para la Gestión Tributaria - RAET – ejerce una Actividad Económica permanente, salvo que demuestre lo contrario”.⁸⁹

Para el caso de servicios profesionales, hay que distinguir si se los presta en relación de dependencia laboral. En el último caso, al no identificársela como una actividad económica independiente, sino parte de otra que, si tributa o está exenta por mandato legal, como es el caso del servicio público, no grava el impuesto. En contraste, si se presta el servicio de una manera independiente y por ello se factura, irremediablemente se deberá inscribir la actividad y pagar la patente, máxime si se cuenta con RUC.

El tratadista Fernando Pérez Royo haciendo referencia a la Ley General Tributaria española, sostiene que la base imponible es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la Ley, de manera que si la ley no prevé deducciones en la base imponible, esta coincidirá con la liquidable.⁹⁰

De igual manera el autor Ortega Calvo también señala:

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 cuantifica para los contribuyentes en particular; más concretamente, la base imponible es la magnitud determinada de capacidad económica que se somete a gravamen.⁹¹

Por lo antes referido se puede deducir que la base imponible es el resultante de la determinación tributaria, expresada en una cantidad o monto a satisfacer luego de producido el hecho generador. En la legislación ecuatoriana la base imponible y tarifa del impuesto de la Patente, se encuentran normadas en el artículo 548 del COOTAD, así como la facultad de los municipios a que vía ordenanza establezcan la tarifa en función del patrimonio de los sujetos pasivos, dentro del techo y base que es de veinticinco mil dólares y diez dólares de los Estados Unidos de América, respectivamente, en observancia del principio constitucional de seguridad jurídica.

Se entiende entonces que la base imponible del impuesto de patente es el patrimonio de los sujetos pasivos, es decir la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos.

⁸⁹ Distrito Metropolitano del Municipio de Quito, *Ordenanza Metropolitana 339*, art. 1.

⁹⁰ Fernando Pérez, *Derecho Financiero y Tributario* (Pamplona: Parte General, 2008), 195.

⁹¹ Rafael Calvo, *Curso de Derecho Tributario* (Madrid: Editorial Aranzadi S. A, 2006), 195.

“El patrimonio comprende, aquella parte del activo que se encuentra libre de obligaciones. Los bienes que integran el activo han de aplicarse en primer término al pago de créditos u obligaciones, y únicamente el sobrante es lo que constituye patrimonio del propietario o propietarios de la empresa”.⁹²

Los tratadistas ecuatorianos César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo indican que los ingresos son la medida y parámetro fundamental para llegar a la base imponible del impuesto, señalando al respecto que la experiencia comparada dentro del país demuestra que el criterio que ha prevalecido en este desarrollo normativo es el de determinar la base imponible en función de los ingresos – por venta de bienes o de servicios – obtenidos en el respectivo cantón o distrito metropolitano, cuya información la provee el propio contribuyente y que lógicamente queda sometida a verificación por parte de la administración tributaria local.⁹³

En el caso de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, al no contemplar la norma la forma de determinar su base imponible, lo debe hacer cada municipio vía ordenanza. Al respecto los referidos tratadistas indican:

Se ha estatuido que la base imponible para estos casos se determina de manera presuntiva, con soporte en el patrimonio neto promedio aplicable a la actividad económica de la que se trate, debiendo la administración tributaria emitir la tabla de bases presuntivas de acuerdo al Clasificador Internacional Industrial Uniforme de todas las actividades económica (CIIU), instrumento elaborado por la Organización Mundial del Trabajo, institución de la Organización de Naciones Unidas, con el fin alcanzar la mayor estandarización posible y comparabilidad a escala global para la lectura y organización de las cuentas nacionales respecto al desarrollo y a la producción.⁹⁴

El Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito agrupa las disposiciones de la Ordenanza No. 157 de 23 de diciembre de 2011, publicada en el Registro Oficial, Suplemento 608 de 30 de diciembre de 2011. Se reforma ahí la Ordenanza Metropolitana No. 339 que regula el Impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas, en base a lo cual se establecen cuatro puntos: que la base imponible del Impuesto de Patente es el patrimonio neto del sujeto pasivo; que la base imponible del Impuesto de Patente se determinará presuntivamente para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad (en base al Clasificador Internacional Industrial

8. ⁹² Roy B Kester, *Contabilidad teoría y práctica*, vol. 1 (Barcelona: Editorial Labor S. A, 1975),

⁹³ Montaña Galarza y Mogrovejo Jaramillo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 160.

⁹⁴ *Ibíd.* 161.

Uniforme – CIUU); que las personas laborando en Quito o sus parroquias desde la expedición de la ordenanza podrán deducirse el monto de activos que invierten en sus actividades desde la base imponible del impuesto a la patente; y, finalmente, que el cálculo de la base imponible correspondiente al cantón Quito se realizará en base a los ingresos obtenidos en dicho cantón, a pesar de que un sujeto pasivo realice actividades también en otros más.⁹⁵

A la base imponible se aplica una tarifa. Como se puede evidenciar de la disposición del COOTAD, el impuesto de patente puede ser regulado en su parte tarifaria por cada gobierno municipal o distrital metropolitano, mediante ordenanza, dentro del mínimo y máximo descritos en el artículo 548 de la normativa en mención. Este hecho origina una discrecionalidad que la ley otorga a las municipalidades respecto a la regulación de las tarifas de este impuesto. Además, trae consigo dispersión en su manejo, ya que habrá tantas aplicaciones tarifarias como cuantas municipalidades existan, lo que hará más ventajoso o desventajoso, según corresponda, el emprendimiento económico en cada cantón o distrito metropolitano.

Existen algunos cantones, como por ejemplo Samborondón y Macará, que posterior a la promulgación del COOTAD y con la exigencia de la regulación de la tarifa de este impuesto, aún no han emitido sus respectivas ordenanzas que guíe en forma correcta su recaudación y se han mantenido cobrando con las tarifas fijadas en ordenanzas conforme la ley anterior o peor aún con tarifas únicas, irrespetando el principio de capacidad contributiva. Esto ha hecho caso omiso a los terribles efectos que esto puede conllevar por un cobro menor al efectivamente debido, por falta de una regulación oportuna, irrumpiendo con el derecho a la seguridad jurídica que consagra el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador, el cual se fundamenta en el respecto a la norma suprema y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridades competentes. La garantía constitucional a la seguridad jurídica implica que el Derecho debe proporcionar a las personas tal certeza que les permita conocer el límite de su actuación jurídica y los resultados de la aplicación de una norma.

Al tratar sobre el derecho a la seguridad jurídica, la Corte Constitucional, en sentencia No. 0016-13-SEP-CC de 16 de mayo de 2013, ha señalado en su parte pertinente que:

⁹⁵ Distrito Metropolitano del Municipio de Quito, *Ordenanza Metropolitana 157*, art. 1.

Para tener certeza respecto a una aplicación normativa, acorde a la Constitución, se prevé que las normas que formen parte del ordenamiento jurídico se encuentren determinadas previamente; además deben ser claras y públicas; solo de esta manera se logra conformar una certeza de que la normativa existente en la legislación será aplicada cumpliendo ciertos lineamientos que generan confianza acerca del respeto de los derechos consagrados en el texto constitucional.⁹⁶

Por lo señalado en párrafos anteriores, se puede inferir que existe entonces una gran diferencia a pagar por el mismo concepto y con la misma base imponible, resultante de la aplicación de distintas tarifas, ya que cada municipalidad procederá con la aplicación tarifaria según los intereses que promueva, en unos casos con énfasis en lo recaudatorio y en otros con importante previsión en fines extrafiscales, lo cual es contrario al principio de seguridad jurídica.

Finalmente, un aspecto esencial de los impuestos sobre las actividades económicas, es el beneficio que representan para las administraciones municipales, ya que su rendimiento puede ser muy elevado en determinadas localidades que registran actividad productiva importante, como es el caso del Municipio de Quito, en donde el impuesto de patente por recaudación se ubica luego del impuesto predial.

1.5. El reparto de la carga tributaria

Dentro del Derecho Tributario, la obligación tributaria comprende el análisis profundizado del hecho generador, entendiendo que el elemento subjetivo del hecho imponible estará integrado por el sujeto activo, el sujeto pasivo y la obligación tributaria como tal. Por otra parte, la realización económica de la actividad de forma habitual es otra de las características más importantes que debe presentar el contribuyente debido a que el Impuesto de Patente está concebido para aplicarse a contribuyentes que realicen una actividad económica que se extienda de forma continuada o repita en el tiempo y que haya un ánimo de permanencia en la actividad.

Otro aspecto importante que deben presentar los contribuyentes para ser gravados con este tributo es ser independiente en la realización de su actividad económica, pues aquellas personas que trabajen bajo relación de dependencia, este impuesto no les será aplicado. Todo lo anteriormente escrito debe ir en concordancia con la potestad tributaria del Estado y ella nace de la soberanía y se concreta en la

⁹⁶ Ecuador Corte Constitucional, "Sentencia", *Causa 1000-12-EP*, 16 de mayo de 2013.

distribución de potestades tributarias, bien en un marco constitucional, o en uno legal, entre las entidades político-territoriales que integran el Estado. Asimismo, el poder tributario no es el de crear tributos, sino el de escoger la materia gravable y el vínculo entre el Estado y la persona que será el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

No es un secreto el fin de cobertura del tributo, como recurso ordinario de financiamiento del aparato prestacional público, es decir, del Estado en sus distintas manifestaciones políticas territoriales y funcionales dentro de la definición tradicional de la actividad financiera. Por ende, el Estado debe recaudar los impuestos para satisfacer parte de las necesidades de la sociedad respetando la capacidad contributiva de los contribuyentes. En este sentido, Gustavo Naveira de Casanova se refiere al respeto del Estado por parte de los contribuyentes mediante el principio de capacidad contributiva; apuntando a que se debe cuidar que todos quienes posean una capacidad contributiva deben estar gravados, cuidando al mismo tiempo de que no se grave a quienes no tiene dicha capacidad.⁹⁷

En relación con la capacidad contributiva, en este tema los conceptos de Enrique Álvarez respecto de la igualdad, se señalan para colocar en contexto al Estado a efectos del Reparto de Carga Tributaria, e incluso de sus excepciones:

Derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna, esto es, a no ser tratada jurídicamente de manera diferente a quienes se encuentran en una misma situación, sin que exista una justificación objetiva y razonable de esa desigualdad de trato.⁹⁸

El principio de Igualdad no quiere decir que toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se prohíbe toda diferencia de trato en el ejercicio de los derechos y libertades, sino que la igualdad solamente es violada cuando dichas discriminaciones están desprovistas de una justificación objetiva y razonable.⁹⁹

De acuerdo con lo anterior, cada ente al cual la Constitución o las leyes le han atribuido parte del poder o facultad originaria del Estado para establecer y exigir tributos, dentro de la discrecionalidad legal procede a su creación y organización para el financiamiento del gasto público tendente a la satisfacción de las necesidades de todo su colectivo por igual. El Estado moderno y en la asunción de nuevos roles y competencias, ha reformulado la definición originaria y típica del tributo como instrumento recaudador, para asignarle además funciones ordenamiento y control.

⁹⁷ Gustavo J. Naveira de Casanova, *El Principio de No Confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina* (Madrid: McGraw-Hill/Interamericana de España, S.A., 1996), 45.

⁹⁸ Enrique Álvarez, *Curso de derecho constitucional: El estado constitucional. El sistema de fuentes. Los derechos y libertades* (Madrid: Tecnos, 1999), 136.

⁹⁹ *Ibid.*, 300.

Ante el redimensionamiento acusado del Estado, al tributo también se le asigna ser la punta de lanza para estimular o desestimular, incentivar o desincentivar, formar, ordenar u orientar ciertas actividades o conductas de los agentes económicos particulares que faciliten la acción o políticas públicas trazadas para el logro de los fines y cometidos estatales. Esta función se conoce como fines extra fiscales y de ordenamiento del tributo.

La tributación, y más específicamente, la imposición por las características peculiares que es la más adecuada a la verificación de la función extra fiscal o de ordenamiento, no solo está presente en la definición de las políticas de asignación de bienes públicos a favor de los sectores menos favorecidos de la población, (entendiendo por bienes públicos bienes y servicios que el mercado no puede ofrecer a los demandantes).

La imposición, como especie que más se asemeja a la definición del género tributo, es la expresión del Poder Público normativo en materia tributaria más adecuado y propenso a ser empleado como herramienta de canalización de la actividad financiera en beneficio de los sectores desfavorecidos de la población. Estos, por sus condiciones particulares o exigencias especiales de atención, son susceptibles de ser considerados como débiles constitucionales, lo cual implicaría una atención especial mediante los distintos contenidos de la actividad administrativa del Estado.

Otro aspecto natural del reparto de la carga tributaria está estrechamente relacionado con la justicia, aspecto sobre el que vuelve Damarco ligándola estrechamente con la distribución de la carga tributaria, es decir los porcentajes tributarios que deben recibir los individuos que contribuyen al erario del Estado.¹⁰⁰ En relación a esto, Irribarra añade que los principios de proporcionalidad y progresividad deben estar siempre presentes en las cargas tributarias; de tal manera de que quienes se encuentren en una misma posición socio económica deben recibirlas en las mismas cantidades, y quienes tengan una mayor capacidad deberán ser cargados en mayores cantidades.¹⁰¹ Por su parte, Mogrovejo apunta a que el principio de la capacidad

¹⁰⁰ Jorge Héctor Damarco, "*El principio de capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos*" (tesis de maestría, Universidad de Buenos Aires, 2005), 7.

¹⁰¹ Eduardo Irribarra, "La equidad tributaria en el comercio digital según la OCDE, y sus desafíos para la recaudación fiscal", *Revista de Estudios Tributarios*, n.º 14 (2015): 248.

contributiva debería ser la guía para determinar estímulos o beneficios tributarios en un país que funcionen de manera justa y sin tropiezos.¹⁰²

Es aquí en donde radica la importancia del pago de los tributos, pues estos no son nuevos y son casi tan antiguos como el hombre. Desde épocas remotas, en que surgieron las primeras comunidades, la relación gobernante gobernados se han llevado a cabo aportando bienes, servicios y recursos financieros a los gobernantes para estar en posibilidades de cumplir su labor de satisfacer las necesidades comunes de la población.

Por otra parte, son los entes del Estado y en este caso los municipios los encargados de gravar las actividades económicas para poder cumplir y satisfacer dichas necesidades. Si bien es cierto que el pagar tributos significa desprenderse de una parte económica de los ingresos de los contribuyentes y esto no es visto de forma alegre, no es menos cierto que el ser humano como individuo no puede satisfacer todas sus necesidades a nivel social como la seguridad policial en las calles, servicios básicos expresados en agua y luz, el transporte, la salud, la educación.

También es menester acotar la falta de publicidad de dichos tributos municipales, ya que gran parte de la población desconoce el manejo que se hace con los recursos provenientes del pago de los tributos, y puede que esta sea una de las claves para incentivar el pago de los mismos, evitando así que ciertos ciudadanos evadan esta obligación tributaria.

Para concluir, el Estado debe imponer el tributo de manera eficiente en términos de gasto público con el objetivo de proteger una carga tributaria acertada, yendo más allá, hacia una direccionalidad de los fines que logren la mejor distribución de la riqueza. Esta medida evidentemente causará un incentivo de cumplimiento tributario en los contribuyentes usuarios de los bienes proporcionados por el Estado. En este aspecto toma gran importancia los entes municipales, ya que son ellos los que tienen competencias del Estado desde el punto de vista territorial. Asimismo, los entes municipales, al estar más cerca de los ciudadanos, pueden establecer políticas de gasto o inversión públicas más eficaces y eficientes que los mismos estados y el gobierno nacional. Por este motivo, es muy importante que los municipios establezcan una base de imposición fiscal razonable, de acuerdo a las necesidades de los mismos y al desarrollo que tengan en cuanto a las actividades económicas desplegadas en su ámbito territorial para cumplir con parte de las obligaciones del Estado.

¹⁰² Juan Carlos Mogrovejo, *El poder tributario municipal en el Ecuador* (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional / Abya-Yala, 2010), 39.

Capítulo tercero

Análisis del impuesto de patente municipal en el derecho comparado

En el presente capítulo se observarán y analizarán las distintas concepciones teóricas y estructurales configuradas sobre el denominado impuesto a la patente municipal, también conocido como impuesto a las actividades económicas, en tres países de Latinoamérica tienden a configurar sobre el denominado impuesto a la patente municipal. Su objetivo intrínseco es realizar un estudio comparado de la relación jurídica existente entre el sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible y la base imponible del referido gravamen. Asimismo, mediante el análisis en cuestión se pretende cuestionar o afirmar la eficacia de este impuesto. Con el fin de este ejercicio de derecho comparado, se eligió a Bolivia, Colombia y Venezuela, estados muy similares en cuanto a sus sistemas jurídicos e impositivos, pero con particularidades importantes.

1. Análisis de patente municipal de actividades económicas en La Paz-Bolivia

En este punto, es necesario apuntar que Bolivia es un Estado plurinacional cuya estructura se compone por Departamentos, Provincias, Municipios y Municipios indígenas (originarios y campesinos). Dentro de dicha distribución política, es importante enfatizar que las municipalidades son el vínculo más claro entre el ciudadano y la Administración Pública, relación evidenciada en las necesidades saciadas con prestaciones de servicios básicos. En cuanto al tema en cuestión, vale recordar en este punto que el Estado central es el que crea impuestos a través de leyes en base al principio de legalidad, los municipios no cuentan con dicha facultad. Las administraciones municipales únicamente crean, modifican o suprimen tasas y contribuciones especiales, ya que estas son creadas a través de ordenanzas municipales; las administraciones municipales, únicamente pueden regular las tarifas y aspectos recaudatorios de los impuestos, pero no los pueden crear, sino solo regular, la creación o supresión de un impuesto es dada únicamente por ley a través del gobierno central que en este caso sería la Asamblea o Congreso. Sin embargo, frente a este escenario hay que tener en cuenta el 'Principio de Legalidad o Reserva de Ley' boliviano, según el cual sólo la ley puede, entre otras facultades:

- 1.- Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo.
- 2.- Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo.
- 3.- Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios.
- 4.- Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones.¹⁰³

Además, esta potestad tributaria municipal en Bolivia es derivada y limitada, ya que deben observar el marco constitucional central.¹⁰⁴ En concreto, se debe tener en cuenta el artículo 201 de la Constitución Boliviana, mismo que dispone: “El Concejo Municipal tiene potestad normativa y fiscalizadora. Los Gobiernos Municipales no podrán establecer tributos que no sean tasas y patentes cuya creación requiere aprobación previa de la Cámara de Senadores, basadas en un dictamen técnico del Poder Ejecutivo.”¹⁰⁵

Por lo expuesto, se desprende que los gobiernos municipales de Bolivia, a través de sus Concejos, ostentan plenamente la facultad de crear tasas y patentes, pero existe una condicionalidad evidente, al necesitar de la aprobación previa por la Cámara de Senadores (función legislativa), y de un dictamen técnico emitido por el Ejecutivo. Por este motivo, la potestad tributaria municipal se observa limitada. Cabe resaltar que la potestad normativa y fiscalizadora se traduce en la proposición de proyectos de ley que puedan establecer tasas y patentes, imposibilitando de esta manera una pseudo autonomía capaz de ostentar la creación, modificación y supresión de tributos.

Asimismo, cabe tener en cuenta que el artículo 6.1 del Código Tributario boliviano, en cuanto al principio de legalidad, señala que sólo la Ley puede “crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la tasa o el monto del tributo, la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo”.¹⁰⁶ Por otro lado, el párrafo tercero del artículo 9 *ibidem*, prescribe que: “Las Patentes Municipales establecidas conforme a lo previsto por la Constitución Política del Estado cuyo hecho generador es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas”.¹⁰⁷

¹⁰³ Bolivia, *Código Tributario*, 2 de agosto de 2003, Decreto oficial 2492.

¹⁰⁴ Oscar García, "Derecho tributario municipal boliviano" (Ponencia, I Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Sucre, 2008).

¹⁰⁵ Bolivia, *Constitución Política del Estado*, 9 de febrero de 2009, art. 201.

¹⁰⁶ Bolivia, *Código Tributario*.

¹⁰⁷ *Ibid.*, art. 9.

De la revisión efectuada al artículo 9 del Código Tributario boliviano, se observa que dentro de la clasificación de tributos que maneja dicho sistema, se establece un tratamiento diferenciado a la patente municipal, hasta el punto de configurarla como una especie más. En ese sentido, la clasificación de tributos en Bolivia se configura como impuestos, tasas, contribuciones especiales; y como patentes municipales. Esta situación dista de nuestro sistema jurídico tributario, pues la normatividad atinente en el Ecuador incluye a la patente municipal como un impuesto propiamente dicho. Por lo expuesto, se evidencia que, en el caso boliviano, la potestad tributaria original le corresponde al Estado mientras que la municipal es derivada, ya que su ejercicio está sujeto a las decisiones del Poder Legislativo.

Consecuentemente, el artículo 101 de la Ley Orgánica de Municipalidades establece como ingresos tributarios de las municipalidades a los impuestos, tasas y patentes.¹⁰⁸ El mismo cuerpo legal en su artículo 99 delimita el dominio tributario municipal en dos áreas. Por un lado, los ingresos municipales exclusivos, entre los cuales están los impuestos a la propiedad inmueble, vehículos automotores, chicha con grado alcohólico, transferencias municipales de inmuebles y vehículos. Por otro lado, se delimitan tasas por servicios prestados y patentes.¹⁰⁹

El tratadista Jaime Rodrigo Machicao, respecto a la potestad tributaria que tienen los gobiernos municipales, describe y sintetiza el procedimiento a seguir para la creación de tasas y patentes, puntualizando los siguientes pasos:

- a) Elaboración por el ejecutivo edil que presenta al Consejo Municipal (órgano legislativo); b) Esta instancia tiene la facultad de aprobar, modificar o rechazar la propuesta; c) Si es aprobado, el Alcalde promulga la ordenanza y la remite al Ministerio de Hacienda para que emita un dictamen técnico, dentro de los 20 días; d) Con las modificaciones pertinentes o con su aprobación técnica el Alcalde envía la ordenanza al Senado; e) Que tienen un plazo de 60 días para aprobar las Ordenanzas, a cuyo vencimiento se produce su aprobación tácita. Una vez aprobada la Ordenanza de Tasas y Patentes, además de su publicación, entra en vigencia.¹¹⁰

Como podrá observarse, de la revisión efectuada en el párrafo precedente, el sistema jurídico tributario boliviano no se distancia significativamente de nuestro sistema. Esto es así en cuanto, en esencia, se reafirma la aplicación del principio de legalidad, al mandar que la creación, modificación, exoneración o extinción de impuestos se regularán mediante ley. Sin embargo, la distancia que existe se refleja en

¹⁰⁸ Bolivia, *Ley Orgánica de Municipalidades*, Decreto oficial 482, 9 de enero de 2014.

¹⁰⁹ Machicao, *La patente municipal de actividades económicas*, 346.

¹¹⁰ *Ibid.*

el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador, mismo que contempla que la iniciativa será potestativa y exclusiva de la Función Ejecutiva para la creación de impuestos. De esta manera, en el caso boliviano el mandato es de tipo legal, y solo prevé que la creación de impuestos sea efectuada mediante ley sin entregar potestad exclusiva a función alguna. Ya ha quedado claro qué en la legislación boliviana, la patente municipal tiene su propia categoría, como reza el artículo 9, numeral 11 del Código Tributario Boliviano. El Dr. Oscar García señala que: “Son cobros que efectúan los municipios dentro de su jurisdicción por la autorización que otorgan para el ejercicio de actividades económicas de distinto alcance.”¹¹¹

Se amalgama muy bien con jurisprudencia constitucional en la que define que la patente municipal se trata de un permiso anual de la autoridad competente para el ejercicio de una determinada actividad. Por lo tanto, se determinan tipos de actividades como hecho generador que se dividen en dos grandes grupos subdivididos a su vez en tipos más singularizados y específicos. Estos son, en primer lugar: ‘Patentes a la autorización para la realización de actividades económicas’ las cuales se dividen en: Patente de Funcionamiento y Patente de espectáculos Públicos y Actividades Recreacionales. En segundo lugar, las del otro gran grupo se denominan: ‘Patente para la realización de actividades económicas y el uso y aprovechamiento de bienes de dominio público’ la cual comprende: ‘Patente de publicidad vial permanente, temporal y eventual’; Patente de extracción de cuencas y ríos; ‘Patentes a las actividades económicas culturales con uso temporal de bienes públicos con fines económicos’ y la ‘Patente única Municipal.’

Estas diferenciaciones se producen netamente si la autorización recae en la utilización de espacios de dominio público o no. En este caso se considera el uso de cuencas y ríos, pero también los espacios privados que den espectáculos públicos o recreacionales que de por sí toman espacio dentro de la competencia pública por ruido, aglomeración, entre otros.

Los elementos constitutivos del impuesto a la patente boliviano se expresan como en nuestra legislación, es decir, como el hecho generador, que en este caso es la autorización o permiso anual para el funcionamiento del comercio, industria y servicios incluidas actividades independientes y libres de profesionales y técnicos. Además, se incluyen actividades educativas y culturales con fines de lucro, lo que no difiere de

¹¹¹ Oscar García y Gonzalo Vargas, *Manual Tributario Boliviano* (La Paz: Editorial La Razón, 2008).

nuestra legislación, dejando como diferencia las actividades inmobiliarias mencionadas explícitamente por el COOTAD.

Dentro de este ámbito comparativo, se tiene que tener clarificado que es lo que conlleva la relación jurídica tributaria, el tratadista Guilliani Fonrouge sostiene que: “La relación Jurídica-Tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra”.¹¹² La relación jurídica-tributaria mantiene dos sentidos, el primero como el vínculo establecido por la norma entre circunstancia condicionante y consecuencia jurídica que deviene ser el hecho imponible; y segundo el vínculo establecido por la norma legal entre pretensión física como sujeto activo y la obligación del sujeto pasivo.

El hecho imponible del impuesto de patente en el caso boliviano radica específicamente en si la autorización para la realización de actividades económicas involucra o no la utilización de espacios de dominio público; a diferencia de nuestra legislación ecuatoriana que señala que serán sujetos pasivos de este impuesto las personas naturales o jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales.

En cambio respecto al vínculo obligacional de los sujetos del impuesto, tanto nuestra legislación como la boliviana tienen una similitud ya que el sujeto activo del mismo son los Gobiernos Autónomos Descentralizados, pero respecto de los sujetos pasivos en la legislación Boliviana se incluye a las personas de derecho público y las que tengan o no personería jurídica, a diferencia de legislación ecuatoriana que las personas de derecho público se encuentran exentas del pago de impuestos conforme se establece en el artículo 35 del Código Orgánico Tributario; sin tomar en cuenta además a las personas sin personería jurídica, entendiéndose que personería jurídica supone la capacidad legal de comparecer en juicio, conforme se establece en el artículo 564 del Código Civil en cuanto a que una persona jurídica es capaz de ser representada en juicio. En este caso podemos observar claramente lo que se manifestaba al principio del capítulo en referencia a los municipios. En ellos, las organizaciones de productores

¹¹² Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero* (Buenos Aires: Depalma, 1993), 338.

trabajan en asociaciones precarias carentes de personería jurídica como agrupaciones de hecho.

En Ecuador, los sujetos pasivos del impuesto a la patente son las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, siempre y cuando ejerzan las actividades mencionadas en párrafos anteriores. A primera vista, tenemos claro que nuestra normativa es mucho más detallada que la de nuestro hermano país, pues somos más específicos en cuanto al sujeto pasivo del tributo, sobre todo en el tema del domicilio. Es interesante como trata el COOTAD este tema, dejando muy en claro que no puede existir doble imposición a nivel de nacional, dejando en claro la estructura de Gobiernos Autónomos Descentralizados de cada administración tributaria municipal.

De acuerdo al artículo 53 de la ‘Ley 843 de Reforma Tributaria’¹¹³, las exenciones en cuanto al impuesto de la patente municipal de Bolivia son las siguientes: Asociaciones, fundaciones, instituciones religiosas, culturales, educativas, deportivas y gremiales con personería jurídica sin fines de lucro; y Primera actividad realizada por beneméritos de la guerra del Chaco e inscrita en el padrón de contribuyentes. En cuanto a las primeras, se encuentra claro sus definiciones y a quienes beneficia, pero observamos una particularidad respecto a los héroes supervivientes de la Guerra del Chaco Boreal que enfrentó a Bolivia y Paraguay en 1932. A estos se les ha otorgado esta exención en patente municipal por sus destacados servicios en una de las más cruentas y desgarradoras guerras de nuestra América.

En Ecuador tenemos una sola exención señalada por el COOTAD. Esta se da a los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano, lo que dista mucho del ordenamiento legal tributario de Bolivia, en el cual se observa un mayor universo de exentos que, por su actividad sin fines de lucro, se desprenden de la carga impositiva para llevar a cabo sus fines, así como también se prevé una exención por beneméritos de la guerra del Chaco que estén inscritos en el padrón de contribuyentes.¹¹⁴

¹¹³ Bolivia, *Ley 843 de Reforma Tributaria*, Decreto Supremo 27947, 20 de diciembre de 2004.

¹¹⁴ Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, Registro Oficial Suplemento 303, 9 de octubre de 2010.

1.2. Análisis de patente municipal de actividades económicas en Bogotá-Colombia

Sin duda alguna el corazón de la circunscripción territorial colombiana son los departamentos, y como no podía ser de otra forma, el régimen tributario interno de las mismas es autónomo, tal cual manifiesta la Constitución Política de Colombia en su artículo 300, inciso 4 manifiesta que es potestad de las asambleas departamentales, mediante ordenanzas: “Decretar, de conformidad con la Ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales”.¹¹⁵

El Congreso Nacional Colombiano, en uso de su atribución constitucional, está facultado para autorizar a las asambleas departamentales y a los concejos municipales, el establecimiento de los tributos territoriales, de manera que con aplicación al principio de reserva de ley, el Congreso hará la ley que determine el marco dentro del cual las asambleas y los concejos deben proceder a través de ordenanzas a especificar los elementos concretos de la contribución, e inclusive en ejercicio de su autonomía pueden decidir sobre el establecimiento del tributo local, en el territorio de su jurisdicción.¹¹⁶

En tal sentido se observa que se respeta el principio de reserva de ley, ya que cualquier reforma tributaria primero debe pasar por el Congreso Nacional. En este punto se encuentra una diferencia para con nuestro ordenamiento jurídico tributario ya que el COOTAD, en el artículo 57, en el inciso C dispone que son atribuciones del concejo municipal: “Crear, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecute”.¹¹⁷

El concepto que recoge el COOTAD, es similar al establecido por la Ley Orgánica de Régimen Municipal¹¹⁸, pero con una tendencia genérica más visible; pues dicho gravamen, establece como característica principal que todas las personas naturales o jurídicas, con domicilio o establecimiento en un determinado gobierno autónomo descentralizado lo deben satisfacer pecuniariamente cuando realizan una actividad económica permanente dentro de su territorio. Es en este artículo, donde vemos atenuada la reserva de Ley en cuanto a los cambios en materia tributaria sobre las que

¹¹⁵ Colombia, *Constitución Política de la República de Colombia*, 20 de julio de 1991, Gaceta Constitucional 116.

¹¹⁶ Juan de Dios Bravo, *Poder Tributario y Autonomía Fiscal de las Entidades Territoriales en Colombia*, Fundamentos de Tributación (Bogotá: Universidad de los Andes, 2008), 433.

¹¹⁷ Ecuador, *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, Registro Oficial Suplemento 303, 9 de octubre de 2010.

¹¹⁸ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Municipal*, Registro Oficial 46, 5 de diciembre de 2005.

ejerce total manejo el municipio, y en donde no es necesaria la intervención de la Asamblea Nacional para efectuar dichos cambios a nivel tributario local.

En cuanto al estudio de las patentes municipales en la ciudad de Bogotá, nos ponemos ante una realidad un tanto diferente. Esta es una ciudad cinco veces mayor a nuestro Distrito Metropolitano de Quito, razón por la cual la circunscripción territorial necesita de varios administradores que los nombra el propio Alcalde, ya que con alrededor de 8 millones de habitantes se convierte en una pequeña república, en la que se observa mayor intervención a nivel social, ya que a más de prestar los servicios públicos como agua potable, alumbrado eléctrico, entre otras, toman competencias en áreas sensibles como la educación, salud pública, seguridad, etcétera. Es así que observamos que a este nivel en administraciones locales son tan distintos de los impuestos nacionales. La propia ley la aparta estos impuestos del sistema fiscal estatal, para dejarlos únicamente en provecho de la circunscripción territorial en las que se producen, dejando una salvedad como observamos a continuación en el artículo 362 de la constitución colombiana:

Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares. Los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y en consecuencia la ley no podrá trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior.¹¹⁹

Por otro lado, vemos también que en Colombia no tienen un impuesto a la patente como tal y con dicha denominación. Este impuesto más bien pasa a denominarse en este país como “Impuesto a la industria y al Comercio”, el cual grava igualmente las actividades económicas desarrolladas dentro de la circunscripción territorial municipal. El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 nos da un concepto bastante claro de este impuesto al disponer:

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.¹²⁰

Como vemos: es un impuesto municipal, vale decir, se trata de una fuente tributaria propia, o en términos de la jurisprudencia constitucional, endógena, de suma

¹¹⁹ Colombia, *Constitución Política de la República de Colombia*.

¹²⁰ Colombia, *Ley 14 De 1983*, Diario Oficial 36.288, 6 de julio de 1983.

importancia recaudatoria.¹²¹ Vale aclarar que el impuesto es exitoso en las municipalidades que se constituyen como grandes centros urbanos, siendo proporcional al número de habitantes, siendo de menor impacto a nivel fiscal en poblaciones menos densamente pobladas, así como también poblaciones sin una importante actividad económica.

Este impuesto se configura en la realización de cualquiera de estas tres actividades, industriales, comerciales y de servicios, también se delimita claramente la temporalidad al manifestar el artículo 95 del Decreto 1333 de 1986, ya que menciona que puede ser de manera temporal o permanente. También delimita espacialmente al mencionar con o sin establecimiento permanente.

Las no sujeciones en este caso se las delimitarían a las actividades no sujetas, como por ejemplo la venta de activos fijos, siempre y cuando estas no constituyan un negocio o servicio como lo es un corretaje de bienes raíces.

Las exenciones son de exclusiva competencia municipal, aunque el artículo 258 del Código de Régimen Municipal de 1986 se menciona que: “Los municipios y el Distrito Especial de Bogotá sólo podrán otorgar exenciones de impuestos municipales por plazo limitado, que en ningún caso excederá de diez años, todo de conformidad con los planes de desarrollo municipal”¹²². Se trata, pues de un instrumento de política tributaria de la autonomía municipal¹²³. Se puede observar que la normativa tributaria en Bogotá referente al impuesto de Industria y Comercio, le da autonomía y busca por medio de las exenciones fines extra fiscales que promuevan la creación de nuevas empresas, e incluso fines políticos por el clima de tensión y violencia que vive el estado colombiano.

Tomando en cuenta la importancia que tiene la ciudad de Bogotá, en el ordenamiento jurídico y territorial colombiano, podemos observar el manejo de este impuesto a una escala de un estado en pequeño, pero con una particularidad, al ser tan grande el universo de contribuyentes, el catastro no es del todo real, cosa que es aprovechada por muchos contribuyentes para no tributar o en su defecto no hacerlo fácticamente acorde a sus actividades, sin embargo, se sostiene por el tema que es una gran metrópoli pujante en su desarrollo y ampliamente comercial y empresarial.

¹²¹ En el año 2004, el ICA representaba el 43% de los ingresos tributarios municipales, frente al 29% del IPU. DNP. Luz Cano.

¹²² Colombia, *Decreto Ley 1333 de 1986*, 14 de mayo de 1986, Diario Oficial 37.466.

¹²³ *Los Tributos Territoriales en el Ordenamiento Jurídico Colombiano: Un análisis crítico* (Bogotá: U. Externado de Colombia, 2017), 312.

1.3 Análisis de patente municipal de actividades económicas en Venezuela ISAE

La República Bolivariana de Venezuela, dentro de su ordenamiento jurídico condensado en el código tributario manifiesta algunas particularidades visibles desde el artículo 1 del Código orgánico tributario de este país, pues se menciona que:

Las disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de esos tributos. Para los tributos aduaneros el Código Orgánico Tributario se aplicará en lo atinente a los medios de extinción de las obligaciones, a los recursos administrativos y judiciales, a la determinación de intereses y lo relativo a las normas para la administración de tales tributos que se indican en este Código; para los demás efectos se aplicará con carácter supletorio. Las normas de este Código se aplicarán en forma supletoria a los tributos de los estados, municipios y demás ante la división político territorial. El poder tributario de los Estados y Municipios para la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes les atribuyan, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será ejercida por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía, que le son otorgadas de conformidad con la Constitución y las Leyes dictadas en su ejecución. Para los tributos y sus accesorios determinados por Administraciones Tributarias extranjeras, cuya recaudación sea solicitada a la República de conformidad con los respectivos tratados internacionales, este Código se aplicará en lo referente a las normas sobre el juicio ejecutivo. **Parágrafo Único:** Los procedimientos amistosos previstos en los tratados para evitar la doble tributación, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con independencia de los recursos administrativos y judiciales previstos este Código.¹²⁴

Es de esta manera que, de los impuestos nacionales en los que se encuentran: el impuesto al valor agregado, impuesto sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, se encuentra una particularidad, ya que se toma a la seguridad social como un impuesto más, por lo que lo rige también el Código Orgánico Tributario. Además de ello, se puede observar que el instituto nacional (venezolano) de cooperación educativo (INCE) tiene su propio tributo, de lo que se puede dilucidar que el fisco tiene muy bien diferenciado y segregado a qué sector cubre cada ingreso. De igual manera, dentro del artículo mencionado anteriormente encontramos que el código tributario es norma supletoria a los tributos de los estados, municipios y demás entes de la división política territorial. Por consiguiente, se pone de manifiesto que en Venezuela existe una competencia y autonomía territorial bien definida, la misma que se rige por la constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

¹²⁴ Venezuela, *Código Orgánico Tributario*, 17 de octubre de 2001, Gaceta Oficial 37.305.

Dentro de los impuestos municipales en la República Bolivariana de Venezuela tenemos a Impuesto sobre Actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar, conocido también como Patente de Industria y Comercio. El de Derecho de frente que recae sobre los Inmuebles urbanos, Patente de Vehículos, Espectáculos públicos, Juegos y apuestas lícitas.

De todo este abanico de impuestos el que compete describirlo es el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, que en adelante lo identificaremos con las siglas ISAE, el cual constituye la principal fuente de ingresos tributarios de los Municipios en Venezuela, y tal es su importancia que Ley Orgánica del Poder Público Municipal le dedica el Capítulo V, Subsección novena, artículos 205 y siguientes: es así que el artículo 205 define el hecho imponible de la siguiente manera:

El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aun cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables.¹²⁵

Como se ha visto, no se toma en cuenta la legalidad o no de la actividad económica con respecto a los permisos municipales. Mas allá de todos los cuestionamientos que puedan surgir en torno a este contexto legal, persiguiendo los fines argumentativos de la presente investigación nos centramos en la idea de que la actividad económica es el hecho “generador”, pero notamos la palabra habitual, la que refleja repetición en el tiempo y jurisdicción municipal que ya nos da espacio, en cuanto a la forma de calcular la base imponible del mismo, lo tenemos el artículo 207 de la Ley orgánica de Régimen Municipal que en su parte pertinente manifiesta:

El período impositivo de este impuesto coincidirá con el año civil y los ingresos gravables serán los percibidos en ese año, sin perjuicio de que puedan ser establecidos mecanismos de declaración anticipada sobre la base de los ingresos brutos percibidos en el año anterior al gravado y sin perjuicio de que pueda ser exigido un mínimo tributable consistente en un impuesto fijo, en los casos en que así lo señalen las ordenanzas. El comercio eventual o ambulante también estará sujeto al impuesto sobre actividades económicas.¹²⁶

¹²⁵ Venezuela, *Ley orgánica del poder público municipal*, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 6.015, 28 de diciembre de 2010.

¹²⁶ Ecuador, *Ley Orgánica de Régimen Municipal*, 5 de diciembre de 2005.

En este punto encontramos una similitud con el caso del manejo de la patente en Ecuador, pues se observa que en la legislación venezolana se toma de igual manera el año fiscal que corresponde al período de pago del impuesto, sin embargo, en este país se grava al comercio informal, llegando a la reflexión que su misma condición hace muy complicado y difícil determinar al sujeto pasivo. Frente a este hecho es importante considerar lo que Marco A. Crespo dice en las lecciones de hacienda pública municipal, el autor manifiesta que:

Para considerar verificado el hecho imponible, la actividad que realiza el contribuyente debe ser habitual, esto es, hecha de manera continuada y no interrumpida y, por ende, con vocación de permanencia en el tiempo. Conviene advertir, sin embargo, que, a la hora de calificar el carácter habitual de una determinada actividad, no debe tomarse en cuenta sólo su prolongación en el tiempo con que ésta se lleva a cabo, sino tener presente si la misma debe asociarse con el carácter ordinario, constante y prolongado en el tiempo, esto es, si forma parte del giro comercial del contribuyente y, por consiguiente, constituye su actividad económica usual”.¹²⁷

En Ecuador, así como también en varios países de Latinoamérica, existe un fenómeno social conocido como el comercio informal. En este, encontramos que los potenciales contribuyentes ejercen la actividad económica sin una autorización o sin estar inscritos en un catastro o registro municipal, hecho que por lo tanto complica a la administración tributaria municipal la determinación del tiempo con que se ejerce una actividad económica y por ende su usual desarrollo por parte de un potencial contribuyente. De esta manera podemos entender que en nuestro país, el impuesto de patente municipal tiene como exigencia el requerimiento de inscripción de la actividad económica en un catastro o registro municipal, caso que para el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito es la *Licencia Única de Actividades Económicas* (LUAE). Con esto, se puede ver qué este tipo de impuesto tiene en su esencia un carácter censal de las actividades económicas que se ejercen dentro del Cantón o Municipio con la finalidad de ejercer un control sobre las actividades económicas que se desarrollan dentro del mismo.

Consideremos ahora el período en el cual debe ser pagado el ISAE. En el artículo 207 de la Ley orgánica del poder público municipal al mencionar que “el período impositivo de este impuesto coincidirá con el año civil y los ingresos gravables

¹²⁷ Marco A. Crespo, *Lecciones de hacienda pública municipal* (Caracas: Grupo Eumed, 2010), 110.

serán los percibidos en ese año”¹²⁸, al igual que en Ecuador, que se establece en su artículo 547 del COOTAD que el pago del impuesto es anual.

El ISAE es un impuesto distinto de los nacionales tal cual lo señala el artículo 206 de la Ley orgánica del poder público municipal, es así que se causa con independencia de los recaudados por el estado central, sin embargo, las municipalidades deben observar la incidencia del tributo nacional, con el fin de regular el ISAE y no causar una carga tributaria excesiva al contribuyente.

Así mismo existen exenciones como lo indica claramente el artículo 209 de la Ley orgánica del poder público municipal: “Para que una actividad pueda ser considerada sin fines de lucro, el beneficio económico obtenido de la actividad deberá ser reinvertido en el objeto de asistencia social u otro similar en que consista la actividad y en el caso de tratarse de una persona jurídica, que ese beneficio no sea repartido entre asociados o socios.”¹²⁹

Claramente se trata de fundaciones en un claro avance respecto a materia tributaria, ya que en nuestro país el impuesto a la patente municipal no considera a este tipo de actividades benéficas como sujetos de exención y tienen que tributar a pesar que no generan actividades económicas con fines de lucro.

Las actividades reguladas y determinadas como hecho generador del tributo son las siguientes según el artículo 209 de la Ley orgánica del poder público municipal: Actividad Industrial, actividad comercial y actividad de servicios.¹³⁰

Existe una singularidad, en la que se incluyen los servicios de suministros de agua, electricidad, gas, telecomunicaciones y aseo urbano, entre otros, se debe a que estos servicios son prestados por empresas privadas en su mayoría. Trato aparte la distribución de billetes de lotería, los bingos, casinos y demás juegos de azar; en nuestra legislación las dos últimas actividades están prohibidas desde el año 2011 vía el Decreto Ejecutivo 873¹³¹ realizado posterior a una consulta popular, por lo que se ha dejado de percibir esos ingresos a las arcas municipales. Por otro lado, según el artículo 212 Ley orgánica del poder público municipal:

La base imponible del impuesto sobre actividades económicas está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por

¹²⁸ Venezuela, *Ley orgánica del poder público municipal*.

¹²⁹ *Ibid.*, 75.

¹³⁰ *Ibid.*, 79.

¹³¹ Ecuador, *Reglamento de Juegos de Azar practicados en salas de juego y casinos*, Registro Oficial 539, 16 de septiembre de 2011.

las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio. En este sentido, los ingresos brutos se configuran de lo que el contribuyente reciba por su actividad económica, sin tomar en cuenta los gastos para producir estos ingresos, con salvedades como si se debe devolver a una tercera persona o se debe cancelar un préstamo, puntualizando que los únicos que no deben tributar sobre sus ingresos brutos a las agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles, corredores de seguro, agencias de viaje y demás contribuyentes que perciban comisiones se toma en cuenta el monto de los honorarios y o comisiones.¹³²

La no sujeción a este impuesto, como es lógico, es la actividad que sea competencia netamente del estado. Al ser Venezuela un país petrolero por excelencia en el artículo 212 de la Ley orgánica del poder público municipal ya citada, y en concordancia con los artículos 183 y 302 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, todos estos ponen de manifiesto que las actividades económicas de venta de productos provenientes de la manufactura o refinación del petróleo ejecutada por una empresa del Estado, no estarán sujetas al pago de impuestos sobre actividades económicas.

De los tres países que han servido como legislación comparada podemos decir que, en cuanto a exenciones del impuesto a la patente Municipal, las tienen mejor trabajadas estas legislaciones, en Ecuador a nivel municipal se observa que no se logra llegar a un equilibrio entre dinamismo económico y tributación, ya que son leyes y ordenanzas que erosionan la base tributaria al cargar al contribuyente emprendedor con impuestos que no se han podido recaudar efectivamente.

¹³² Venezuela, *Ley orgánica del poder público municipal*.

Conclusiones y recomendaciones

Conclusiones

Dentro del análisis del impuesto de patente municipal observamos que se trata de un tributo directo, pues grava al titular de una manifestación de riqueza; sin embargo, no solo por el ejercicio de actividad económica puede evidenciarse tal hecho, toda vez que para ello también convergen otros elementos sustanciales en el hecho generador como son la territorialidad y el ámbito espacial como se lo ha establecido en el análisis del presente estudio, que debe observar el legislador al momento de estructurar el hecho generador..

De la presente investigación, se pudo visualizar que no todos los aspectos esenciales del tributo, como son el alcance del concepto de actividad permanente, determinación de las actividades económicas objeto de gravamen, delimitación del impuesto en base al domicilio o establecimiento del titular de la actividad económica, así como la enunciación del reparto de la carga tributaria cuando la actividad económica se desarrolla en diferentes circunscripciones territoriales, constan regulados en el COOTAD, lo que ha implicado que se produzca un desarrollo de estos aspectos a través de las ordenanzas que emiten los diversos municipios del país, provocando una dispersión y desigual tratamiento del manejo conceptual de las categorías que convergen en la gestión del impuesto de patente municipal, hecho que puede comprometer la seguridad jurídica y el precepto constitucional de reserva de ley.

Sobre los principios constitucionales de seguridad jurídica y reserva de ley se ha constatado su flexibilización en torno a la estructuración del hecho generador del impuesto de patente municipal, ya que el legislador ha dejado a los concejos municipales y concejos metropolitanos la facultad de regular varios aspectos esenciales del tributo como son los aspectos temporal, espacial, y de reparto de la carga tributaria, de acuerdo a los criterios de cada municipalidad, hecho que abre la puerta a un manejo discrecional y falta de uniformidad.

El impreciso y ambiguo desarrollo legal del hecho generador del impuesto de patente municipal por parte del legislador a lo largo de las diferentes épocas del desarrollo normativo seccional ecuatoriano, ha propiciado la intervención municipal y

metropolitana para la regulación de categorías que comprometen elementos esenciales del tributo, por lo cual es imprescindible que el COOTAD que es la ley que crea y ampara el impuesto de patente municipal, sea la llamada a establecer de manera adecuada la regulación de todos los elementos esenciales del tributo, de acuerdo a los preceptos constitucionales, a fin de salvaguardar los principios de reserva de ley, competencia, jerarquía normativa; y garantía de autonomía, más aún cuando dentro de este tipo de tributo convergen las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.

Respecto del alcance del concepto de actividad permanente en el COOTAD, en forma enigmática no se lo ha establecido de manera clara, dejando a los concejos municipales y distritales tal cometido, lo que ha provocado un manejo abierto y falta de uniformidad, tal como se ha evidenciado en la presente investigación, al denotar ejemplos como los municipios de Quito y Cuenca, que han sido uno de los pocos que han aportado cierta regulación sobre este aspecto esencial del hecho generador; sin embargo, no todos los municipios o distritos han desarrollado este concepto, lo que ha provocado que ante el ejercicio temporal o eventual de una actividad económica, sea su titular el que haga percibir su no sujeción al impuesto. Por lo cual se entendería que para los municipios que no hayan regulado este aspecto a través de ordenanza, el periodo de permanencia podría ser como mínimo la del año que corresponde al período de pago del impuesto.

Si bien el hecho generador del impuesto de patente en el COOTAD ha previsto gravar a diferentes actividades económicas, expresamente no se ha incluido a la de servicios, lo que ha conllevado una confusión en la aplicación de este tributo, ya que actividades como las de guardianía, turísticos, domésticos, entre otros, estarían en estricto rigor al margen del gravamen de este impuesto, hecho que de igual manera ha dejado a la libre decisión de regulación de los municipios vía ordenanza este aspecto esencial, quebrantando de esta manera el principio de generalidad.

De igual manera, en la investigación se ha verificado que existe una falta de precisión en la ley acerca de la actividad profesional, tema respecto del cual las diferentes ordenanzas municipales no han abonado a su esclarecimiento. Sin embargo, se descarta como actividad gravada a la de carácter profesional que opera en relación de dependencia, lo que ha supuesto un tratamiento diferenciado respecto de la ejercitada de forma independiente, y que en el presente análisis realizado a la estructura del impuesto no cabe justificación para tal distinción.

La regulación del reparto de la carga tributaria en el impuesto de patente municipal, no ha sido previsto en el COOTAD, por lo que este vacío legal ha derivado a que cada municipio lo regule mediante ordenanza, con el conflicto de un tratamiento distinto en cada municipio; sin embargo, el criterio que ha prevalecido en la mayoría de municipios ha sido en función de los ingresos obtenidos en cada circunscripción territorial, que primordialmente va dirigido a las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, personas jurídicas y sociedades, dejando de un lado a las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, en una incertidumbre en el aspecto del reparto de la carga impositiva ya que la segmentación de su base imponible resulta una tarea compleja, puesto que la determinación de su patrimonio es de forma presuntiva. Por ello sería apropiado que si un sujeto pasivo posee varias actividades económicas distribuidas a nivel intercantonal, el impuesto debería pagárselo en el domicilio principal del sujeto pasivo, por el total de actividades que desarrolle dentro del país, más no en función del lugar en el que se desempeñen dichas actividades; sin embargo, este hecho podría conducir a que ciertos municipios dejen de ser coparticipes del impuesto, y por ende perderían porcentaje de su recaudación, por lo cual se clarifica que sea el legislador quien determine el alcance del reparto de la carga tributaria en el hecho generador y no quede a libre albedrío de regulación de los municipios.

Recomendaciones

El artículo 547 del COOTAD y las diferentes Ordenanzas, que reglamentan el impuesto de Patente Municipal, establecen como hecho generador del tributo las diferentes actividades económicas, así: comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, omitiendo a los servicios, esto lleva a confusión y por ende a imprecisión, ya que servicios como el de arriendo, movilización, de lavado de autos o ropa, entrega de correspondencia, servicios de seguridad y guardianía, arrendamiento de equipos, turísticos entre otros, en estricto rigor estarían al margen del impuesto; se presume que si son actividades gravadas, pero con estricta sujeción a los principios de legalidad, generalidad e igualdad y seguridad jurídica, deberían constar expresamente en la Ley y Ordenanzas que reglamentan el impuesto, por otro lado no cabe que las deficiencias y vacíos del COOTAD se subsanen con ordenanzas, ya que a más de causar inseguridad jurídica, se corre el riesgo de contrariar el principio de

reserva de ley, al expedir disposiciones que en la realidad deberían nacer de la ley a través de un acto legislativo como lo dispone la Constitución.

Revisar algunos aspectos normativos del impuesto de patente municipal en procura de ir afinando propuestas que mejoren el desarrollo normativo actual, relacionadas con la capacidad de los municipios y distritos metropolitanos para regular tarifas de este tributo; la consideración de un mínimo exento; la ampliación de casos de exención impositiva; la precisión en la ley sobre la base imponible en personas naturales; la definición de la categoría impositiva que motive ajustes en el marco normativo relacionados con los plazos para su pago, principalmente.

Bibliografía

- Acosta, Alberto. *Breve historia económica del Ecuador*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2001.
- Albi, Fernando. *Derecho Municipal Comparado del Mundo Hispano*. Madrid: Aguilar, 1995.
- Álvarez, Enrique. *Curso de derecho constitucional: El estado constitucional. El sistema de fuentes. Los derechos y libertades*. Madrid: Tecnos, 1999.
- Apolo, Marco Aguirre. *Manual de Derecho Tributario Municipal*. Quito: Trama, 1994.
- Arias, Hugo. *Evolución socio económico del Ecuador: sociedades primitivas y período colonial*. Biblioteca ecuatoriana 24. Guayaquil: Departamento de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Económicas, 1980.
- ASALE, RAE-, y RAE. «Industria | Diccionario de la lengua española». «*Diccionario de la lengua española*» - Edición del Tricentenario. Accedido 7 de mayo de 2020. <https://dle.rae.es/industria>.
- Ayala Mora, Enrique. *Resumen de Historia del Ecuador*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2008.
- Ayala Mora, Enrique, y Luis Mora Ortega, eds. *Política y sociedad: Ecuador 1830-1980*. Libro del Sesquicentenario, Volumen I. Quito, Ecuador: Corporación Editora Nacional, 1980.
- Benalcázar Guerrón, Juan Carlos. «La autonomía financiera municipal en el Ecuador, con especial referencia a los ingresos tributarios y a la potestad tributaria de los municipios». *Revista IUS*, 2013.
- Bidart Campos, Germán. *Teoría General de los Derechos Humanos*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1991.
- Bolivia. *Código Tributario*, 2 de agosto de 2003. Decreto oficial 2492.
- . *Constitución Política del Estado*, 9 de febrero de 2009.
- . *Ley 843 de Reforma Tributaria*, 20 de diciembre de 2004. Decreto Supremo 27947.
- . *Ley Orgánica de Municipalidades*, 9 de enero de 2014. Decreto oficial 482.

- Bravo, Juan de Dios. *Poder Tributario y Autonomía Fiscal de las Entidades Territoriales en Colombia*. Fundamentos de Tributación. Bogotá: Universidad de los Andes, 2008.
- Calderón, Constanza, y Dora Amaya. «Los impuestos en la época de la Independencia, su impacto social, evolución e implicaciones en el sistema tributario actual». *Criterio Libre* 10, n.º 16 (2012): 293-316.
- Calvo, Rafael. *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial Aranzadi S. A, 2006.
- Casanova, Gustavo J. Naveira de. *El Principio de No Confiscatoriedad: Estudio en España y Argentina*. Madrid: McGraw-Hill/Interamericana de España, S.A., 1996.
- Colombia. *Constitución Política de la República de Colombia*, 20 de julio de 1991. Gaceta Constitucional No. 116.
- . *Decreto <Ley> 1333 de 1986*, 14 de mayo de 1986. Diario oficial 37.466.
- . *Ley 14 De 1983*, 6 de julio de 1983. Diario oficial 36.288.
- Correa Paredes, Julio. *La economía de la República 1830-1980*. Colección Cuadernos Ecuatorianos, No. 7. Quito: Ministerio de Relaciones Exteriores, 1982.
- Crespo, Marco A. *Lecciones de hacienda pública municipal*. Caracas: Grupo Eumed, 2010.
- Damarco, Jorge Héctor. «El principio de capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos». Tesis de Maestría, Universidad de Buenos Aires, 2005.
- Distrito Metropolitano del Municipio de Quito. *Ordenanza Metropolitana 308 que integra el Libro 2-A del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, sobre la Licencia Metropolitana Única para el Ejercicio de las Actividades Económicas (LUAE)*, 30 de junio de 2010. Registro Oficial 48.
- . *Ordenanza Metropolitana n° 157*, 22 de septiembre de 2011. Registro oficial 540.
- . *Ordenanza Metropolitana n° 339*, 8 de enero de 2011.
- . *Ordenanza Metropolitana que integra el Libro 3 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito*, 8 de enero de 2011.
- Ecuador. *Código de Comercio*, agosto de 1960. Registro Oficial 1202.
- . *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*, octubre de 2010. Registro Oficial 303.

- . *Código Orgánico Monetario y Financiero*, 12 de septiembre de 2014. Registro Oficial 332.
- . *Código Tributario*, 23 de diciembre de 1975. Registro Oficial 958.
- . *Constitución de la República del Ecuador*, 20 de octubre de 2008. Registro Oficial 449.
- . *Ley de Mercado de Valores*, 29 de diciembre de 2010. Registro Oficial 351.
- . *Ley de Régimen Municipal*, enero de 1966. Registro Oficial 680.
- . *Ley Orgánica de Régimen Municipal*, 15 de octubre de 1971. Registro Oficial 331.
- . *Ordenanza Metropolitana que integra el Libro 3 del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito*, 2011.
- . *Reglamento de Juegos de Azar practicados en salas de juego y casinos*, 16 de septiembre de 2011. Registro Oficial 539.
- . *Reglamento para el Funcionamiento de Compañías que realizan Actividad Inmobiliaria*, 24 de julio de 2014. Registro Oficial 296.
- Ecuador Corte Constitucional. «Sentencia». *Causa No. 1000-12-EP*, 16 de mayo de 2013.
- Erazo, Daniela Estefanía. *Evolución histórica de las principales regulaciones constitucionales y legales del régimen tributario en el Ecuador*. Quito: Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- España. *Ley Reguladora de Haciendas Locales*, s. f.
- Española, Real Academia. *Definición de permanencia. Diccionario de la lengua española*. Vigésimo Tercera Edición., 2014. <http://dle.rae.es/?id=SfMr9H6>.
- García, Oscar. «Derecho tributario municipal boliviano». Ponencia, I Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Sucre, 2008.
- García, Oscar, y Gonzalo Vargas. *Manual Tributario Boliviano*. La Paz: Editorial La Razón, 2008.
- García, Víctor Manuel. *Introducción a las Finanzas*. Grupo Editorial Patria, 2014.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1993.
- Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal Del Cantón Cuenca. *Ordenanza para la determinación, administración, control y recaudación del impuesto de patentes municipales en el Cantón Cuenca*, 23 de diciembre de 2011. Registro Oficial 603.

- INEC Panamá. «Actividades inmobiliarias», 2017.
<https://www.inec.gob.pa/archivos/P4411L.pdf>.
- Iribarra, Eduardo. «La equidad tributaria en el comercio digital según la OCDE, y sus desafíos para la recaudación fiscal». *Revista de Estudios Tributarios*, n.º 14 (2015): ág. 241-270.
- Iturralde Dávalos, Felipe. *Manual de Tributación Municipal*. Quito: Editorial TRAMA, 1998.
- Kester, Roy B. *Contabilidad teoría y práctica*. Vol. 1. 4 Barcelona: Editorial Labor S. A, 1975.
- Lengua, Real Academia Española de la. *Definición de Industria*. *Diccionario de la lengua española*. España. Accedido 28 de septiembre de 2019.
<http://dle.rae.es/?id=LRwJlbQ>.
- Lexico Dictionarie. «Mita | Definición de Mita en Español de Lexico». Mita. *Lexico Dictionaries / Spanish*. Accedido 5 de noviembre de 2019.
<https://www.lexico.com/es/definicion/mita>.
- Los Tributos Territoriales en el Ordenamiento Jurídico Colombiano. Un análisis crítico*. Bogotá: U. Externado de Colombia, 2017.
- Machicao, Jaime. *La patente municipal de actividades económicas*. La Paz: Editora Presencia, 2009.
- . *Memorias IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*. Quito: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2004.
- Mantilla Molina, Roberto. «Acto de Comercio». *Revista de la Facultad de Derecho de México, UNAM* No. 458 (2009). www.revistaorbis.org.ve.
- Martínez Delgado, Patricio. *Diccionario práctico de términos económicos financieros*. Quito: Kora Desing, 2006.
- Mogrovejo, Juan Carlos. *El poder tributario municipal en el Ecuador*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional / Abya-Yala, 2010.
- Montaño Galarza, Cesar, y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo. *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2014.
- Pavon, Manuel. «La definición de actividad económica en la promoción inmobiliaria». *La Empresa Familiar*, 18 de febrero de 2014.
<https://www.laempresafamiliar.com/biblioteca/la-definicion-de-actividad-economica-en-la-promocion-inmobiliaria-2/>.

- Pérez, Antonio Aparicio. «Control de la actividad financiera». *Revista General de Derecho Romano*, No. 17 (2011): 4.
- Pérez, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Pamplona: Parte General, 2008.
- Plazas Vega, Mauricio. *Manual de Derecho Tributario*. México D.F.: Editorial Oxford, 2004.
- Storini, Claudia. «Las garantías constitucionales de los derechos fundamentales en la Constitución ecuatoriana 2008». En *La nueva Constitución del Ecuador: Estado, derechos e instituciones*. Quito: Corporación Editora Nacional y Universidad Andina Simón Bolívar, 2009.
- Tortolero, Belsy, y Freddy Gamarra. «Armonización del impuesto municipal: actividades económicas». *Revista Orbis* 27, (2014). www.revistaorbis.org.ve.
- Tributario, Ecuador Sala Única del Tribunal Distrital Nro 1 de lo Contencioso. *Ponencia a Juicio No. 17502-2007-25025*, 2015.
- UNAM. *Definición de acto de comercio*. Universidad Nacional Autónoma de México, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México. Accedido 1 de diciembre de 2019. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3259/5.pdf>.
- Venezuela. *Código Orgánico Tributario*, 17 de octubre de 2001. Gaceta oficial 37.305.
- . *Ley orgánica del poder público municipal*, 28 de diciembre de 2010. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 6.015.
- Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea, 2002.
- . *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea, 2002.