

RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES EN ECUADOR



WAGNER GUILLERMO SALAZAR SÁNCHEZ

Trabajo realizado en el marco del Curso de Estudios Avanzados sobre los Gobiernos
Locales 2007

Ujm

A mis queridos hijos,
*Daniela Salomé y
Jaime Andrés*

A mi esposa, *María de*

María de

Lourdes

Lourdes

INDICE

| | |
|---|----|
| Introducción | 1 |
| | |
| Capítulo I | |
| <i>Derecho Financiero. Concepto y contenido</i> | 3 |
| Concepto | 3 |
| Contenido | 5 |
| | |
| Capítulo II | |
| <i>Derecho Tributario. Consideraciones generales</i> | 7 |
| Concepto | 7 |
| División del Derecho Tributario | 10 |
| Derecho Tributario Constitucional | 10 |
| Derecho Tributario Interestatal | 11 |
| Derecho Tributario Sustantivo o Material | 11 |
| Derecho Tributario Formal o Administrativo | 11 |
| Derecho Tributario Penal | 11 |
| Derecho Tributario Procesal | 12 |
| Derecho Tributario Procesal Penal | 12 |
| Derecho Tributario Internacional | 12 |
| Fuentes del Derecho Tributario | 12 |
| La Constitución Política de la República | 13 |
| Los Convenios Internacionales | 16 |
| La Ley | 16 |
| Clases | 17 |
| Leyes orgánicas y ordinarias | 17 |
| Código Tributario | 18 |
| Ley Orgánica de Régimen Municipal | 19 |
| Ley de Control Tributario y Financiero. Ley 006 | 20 |
| Reglamentos y Ordenanzas | 20 |
| Reglamento | 20 |
| Ordenanzas Municipales | 21 |
| Costumbre y principios generales del Derecho | 23 |
| La costumbre | 23 |
| Principios generales del Derecho | 23 |
| Principios constitucionales de la tributación | 24 |
| Principio de igualdad | 25 |
| Principio de generalidad | 26 |
| Principio de proporcionalidad | 27 |
| Principio de legalidad | 27 |
| | |
| Otros principios establecidos en la legislación nacional | 31 |

| | |
|--|----|
| Principio de irretroactividad | 31 |
| Principio de no confiscatoriedad | 31 |
| Otros principios | 34 |
| La obligación tributaria | 34 |
| Elementos de la obligación tributaria | 40 |
| Nacimiento | 40 |
| Sujetos o partes | 40 |
| Cuantía | 42 |
| Estructura | 42 |
| Elementos cualitativos | 43 |
| Elementos cuantitativos | 43 |
| El tributo | 44 |
| Los impuestos | 47 |
| Clases | 48 |
| Las tasas | 49 |
| Las contribuciones especiales | 51 |
| Exención tributaria | 52 |
| Extinción de la obligación tributaria | 56 |
| La solución o pago | 57 |
| ¿Por quién debe hacerse el pago?. ¿Por quién puede hacerse el pago?. | 58 |
| ¿A quien debe hacerse el pago? | 58 |
| ¿Cuándo debe hacerse el pago? | 59 |
| ¿Dónde debe hacerse el pago? | 59 |
| ¿Cómo debe hacerse el pago? Medios de pago. | 59 |
| Facilidades para el pago | 60 |
| Plazos para el pago | 61 |
| Imputación del pago | 62 |
| Aceptación parcial de la obligación | 63 |
| Pago por consignación | 63 |
| La compensación | 64 |
| La confusión | 66 |
| La remisión | 66 |
| La prescripción de la acción de cobro | 68 |
| Interrupción de la prescripción | 70 |
| | |
| Capítulo III | |
| La administración tributaria. Facultades | 71 |
| Administración tributaria | 71 |
| Administración tributaria central | 72 |
| Administración tributaria seccional | 73 |
| Administración tributaria de excepción | 74 |

| | |
|---|-----|
| Facultades de la administración tributaria | 75 |
| Facultad reglamentaria | 75 |
| Facultad determinadora | 77 |
| Facultad resolutive | 79 |
| Facultad sancionadora | 79 |
| Facultad recaudadora | 80 |
| | |
| Capítulo IV | |
| Impuestos Municipales | 81 |
| | |
| Impuesto sobre la propiedad urbana | 82 |
| Base legal | 82 |
| Hecho Generador | 82 |
| Sujeto pasivo | 83 |
| Base imponible | 83 |
| Cuantía | 85 |
| Período de pago y fecha de exigibilidad | 85 |
| Exenciones y deducciones | 86 |
| Adicional del Cuerpo de Bomberos | 89 |
| Recargo a los solares no edificados | 89 |
| | |
| Impuesto adicional a solares no edificados y construcciones obsoletas | 90 |
| | |
| Impuesto a los predios rurales | 91 |
| Base legal | 91 |
| Hecho generador | 91 |
| Sujeto pasivo | 92 |
| Base imponible | 92 |
| Cuantía | 93 |
| Período de pago y fecha de exigibilidad | 93 |
| Exenciones | 94 |
| | |
| Impuesto de alcabala | 95 |
| Base legal | 95 |
| Hecho generador | 95 |
| Sujeto pasivo | 96 |
| Base imponible | 97 |
| Cuantía | 98 |
| Periodo de pago y fecha de exigibilidad | 98 |
| Exenciones y deducciones | 100 |
| | |
| Impuesto sobre los vehículos | 102 |
| Base legal | 103 |
| Hecho generador | 103 |
| Sujeto pasivo | 103 |
| Base imponible y cuantía | 103 |
| Período de pago y fecha de exigibilidad | 104 |
| Exenciones | 104 |

| | |
|--|-----|
| Impuesto a los espectáculos públicos | 105 |
| Base legal | 105 |
| Hecho generador | 105 |
| Sujeto pasivo | 105 |
| Base imponible | 106 |
| Cuantía | 106 |
| Período de pago y fecha de exigibilidad | 106 |
| Exenciones y exoneraciones | 106 |
| | |
| Impuesto de patentes municipales | 106 |
| Base legal | 107 |
| Hecho generador | 107 |
| Sujeto pasivo | 107 |
| Base imponible | 108 |
| Cuantía | 108 |
| Período de pago y fecha de exigibilidad | 108 |
| Exenciones y deducciones | 108 |
| | |
| Impuesto a las utilidades en la compraventa de predios urbanos y plusvalía de los mismos | 109 |
| Base legal | 109 |
| Hecho generador | 109 |
| Sujeto pasivo | 110 |
| Base imponible | 110 |
| Cuantía | 111 |
| Período de pago y fecha de exigibilidad | 111 |
| Exenciones y deducciones | 111 |
| | |
| Impuesto al juego | 112 |
| Base legal | 112 |
| Hecho generador | 112 |
| Sujeto pasivo | 112 |
| Exenciones y deducciones | 113 |
| Base imponible | 113 |
| Cuantía | 113 |
| Período de pago y fecha de exigibilidad | 113 |
| | |
| Impuesto del 1.5 por mil a los activos totales | 113 |
| Base legal | 113 |
| Hecho generador | 114 |
| Sujeto pasivo | 114 |
| Base imponible | 114 |
| Cuantía | 114 |
| Período de pago y fecha de exigibilidad | 115 |
| Exenciones | 115 |
| | |
| Conclusiones | 117 |
| | |
| Bibliografía | 119 |

u/m

u/m

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo constituye un requisito necesario de aprobación académica del Curso de Estudios Avanzados sobre Gobiernos Locales organizado por la Escuela Superior de Gobierno Local de la Unión Iberoamericana de Municipalistas, UIM con el aval del Centro Iberoamericano de Gobernabilidad de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo, la Agencia Española de Cooperación Internacional, la Junta de Andalucía y la Secretaría General Iberoamericana, desarrollado en Andalucía (España) del 12 al 30 de marzo del 2007.

“Régimen jurídico de los impuestos municipales en Ecuador” es una breve revisión doctrinaria y legislativa de uno de los tributos que financian las actividades de los gobiernos locales, específicamente de las municipalidades.

En la organización administrativa del Ecuador coexisten varios niveles de gobierno: central, local y circunscripciones territoriales indígenas y afroecuatorianas. Los gobiernos locales, a su vez, se dividen en Consejos Provinciales, Municipalidades y Juntas Parroquiales Rurales, con jurisdicción territorial diferenciada; los primeros, provinciales; las segundas, cantonales; y, las últimas, en las parroquias rurales. El financiamiento de estos gobiernos proviene de distintas fuentes pero principalmente de las transferencias que realiza el Estado central y de los tributos que han sido creados en su beneficio.

Las municipalidades ecuatorianas deben recaudar sus tributos, esto es, impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejora, amparados en principios constitucionales, normas legales nacionales y en la normativa seccional expresada en ordenanzas de aplicación cantonal.

Este trabajo se limita de manera exclusiva a analizar los impuestos municipales pero sin dejar de realizar un estudio previo de lo que es el Derecho Tributario Municipal como antecedente necesario.

Para el estudio de la temática propuesta en los primeros capítulos se ha considerado la doctrina jurídica tributaria, la legislación ecuatoriana vigente

así como algunas referencias legislativas de otros países. De este manejo se han logrado importantes experiencias y conclusiones.

Una cuestión metodológica importante a considerar en este trabajo es la utilización de las referencias bibliográficas. Estas no constan como pie de página en el texto sino más bien se hallan incorporadas en el mismo; de esta forma, la información es más directa y oportuna.

En cuatro capítulos se estructura este estudio y se complementa, en la parte final, con varias conclusiones; adicionalmente, se hace referencia a las fuentes bibliográficas que han sido objeto de consulta por parte del autor.

En el capítulo I “Derecho Financiero y Contenido” se hace una pequeña revisión de algunas definiciones respecto del contenido y alcance del Derecho Financiero como introducción a los temas del Derecho Tributario Municipal.

El capítulo II “Derecho Tributario. Consideraciones Generales” es una sinopsis apretada de los contenidos de esta rama del Derecho. Se analiza y comenta temas importantes como son las fuentes del Derecho Tributario, los principios constitucionales de la tributación, el tributo y sus clases, entre otros temas destacados.

En el capítulo III “La Administración tributaria. Facultades”, se analiza a la administración como ejecutora de la gestión tributaria así como las facultades de las cuales se halla investida.

El capítulo IV “Impuestos Municipales” hace un estudio legislativo de los impuestos de financiación municipal vigentes en Ecuador analizando la estructura de cada uno de ellos y fundamentado básicamente en las disposiciones del Código Tributario, Ley Orgánica de Régimen Municipal, Ley de Control Tributario y Financiero y otras disposiciones legales.

En la parte final, como se dijo, se realizan algunos comentarios que en calidad de conclusiones se incluyen en este estudio. Y, por fin, se acompaña la lista de textos que sirvieron de bibliografía.

Aspiro que este trabajo se convierta en una fuente de consulta y discusión por parte de todos quienes estamos involucrados en el quehacer municipal en Ecuador e Iberoamérica, de manera especial en el ámbito tributario.

Wagner Guillermo Salazar Sánchez

CAPÍTULO I

DERECHO FINANCIERO. CONCEPTO Y CONTENIDO

Concepto.

La satisfacción de las necesidades colectivas es una de las finalidades específicas del Estado moderno. El cumplimiento de esta finalidad requiere una actividad encaminada a la recolección de los recursos económicos suficientes que le permita el establecimiento, mantenimiento y desarrollo de los servicios comunales. Dicha actividad estatal, en un estado de Derecho, se regula por el ordenamiento jurídico, esto es, el conjunto de principios y normas establecidas principalmente en la Constitución y en la ley, por lo que, la gestión estatal de orden financiero se halla regulada por el Derecho y la legislación y no constituye una actividad discrecional. Esta actividad financiera que realiza el Estado está reglada por el Derecho Financiero.

El Derecho Financiero, como se puede apreciar, regula básicamente la actividad financiera que realiza el Estado y el objeto principal de su estudio es el fenómeno financiero ejercido por aquel. En síntesis, la actividad financiera se considera como una actividad jurídica. "... la actividad financiera es una actividad jurídica, es decir, sometida a normas y principios jurídicos, cuyo análisis constituye precisamente el objeto de nuestra disciplina, el Derecho Financiero." (Pérez Royo, Fernando. "Derecho Financiero y Tributario". Parte General. Pág. 26)

En términos generales podemos afirmar que el Derecho Financiero es el "conjunto de principios, instituciones y normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado" (Morales Quiroz, José. "Introducción al Derecho Tributario". Pág. 10)

Analicemos algunos criterios doctrinarios que definen al Derecho Financiero.

*CARLOS MARÍA GIULIANI FONROUGE, SUSANA CAMILA NAVARRINE,
RUBÉN OSCAR ASOREY*

"el derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina"
("Derecho Financiero". Pág. 28)

HÉCTOR B. VILLEGAS.

“El derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado”

(“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Pág. 119)

FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA.

“Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.”

(VILLEGAS B., Héctor. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Pág. 121)

FERNANDO PEREZ ROYO.

“Conjunto de reglas y principios jurídicos que disciplinan la Hacienda pública”
(“Derecho Financiero y Tributario. Parte General”. Pág.26)

WASHINGTON DURANGO.

“El Derecho Financiero es la disciplina científica que estudia el tributo, pero bajo el aspecto económico, relacionado, examinando e investigando las causas y efectos de la tributación y la actividad financiera del Estado. Es el instrumento a través del cual se elaboran sistemas y doctrinas que dan perfeccionamiento a todos los procedimientos financieros con el auxilio imponderable de otras ciencias como las económico-sociales y jurídicas. Su principal objetivo es establecer las condiciones de técnica y conocimiento que permita al legislador la elaboración de leyes tributarias y financieras.”

(“Legislación tributaria ecuatoriana”. Pág. 12)

Los conceptos transcritos tienen, como se puede apreciar, un denominador común: la actividad financiera realizada por el Estado.

Carlos M. Giuliani Fonrouge intenta una conceptualización integral puesto que considera no sólo a la actividad financiera como objeto principal de análisis del Derecho Financiero sino que incluye también a los órganos que la ejercen, a los medios a través de los cuales se presenta y al contenido de las relaciones que origina. Importante aporte del profesor argentino.

José Morales Q. y Héctor B. Villegas circunscriben su concepto a la actividad financiera estatal como objeto del Derecho Financiero. Si bien es cierto, parecería una concepción bastante simple, sin embargo, hay que considerar que el desarrollo conceptual de la misma implica el análisis de una serie de instituciones que integran el Derecho Financiero, como son el presupuesto estatal, los tributos, el crédito público, la regulación monetaria, entre otros.

El profesor Sáinz de Bujanda, aporta con un criterio que es importante: reconoce que el Derecho Financiero tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado requiere para sus fines. Lo novedoso de este aporte está en el hecho de que el autor considera una variable metodológica en su concepto, esto es, el estudio sistemático, con lo que implícitamente reconoce la calidad científica del Derecho Financiero y en general del Derecho. Adicionalmente, incorpora el elemento procedimental o sustantivo de esta rama del Derecho.

De su parte, Fernando Pérez Royo, hace referencia a la Hacienda pública, denominación esta de larga data y que la entiende en dos acepciones: la primera, como el “conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico del Estado”; y, la segunda, “como el sujeto titular de las funciones públicas”. Lo dicho más arriba sobre los conceptos de Morales y Villegas se aplican a Pérez R.

Por fin, considerar al tributo como objeto único de estudio del Derecho Financiero contradice todo lo dicho por la doctrina y el foro de forma unánime. El tributo es una de las instituciones jurídicas que conforman el Derecho Financiero. El criterio del profesor Durango entra en el campo de la discusión.

Contenido.

Algunos indicios podemos encontrar respecto del contenido del Derecho Financiero en los conceptos analizados más arriba. Hemos dicho que la actividad financiera del Estado comporta una serie de tareas, gestiones, operaciones de orden jurídico y que se hallan regulados por el Derecho y encaminadas a la obtención de recursos para satisfacer las necesidades sociales.

Con lo dicho, el Derecho Presupuestario constituye una parte esencial del Derecho Financiero. Se complementa con el régimen jurídico de las inversiones y gastos públicos y su control.

La administración del patrimonio del Estado también forma parte del Derecho Financiero, sin embargo, hay que resaltar el hecho de que dicho patrimonio está concebido de forma particular, no desde el punto de vista civilista, del Derecho Civil sino desde la óptica económica, es decir,

entendido como “riqueza estática en cuyo derredor se desarrolla el flujo de la riqueza en movimiento” (Carlos M. Giuliani Fonrouge. “Derecho Financiero”. Pág. 37). Al amparo de esta concepción, se incluyen en el Derecho Financiero el régimen de los servicios públicos y de las empresas estatales o con participación oficial, aunque estas últimas, a la fecha, hayan perdido espacio ante el auge de los procesos privatizadores y de modernización de los Estados.

La aplicación y recaudación de los tributos constituye una fuente importante de financiamiento de las actividades estatales, por lo que, el Derecho Tributario, como queda dicho, es una parte esencial del Derecho Financiero y su importancia es fundamental en la actividad misma de todos los Estados y en la ciencia del Derecho.

Así mismo, el estudio del crédito público es parte del Derecho Financiero y el Derecho Monetario, considerado, a criterio de Carlos M. Giuliani Fonrouge, como “el conjunto de normas económicas y jurídicas relacionadas con la moneda como instrumento de cambio y como elemento de las obligaciones con ella vinculadas, especialmente en los empréstitos internacionales” también lo conforma. (Carlos M. Giuliani Fonrouge. “Derecho Financiero”. Pág. 39).

En conclusión, el Derecho Financiero se halla constituido por el Derecho Presupuestario, Derecho Patrimonial, Derecho Tributario, Derecho Crediticio y Derecho Monetario. Si bien es cierto, esta posición ha sido aceptada de manera general, es importante destacar que el tema de la autonomía del Derecho Tributario, desde hace algún tiempo atrás, ha sido objeto de importantes discusiones doctrinarias en los más variados foros, por lo que, obviaremos, por lo pronto, su tratamiento.

CAPITULO II

DERECHO TRIBUTARIO. CONSIDERACIONES GENERALES

La denominación de Derecho Tributario no es generalizada. En Brasil, Ecuador, España, Italia, por nombrar algunos países, utilizan esta denominación, Derecho Tributario o *Diritto Tributario*; en Alemania, se lo conoce como Derecho Impositivo (*Steuerrecht*); en Francia y México le denominan Derecho Fiscal y en el derecho anglosajón a esta disciplina se la conoce como *fiscal law*.

Como se puede apreciar la denominación para esta rama del Derecho no es uniforme. Algunos han dicho que el término fisco se refiere a toda la actividad del Estado y no solamente a la de naturaleza tributaria, por lo que, el vocablo "tributario", por su forma genérica, parece el más acertado para denominarlo.

En Ecuador ha sucedido una cosa curiosa respecto de su designación: si bien es cierto se ha aceptado de manera generalizada el término Derecho Tributario, el tribunal jurisdiccional encargado de conocer y resolver los asuntos contencioso-tributarios en primera instancia, se denomina Tribunal Fiscal; la sala especializada de la Corte Suprema de Justicia encargada de conocer los procesos de este tipo, a través del recurso de casación, se llama Sala de lo Fiscal; y, el Código que regula la relación jurídica entre contribuyente y administración se denomina Código Tributario. (Mediante Ley 2005-009, publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 38, de 14 de Junio del 2005, se publicó la última codificación a dicho cuerpo legal).

Sin embargo de lo dicho, para efectos del presente trabajo, ambos términos: fiscal y tributario tienen el mismo sentido y significado como lo veremos más adelante con el criterio de importantes profesores tributaristas.

Concepto.

Analicemos algunos criterios académicos respecto del concepto de Derecho Tributario.

CARLOS M. GIULIANI FONROUGE

“El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos.”
(“Derecho Financiero”. Pág. 40)

De este concepto podemos extraer una serie de criterios importantes; por ejemplo, el considerar sinónimos al Derecho Tributario y al Derecho Fiscal con lo que, deja de lado la discusión respecto de la denominación de esta rama jurídica. Luego, se adhiere de manera expresa al criterio de que el Derecho Tributario es parte del Derecho Financiero, por lo que, al parecer, no reconoce autonomía al primero. También señala como objeto de análisis jurídico a la tributación vista esta como una actividad estatal y como una actividad relacional, es decir, vincula al Estado con los particulares y reconoce la relación entre estos últimos.

DINO JARACH

“Llamamos Derecho Tributario al conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos.”
(“Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. Pág. 363)

Es evidente que para Jarach el Derecho Tributario regula de manera especial a los impuestos sin dejar de mencionar explícitamente que estos forman parte de los tributos. Este concepto es evidentemente restrictivo y limitado.

HÉCTOR B. VILLEGAS

“El derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.”
(“Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. Pág. 133)

Este concepto, a su vez, menciona expresamente que el Derecho Tributario regula la gran categoría de los tributos. De la misma forma a lo dicho anteriormente, es un concepto restrictivo y limitado.

JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA Y EUSEBIO GONZÁLEZ

“...aquella parte del Derecho Financiero que se refiere a la imposición y a la recaudación de los tributos, cuyas normas son, en efecto, susceptibles de coordinarse en un sistema científico, por ser las que regulan de un modo

orgánico una materia bien definida, la relación jurídico-tributaria desde su origen hasta su realización.”
 (“Derecho Tributario”. Pág. 11)

Al igual que Giuliani Fonrouge estos autores españoles se adhieren a la posición doctrinaria que considera que el Derecho Tributario es parte del Derecho Financiero. Incorporan a la relación jurídico-tributaria en el concepto y piensan que esta se halla regulada integralmente y de forma orgánica por esta ciencia.

RAMÓN VALDÉZ COSTA

“Conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago.”
 (“Instituciones de Derecho Tributario”. Pág. 1. “Curso de Derecho Tributario”. Pág. 221)

Este autor uruguayo reconoce implícitamente en su concepto que existe una relación entre el Estado como acreedor de tributos y las personas obligadas por disposición de la ley a pagarlos; menciona también la existencia de derechos y obligaciones de las cuales son titulares los dos actores de dicha relación: Estado y contribuyentes. Importante reflexión y aporte.

WASHINGTON DURANGO

“La rama que se preocupa del examen y estudio particular del tributo, de las leyes que lo crean, de su naturaleza, clasificación, tarifas o coeficientes de imposición, de las obligaciones tributarias, de la percepción o recaudación y más cuestiones relacionadas con estas diferentes actividades, es el Derecho Tributario. Es el estudio de los organismos y procedimientos que genera la actividad del Estado en la aplicación de las normas jurídicas o leyes financieras. Es un Derecho estático, examina la norma y la aplica tal como existe o se halla en vigencia, es el “Ser” frente al “Deber Ser” del Derecho Financiero”.
 (“Legislación Tributaria Ecuatoriana”. Pág. 12)

Esta conceptualización es bastante amplia incluye dentro de sí una serie de elementos propios del Derecho Tributario y hace referencia a la relación que existe con el Derecho Financiero cuando se refiere a las leyes de este tipo.

División del Derecho Tributario.

Respecto de este tema es necesario resaltar el criterio de José Morales quien afirma que:

“La división del Derecho y particularmente del Tributario, en ramas o categorías, tiene un valor relativo y se justifica únicamente por razones académicas o pedagógicas. El Derecho en sí es un todo universal, es una unidad. Por ende, cuando nos referimos a las ramas del Derecho Tributario, lo hacemos en el sentido académico y didáctico, sin entrar al campo discutible de la autonomía o no autonomía de las diferentes especializaciones jurídicas.” (“Introducción al Derecho Tributario”. Pág. 18)

Dino Jarach de su parte sostiene un criterio real e interesante:

“Es tradicional descomponer el Derecho Tributario en diferentes subdivisiones e, igualmente, lo es criticar dichas subdivisiones o sostener su irrelevancia desde el punto de vista científico. Por parte nuestra creemos útil desde el punto de vista del análisis de las instituciones jurídicas, diferentes disciplinas que por su esencia pertenecen a diferentes ramas del Derecho, pero tienen en común el objeto Tributario.” (“Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. Pág. 365)

Este profesor italiano, a quien seguimos en este tema, sostiene que el Derecho Tributario se subdivide en:

Derecho Tributario Constitucional,

Derecho Tributario Interestatal,

Derecho Tributario Sustantivo o Material,

Derecho Tributario Formal o Administrativo,

Derecho Tributario Penal,

Derecho Tributario Procesal

Derecho Tributario Procesal Penal; y,

Derecho Tributario Internacional.

Derecho Tributario Constitucional.

El Derecho Tributario Constitucional comprende las normas constitucionales que se refieren a los tributos y delimita el ejercicio del poder estatal y

distribuye las facultades que de él emanan entre los diferentes niveles y organismos de la estructura estatal. El poder tributario es materia especial de estudio de esta rama del Derecho.

Derecho Tributario Interestatal.

En el ordenamiento jurídico existen normas y convenios provenientes de acuerdos entre los entes que ejercen el Poder Fiscal, destinados a distribuir las facultades impositivas, garantizar su ejercicio y sancionar su incumplimiento. Estas normas constituyen el Derecho Tributario Interestatal. Esta subdivisión del Derecho es aplicable en aquellos Estados de régimen federal ajena a la situación ecuatoriana.

Derecho Tributario Sustantivo o Material.

El Derecho Tributario Sustantivo o Material se halla constituido por las normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias, cuyo objeto es la prestación del tributo y las obligaciones accesorias, como también la relación que surge del pago indebido. El contenido de sus normas está conformado por relaciones jurídicas que poseen la misma estructura de las obligaciones del Derecho Privado. Los sujetos activo y pasivo de esta relación jurídico tributaria se hallan en posición de igualdad, derivando sus pretensiones y obligaciones recíprocas de la ley. Los sujetos de esta relación, nos dice Jarach, no son la administración y los administrados, sino los acreedores y deudores de los tributos y de las obligaciones accesorias, o de los indebidos y sus accesorios.

Derecho Tributario Formal o Administrativo.

El Derecho Tributario Formal o Administrativo es el conjunto de normas y principios que rigen la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos. Las relaciones jurídicas comprendidas en este Derecho no se generan en obligaciones de dar, sino de hacer o no hacer o soportar. Los sujetos de esta relación son la administración y los súbditos, ciudadanos o no. No sólo los contribuyentes tienen obligaciones hacia la administración, sino también otros sujetos que se regulan por este Derecho.

Derecho Tributario Penal.

Las normas que definen conductas consideradas infracciones tributarias, es decir, violaciones a las obligaciones establecidas en el Derecho Tributario Sustantivo y en el Derecho Tributario Administrativo, y su correspondiente sanción, constituyen el Derecho Tributario Penal.

Derecho Tributario Procesal.

El Derecho Tributario Procesal se halla constituido por las normas y principios que regulan los procesos en los que se dirimen las controversias que surgen entre los sujetos de la relación jurídico-tributaria.

Derecho Tributario Procesal Penal.

Un aspecto particular del proceso tributario se refiere a las controversias surgidas del reconocimiento de la existencia de infracciones tributarias y la aplicación de las correspondientes sanciones. Las normas que se refieren a esta materia forman parte del Derecho Tributario Procesal. Sin embargo, en ciertos casos el proceso tributario se divorcia del proceso tributario referente a las infracciones y penas, siendo este último regido por normas y principios especiales en conexión con la naturaleza de la acción penal que en él se ventila. Por ello, puede considerarse como un capítulo aparte el conjunto de dichas normas y principios bajo el título de Derecho Tributario Procesal Penal.

Derecho Tributario Internacional.

Por fin, los tratados y acuerdos internacionales destinados a evitar dobles imposiciones y asegurar la colaboración de los Estados para el combate de la evasión fiscal constituyen un ordenamiento normativo importante en los últimos tiempos. Las normas establecidas en dichos tratados son propiamente derecho internacional, que se refiere a la materia tributaria y puede, por lo tanto, denominarse Derecho Tributario Internacional. (“Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. Págs. 365, 366, 367, 368)

A su vez, los profesores Héctor B. Villegas y José Morales sostienen que el Derecho Tributario se subdivide en Derecho Tributario Material, Derecho Tributario Formal, Derecho Procesal Tributario, Derecho Penal Tributario, Derecho Internacional Tributario y Derecho Constitucional Tributario. Como se puede apreciar estos autores no consideran al Derecho Tributario Interestatal y Tributario Procesal Penal analizados por Jarach.

Fuentes del Derecho Tributario.

El vocablo “fuente” debe entenderse como el “origen, procedencia, o fundamento de un hecho, acto, derecho o de una obligación” y en términos jurídicos al “principio, fundamento u origen que dan lugar a las normas jurídicas”. Adicionalmente, hay que efectuar dos puntualizaciones necesarias que realizan José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González en su libro “Derecho Tributario”:

- a) Los principios fundamentales de la teoría general de las fuentes del Derecho Público son directamente trasladadas al campo del Derecho Tributario; y,
- b) Las peculiaridades que en este terreno presenta el Derecho Tributario, son directa consecuencia de la relevancia especialísima que dentro de su ámbito juega el principio de legalidad tanto en su esfera normativa (principio de reserva de ley) como en la aplicación (principio de legalidad de la administración).

Con estas observaciones analicemos brevemente las fuentes de creación del Derecho Tributario Objetivo, es decir, de las normas jurídico-tributarias escritas siguiendo el orden jerárquico de las mismas. Estas son:

La Constitución Política de la República,

Los convenios internacionales,

La ley,

Los reglamentos y ordenanzas; y,

La costumbre y los principios generales del Derecho.

Fernando Pérez Royo añade a las fuentes mencionadas, el Derecho Comunitario, las órdenes interpretativas y las circulares; y, el Derecho supletorio.

La Constitución Política de la República.

La Constitución Política de la República se constituye en la norma suprema del Estado y el vértice principal de la pirámide kelseniana, producto de la soberanía popular. Esta realidad la recoge la misma Carta Magna al disponer en el primer inciso del artículo 272 :

“Art. 272.- Jerarquía de la Constitución. Conflicto de leyes.- La Constitución prevalece sobre cualquier otra norma legal. Las disposiciones de leyes orgánicas y ordinarias, decretos-leyes, decretos, estatutos, ordenanzas, reglamentos, resoluciones y otros actos de los poderes públicos, deberán mantener conformidad con sus disposiciones y no tendrán valor si, de algún modo, estuvieren en contradicción con ella o alteraren sus prescripciones. “

La Constitución Política vigente en Ecuador (2007) tiene un capítulo especial referente al Régimen Tributario en el que se proclaman sus principios básicos:

“Art. 256.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.”

Adicionalmente, la Constitución Política también regula el Régimen Seccional y de manera específica a los Gobiernos Seccionales Autónomos. Al respecto dispone en el artículo 228:

“Los gobiernos seccionales autónomos serán ejercidos por los consejos provinciales, los concejos municipales, las juntas parroquiales y los organismos que determine la ley para la administración de las circunscripciones territoriales indígenas y afroecuatorianas.

Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.”

También la estructura y atribuciones de los concejos municipales y consejos provinciales son objeto de regulación constitucional. El artículo 230 establece:

“Art. 230.- Estructura y atribuciones de los concejos municipales y consejos provinciales.- Sin perjuicio de lo prescrito en esta Constitución, la ley determinará la estructura, integración, deberes y atribuciones de los consejos provinciales y concejos municipales, y cuidará la aplicación eficaz de los principios de autonomía, descentralización administrativa y participación ciudadana.”

Los recursos económicos de los gobiernos locales se hallan previstos en las disposiciones de los artículos 231 y 232, que dicen:

“Art. 231.- Recursos económicos.- Los gobiernos seccionales autónomos generarán sus propios recursos financieros y participarán de las rentas del Estado, de conformidad con los principios de solidaridad y equidad.

Los recursos que correspondan al régimen seccional autónomo dentro del Presupuesto General del Estado, se asignarán y distribuirán de conformidad con la ley. La asignación y distribución se regirán por los siguientes criterios: número de habitantes, necesidades básicas insatisfechas, capacidad contributiva, logros en el mejoramiento de los niveles de vida y eficiencia administrativa.

La entrega de recursos a los organismos del régimen seccional autónomo deberá ser predecible, directa, oportuna y automática. Estará bajo la responsabilidad del ministro del ramo, y se hará efectiva mediante la transferencia de las cuentas de las entidades correspondientes.

La pro forma anual del presupuesto general del Estado determinará obligatoriamente el incremento de las rentas de estos organismos, en la misma proporción que su incremento global.”

“Art. 232.- Conformación de los recursos económicos.- Los recursos para el funcionamiento de los organismos del gobierno seccional estarán conformados por:

- 1.- Las rentas generadas por ordenanzas propias;
- 2.- Las transferencias y participaciones que les corresponden. Estas asignaciones a los organismos del régimen seccional autónomo no podrán ser inferiores al quince por ciento de los ingresos corrientes totales del presupuesto del gobierno central;
- 3.- Los recursos que perciben y los que le asigne la ley;
- 4.- Los recursos que reciban en virtud de la transferencia de competencias; y,
- 5.- Se prohíbe toda asignación discrecional, salvo casos de catástrofe.”

La conformación y estructura de los gobiernos seccionales autónomos se prevé en la norma del artículo 234:

“Art. 234.- Municipios y concejos municipales.- Cada cantón constituirá un municipio. Su gobierno estará a cargo del concejo municipal, cuyos miembros serán elegidos pro votación popular. Los deberes y atribuciones del concejo municipal y el número de sus integrantes estarán determinados en la ley.

El Alcalde será el máximo personero del concejo municipal, que lo presidirá con voto dirimente. Será elegido por votación popular y desempeñará sus funciones durante cuatro años. Sus atribuciones y deberes constarán en la ley.

El concejo municipal, además de las competencias que le asigne la ley, podrá planificar, organizar y regular el tránsito y transporte terrestre, en forma directa, por concesión, autorización u otras formas de contratación administrativas, de acuerdo con las necesidades de la comunidad.”

Así mismo, la Carta Constitucional establece la figura del control social y rendición cuentas para la gestión municipal y de los otros gobiernos seccionales. El artículo 237 dispone:

“Art. 237.- Control social y rendición de cuentas.- La ley establecerá las formas de control social y de rendición de cuentas de las entidades del régimen seccional autónomo.”

Los convenios internacionales.

Los convenios suscritos entre Estados que hayan pasado por un proceso constitucional de ratificación a través de la Función Legislativa y que hayan sido debidamente publicitados, en el caso de Ecuador, en el periódico oficial, cuando sea del caso, se integran jurídicamente al derecho interno y prevalecen, inclusive, sobre las normas nacionales. La ratificación del Convenio es el procedimiento que le otorga tan alta jerarquía normativa. Estos convenios se constituyen en importante fuente del Derecho Tributario.

La Constitución Política de la República respecto de este tema señala:

“Art. 163.- Jerarquía jurídica.- Las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía.”

La Ley.

Dentro del ordenamiento jurídico interno de rango ordinario la primera de las fuentes es la ley, la cual tiene un papel central en el Derecho Tributario por imperativo del principio de legalidad, el mismo que lo analizaremos más adelante.

El profesor mexicano Raúl Rodríguez Lobato considera que “La ley es una regla de Derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que sólo puede ser modificada o suprimida por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley.” (“Derecho Fiscal”. Pág. 25)

“Valdez Costa sostiene que se trata de un mandamiento de carácter general abstracto y coercible, dictado unilateralmente por el Estado y provisto de sanciones para el caso de incumplimiento. La ley es un único instrumento apto para la creación, modificación y extinción de tributos, en base a la competencia otorgada por la Constitución.”

(Felipe Iturralde D. “Manual de Tributación Municipal”. Pág. 25)

El Código Civil ecuatoriano, de su parte, define la ley como aquella norma que manda, prohíbe o permite.

Clases.

Leyes orgánicas y ordinarias.

La Constitución ecuatoriana en la disposición del artículo 142 señala las clases de leyes:

“Art. 142.- Clases de leyes.- Las leyes serán orgánicas y ordinarias.

Serán leyes orgánicas:

1. Las que regulen la organización y actividades de las funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial; las del régimen seccional autónomo y las de los organismos del Estado, establecidos en la Constitución;
2. Las relativas al régimen de partidos, al ejercicio de los derechos políticos y al sistema electoral;
3. Las que regulen las garantías de los derechos fundamentales y los procedimientos para su protección; y,
4. Las que la Constitución determine que se expidan con este carácter.

Las demás serán leyes ordinarias.

Es importante destacar de esta disposición constitucional que el régimen seccional autónomo, constituido básicamente por los Concejos Municipales, Consejos Provinciales y Juntas Parroquiales Rurales se hallan reguladas por normas orgánicas; esta situación les pone en una posición de prevalencia ante eventuales conflictos de leyes que pudieran surgir.

Sin embargo de lo dicho, es importante tomar en cuenta el criterio de Fernando Pérez Royo que sobre este aspecto manifiesta lo siguiente:

“Dentro de la ley podemos distinguir, en primer lugar, entre las leyes orgánicas y las ordinarias. Como es sabido, la doctrina mayoritaria considera que la diferencia entre unas y otras no es de rango sino de ámbito de regulación, de acuerdo con el principio de reserva de ley orgánica previstos en el artículo 81.1 de la Constitución Española”. (“Derecho Financiero y Tributario. Parte General”. Pág. 59).

De la cita se concluye que una parte importante de la doctrina española considera que la diferencia entre normas orgánicas y ordinarias no va por el tema de la jerarquía de unas sobre otras sino por la materia de regulación, materias estas que se hallan expresamente señaladas en el Constitución

Española como son los derechos fundamentales, las libertades públicas, los estatutos de autonomía y el régimen electoral general.

La legislación en Ecuador no recoge esta posición y más bien se va por la prevalencia de las normas conforme lo determina el artículo 143 de la Constitución que dice:

“Art. 143.- Leyes orgánicas.- Las leyes orgánicas serán aprobadas, reformadas, derogadas o interpretadas por mayoría absoluta de los integrantes del Congreso Nacional.

Una ley ordinaria no podrá modificar una ley orgánica ni prevalecer sobre ella, ni siquiera a título de ley especial.”

Así mismo, la doctrina española distingue entre leyes estatales y autonómicas, pero esta diferenciación no es aplicable al régimen jurídico ecuatoriano por la diversa estructura estatal de los dos países y por lo señalado en la norma del artículo 142 de la Constitución Política; sin embargo, no podemos descartar la posibilidad de que a futuro, en Ecuador, se considere un régimen de autonomías y por tanto la posibilidad de incorporar normas autonómicas en la estructura jurídica del país.

Código Tributario.

El Código Tributario ecuatoriano en la disposición del artículo 4 señala expresamente el contenido de las leyes tributarias:

“Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones o deducciones, los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”

Es evidente que el legislador ecuatoriano incluyó en esta norma todos los elementos constitutivos de la relación jurídico-tributaria.

El Código Tributario en Ecuador es el principal cuerpo normativo que regula de manera general las relaciones jurídicas del ámbito tributario; su vigencia data del 23 de diciembre de 1975 y últimamente codificado el 14 de junio del 2005 (Suplemento al Registro Oficial No. 38). Este Código tiene una jerarquía inferior a la Constitución Política de la República y a los Tratados internacionales pero superior a las demás leyes tributarias. Sus disposiciones prevalecen sobre las de otras leyes. A este respecto, la norma del artículo 2 dispone:

“Art. 2.- Supremacía de las normas tributarias.- Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales.

En consecuencia, no serán aplicables por la administración ni por los órganos jurisdiccionales las leyes y decretos que de cualquier manera contravengan este precepto.”

En concordancia con esta disposición, la norma del artículo 366 señala:

“Art. 366.- Vigencia.- El presente Código comenzó a regir en toda la República desde su publicación en el Suplemento del Registro Oficial No. 958 del 23 de diciembre de 1975, y sus normas prevalecen sobre las que figuren en otros cuerpos legales, sean éstas de carácter general o especial.”

En conclusión, el Código Tributario se constituye en la ley fundamental tributaria.

Ley Orgánica de Régimen Municipal.

En el orden tributario municipal la ley, como no podía ser de otra manera, se constituye en la principal fuente de la obligación tributaria y de manera especial la Ley Orgánica de Régimen Municipal y la Ley de Control Tributario y Financiero denominada también Ley 006.

La Ley Orgánica de Régimen Municipal vigente en Ecuador tiene una larga vida. Recientemente fue objeto de una importante reforma que incluyó cambios sustanciales a la parte tributaria (Ley Orgánica Reformatoria a la Ley de Régimen Municipal. Ley 2004-44 publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 429 de 27 de septiembre del 2002). Posteriormente, fue codificada mediante resolución de la Comisión de Legislación y Codificación del H. Congreso Nacional la misma que fue publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 159 de 5 de diciembre del 2005. Esta última se halla en plena vigencia en nuestro país.

La parte tributaria de esta Ley ocupa los títulos VI, VII y VIII así como una sección del título IX y regula básicamente los tributos municipales, esto es, los impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejoras.

En su aplicación la Ley Orgánica de Régimen Municipal tiene que ajustarse y someterse a las disposiciones constitucionales, de los tratados internacionales y a las normas de la ley fundamental tributaria o Código Tributario.

El art. 301 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, refiriéndose a la fuentes de obligación tributaria, establece:

“Art. 301.- Fuentes de obligación tributaria municipal.- Son fuentes de la obligación tributaria municipal:

- a) Las leyes que han creado o crearen tributos para la financiación de los servicios municipales, asignándoles su producto, total o parcialmente;
- b) Las leyes que facultan a las municipalidades para que puedan aplicar tributos de acuerdo con los niveles y procedimientos que en ellas se establecen; y,
- c) Las ordenanzas que dicten las municipalidades en uso de la facultad conferida por la ley.”

Ley de Control Tributario y Financiero. Ley 006.

La Ley de Control Tributario y Financiero, Ley 006, publicada en el Registro Oficial No. 97 del 29 de diciembre de 1988 crea a favor de las municipalidades el Impuesto a los Activos Totales, impuesto este que no se lo menciona expresamente en la Ley Orgánica de Régimen Municipal pero que sin embargo, de conformidad con lo que dispone el artículo 374 de la misma ley, las municipalidades se hallan facultadas para recaudar los tributos municipales que estuvieren establecidos en leyes especiales.

Reglamentos y Ordenanzas.

Reglamento.

El reglamento se lo puede definir como “la normativa jurídica de carácter general que emana de un acto unilateral de la administración.” (Patricio Secaira D. “Curso de Derecho Administrativo”. Pág. 79)

Es la expresión mayor de la capacidad de colegislación que tiene la Función Ejecutiva pues, de acuerdo con la Constitución Política de la República, le corresponde al Presidente de la República, expedir los reglamentos a las leyes aprobadas por la Función Legislativa.

El reglamento es un mecanismo de aplicación cabal del ordenamiento legal, por ello, sus normas no pueden contrariarlo.

Los elementos de un reglamento son los siguientes:

1. Nace de un órgano de la administración,

2. Es un acto unilateral, ya que depende de la sola voluntad administrativa,
3. Crea normas jurídicas de carácter general; y,
4. No altera el ordenamiento constitucional ni legal.

La potestad reglamentaria es un mecanismo del cual se vale la administración para facilitar el funcionamiento de sus órganos y la aplicación de la ley.

El Código Tributario cuando se refiere a la facultad reglamentaria recoge todo lo dicho anteriormente:

Art. 7.- Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de la administración.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.”

En el ámbito tributario seccional, el artículo 8 del Código Tributario amplía esta facultad a las municipalidades y consejos provinciales cuando la ley así lo reconozca.

Ordenanzas municipales.

Las ordenanzas municipales constituyen una expresión de la potestad reglamentaria de la que se hallan investidos los Concejos Municipales y del ejercicio pleno de la autonomía, es decir, de la capacidad de dictar sus propias normas.

De conformidad con lo que dispone el inciso segundo del artículo 123 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal,

“Los actos decisorios de carácter general, que tengan fuerza obligatoria en todo el municipio, se denominarán ordenanzas, ...”

El proceso de formulación, aprobación y promulgación de las ordenanzas municipales se halla debidamente regulado por la Ley, sin embargo, es importante tomar en cuenta un detalle cuando estas ordenanzas se refieren a cuestiones tributarias: las ordenanzas tributarias requieren de la publicación obligatoria en el periódico oficial del Estado, el Registro Oficial, para su vigencia. El desconocimiento de este procedimiento hace inaplicable la norma de la ordenanza.

Veamos lo que dice dicha disposición:

“Art. 129.- Promulgación.- La promulgación de las ordenanzas y reglamentos municipales consiste en hacer público un acto decisorio del concejo, lo cual puede llevarse a cabo por la imprenta o por cualquier otro medio de difusión, a excepción de las ordenanzas tributarias que para su vigencia serán publicadas, obligatoriamente, en el Registro Oficial.”

Al amparo de lo dicho más arriba, las ordenanzas tributarias municipales se utilizan como una expresión de la potestad reglamentaria y así lo entiende la misma Ley cuando, al señalar los deberes y atribuciones del Concejo Municipal, dispone que

“Art. 63.- Deberes y atribuciones del Concejo.- La acción del Concejo está dirigida al cumplimiento de los fines del municipio, para lo cual tiene los siguientes deberes y atribuciones generales:

...

23.- Aplicar mediante ordenanza, los tributos municipales creados expresamente por la ley.”

Esta norma concuerda con el inciso primero del artículo 304 de la misma Ley que dice:

“Art. 304.- Reglamentación del cobro. Creación de tributos.- Las municipalidades reglamentarán por medio de ordenanzas el cobro de sus tributos.”

El principio de reserva de ley en materia tributaria lleva consigo un límite general a la potestad reglamentaria de la Administración ya que esta no puede ejercerse sin que exista la ley que reconozca los derechos y obligaciones de los sujetos de la relación jurídico-tributaria.

Para el funcionamiento de la administración tributaria, ésta, en muchas de las ocasiones, expide instructivos y circulares que buscan normar ciertas situaciones que no se hallan previstas ni en la ley ni en el reglamento. Estas normas de orden jurídico y jerárquicamente inferiores no pueden, por ningún concepto, alterar el contenido de las normas superiores so pena de su

nulidad. Sin embargo, no se puede dejar de desconocer que estas normas constituyen una expresión de la potestad reglamentaria de la administración.

Costumbre y principios generales del Derecho.

La costumbre.

La costumbre es el uso implantado en una colectividad y considerado por esta como jurídicamente obligatorio. Dos elementos se distinguen en este concepto:

- Uso y práctica constante (objetivo); y,
- El uso y práctica es jurídicamente obligatorio (subjetivo).

La costumbre es de tres clases, a saber:

1. Interpretativa. Determina el modo en que una norma debe ser entendida y aplicada;
2. Introdutiva. Es la que establece una norma jurídica nueva para regir una situación no regulada con anterioridad; y,
3. Derogativa. Implica la derogación de una norma jurídica preexistente o la sustitución de ésta por una norma diversa.

De lo expuesto, la costumbre puede ser una fuente formal del Derecho en general, sin embargo, en un régimen jurídico tributario como el de Ecuador, donde prevalece el principio de legalidad, tal vez el único campo propicio para que opere la costumbre es el del procedimiento de los asuntos en sede administrativa.

Salvo el caso anterior, la costumbre sólo podrá tener valor como elemento útil en la interpretación, pero no para crear derecho que supla o contraríe la ley.

(Raúl Rodríguez L. "Derecho Fiscal". Pág. 29)

Para concluir, se puede afirmar sin temor a equivocarnos que el ordenamiento jurídico tributario ecuatoriano no reconoce a la costumbre como una de las fuentes del Derecho ya que es estrictamente normativista y documental.

Principios generales del Derecho.

El profesor Sáinz de Bujanda sobre este tema ha dicho:

“Estos principios son consustanciales con la espiritualidad del hombre; el Derecho no sería nada sin ellos y, consiguientemente, no podemos pensar en la existencia de un verdadero Derecho Tributario que no estuviere inspirado y conformado con los principios generales del Derecho, que en el ámbito fiscal es triple: legitiman las normas escritas, en la medida en que estas se atienen a aquellas; permiten interpretar los textos escritos, en busca de la justicia; finalmente, cumplen una función normativa subsidiaria, en los casos en que los preceptos escritos no sean suficientes.”

(Marco Aguirre A. “Manual de Derecho Tributario Municipal”. Pág. 30)

En el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXV, Página 264, citado por Raúl Rodríguez la Corte Suprema de Justicia de México respecto de este tema ha dicho:

“... los principios generales del Derecho son verdades jurídicas notorias, indubitables, de carácter general, como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho, de tal manera que el Juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente, o habría establecido si hubiera previsto el caso; siendo condición de los aludidos principios que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse.”

Los principios generales del Derecho si bien es cierto no constituyen una fuente directa del Derecho Tributario tienen gran incidencia en su actividad. Administración y contribuyentes acuden con frecuencia a sus contenidos a fin de hacer valer sus pretensiones.

No hay que dejar de destacar que América Latina ha sido un espacio importante de creación doctrinaria de esta materia y que el estudio de esta rama del Derecho ha tenido aquí un campo bastante fértil.

Principios constitucionales de la tributación.

Los principios de la imposición deben considerarse como aquellos postulados de carácter general que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados tributos y su configuración.

Estos principios, en algunas ocasiones, constituyen simples reglas empíricas desarrolladas por la doctrina. Muchas de las veces, estos principios son recogidos por los textos constitucionales y, de esta forma, adquieren un carácter jurídico trascendental.

En esta parte nos referiremos de manera exclusiva a aquellos principios que recoge la Constitución Política de la República, sin dejar de mencionar otros que señala la doctrina.

Como antecedente importante, es necesario señalar que la Constitución Española dentro del capítulo II del título I, relativo a los “Derechos y libertades de los españoles”, señala en el artículo 31 como principios tributarios los siguientes: capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad, no confiscación y legalidad tributaria.

En Ecuador la disposición del primer inciso del artículo 256 de la Carta Política señala los siguientes principios tributarios:

“Art. 256.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.”

Principio de igualdad.

La concepción jurídica igualitaria del hombre tiene antecedentes en la tesis cristiana de la igualdad entre los hombres. La revolución francesa de 1789 la hizo su estandarte y consagró la igualdad de todas las personas ante la ley, sin embargo, Adam Smith en 1767 proclamaba que los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado “en proporción a sus respectivas capacidades”

“Es idea arraigada entre nosotros, que el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas” (Carlos M. Giuliani Fonrouge. “Derecho Financiero”. Pág. 28. citado por Guillermo Salazar en “El Principio de Legalidad Tributaria”. Pág. 19)

Dino Jarach sostiene que el principio de igualdad se identifica con el de la capacidad contributiva, concebida esta como la valoración política de una realidad económica y acompañada por la orientación progresiva de la tributación.

En términos generales el principio de igualdad se refiere a la igualdad de las personas ante la carga tributaria y constituye un principio inseparable de la concepción democrática del Estado. Permite, como queda dicho, asegurar el mismo tratamiento para quienes se encuentran en situaciones análogas.

A este principio en Brasil se lo conoce como Principio de Igualdad o Isonomía.

En la legislación ecuatoriana tiene rango de norma constitucional y se halla previsto en la disposición del artículo 256 de la Carta Política:

“Art. 256.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de la igualdad, proporcionalidad y generalidad.”

El Código Tributario en el artículo 5 dispone:

Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”

El principio de generalidad.

La generalización es una consecuencia del principio de igualdad, principio según el cual la norma jurídica no puede hacer discriminaciones. A criterio de Flores Zavala, citado por Carlos M. Giuliani Fonrouge, “el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto de impuesto.”

La generalidad y la uniformidad de los tributos son condiciones necesarias para que se cumpla la igualdad.

El poder de crear exoneraciones tributarias constituye excepción al principio de generalidad. Estas exenciones se las concede por razones económicas o sociales, así lo prescribe el artículo 31 del Código Tributario cuando dice:

“Art. 31.- Concepto.- Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.”

A su vez, el artículo 32 del mismo Código señala:

“Art. 32.- Previsión en ley.- Sólo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias.”

Como se puede apreciar, esta norma se la puede analizar como una excepción al principio de generalidad y también como una expresión del principio de legalidad.

En lo tributario el peso de los gravámenes deben recaer sobre las personas que se hallen en igualdad de condiciones económicas, situación esta que debe estar prevista en la ley como presupuesto jurídico para el nacimiento de la obligación contributiva.

Principio de proporcionalidad.

Partimos del supuesto de que los ciudadanos deben contribuir a la satisfacción de las necesidades comunes, por lo que, el reparto de la carga tributaria exige la determinación concreta de la cuota que debe satisfacer cada ciudadano. La cuantificación de la obligación tributaria debe guardar proporción con la capacidad contributiva del individuo. A mayor capacidad contributiva, mayor la tarifa del tributo.

Fernando Pérez Royo, refiriéndose al Principio de Capacidad Económica, sostiene que "... siendo el sistema tributario un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos públicos, es lógico, desde el punto de vista de la igualdad, que el metro de este reparto sea la capacidad económica, al mismo estilo que lo es la capacidad física en relación con el deber de defensa de la Patria mediante el servicio militar."

("Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Pág. 35)

A los referidos principios establecidos en la norma constitucional del artículo 256 tenemos que añadir el Principio de Legalidad que se halla regulado también en la Carta Política, como lo señalaremos más adelante.

Principio de Legalidad.

Es quizás el de mayor trascendencia para el Derecho Tributario, se trata de un principio fundamental para el establecimiento de los tributos y constituye uno de los atributos de la soberanía estatal. Se lo reconoce como una garantía de respeto al derecho de los pueblos a la conquista de darse a sí mismos impuestos ante el desorden y abuso de la potestad absoluta en lo tributario que antes reinaba y, también como un punto de orden necesario para el mejor desarrollo de las finanzas públicas y privadas.

Este principio es el que hace la diferencia entre el clásico régimen de Derecho Público con aquel establecido para el Derecho Privado. En el primero, es presupuesto del accionar legítimo de la administración y su límite: sólo puede hacerse lo que la Constitución y la legalidad lo autorizan. En cambio, el derecho de los particulares se edifica en la libertad de actuar con las prohibiciones expresas establecidas en la Constitución y en la ley. En el primero, la vinculación de la Administración con el ordenamiento es positivo, en el segundo, es negativo. Mientras el uno autoriza, el otro prohíbe.

Se expresa dentro del Derecho Tributario de forma similar al que se emplea en el Derecho Penal y se cobija bajo el aforismo "*Nullum tributum sine lege*", esto es, "No hay tributo sin Ley". En la doctrina, al principio de legalidad también se lo conoce como Principio de Reserva de Ley.

“Amorós encuentra una diferencia entre legalidad y reserva de ley. Para él, lo primero significa la sumisión de la actividad administrativa a la ley, mientras que lo segundo impone que la regulación de determinadas materias –en este caso los tributos ha de hacerse necesariamente por ley formal.” (José V. Troya J. “El Derecho Constitucional Tributario”. Apuntes de clase. Citado por el autor en “El Principio de Legalidad Tributaria”).

La ley tiene un ámbito material ilimitado pero la traslación de la soberanía a la Constitución creó un fenómeno distinto: el de reservar sólo a la ley la regulación de determinadas situaciones jurídicas, impidiendo de esta forma que se pueda disponer por medio de otros actos normativos o a través de la discrecionalidad pública. A esto se conoce como reservas de ley.

La existencia de las reservas de ley nacidas de la Carta Magna y del principio “*nulla poena sine lege*” tiene un efecto jurídico fundamental: la imposibilidad constitucional para que el legislador renuncie a su facultad legislativa en lo que constituye la materia reservada. Es decir, que el legislador siempre puede autorizar a la administración la regulación de ciertas áreas pero la Constitución Política prohíbe dicha renuncia cuando el constituyente ha deseado que determinadas materias solo puedan normarse mediante el procedimiento legislativo.

Con lo dicho, lo que le está reservado por la Constitución a la ley no puede ser objeto de regulación por otro acto normativo.

Este principio ha sido recogido en la legislación positiva ecuatoriana:

La Constitución Política de la República dispone lo siguiente:

“Art. 141.- Materias que requieren de Ley.- Se requerirá de la expedición de una ley para las materias siguientes:

...

3. Crear, modificar o suprimir tributos sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los organismos del régimen secciona autónomo.”

“Art. 257.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y las contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana”.

“Art. 130.- El Congreso Nacional tendrá los siguientes deberes y atribuciones:

...

6. Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo”.

Como se puede apreciar de estas disposiciones, el legislador constitucional consideró que es la Función Legislativa el órgano competente para el establecimiento, modificación o extinción de los tributos. El principio de legalidad tiene rango constitucional.

Respecto del régimen seccional la norma del inciso segundo del artículo 228 de la Carta Política dispone:

“Art. 228.- ... Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.”

La referida disposición reconoce que los Concejos Municipales y Consejos Provinciales son titulares de una facultad legislativa y en ejercicio de esta, los gobiernos seccionales se hallan facultados para crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras. Consideramos que la expresión “facultad legislativa” utilizada por el legislador no es la más adecuada. Los Concejos Municipales y Consejos Provinciales en realidad son titulares de una potestad normativa de alcance cantonal y provincial, respectivamente. La “facultad legislativa” a la que se refiere el artículo 228 es propia de la Función Legislativa y específicamente del Congreso Nacional, por lo que, no puede confundirse la una con la otra. La Corte Suprema de Justicia de Ecuador ya se ha pronunciado en este sentido. Adicionalmente, hay que destacar el hecho de que esta norma enlaza la autonomía con la “facultad legislativa” seccional, por lo que se podría pensar que el legislador, el momento de redactarla, tuvo presente el criterio de que la autonomía implica, entre otras cosas, darse sus propias normas y, en este caso, crear, a través de la expedición de ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.

Nótese, sin embargo, que esta norma no habla de impuestos ya que estos constituyen materia de las denominadas reservas de ley establecidas en la Constitución Política a la que nos referimos más arriba.

El Código Tributario en el artículo 3 ratifica este principio:

“Art. 3.- Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. ...

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.”

En concordancia con lo dispuesto en esta norma, el inciso segundo del artículo 14 señala:

“Art. 14.- Normas supletorias.- ...

La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley.”

La Ley Orgánica de Régimen Municipal también se refiere en algunas disposiciones a este principio cuando regula los deberes y atribuciones del Concejo Municipal, la constitución de empresas municipales, las fuentes de la obligación tributaria municipal y la reglamentación del cobro y creación de tributos:

“Art. 63.- Deberes y atribuciones del Concejo.- La acción del concejo está dirigida al cumplimiento de los fines del municipio, para lo cual tiene los siguientes deberes y atribuciones generales: ...

23.- Aplicar, mediante ordenanza, los tributos municipales creados expresamente por la ley;

24.- Crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras que los propietarios están obligados a pagar para costear las obras públicas, de acuerdo con la ley.”

Art. 178.- Conformación, organización y funcionamiento.- ...

Las tasas por los servicios se crearán y regularán de conformidad con la ley.”

Art. 301.- Fuentes de obligación tributaria municipal.- Son fuentes de la obligación tributaria municipal: ...

- c) Las ordenanzas que dicten las municipalidades en uso de la facultad conferida por la ley.”

Art. 304.- Reglamentación del cobro. Creación de tributos.- Las municipalidades reglamentarán por medio de ordenanzas el cobro de sus tributos.

La creación de tributos así como su aplicación se sujetará a las normas que se establecen en los siguientes capítulos y en las leyes que crean o facultan crearlos.”

Como se puede apreciar el principio de legalidad en Ecuador tiene un fuerte sustento jurídico normativo.

Otros principios establecidos en la legislación nacional.

A más de los principios constitucionales señalados, la legislación ecuatoriana se refiere al Principio de Irretroactividad que orienta también el régimen tributario general. El Código Tributario en la disposición del artículo 5 señala:

“Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”

Principio de irretroactividad.

La irretroactividad es el principio que establece que las leyes solamente rigen para lo futuro y no son aplicables a los hechos anteriores a su vigencia.

Las leyes, en principio, disponen para el porvenir, para las situaciones posteriores a su entrada en vigor. Así lo exige la seguridad jurídica, que reclama que los ciudadanos destinatarios de las normas puedan conocer su contenido para adecuar al mismo su conducta. Sin embargo en Ecuador, la no retroactividad no es un principio absoluto en materia tributaria, puesto que, el Código de la materia en la disposición del artículo 311 establece la retroactividad de la ley cuando estas establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.

“Art. 311.- Irretroactividad de la ley.- Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aún cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común.

Principio de no confiscatoriedad.

El derecho de dominio constituye una de las piedras angulares del Derecho y de las democracias modernas. A través de los tiempos, la propiedad se ha constituido en un derecho de especial protección y regulación por parte del Estado. Si bien es cierto, esta constituye objeto de estudio y reflexión por parte del Derecho Privado y específicamente del Derecho Civil, tiene fundamental trascendencia en el ámbito político, jurídico y económico.

La Constitución Política de Ecuador regula de forma expresa la propiedad en algunas de sus disposiciones. La norma del artículo 23 numeral 23 proclama:

“Art. 23.- Derechos civiles.- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes:

...

23.- el derecho a la propiedad, en los términos que señala la ley.”

Más específicamente, la Carta Política ecuatoriana al regular los derechos económicos, sociales y culturales señala lo siguiente:

“Art. 30.- Derecho de propiedad.- La propiedad, en cualquiera de sus formas y mientras cumpla su función social, constituye un derecho que el Estado reconocerá y garantizará para la organización de la economía.

Deberá procurar el incremento y la redistribución del ingreso, y permitir el acceso de la población a los beneficios de la riqueza y el desarrollo.

Se reconocerá y garantizará la propiedad intelectual, en los términos previstos en la ley y de conformidad con los convenios y tratados vigentes.”

De igual forma, la confiscación se halla prohibida constitucionalmente. Esta situación se halla prevista en la norma del artículo 33 cuando se regula la expropiación:

“Art. 33.- Expropiación.- Para fines de orden social determinados en la ley, las instituciones del Estado, mediante el procedimiento y en los plazos que señalen las normas procesales, podrán expropiar, previa justa valoración, pago e indemnización, los bienes que pertenezcan al sector privado. Se prohíbe toda confiscación.”

Si bien es cierto, las referidas disposiciones constitucionales no se refieren al ámbito tributario pero se puede reconocer cierta conexión con la capacidad contributiva del ciudadano.

La doctrina coincide de manera unánime que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias. En la Argentina, la Corte Suprema de Justicia ha sentado el principio de que los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad o de la renta.

Este principio nos plantea una interesante interrogante: ¿Qué debemos entender por “confiscatorio”? La respuesta no es fácil puesto que dependerá de muchas circunstancias e inclusive de exigencias de tiempo y

de lugar. Generalmente, en aquellas sociedades carentes de una arraigada cultura tributaria, los contribuyentes son reacios a cumplir con sus obligaciones impositivas y con mucha frecuencia consideran a estas como exorbitantes, por lo que, su recaudación se hace muy difícil. De igual forma, establecer una apreciación numérica es bastante difícil y discutible, sin embargo, en la Argentina “la Corte Suprema, hasta este momento, mantiene el tope del 33% como límite de validez constitucional de los tributos” (Giuliani Fonrouge, Carlos M. Opus cit. Pág. 342). En México, la Constitución General de la República, de forma general, prohíbe los tributos confiscatorios. Al parecer, la respuesta a la interrogante debe considerar la capacidad económica del contribuyente, es decir, aquella tarifa tributaria que exceda esta capacidad debe ser considerada confiscatoria y por tanto ilegítima e impugnabile judicialmente, de ser el caso.

La tarifa del tributo tiene que ser razonable y adecuarse, como queda dicho, a la realidad económica del contribuyente. Un tributo con una tarifa desproporcionada generalmente es evadido o ignorado y su falta de recaudación perjudica los intereses del Estado.

Sobre este tema el maestro argentino Carlos María Giuliani Fonrouge y los ecuatorianos Guillermo Salazar Sánchez y Marco Aguirre Apolo comparten similares criterios expuestos en los libros que forman parte de la bibliografía de este estudio.

Un comentario aparte merece el brillante criterio del profesor uruguayo Valdés Costa quien mantiene una posición digna de estudio. Este profesor manifiesta lo siguiente:

“En vez de un principio se debe hablar de una *prohibición* dirigida al legislador fundamentada en la protección de *principios* reconocidos por el ordenamiento jurídico, por ejemplo el de la justa distribución de las cargas públicas relacionado con la preservación del patrimonio e indirectamente con el derecho de la propiedad.

En segundo lugar, no es ajustado a derecho que a una tributación excesiva se la califique como *confiscación*, que significa “*quitar alguna cosa*” sin la debida compensación. El fenómeno es otro: establecer una obligación pecuniaria que no responde a una causa legítima conforme al ordenamiento constitucional.

Por tanto, entiendo que el verdadero problema en cuanto al nivel de la imposición es que ésta se mantenga dentro de límites compatibles con la justa distribución de las cargas fiscales, a cuyo efecto y la doctrina y las constituciones que se ocupan del tema establecen la respectiva prohibición. Esta tiene como fundamento proteger otros derechos y principios establecidos por el ordenamiento jurídico: igualdad, equidad, propiedad, etc. No se trata, pues, de un principio, sino de una prohibición a la cual, a mi

juicio, se le denomina erróneamente como no confiscatoriedad. Es una expresión que sólo se justifica por razones de comodidad de lenguaje, un tanto rutinarias.” (“Instituciones de Derecho Tributario”. Pág. 479)

Otros principios.

La doctrina señala otros principios que, como hemos dicho, algunos de ellos han sido recogidos por las Constituciones de los diversos países.

Dino Jarach señala los siguientes principios:

Legalidad; Igualdad; Economía; Neutralidad; Comodidad en el pago del impuesto; Evitar la aplicación de impuestos sobre actividades que se inician; y, Discriminación entre las rentas ganadas y no ganadas.

Fritz Neumark, citado por Jarach, divide en tres grupos los principios tributarios, a saber:

a) Político-sociales: Generalidad; Igualdad; Capacidad de pago o capacidad contributiva; Redistribución.

b) Político-económicos: Evitar el dirigismo; Minimizar la intervención tributaria en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica; Evitar distorsiones en la competencia y favorecerla; Eficiencia en la provisión de recursos; Capacidad de adaptación o incrementación de los ingresos necesarios; Flexibilidad activa, o sea que posibilite la acción política coyuntural; Flexibilidad pasiva, o sea la conocida también como flexibilidad automática; y, Favorecer al desarrollo.

c) Técnico-Tributarios: Congruencia y sistematización; Transparencia; Factibilidad; Continuidad; y, Comodidad.

Como se puede apreciar, algunos de estos principios escapan a la consideración jurídica y se dirigen a cuestiones netamente técnicas.

La obligación tributaria.

El Estado fundamentado en su potestad de *imperium* se halla en capacidad de exigir a los particulares el pago de sumas de dinero o de especies que servirán para sufragar las necesidades colectivas. El ejercicio de esta potestad genera una relación jurídica entre el contribuyente y el Estado alrededor de la obligación de dar que tiene el primero con el segundo. Esta obligación, regulada por el Derecho, debe ser satisfecha generalmente en dinero o en especies, cuando la ley así lo determine. Este fenómeno jurídico se constituye en el objeto principal de estudio del Derecho Tributario.

El profesor italiano Giannini fue el primero en proponer el concepto de relación jurídico-tributaria. Sostiene que de la relación entre el contribuyente y el Estado surgen derechos y deberes recíprocos lo que hacen de esta una relación compleja. El aspecto esencial es el pago del tributo o deuda tributaria (*debito d'imposta*).

“Una parte de la doctrina considera que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares constituye la obligación tributaria, de contenido único o variado; otro sector, en cambio, estima que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que tanto ellas como las demás exigencias de orden legal, integran un concepto más amplio: la relación jurídico tributaria (*rapporto giuridico d'imposta*), de modo tal que ésta vendría a ser el género y aquella una especie.” (Giuliani Fonrouge, Carlos María. Opus Cit. Pág. 385)

De nuestra parte, entendemos a la obligación tributaria como el deber del contribuyente o responsable de cumplir con una prestación para con el Estado previamente establecida en la ley. Esta prestación es básicamente patrimonial puesto que afecta el patrimonio del deudor; es una obligación personal que debe ser satisfecha por personas físicas o jurídicas con capacidad; es legal, se halla prevista en una disposición de ley; y, es positiva, es decir, es una obligación de dar, ya sea cierta suma de dinero o especies.

Analicemos la legislación ecuatoriana sobre este tema.

El artículo 15 del Código Tributario establece:

“Art. 15.- Concepto.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.”

El concepto que trae el Código es completo.

En primer lugar, la disposición se adhiere al criterio de parte de la doctrina de que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los contribuyentes constituye la obligación tributaria. En segundo lugar, la disposición reconoce que el ente acreedor del tributo no sólo es el Estado sino también otras entidades; y, los deudores de la obligación son los contribuyentes o sus responsables; y, en tercer lugar, nace al verificarse un hecho establecido en la ley.

Analicemos estos aspectos desde la legislación ecuatoriana.

El artículo 23 del Código Tributario establece lo siguiente:

“Art. 23.- Sujeto activo.- Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.”

Esta disposición deja claramente establecido que el acreedor de la deuda tributaria siempre será un ente público, es decir, el Estado.

De su parte, el artículo 24 del mismo Código señala:

Art. 24.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se consideran también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptibles de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.”

En concordancia con lo dicho, el primer inciso del artículo 68, al referirse a los alcances de la facultad determinadora dispone:

“Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.”

Como se puede apreciar, el deudor tributario no solamente es el contribuyente sino también el responsable.

El Código define estas dos figuras de la siguiente forma:

“Art. 25.- Contribuyente.- Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente, quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.”

Art. 26.- Responsable.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.”

Los responsables, a su vez, pueden serlo por representación o como adquirentes o sucesores. Estas dos situaciones se hallan debidamente reguladas por el Código en las normas de los artículos 27 y 28. Adicionalmente, los agentes de retención y los agentes de percepción también tienen la calidad de responsables.

Agentes de retención son las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, están en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria, están obligados a ello. De su parte, los agentes de percepción son aquellos que se hallan obligados, en los mismos términos que los anteriores, a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo.

Adicionalmente, la disposición del referido artículo 15, determina que la obligación es dineraria, es decir, de aquellas que deben ser satisfechas en moneda de circulación legal y en especies o servicios pero apreciables en dinero; y, por último, la obligación tributaria se genera el momento en que se verifica el hecho generador establecido en la ley, con lo que, se reconoce explícitamente la vigencia y aplicación del principio de legalidad tributaria.

Sobre lo dicho, el Código Tributario establece:

“Art. 43.- Cómo debe hacerse el pago.- Salvo lo dispuesto en leyes orgánicas y especiales, el pago de las obligaciones tributarias se hará en efectivo, en moneda de curso legal; mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley o por la administración para el efecto. Cuando el pago se efectúe mediante cheque no certificado, la obligación tributaria se extinguirá únicamente al hacerse efectivo.

Las notas de crédito emitidas por el sujeto activo, servirán también para cancelar cualquier clase de tributos que administre el mismo sujeto.

Asimismo, la obligación tributaria podrá ser extinguida total o parcialmente, mediante la dación en pago de bonos, certificado de abono tributario u otros similares, emitidos por el respectivo sujeto activo, o en especies o servicios cuando las leyes tributarias lo permitan.”

En síntesis, los medios de pago de la obligación tributaria son variados; el Código Tributario permite pagar a través, básicamente de dinero en efectivo, puesto que se trata de una obligación dineraria, como queda dicho pero también la administración podrá recibir cheques, débitos bancarios, libranzas o giros bancarios, notas de crédito, bonos, certificados de abono tributario y otros similares. También el pago de la obligación tributaria con especies o servicios es permitido siempre y cuando esta posibilidad se halle establecida en la ley tributaria.

El hecho generador es definido de la siguiente forma por parte del Código Tributario:

."Art. 16.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo"

La norma señala de forma expresa la necesidad del cumplimiento o existencia de un hecho descrito en una ley para dar lugar a una obligación de naturaleza tributaria. Como se puede apreciar, existe una analogía con el Derecho Penal puesto que, en esta materia, las conductas para ser consideradas delictivas o delictuosas deben estar previstas o tipificadas previamente en una ley. La disposición del artículo 16 no es sino una expresión del principio de legalidad tributaria.

La obligación tributaria se constituye, básicamente, en una relación de orden *jurídico* entre el Estado y el contribuyente o responsable, propia del Derecho Público y que se genera primariamente del ejercicio de la potestad de *imperium* de la que se halla investido el Estado.

La figura jurídica de la obligación "es un vínculo de derecho, es decir, está sancionado por la ley. Esta sanción de la ley diferencia radicalmente las obligaciones de los simples deberes morales." (Ramón Meza Barros. "Manual de Derecho Civil. De las obligaciones". Pág. 15)

Existe el criterio, en parte de la doctrina y sobre todo de algunos autores italianos, que sostiene que la figura jurídica de la obligación es propia del Derecho Privado y de esta realidad no escapa la obligación tributaria. Otra parte de la doctrina, en especial la alemana, sostiene que "el presupuesto legal reemplaza a la voluntad individual y da nacimiento a la obligación tributaria, por lo cual, son inaplicables a su respecto las normas del derecho privado". Sin duda, interesante la discusión sobre este aspecto. Nosotros nos apegamos al criterio de que la obligación tributaria es propia del Derecho Público puesto que su génesis es producto del ejercicio de una potestad estatal vinculada al interés social y a la satisfacción de necesidades colectivas.

De otra parte, la obligación tributaria es materia del Derecho y no de otras ciencias. Su naturaleza es pública y se regula por la ciencia jurídica, de ahí que, los varios intentos de otras ciencias, en especial de la Economía, por desconocer su naturaleza no tiene sustento científico alguno.

De igual forma, la obligación tributaria es una de aquellas conocidas en el Derecho como *obligaciones personales*, es decir, existe una relación jurídica entre determinadas personas en donde se destacan un sujeto activo, un objeto debido y un sujeto pasivo de la obligación por cuyo intermedio el primero obtiene la satisfacción de la prestación que persigue. El sujeto pasivo debe ejecutar en provecho del sujeto activo una prestación de dar.

En el Derecho Civil, como se sabe, cinco son las fuentes de las obligaciones, a saber: el contrato, el cuasicontrato, el delito, el cuasidelito y la ley. En materia tributaria la única fuente de la obligación es la *ley*. Es de aquellas conocidas en el Derecho como obligaciones *ex lege*. En el ámbito tributario municipal ecuatoriano hay que tomar en cuenta la disposición del segundo inciso del artículo 228 de la Constitución Política de la República que al tenor sostiene:

“Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.”

En virtud de esta disposición constitucional, las municipalidades se hallan facultadas para crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras a través de la expedición de actos normativos seccionales, con lo cual, las ordenanzas expedidas por este nivel de gobierno, son otra de las fuentes de este tipo de tributos. Sin embargo, esta situación no sería posible sin las previsiones constitucional y legal del Código Tributario que dispone:

“Art. 3.- Poder Tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.”

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.”

Consecuente con estos criterios, reiteramos que la obligación tributaria se *genera* al producirse un presupuesto de hecho establecido en la ley; su nacimiento está supeditado al cumplimiento del referido presupuesto legal. Recordemos siempre que el principio de legalidad tributaria es una de las columnas fundamentales de esta institución que es el tributo. Sobre este asunto, los artículos 16 y 18 del Código de la materia dicen:

“Art. 16.- Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.”

“Art. 18.- Nacimiento.- La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo.”

Por último, es importante mencionar que la obligación tributaria es una figura con características propias y exclusivas que la diferencian de otras y se constituye en uno de los fenómenos más importantes de estudio por parte del Derecho Financiero y en especial del Derecho Tributario.

En síntesis, la obligación tributaria es un vínculo jurídico, personal de fuente única que es la ley, que se genera por el cumplimiento de un presupuesto establecido en una norma legal y de características propias y exclusivas que la configuran como una de las principales instituciones del Derecho.

Elementos de la obligación tributaria.

En el tratamiento de los temas anteriores hemos adelantado el conocimiento de algunos de los elementos de la obligación tributaria, sin embargo, de forma breve repasemos este tema.

Felipe Iturralde en su libro “Manual de Tributación Municipal” señala como elementos constitutivos de la obligación tributaria, sin definirlos, los siguientes:

- a. Nacimiento
- b. Sujetos o partes
- c. Cuantía
- d. Estructura
- e. Extinción

Consideramos que la enumeración no es la más adecuada y que el último de los elementos señalados no forma parte sustancial de la obligación tributaria, más bien, debe considerarse como un tema a parte. Sin embargo de lo dicho, revisemos estos elementos.

Nacimiento.-

El nacimiento de la obligación tributaria se halla definido en el artículo 18 del Código Tributario y complementado con la disposición de la norma del artículo 16 del mismo Código que define con extrema destreza al hecho generador, por lo que, no se requiere de comentario adicional.

Sujetos o partes.-

Hemos dicho que las partes de la obligación tributaria son el sujeto activo y el sujeto pasivo. Ramón Meza B. al analizar las obligaciones en general dice:

“La obligación, pues, es un vínculo de derecho que supone dos sujetos: un sujeto activo investido de la facultad de exigir una prestación, un sujeto pasivo puesto en la necesidad de ejecutarla y un objeto debido.” (“Manual de Derecho Civil. Pág. 14).

En Derecho Tributario el sujeto activo siempre será el Estado puesto que la obligación tributaria es una consecuencia del ejercicio de la potestad de *imperium*. Al Estado debemos considerarlo dentro de sus varias manifestaciones: Nacional o Central, Consejos Provinciales, Municipalidades y otras entidades públicas acreedoras de tributos. El Código Tributario establece:

“Art. 23.- Sujeto activo.- Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.”

Fíjense como la disposición se refiere al “ente público”. El acreedor tributario siempre será el Estado.

“El sujeto pasivo es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.”, a criterio de Carlos M. Giuliani Fonrouge.

El Código ecuatoriano lo define en el artículo 24 y reconoce que sujetos pasivos también pueden ser las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva; es decir, difiere en parte de la posición del profesor argentino puesto que la legislación ecuatoriana considera no sólo a las personas como sujetos pasivos sino también a otras situaciones jurídicas carentes de personalidad jurídica como deudores tributarios.

El sujeto pasivo puede tener la calidad de contribuyente o responsable y este a su vez, lo puede ser por representación o como adquirente o sucesor, todas estas figuras definidas por el Código Tributario en las normas de los artículos 24, sujeto pasivo; 25, contribuyente; 26, responsable; 27, responsable por representación; 28, responsable como adquirente o sucesor; y, 29, otros responsables: agentes de retención y agentes de percepción.

En la doctrina no existe uniformidad sobre este tema y las legislaciones nacionales latinoamericanas tienen distintas posiciones. En la legislación tributaria argentina sólo existen dos categorías de sujetos pasivos: contribuyentes y responsables. En el Modelo de Código Tributario para América Latina los sujetos pasivos se dividen en contribuyentes y responsables siendo estos “las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”, y los segundos como “las

personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a estos”.

Sin embargo de lo dicho, para parte de la doctrina, los dos únicos elementos que configuran la obligación tributaria son: los sujetos (activo y pasivo); y, el objeto.

Para el caso del Derecho Tributario Municipal, el sujeto activo siempre será la Municipalidad.

Cuantía.-

La cuantía o tarifa “es aquella magnitud susceptible de expresión cuantitativa definida por la Ley, que mide alguna dimensión económica de hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos de la liquidación del impuesto o gravamen. (José Morales Quiroz. “Introducción al Derecho Tributario”. Pág. 96).

La cuantía es uno de los elementos señalados por el Código Tributario como constitutivos de las leyes tributarias.

“Art. 4.- Reserva de ley.- 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, los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”

Esta disposición establece dos posibilidades respecto de la cuantía del tributo: la primera, señalar la cuantía de forma expresa; y, la segunda, establecer el mecanismo para su determinación.

Estructura.-

Como se ha dicho más arriba, Iturralde no define los elementos constitutivos de la obligación tributaria tan sólo los enumera, de ahí que, intentaremos en esta parte definir este elemento considerando que la estructura de la obligación tributaria supone algunos de los elementos ya señalados.

En términos generales, la obligación tributaria se constituye de dos elementos fundamentales, a saber:

1. Elementos cualitativos:
 - 1.1. Elemento objetivo, materia imponible, objeto imponible o hecho imponible;
 - 1.2. Elemento subjetivo, sujeto activo y sujeto pasivo; y,
2. Elementos cuantitativos:
 - 2.1. Base imponible, monto imponible
 - 2.2. Tarifa

Elementos cualitativos.

A criterio de Morales Q., a quien seguimos en este tema, “el elemento objetivo es el hecho tipificado por la ley tributaria como indicio de capacidad contributiva, cuya realización dará nacimiento a la obligación tributaria, la capacidad contributiva alude a una aptitud económica, que se transforma en capacidad jurídica tributaria al integrarse a la hipótesis legal impositiva.” (“Introducción al Derecho Tributario”. Pág. 89)

El elemento subjetivo se halla conformado por los sujetos de la relación jurídico-tributaria, activos y pasivos, a quienes ya hemos analizado en párrafos anteriores. Reiteramos que para el caso del Derecho Tributario Municipal, el sujeto activo siempre será la Municipalidad.

Elementos cuantitativos.

Los elementos cuantitativos se refieren al “*quantum*”, es decir, a los valores de imposición que se aplican dentro de la relación jurídico-tributaria. Estos elementos tienen que ver con la base imponible, el monto imponible y la tarifa. Nos referiremos a las dos primeras pues la última se halla comentada en párrafos anteriores.

Base imponible se denomina a la cifra neta sobre la cual se aplican los valores de cálculo del gravamen. A su vez, el monto imponible es aquel valor al que no se deben realizar ningún tipo de liquidaciones para efectos de la determinación tributaria.

La estructura de la obligación tributaria, como se puede apreciar, no es simple, la presencia de sus elementos generan una serie de relaciones entre ellos que deben ser reguladas por el Derecho, de ahí, la importancia y magnitud de esta institución jurídica.

El tributo.

Conceptualizados los principales elementos de la obligación jurídica es necesario pasar a analizar la definición de “tributo” para lo cual, nos apoyaremos básicamente en el criterio de ilustres profesores de la materia.

RAMON VALDES COSTA

El profesor uruguayo define al tributo como “La prestación que el Estado exige unilateralmente a sus súbditos para cubrir sus gastos” (“Curso de Derecho Tributario”. Pág. 72)

HECTOR B. VILLEGAS

Tributos son “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.” (“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Pág. 67)

JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA Y EUSEBIO GONZÁLEZ

“En esta ocasión vamos a dar por admitidos aquellos caracteres del tributo que apenas suscitan controversia, esto es: 1º, que se trata de una prestación patrimonial obligatoria (generalmente pecuniaria); 2º, que dicha prestación debe venir establecida por la Ley; y 3º, que con la misma se tiende a procurar la cobertura de los gastos públicos –relación de cobertura que debe entenderse globalmente, esto es, de forma genérica y no caso por caso-“ (“Derecho Tributario”. Pág. 167)

CARLOS M. GIULIANI FONROUGE

“Creemos que ya nadie pone en duda el carácter publicístico del tributo, concebido genéricamente como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.” (“Derecho Financiero”. Pág. 283)

FERNANDO PÉREZ ROYO

“Una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado y otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos.” (“Derecho Financiero y Tributario. Parte General”. Pág. 33)

DINO JARACH

El tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesario al desarrollo de sus actividades.” (“El hecho imponible”. Pág. 9)

WASHINGTON DURANGO

“Son pues las prestaciones de bienes económicos, generalmente en dinero, que el Estado exige o impone a los miembros de su comunidad, en atención a su potestad (coerción), para atender con ellos el gasto público, al costo de producción, de las funciones, servicios y más fines.” (“Legislación Tributaria Ecuatoriana”. Pág. 36)

MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA

“Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” (Citado por Giuliani Fonrouge y Durango)

De la revisión de los textos citados podemos concluir que en la doctrina existe el criterio, más o menos generalizado, de conceptualizar al tributo desde el punto de vista de su finalidad. Los criterios referidos son básicamente finalitarios: todos señalan de manera expresa que los tributos en general sirven para atender las necesidades colectivas. Sin embargo, en la actualidad, se ha considerado que la finalidad de los tributos no sólo es la de financiar las actividades del Estado sino que también sirven como un instrumento importante de política económica. Este criterio en Ecuador se halla recogido por la Constitución Política de la República cuyo artículo 256 establece:

“Art. 256.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.”

También hay que considerar la actual tendencia de utilizar mecanismos tributarios para controlar el deterioro ambiental, situación esta que, si bien es cierto, se halla en proceso de implementación, no ha llegado a tener vigencia en las legislaciones nacionales de América Latina. Sobre este tema se puede analizar la publicación “La tributación ecológica local: Una opción ante el creciente deterioro ambiental” de José Francisco Plascencia Rodríguez.

Una segunda característica de los conceptos referidos más arriba por la doctrina es la consideración dineraria que hacen de los tributos. Existe una aceptación general de que estos son prestaciones pecuniarias, en dinero. Así mismo, se reconoce a los tributos como obligaciones positivas de dar. Si bien es cierto el tributo tiene estas características, en cambio, la

obligación tributaria también puede consistir en dar o hacer, por ejemplo, el caso del cumplimiento de obligaciones formales por parte del contribuyente que son básicamente obligaciones de hacer.

También queda claro que los tributos se generan, como queda dicho más arriba, del ejercicio de la potestad estatal de *imperium*. Son impuestos por el Estado a los contribuyentes en ejercicio de dicha potestad y de forma coercitiva.

Así mismo, es importante destacar del concepto de Pérez de Ayala y González que consideran que dicha prestación debe venir establecida por la Ley. Se ha dicho en algunas ocasiones en este trabajo, y lo volvemos a reiterar, que el principio de legalidad tributaria se constituye en la columna vertebral de esta obligación.

El término tributo es genérico y dentro de este encontramos a las tasas y a las contribuciones especiales de mejoras. Esta clasificación es prácticamente unánime en Italia, España y América Latina.

El Código Tributario ecuatoriano, sin definir el tributo, reconoce esta situación en la disposición del segundo inciso del artículo 1 que dice:

“Para estos efectos, entiéndese por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.”

La Ley General Tributaria de España contiene una clasificación similar en el artículo 26, apartado 1: tasas, contribuciones especiales e impuestos.

Dino Jarach hace una reflexión importante para distinguir las tres categorías de los tributos y se pregunta “¿Qué es, entonces, lo que distingue la obligación tributaria de las otras obligaciones legales? ¿Qué es lo que distingue las obligaciones tributarias entre ellas?” y se responde “Solamente analizando la naturaleza del hecho jurídico tributario, es posible llegar a una distinción entre los tributos y las otras obligaciones legales y entre diferentes especies de tributos. Bajo este criterio será posible distinguir las tres conocidas categorías de tributos: tasas, contribuciones, impuestos.” (“El hecho imponible”. Págs. 82, 83).

El mismo autor hace una brillante exposición respecto de las categorías de los tributos en su libro “El hecho imponible”, considerado un clásico para el Derecho Tributario:

“En efecto, si teóricamente, es decir, a priori, prescindiendo de las leyes positivas, nos preguntamos cuáles son los criterios que pueden ser elegidos para someter los contribuyentes a tributos y que son adecuados para que el Estado logre su propósito, no encontramos sino tres grandes categorías: someter a tributo a los que reciben un servicio del Estado; a los que reciben

una ventaja u ocasionan un gasto, o a los que poseen la capacidad de pagar, o capacidad contributiva. Siempre dentro del terreno teórico podemos distinguir tres categorías de tributos: los que corresponden al primer principio (tasas), al segundo (contribuciones) y al tercero (impuestos).”

Los impuestos.

Los impuestos de acuerdo con la doctrina, es un tributo que se exige sin una contraprestación. Jèze, citado por Giuliani Fonrouge ha dicho:

“el impuesto es una prestación pecuniaria, requerida de los particulares coercitivamente por el Estado (*par voie d'autorité*), a título definitivo y sin contraprestación, con miras a cubrir cargas públicas”

El hecho generador que da lugar a los impuestos está constituido por actos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de patrimonio, de la circulación de bienes o de adquisición o destino de las rentas.

De acuerdo con el principio de legalidad tributaria, sólo puede ser establecido, modificado o extinguido por ley, por lo que, no hay tributo sin ley. “*Nullum tributum sine lege*”. Este principio, como se ha referido, se halla recogido por la Constitución Política ecuatoriana en las disposiciones de los artículos 130 numeral 6 y 257. En este punto se puede revisar lo dicho más arriba respecto del principio de legalidad.

La legislación ecuatoriana no tiene una definición general de impuesto.

El Modelo de Código Tributario para América Latina lo define como “Tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”.

Pérez de Ayala y González, definen al impuesto como “una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.” (“Derecho Tributario”. Pág. 171)

En materia municipal, los impuestos de financiación municipal se hallan señalados en la norma del artículo 303 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal:

“Art. 303.- Clases de impuestos municipales.- Sin perjuicio de otros tributos que se hayan creado o que se crearen para la financiación municipal, se considerarán impuestos municipales los siguientes:

- 1.- El impuesto sobre la propiedad urbana;
- 2.- El impuesto sobre la propiedad rural;
- 3.- El impuesto de alcabalas;
- 4.- El impuesto sobre los vehículos;
- 5.- El impuesto de matrículas y patentes;
- 6.- El impuesto a los espectáculos públicos;
- 7.- El impuesto a las utilidades en la compraventa de bienes inmuebles y plusvalía de los mismos; y,
- 8.- El impuesto al juego.”

A esta lista de impuestos municipales hay que añadir el Impuesto a los activos totales regulado por la Ley de Control Tributario y Financiero, Ley 006.

Clases.

La clasificación de los impuestos se ha realizado en base a diversos criterios y sobre todo con fines académicos y pedagógicos.

Tomando en cuenta el criterio de afectación de los impuestos estos se dividen en:

- a) Directos: Afectan al capital, renta o el producto, de tal forma que la fuente de la imposición se confunde con el objeto de la misma.
- b) Indirectos: Toman como objeto una manifestación de la riqueza, una de sus etapas evolutivas: la producción, compra, consumo, uso, de tal manera que el objeto de la imposición viene a ser diverso de la fuente misma.

Los impuestos directos se clasifican según el objeto en:

1. Testáticos o de capitación, si el objeto son las personas consideradas en sí mismas; y,

2. Patrimoniales, si el objeto son los productos y la renta.

Los impuestos indirectos se dividen en tres grupos:

1. Sobre las transacciones o circulación de la riqueza;
2. Sobre el consumo; y,
3. Según el sujeto.

Este último grupo se subdivide en dos, a saber:

- a) De recaudación mediata; y,
- b) De recaudación inmediata.

El primero de ellos exigible al productor o vendedor; y, el segundo, exigible al consumidor o comprador.

Considerando el criterio de la traslación del impuesto, los impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse; en cambio, los indirectos pueden ser trasladados a terceros.

Otra forma de clasificación divide a los tributos en:

- a) Internos, que se recaudan en el territorio nacional.
- b) Externos, que gravan el comercio exterior, las importaciones y las exportaciones.
- c) Ordinarios, de recaudación periódica.
- d) Extraordinarios, de recaudación transitoria.
- e) Reales, consideran de forma exclusiva el objeto gravado con cierta prescindencia de la situación personal del contribuyente.
- f) Personales, tienen en cuenta la especial situación del contribuyente.

Las tasas.

De acuerdo con el profesor mexicano Raúl Rodríguez L. "los derechos o tasas son contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado." (Derecho Fiscal. Pág. 75). En México se denomina derechos a las tasas.

Pérez de Ayala, citado por Giuliani Fonrouge define a la tasa como “un tributo que se establece expresamente por ley a favor del Estado u otro ente público y exigible cuando se presta efectivamente un determinado servicio en forma individual, siendo el prestatario el obligado al pago del tributo.” (“Derecho Financiero. Pág. 288)

El Modelo de Código Tributario para América Latina dice respecto de la tasa lo siguiente:

“Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación.”

Al parecer la doctrina tiene una posición unánime, sin embargo, existen otros criterios discordantes a los referidos; uno de ellos es el del profesor Sáinz de Bujanda, para quien la prestación del servicio no es hecho imponible sino fundamento de la tasa; y, otro es el criterio de Berliri, para quien la tasa es pago voluntario y previo a la prestación de un servicio y, por tanto, no es tributo.

Mucho se ha discutido respecto de la diferencia entre la tasa y los precios públicos; Carretero Pérez, citado por Aguirre Apolo, señala sobre este asunto que “la tasa no es un precio porque no deriva de una relación privada, basta que una actividad pública afecte individualmente a una persona para que se cause su devengo, viniendo a ser la tasa el módulo tributario que regula el ejercicio de esa actividad de la Administración.” (“Manual de Derecho Tributario Municipal”. Pág. 12)

La Ley Orgánica de Régimen Municipal señala como tasas las siguientes:

“Art. 380.- Servicios sujetos a tasas.- Podrán cobrarse tasas sobre los siguientes servicios:

- a) Aferición de pesas y medidas;
- b) Aprobación de planos e inspección de construcciones;
- c) Rastro;
- d) Agua potable;
- e) Matrículas y pensiones escolares;
- f) Recolección de basura y aseo público;
- g) Control de alimentos;

- h) Habilitación y control de establecimientos comerciales e industriales;
- i) Servicios administrativos;
- j) Alcantarillado y canalización;
- k) Otros servicios de naturaleza semejante a los antes mencionados.”

Las contribuciones especiales.

En algunos países se las denomina simplemente como contribuciones en otros, como en el caso de la Argentina, se la denomina contribuciones especiales, en Colombia, contribución de valorización; y, en Ecuador se las conoce como contribuciones especiales o de mejoras; así se refiere el inciso segundo del artículo 1 del Código Tributario:

“Para estos efectos, entiéndese por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.”

En materia municipal, la Ley Orgánica de Régimen Municipal, en el Título VIII, las denomina genéricamente como contribuciones especiales de mejoras.

A este tipo de tributos se lo puede definir como “la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado” (Carlos M. Giuliani Fonrouge. “Derecho Financiero”. Pág. 295)

Marco Aguirre A. en su “Manual de Derecho Tributario Municipal” las señala como “el tributo cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o aplicación de servicios públicos, tributo cuyo hecho imponible es la obtención por el sujeto activo de un beneficio económico a consecuencia de una actividad pública; es el pago de una ventaja obtenida por el administrado, pero sin actividad particularizada de prestación; supone una actividad pública que de modo reflejo proporciona ventajas a una persona, pero no provocada por ésta y que no se mide por el módulo de la tasa.” (Pág. 12)

Raúl Rodríguez la conceptualiza de la siguiente forma: “es la prestación de dinero establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad.” (Derecho Fiscal”. Pág. 84)

El Modelo de Código Tributario para América Latina lo caracteriza como la contribución “instituida para costear la obra pública que produce una valoración inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.”

La legislación municipal ecuatoriana en la Ley Orgánica de Régimen Municipal reconoce las siguientes contribuciones especiales de mejoras:

“Art. 401.- Establécense las siguientes contribuciones especiales de mejoras:

- a) Apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase;
- b) Repavimentación urbana;
- c) Aceras y cercas;
- d) Obras de alcantarillado;
- e) Construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable;
- f) Deseccación de pantanos y relleno de quebradas;
- g) Plazas, parques y jardines; y,
- h) Otras obras que las municipalidades determinen mediante ordenanza, previo el dictamen legal correspondiente.”

Con lo anotado se podrá apreciar el real contenido y alcance de los impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras.

Exención tributaria.

En términos generales, hemos manifestado que la obligación fundamental del sujeto pasivo es satisfacer la deuda tributaria y la del sujeto activo exigirla, de ahí que, en el Derecho Tributario no existe la figura de la remisión o perdón, propia del Derecho Privado. Sin embargo, como veremos más adelante, sólo por disposición de ley se podrá remitir o condonar una obligación tributaria.

En materia impositiva se ha previsto una figura jurídica, considerada un privilegio legal, que permite no exigir la obligación tributaria a ciertos contribuyentes llamada exención.

Para algunos autores la exención se justifica por razones de equidad, conveniencia o política económica; recuérdese aquí el caso de Ecuador cuya disposición constitucional del artículo 256 establece: “Los tributos, ... servirán como instrumento de política económica general.”

Se ha dicho que “la exención consiste en un privilegio conforme al cual hay una eliminación temporal de materia gravable la cual subsiste mientras exista la disposición legal que la crea y desaparece junto con esa disposición, sin que haya necesidad de tocar el objeto del tributo.”

Revisemos el criterio del profesor mexicano Rodríguez L. quien tiene una apreciación bastante interesante y certera sobre el asunto:

“Debemos subrayar que sólo puede haber exención ahí donde hay causación del tributo, pues la finalidad de este privilegio establecido en la ley es la de no exigir a determinada categoría de contribuyentes el cumplimiento de la obligación fiscal, pero sin que ello constituya un perdón de la deuda. Entonces, aceptando que la existencia de la exención obedece a razones de equidad, conveniencia o política económica, puede decirse que en materia impositiva la exención consiste en que por disposición de la ley queda liberado de su obligación el sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, la exención es, esencialmente, una liberación de la obligación por disposición de la ley. En consecuencia, si con la exención se libera al contribuyente de su obligación, es obvio que aunque realizó el hecho generador, no se le puede exigir legalmente el cumplimiento de la obligación fiscal.

A propósito de lo expuesto, conviene tener presente la distinción que hay entre exención y no sujeción; en el primer caso existe el privilegio a que antes nos hemos referido, en el segundo, lo que sucede es que la obligación fiscal no nace porque no existió una adecuación a la hipótesis normativa, es decir, no se realizó el hecho generador.” (Derecho Fiscal. Pág. 160)

Se puede distinguir tres características de la exención que son:

- a) Al ser un privilegio para el sujeto pasivo debe estar establecido en una norma legal y su interpretación debe ser estricta;
- b) La exención rige para futuro; y,
- c) La exención es temporal y personal.

Siendo que el Estado tiene la potestad para imponer cargas tributarias, tiene de la misma forma potestad para establecer el privilegio de la exención o para suprimirlo.

El Código Tributario en este tema se adhiere a la doctrina que justifica las exenciones por razones de orden público, económicas o sociales y tiene un

tratamiento relativamente bueno respecto de este tema. El artículo 31 manifiesta:

“Art. 31.- Concepto.- Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.”

De igual forma, la norma positiva ecuatoriana coincide con el criterio doctrinario de que el privilegio de la exención debe estar previsto en una ley. El artículo 32 determina:

“Art. 32.- Previsión en ley.- Sólo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal.”

En el mismo orden de cosas, el Código Tributario ecuatoriano recoge el criterio de que la exención rige para futuro. El artículo 33 señala:

“Art. 33.- Alcance de la exención.- La exención sólo comprenderá los tributos que estuvieren vigentes a la fecha de la expedición de la ley. Por lo tanto, no se extenderá a los tributos que se instituyan con posterioridad a ella, salvo disposición expresa en contrario.

El Código Tributario se refiere de una manera indirecta respecto de la temporalidad de la exención en el segundo inciso del artículo 34 cuando manifiesta que:

“Art. 34.- Derogatoria o modificación.- La exención, aún cuando hubiere sido concedida en atención a determinadas situaciones de hecho, podrá ser modificada o derogada por ley posterior.

Sin embargo, la concedida por determinado plazo, subsistirá hasta su expiración.”

Adicionalmente, el Código reconoce de forma expresa la potestad del Estado para imponer las exenciones a través de la promulgación de una ley. De esta forma se refiere la primera parte del artículo 32 referido más arriba.

Por fin, el artículo 36 señala una prohibición expresa para los beneficiarios de las exenciones tributarias. Esta prohibición se justifica en razón de que este privilegio por su naturaleza misma es restrictivo como queda dicho.

“Art. 36.- Prohibiciones.- Prohíbese a los beneficiarios de exenciones tributarias tomar a su cargo las obligaciones que para el sujeto pasivo establezca la ley; así como extender, en todo o en parte, el beneficio de exención en forma laguna a los sujetos no exentos.

Cuando en actos o contratos intervengan de una parte beneficiarios de exención y de otra, sujetos no exentos, la obligación tributaria se causará únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.”

Las exenciones generales reconocidas por el artículo 35 del referido Código son las siguientes:

“Art. 35.- Exenciones generales.- Dentro de los límites que establezca la ley y sin perjuicio de lo que se disponga en leyes orgánicas o especiales, en general están exentos exclusivamente del pago de impuestos, pero no de tasas ni de contribuciones especiales:

1.- El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública;

2.- Las instituciones del Estado, las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa y económica como entidades de derecho público o privado, para la prestación de servicios públicos;

3.- Las empresas de economía mixta, en la parte que represente aportación del sector público;

4.- Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o educación, constituidas legalmente, siempre que sus bienes o ingresos se destinen a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;

5.- Las Naciones Unidas, la Organización de Estados Americanos y otros organismos internacionales, de los que forme parte el Ecuador, así como sus instituciones por los bienes que adquieran para su funcionamiento y en las operaciones de apoyo económico y desarrollo social; y,

6.- Bajo la condición de reciprocidad internacional:

- a) Los Estados extranjeros, por los bienes que posean en el país;
- b) Las empresas multinacionales, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados; y,
- c) Los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, por sus impuestos personales y aduaneros, siempre que no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país.

Las exenciones generales de este artículo no serán aplicables al impuesto al valor agregado IVA e impuesto a los consumos especiales ICE. “

Esta disposición señala con claridad el marco legal de las exenciones generales tributarias en Ecuador, sin perjuicio de aquellas establecidas en otras leyes. Oportunamente veremos, al analizar cada uno de los impuestos municipales, cual es el régimen que debe aplicarse individualmente.

Una nota de destacar de la referida disposición del artículo 35 es que, de acuerdo con esta, las exenciones generales tan sólo alcanzan a los impuestos pero no a las tasas ni a las contribuciones especiales. La excepción a este principio se establece en la misma norma cuando expresamente prohíbe este privilegio al pago del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a los Consumos Especiales. Sin duda interesante esta situación.

Extinción de la obligación tributaria.

Para el Derecho y en términos generales los modos de extinguir las obligaciones son los actos o hechos jurídicos que operan la liberación del deudor de la prestación a que se encuentra obligado.

Señalemos de forma breve el régimen general de la extinción de las obligaciones en materia civil. En esta materia se reconocen los siguientes modos de extinguir las obligaciones:

- a) El mutuo consentimiento;
- b) El pago;
- c) La novación;
- d) La transacción;
- e) La remisión;
- f) La compensación;
- g) La confusión;
- h) La pérdida de la cosa que se debe;
- i) La declaración de nulidad o rescisión;
- j) El evento de la condición resolutoria; y,

k) La prescripción.

Sin embargo, estos no son todos los modos de extinguir las obligaciones. En efecto, además de los modos indicados, extinguen las obligaciones:

- 1) La dación en pago;
- 2) El plazo extintivo; y,
- 3) La muerte del acreedor o deudor.

Es de advertir que la pérdida de la cosa que se debe no es, en verdad, sino un caso particular de un modo más general de extinción de las obligaciones: la imposibilidad de la ejecución.

Algunos de los modos señalados por el Derecho Civil son aplicables para el Derecho Tributario pero con características propias, en tanto que otros resultan inadaptables.

En materia impositiva, la obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. En el Derecho Tributario se reconocen cinco formas de extinguir la obligación tributaria. Estas son:

- 1) Solución o pago;
- 2) Compensación;
- 3) Confusión;
- 4) Remisión; y,
- 5) Prescripción de la acción de cobro.

El Código Tributario en la norma del artículo 37 señala de forma expresa estos cinco modos.

Analicemos cada uno de ellos.

La solución o pago.

Siendo la obligación tributaria un vínculo jurídico que liga al sujeto activo (acreedor) y sujeto pasivo (deudor), la forma natural de deshacer el vínculo es el cumplimiento de la obligación que, de esta manera se extingue.

El pago efectivo se llama también “solución” del latín *solvere* que significa desligar. Mediante el pago el deudor tributario se desliga del vínculo que le ataba al acreedor tributario.

De la Garza (citado por Raúl Rodríguez) dice sobre el pago que es “el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo.” (“Derecho Fiscal”. Pág. 167)

Jurídicamente, de acuerdo con Morales, para que exista pago efectivo o solución son necesarios los siguientes elementos:

- a) Elementos subjetivos: El acreedor tributario (sujeto activo) y el deudor tributario (sujeto pasivo).
- b) Elemento material o deuda, que constituye la cosa objeto de la prestación; y,
- c) Elemento intencional o ánimo de satisfacer la obligación, es decir, el *animus solutio*.

El Código no define específicamente este modo de extinguir la obligación tributaria, sin embargo, dedica la sección 1ª del capítulo VI, artículos 38 al 50 para regular este tema.

¿Por quién debe hacerse el pago? ¿Por quién puede hacerse el pago?

El pago de los tributos, por regla general, debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables, de acuerdo con lo que señala el artículo 38 del referido Código; sin embargo, podrá pagar por el deudor o por el responsable, cualquier persona a nombre de estos, sin perjuicio de su derecho de reembolso (Artículo 39). Este derecho de reembolso o derecho a repetir lo pagado, se lo hará valer ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario

(Artículo 26). Es de anotar que curiosamente la disposición del Código no nos remite a la justicia especializada en materia tributaria sino a la justicia ordinaria civil.

¿A quién debe hacerse el pago?

El pago debe hacerse al acreedor tributario y específicamente al funcionario, empleado o agente, a quien la ley o el reglamento faculte su recaudación, retención o percepción (Art. 40). En materia municipal este funcionario es el Tesorero Municipal quien, en la estructura administrativa municipal, es el

funcionario recaudador de la institución. El artículo 448 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal señala:

“Art. 448.- Funciones del Tesorero.- El tesorero es el funcionario recaudador y pagador de la hacienda municipal. El tesorero rendirá caución, cuya cuantía será fijada por la Contraloría General del Estado; su superior inmediato será el jefe de la dirección financiera.”

¿Cuándo debe hacerse el pago?

La obligación tributaria, de acuerdo con la disposición del artículo 41 del Código Tributario, deberá satisfacerse en el tiempo que señale la ley tributaria respectiva o su reglamento, y a falta de tal señalamiento, en la fecha en que hubiere nacido la obligación. La obligación tributaria nace, como se ha dicho más arriba, cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo, conforme la norma del artículo 18 del mismo Código. Podrá también cumplirse dicha obligación en las fechas que se fijen en los convenios de pago que celebren la administración y el contribuyente de acuerdo con la ley.

¿Dónde debe hacerse el pago?

El pago debe hacerse en el lugar que señale la ley o el reglamento o en el que funcionen las correspondientes oficinas de recaudación, donde se hubiere producido el hecho generador, o donde tenga su domicilio el deudor (Artículo 42). En la actualidad, amparados en la Ley de Instituciones Financieras, varias municipalidades de Ecuador han celebrado convenios de recaudación con algunas instituciones financieras y bancarias a fin de que los contribuyentes puedan cancelar sus obligaciones tributarias municipales en las ventanillas de aquellas.

¿Cómo debe hacerse el pago? Medios de pago.

El artículo 43 del Código Tributario señala varios medios de pago de las obligaciones tributarias. Estas son:

- a) Efectivo en moneda de curso legal;
- b) Cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador;
- c) Notas de crédito;
- d) Bonos, certificados de abono tributario u otros similares emitidos por el sujeto activo; y,

e) Especies o servicios cuando las leyes tributarias lo permitan.

Siendo la obligación tributaria una obligación que se satisface generalmente en dinero, es lógico justificar la posición del legislador tributario de considerar al dinero en efectivo o moneda de curso legal como el primer medio de pago.

Respecto de los cheques, la parte final del primer inciso de la disposición del artículo 43, señala que “Cuando el pago se efectúe mediante cheque no certificado, la obligación tributaria se extinguirá únicamente al hacerse efectivo.”

Se halla prohibido a la administración tributaria seccional recibir en concepto de pago de la obligación tributaria, títulos distintos a los bonos, certificados de abono tributario u otros similares, de conformidad con lo que señala la norma del artículo 44.

Por último, el Código Tributario acepta como medio de pago de las obligaciones tributarias, las especies y las prestaciones de servicios pero bajo la condición de que esta forma de solucionar la deuda tributaria se halle prevista en la ley tributaria. En materia tributaria municipal esta posibilidad no existe.

Facilidades para el pago.

La administración tributaria, previa solicitud motivada del contribuyente o responsable, se halla facultada para conceder facilidades para el pago de tributos, mediante resolución, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el Código Tributario.

Los requisitos referidos en la norma del artículo 46 se hallan establecidos en la disposición del artículo 119 y son los siguientes:

- 1.- La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;
- 2.- El nombre y el apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro único de contribuyentes, o el de la cédula de identidad, en su caso;
- 3.- La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señale;
- 4.- Mención del acto administrativo objeto del reclamo y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, expuestos clara y sucintamente;
- 5.- La petición o pretensión concreta que se formule,

6.- La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.

El trámite administrativo de la solicitud de facilidades de pago, que se halla regulado por la disposición del artículo 152, dispone que en la respectiva petición, a más de ser motivada, deberá incluir estos requisitos:

1.- Indicación clara y precisa de las obligaciones tributarias, contenidas en las liquidaciones o determinaciones o en los títulos de crédito, respecto de las cuales se solicita facilidades para el pago;

2.- Razones fundadas que impidan realizar el pago de contado;

3.- Oferta de pago inmediato no menor de un 20% de la obligación tributaria y la forma en que se pagaría el saldo; y,

4.- Indicación de la garantía por la diferencia de la obligación, en el caso especial del artículo siguiente.

No se concederán facilidades de pago sobre los tributos percibidos y retenidos por agentes de percepción y retención, ni para las obligaciones tributarias aduaneras.

La concesión de facilidades de pago por parte de la administración tributaria, específicamente por parte del Director Financiero Municipal como responsable de las actividades de verificación, liquidación y administración de los ingresos, recaudación, custodia y desembolso de fondos, de conformidad con lo que señala el inciso tercero del artículo 164 en concordancia con los artículos 444 y 445 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, se la hará a través de la expedición de una resolución debidamente motivada.

Plazos para el pago.

El plazo para el pago de la suma ofrecida por el contribuyente en su petición, que no puede ser menor al veinte por ciento (20%) de la obligación pendiente, es de ocho días hábiles y el saldo se cancelará en un plazo de hasta seis meses en dividendos periódicos que el Director Financiero señale en su resolución.

El plazo para cancelar la diferencia puede ser extendido por el señor Alcalde, por situaciones especiales y previo informe de la Dirección Financiera, hasta por dos años siempre que se ofrezca cancelar en dividendos periódicos y se constituya garantía suficiente que respalde esta transacción. (Artículo 153)

La presentación de la solicitud de facilidades de pago en los términos establecidos en el Código Tributario y señalados más arriba, suspenderá el procedimiento de ejecución, en caso de habérselo iniciado; en caso contrario, no se lo podrá iniciar, debiendo atender el funcionario ejecutor a la resolución que sobre dicha solicitud se expida. (Artículo 154)

La administración también podrá negarse a conceder al contribuyente facilidades de pago (artículo 155), sin embargo, éste podrá impugnar la resolución de la administración y acudir ante el Tribunal Fiscal, para lo cual, deberá consignar el veinte por ciento ofrecido de contado y presentar la garantía que respalde la transacción.

El incumplimiento de los compromisos generados de la presentación de una solicitud de facilidades de pago, dará lugar a que la administración proceda a dar por terminada la concesión, continuar o iniciar el procedimiento de ejecución y hacer efectivas las garantías ofrecidas, de acuerdo a lo prescrito por el artículo 156 del Código Tributario.

Imputación del pago.

Cuando el crédito a favor del sujeto activo del tributo comprenda también intereses y multas, los pagos parciales se imputarán en el siguiente orden:

- 1) Intereses;
- 2) Tributo; y,
- 3) Multas.

Esta regla establecida en la norma del artículo 47 del Código Tributario guarda estricta concordancia con la disposición del artículo 427 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal que dice:

“Art. 427.- Pagos parciales.- Los pagos parciales se acreditarán en el siguiente orden:

- 1) Intereses;
- 2) Capital; y,
- 3) Costas, incluyendo los honorarios.”

Cuando el contribuyente deba al sujeto activo varias obligaciones de un mismo tributo, el pago se imputará primero a la obligación más antigua que no hubiere prescrito y en la forma señalada más arriba.

Cuando la deuda sea de varias obligaciones, por distintos tributos, el pago se imputará al tributo que elija el deudor y de éste a la obligación más antigua. De no hacerse esta elección, la imputación se hará a la obligación más antigua, así lo refiere el artículo 48 del Código.

Aceptación parcial de la obligación.

Cuando el contribuyente acepta en parte una obligación tributaria determinada por la Administración, este puede efectuar el pago de la parte no objetada y formular su reclamo por la otra. La administración no puede, en ningún caso, negarse a recibir los pagos que de esta forma realice el sujeto pasivo.

Pago por consignación.

La obligación tributaria también se la puede cancelar a través de la figura de la consignación en aquellos casos en que el sujeto activo se negaren a recibir el pago.

Este pago se halla regulado por las disposiciones de los artículos 50 en concordancia con los artículos 290 a 297 del Código Tributario.

La consignación es la operación mediante la cual el contribuyente procede a depositar en una institución bancaria, que para el caso ecuatoriano es el Banco Nacional de Fomento, los valores correspondientes a la obligación tributaria adeudada o a una parte de ella, que la administración se ha negado a recibirla a fin de que se impute el pago de aquellas obligaciones tributarias que señale el contribuyente.

Realizado el depósito el contribuyente acudirá con su demanda ante el Tribunal Fiscal y éste citará al recaudador o autoridad que se hubiere negado a recibir el pago para conocer las razones de su oposición.

Luego de la práctica de las pruebas que sean del caso, el Tribunal dictará sentencia en la que, de aceptarse la acción, se declarará extinguida la obligación o se dispondrá la imputación del pago parcial correspondiente y se ordenará al banco acredite a favor de la administración los valores consignados. Se condenará al pago de costas procesales al funcionario que se oponga, sin causa legal o razonable, a recibir en todo o en parte el pago de la obligación tributaria.

Cuando dos o más administraciones pretendan el pago del mismo tributo, por un mismo contribuyente, podrá éste consignar su valor en la institución bancaria a fin de que el tribunal determine la administración que deba percibir el tributo u ordene mantener la consignación, según proceda. En

este caso, el Tribunal Fiscal procederá a citar a las respectivas administraciones y a los funcionarios ejecutores requiriéndoles que se abstengan de iniciar o continuar el procedimiento de ejecución.

Evacuadas las pruebas requeridas, se dictará sentencia en la que se dispondrá que se entregue, en todo o en parte, el valor consignado a la administración tributaria que el Tribunal ordene, así como la eliminación o enmienda de los títulos de crédito que correspondan.

Si los hechos que fundamentan el derecho al cobro de los tributos disputados deben ser conocidos y resueltos por otras autoridades políticas o jurisdiccionales, el Tribunal dispondrá que se mantenga el depósito hasta que se dicte la correspondiente resolución.

La compensación.

“Rafael de Pina define a la compensación como el modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprendido en el de la otra.” (Raúl Rodríguez L. “Derecho Fiscal”. Pág. 176)

Ramón Meza B. al analizar esta figura, originaria del Derecho Civil como se ha dicho, señala que “La compensación es un modo de extinguir las obligaciones recíprocas existentes entre dos personas, hasta concurrencia de la de menor valor”. (“Manual de Derecho Civil. De las obligaciones.” Pág. 454)

Es evidente que la compensación requiere que el fisco y el contribuyente sean acreedores y deudores recíprocos. Adicionalmente, se requiere que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, es decir, tengan una precisión en el monto y su pago no pueda rehusarse conforme a Derecho.

Siguiendo en este tema a Meza coincidimos con él en el sentido de que existen “razones de equidad y de evidente conveniencia práctica que han movido al legislador a establecer la compensación.

Entre dos personas que son recíprocamente deudoras de una idéntica prestación, no es razonable que una pueda ser constreñida a pagar para, enseguida, exigir de quien reclama el pago que cumpla, a su vez, la obligación en sentido inverso.

Este doble pago no se justifica prácticamente y la compensación simplifica el cumplimiento de las obligaciones que recíprocamente ligan a las partes, evitándoles las molestias y los riesgos de un doble pago.” (Opus cit. Pág. 454).

El Código Tributario regula la compensación y el artículo 51 dice lo siguiente:

“Art. 51.- Deudas y créditos tributarios.- Las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocidos por la autoridad administrativa competente o, en su caso, por el Tribunal Distrital de los Fiscal, siempre que dichos créditos no se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo.”

Como se puede apreciar, la norma invocada recoge con precisión la posición de la doctrina sobre el tema.

De acuerdo con esta disposición, las deudas tributarias líquidas, reconocidas por la autoridad administrativa o por juez competente, debido a que fueron pagadas en exceso o indebidamente por el contribuyente, que no se hallen prescritos; y, que sean administrados por el mismo organismo son susceptibles de solucionarse a través de la compensación. La compensación puede ser total o parcial y procede de oficio o a petición de parte.

De otra parte, el artículo 52 complementa la norma anterior en el siguiente sentido:

“Art. 52.- Deudas tributarias y créditos no tributarios.- Las deudas tributarias se compensarán de igual manera con créditos de un contribuyente contra el mismo sujeto activo, por títulos distintos del tributario, reconocidos en acto administrativo firme o por sentencia ejecutoriada, dictada por órgano jurisdiccional.

No se admitirá la compensación de créditos con el producto de tributos recaudados por personas naturales o jurídicas, que actúen como agentes de retención o percepción,

No se admitirá la compensación de obligaciones tributarias o de cualquier otra naturaleza que se adeuden al Gobierno Nacional y demás entidades y empresas de las instituciones del Estado, con títulos de la deuda pública externa.”

De acuerdo con este artículo se podrán compensar deudas tributarias con títulos no tributarios bajo la condición de que éstos sean hayan sido aceptados por acto administrativo firme o por sentencia ejecutoriada.

Así mismo establece dos prohibiciones expresas:

La primera, no procede la compensación con tributos recaudados por agentes de retención o percepción; y,

La segunda, no se admite compensación con títulos de la deuda pública externa.

Consideramos que las razones para estas prohibiciones son evidentes y de orden público.

La confusión.

La confusión es un modo de extinguir las obligaciones por la reunión en una persona de las calidades de acreedor y deudor de la misma obligación.

La obligación tributaria supone necesariamente un sujeto activo y un sujeto pasivo. Reunidas en una de las personas de la obligación las calidades de acreedor y deudor, el ejercicio de los derechos del primero se torna imposible.

¿Contra quién, en efecto, dirigiría su persecución el acreedor?, se pregunta Meza. No podría ser sino contra sí mismo y como tal persecución constituye un absurdo, la ley declara extinguida la obligación.

La extinción que la confusión produce, en suma, proviene de la imposibilidad de ejecución del derecho del acreedor tributario.

El artículo 53 del Código Tributario señala sobre este tema:

“Art. 53.- Confusión.- Se extingue por confusión la obligación tributaria, cuando el acreedor de ésta se convierte en deudor de dicha obligación, como consecuencia de la transmisión o transferencia de los bienes o derechos que originen el tributo respectivo.”

La norma es bastante clara, sigue los criterios de la doctrina, por lo que, huelga cualquier comentario adicional.

La remisión.

La remisión o condonación es la renuncia gratuita que hace el acreedor a favor del deudor del derecho de exigir el pago de su crédito. La remisión, a criterio de Meza, es un modo de extinguir las obligaciones que se caracteriza porque el vínculo jurídico se extingue, sin que el acreedor obtenga satisfacción alguna.

Al referirnos al sujeto activo indicamos que la principal atribución del Estado en materia impositiva es la de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal y que esta es irrenunciable, salvo casos excepcionales. La figura jurídica que

permite al Estado renunciar a su atribución de exigir la obligación tributaria, es la remisión o condonación.

La condonación consiste en la facultad que la ley concede a la autoridad tributaria para declarar extinguido un crédito fiscal y, en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas, de acuerdo al criterio del profesor mexicano Raúl Rodríguez. (Opus cit. Pág. 177)

El Código Tributario en esta materia regula:

Art. 54.- Las deudas tributarias sólo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. Los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca.”

La aplicación de esta norma ha despertado una serie de inquietudes por parte de algunas de las municipalidades de Ecuador. Se ha considerado que esta disposición constituye un mecanismo legal idóneo para declarar amnistías tributarias y buscar a través de estas una mejor recaudación. Analicemos en su integralidad este artículo.

Es evidente que la condonación de obligaciones tributarias sólo podrá realizarse si existe una ley previa que lo permita. La expresión legal “Las deudas tributarias sólo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley” nos confirma el acerto.

Así mismo, será la ley de condonación de obligaciones tributarias, aquella que señale la cuantía y los requisitos necesarios para que opere esta figura, así se refiere la norma del artículo 54 cuando dice “Las deudas tributarias sólo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.”

Sin entrar en un análisis más detallado de la condición jurídica de los intereses y de las multas en el ámbito tributario, se puede afirmar que estos son accesorios de la obligación principal que constituye el tributo en sí. Existe un viejo axioma jurídico que proclama que “La suerte de lo principal sigue lo accesorio”. En aplicación de este axioma, si la obligación principal, esto es, el tributo, requiere de una ley para extinguirse, conforme lo señala el principio de reserva de ley establecido en la disposición constitucional del artículo 257, se requerirá entonces de una ley para extinguir lo accesorio de la obligación principal, esto es, los intereses y las multas. Por lo que, se requiere de una ley para condonar la obligación principal y sus accesorios. (El profesor argentino Héctor Villegas concuerda con esta posición. Sobre la materia puede revisarse “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Págs.302, 303)

Este criterio se recoge en la segunda parte de la disposición comentada, el artículo 54 del Código Tributario, cuando se manifiesta que “Los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca.” Esta disposición nos remite nuevamente a la ley a efectos de determinar la cuantía y los requisitos para condonar intereses y multas generados en obligaciones tributarias y, exige adicionalmente para este caso, la resolución del Alcalde como máxima autoridad tributaria conforme lo señala el artículo 65 del Código Tributario.

Frente a esta posición se ha argumentado que la autonomía de la que se hallan investidos los gobiernos municipales y que se halla garantizada constitucionalmente en el artículo 228, les permite dictar ordenanzas estableciendo la condonación de impuestos, intereses y multas pendientes de pago. La autonomía no significa autarquía y aquella tiene límites establecidos en la Constitución y en la ley. Así lo refiere la norma del artículo 16 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, por lo que, este criterio no tiene sustento legal.

La Constitución Política expresamente dice en el inciso segundo del artículo 228:

“Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras”

En virtud de esta norma, las municipalidades ecuatorianas tienen la permisión constitucional para crear, modificar y suprimir dos tipos de tributos, las tasas y las contribuciones especiales de mejoras más no los impuestos ya que ésta situación constituye materia reservada para el legislador nacional a través de la expedición de una ley conforme se ha dicho más arriba.

La prescripción de la acción de cobro.

La prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado, a criterio de Rodríguez. Añade, citando a Margáin, “si el fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, falta la razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en periodos anteriores y correlativamente debe sancionarse la negligencia de los particulares al no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente, por lo tanto, en bien del orden público y de la seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de la autoridad fiscal para determinar o exigir prestaciones tributarias y la obligación de las mismas autoridades para

restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción.” (Opus cit. Pág. 172)

El profesor ecuatoriano Morales cuando en su libro “Introducción al Derecho Tributario” trata sobre esta materia dice: “... la prescripción es un modo de extinguir la obligación tributaria que opera a través de la preclusión del derecho del acreedor tributario para ejercer su facultad de cobro; por consiguiente, lo que en esencia prescribe es dicha acción de cobro, lo que tiene como efecto la extinción de la obligación tributaria.

La facultad de cobro del acreedor tributario puede referirse a la deuda principal o crédito tributario, como también a sus intereses y multas por incumplimiento de deberes formales.” (Pág. 129)

En términos generales este tipo de prescripción priva al acreedor del derecho de reclamar la ejecución compulsiva de su crédito, extingue las acciones. Se trata de una prescripción extintiva o liberatoria.

El artículo 55 del Código Tributario regula esta figura en los siguientes términos:

“Art. 55.- Plazo de la prescripción de la acción de cobro.- La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueren exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.

Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento.

En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado.

La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio.”

Las siguientes son las razones para justificar la prescripción:

- a) La prolongada falta de ejercicio de un derecho hace presumir en el titular su intención de abandonarlo o renunciarlo;

- b) Suele verse en la prescripción liberatoria una sanción para el acreedor negligente en el ejercicio de sus derechos;
- c) Para algunos se encuentra el fundamento de la prescripción en la acción del tiempo que, con su transcurso, convierte una situación de hecho en un estado de derecho;
- d) Para otros, la prescripción está fundada en la presunción de que, dado el tiempo transcurrido sin que el acreedor haga valer su derecho, la deuda ha debido ser satisfecha, sea por el pago u otro modo equivalente. En suma, la prescripción encuentra su fundamento en una presunción de que la obligación se ha extinguido por un medio legal;
- e) En fin, se fundamenta la prescripción en el interés social de que las relaciones jurídicas no queden por largo tiempo inciertas.

Todas estas razones, a criterio de Meza, son valederas y recíprocamente no se excluyen; por el contrario, convergen para justificar cabalmente la prescripción. (Opus cit. Págs. 489 y 490)

Queda claro también que la prescripción extintiva supone dos elementos:

- a) La falta de ejercicio de las acciones o derechos correspondientes; y,
- b) El transcurso del tiempo.

Interrupción de la prescripción.

La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago.

No se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años o por el afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas, conforme lo señala el artículo 56 del Código Tributario.

CAPITULO III

LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. FACULTADES

Administración tributaria.

Para la gestión tributaria el Código distingue tres órganos, a saber:

- 1.- Administración tributaria central;
- 2.- Administración tributaria seccional; y,
- 3.- Administración tributaria de excepción.

Antes de analizar de forma breve cada uno de estos órganos revisemos como el legislador tributario ecuatoriano define a la “gestión tributaria” en el Código de la materia.

“Art. 9.- Gestión tributaria.- La gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absoluciones de las consultas tributarias.”

Como se puede apreciar, no existe una definición legal de la administración tributaria y tan sólo se hace una referencia indirecta de esta cuando dice “... organismo que la ley establezca ...” Lo que sí hace la norma es reconocer ciertas facultades de la administración. Expresamente se refiere a las facultades determinadora, recaudadora y resolutive. Esta primera referencia legal sobre este tema deberá analizarse conjuntamente con otras disposiciones del propio Código que señalan otras facultades de la administración tributaria: sancionadora y reglamentaria.

Queda claro con esta disposición que la competencia tributaria es una competencia legal, es decir, nace de la ley; así se puede inferir de la expresión utilizada por el reseñado artículo 9 cuando dice: “La gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca ...”

La gestión tributaria es una actividad administrativa regulada por el Derecho, no discrecional y por lo tanto, susceptible de impugnación administrativa o judicial a través de la interposición de recursos o de las acciones legales que correspondan. Así se reconoce en la disposición del artículo 10 del Código Tributario que señala:

“Art. 10.- Actividad reglada e impugnabile.- El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley.”

Administración tributaria central.

El Código Tributario ecuatoriano no define los órganos de la administración tributaria sino más bien los identifica por el ámbito de competencia y por las autoridades que lo presiden. Así la administración tributaria central tiene como ámbito de competencia el nivel nacional y al Presidente de la República como responsable de la misma quien la dirige a través del Servicio de Rentas Internas, S.R.I.

El Código Tributario en la norma del artículo 64 establece:

“Art. 64.- Administración tributaria central.- La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca.

En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en la demás normativas aplicables.

La misma norma se aplicará:

1. Cuando se trate de participación en tributos fiscales;
2. En los casos de tributos creados para entidades autónomas o descentralizadas, cuya base de imposición se la misma que la del tributo fiscal o éste, y sean recaudados por la administración tributaria central; y,
3. Cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintos a los municipales o provinciales, acreedoras de tributos, aunque su recaudación corresponda por ley a las municipalidades.”

Le corresponde al Servicio de Rentas Internas, SRI, la administración de los tributos nacionales y en especial el Impuesto a la Renta, I.R., Impuesto al Valor Agregado, I.V.A., e Impuesto a los Consumos Especiales, I.C.E.

Administración tributaria seccional.

La administración tributaria seccional tiene como ámbito de competencia el nivel cantonal y al Prefecto Provincial y Alcalde Municipal como responsables de la misma quienes la dirigen a través de las correspondientes Direcciones Financieras. El artículo 65 del Código Tributario se refiere a esta situación:

“Art. 65.- Administración tributaria seccional.- En el ámbito provincial o municipal, la dirección de la administración tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial o al Alcalde, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine.

A los propios órganos corresponderá la administración tributaria, cuando se trate de tributos no discuales adicionales a los provinciales o municipales; de participación en estos tributos, o de aquellos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o estos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos.”

En el ámbito tributario municipal, es el Director Financiero Municipal el responsable de las actividades de verificación, liquidación y administración de los ingresos, recaudación, custodia y desembolso de fondos, de acuerdo con el inciso tercero del artículo 164 en concordancia con los artículos 444 y 445 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, por lo que, le corresponde a este funcionario la administración tributaria de la municipalidad.

El tercer inciso del artículo 164 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal dice:

“La Dirección Financiera será responsable por las actividades de programación, preparación ejecución, control y liquidación del presupuesto; verificación, liquidación y administración de los ingresos, recaudación, custodia y desembolso de fondos; contabilización de las cuentas generales de la municipalidad, adquisición, almacenaje, custodia y distribución de bienes muebles y administración de propiedades municipales”.

A su vez, las disposiciones del primer inciso de los artículos 444 y artículo 445 establecen:

“Art. 444.- Dirección Financiera.- En cada municipalidad habrá una dirección financiera encargada de cumplir las funciones que en materia de hacienda

se señalan en el artículo 153 de esta Ley y con la estructura contemplada en el artículo 164.”

“Art. 445.- Deberes y atribuciones del Jefe de la Dirección Financiera.- Son deberes y atribuciones del jefe de la dirección financiera los que se derivan de las funciones que a la dependencia bajo su dirección le compete, todas las que le señalen esta Ley, y, especialmente, las de refrendar los títulos de crédito para el cobro de los tributos, solicitar al alcalde las sanciones y multas a que haya lugar por incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, resolver en primera instancia los reclamos de los contribuyentes en materia tributaria y autorizar la baja de las especies incobrables.”

Le corresponde a la administración tributaria seccional la gestión, administración y recaudación de todos los tributos de financiación municipal, esto es, impuestos, señalados en la norma del artículo 303 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, tasas, determinados en el artículo 380 de la misma Ley; y, contribuciones especiales de mejoras, enumeradas en la norma del artículo 401 de la referida Ley.

Administración tributaria de excepción.

En la administración tributaria de excepción se incluyen aquellos beneficiarios de tributos que no son ni el Estado Central, ni los Consejos Provinciales y las Municipalidades a quienes la propia ley les concede la gestión tributaria.

Le corresponde al Estado a través de la expedición de una ley conceder la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que le ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación, de acuerdo a la disposición del artículo 66 del Código Tributario.

En Ecuador, una de las instituciones públicas que forma parte de esta administración tributaria es la Dirección General de Aviación Civil quien se halla facultada por la Ley de Aviación Civil, entre otras, para recaudar impuestos, tasas y demás derechos establecidos en esa ley; imponer sanciones por el incumplimiento de deberes formales de los contribuyentes; revisar la contabilidad y cualquier documentación de las compañías de aviación u otras personas relacionadas con la actividad aerocomercial; y, ejercer la jurisdicción coactiva para la recaudación de los gravámenes establecidos en la referida ley.

Facultades de la administración tributaria.

En estricto sentido jurídico el vocablo “facultad” se define como el derecho, poder o potestad asignadas por Ley que se refieren a un conjunto de atribuciones más o menos amplias o específicas para asumir determinada conducta.

En materia impositiva la administración tributaria se halla investida por disposición de la ley de cinco facultades, a saber:

1. Reglamentaria;
2. Determinadora;
3. Resolutiva;
4. Sancionadora; y,
5. Recaudadora.

El artículo 67 del Código Tributario señala estas facultades:

“Art. 67.- Facultades de la administración tributaria.- Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.”

Nótese que esta disposición reconoce como potestad a la posibilidad de imponer sanciones por infracciones a la ley tributaria o a sus reglamentos. Acertada la diferencia hecha, por cuanto, para el Derecho la potestad difiere de la facultad. A la primera la podemos definir como “el poder público que el Estado tiene para cumplir los objetivos de su creación, es la fuerza moral que, nacida de la soberanía, permite gobernar la nación.” (Patricio Secaira. “Curso Breve de Derecho Administrativo”. Pág. 121) En cambio, a la facultad, se la conoce como “el conjunto de aptitudes jurídicas entregadas al titular del órgano público para que pueda ejercer las atribuciones legales de este.” (Opus cit. Pág. 128). La potestad sancionadora es una típica potestad pública.

Facultad reglamentaria.

Respecto de la naturaleza jurídica del reglamento véase más arriba lo dicho en los títulos “Fuentes del Derecho Tributario” y “Reglamentos y Ordenanzas”.

Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal. Así lo prescribe la disposición del artículo 7 del Código Tributario.

Esta norma se halla ubicada en el Libro Primero, De lo Sustantivo Tributario; Título I, Disposiciones Fundamentales del Código Tributario. Es importante hacer esta precisión puesto que curiosamente el resto de normas que regulan las facultades de la administración tributaria están ubicadas en otro lugar de este cuerpo normativo, en el Título III, De la Administración Tributaria; Capítulo II, De las Atribuciones y Deberes. Originalmente, las normas generales respecto de este tema se hallaban agrupadas bajo un solo capítulo, sin embargo, es con la codificación realizada a este Código que se cambia la ubicación de estas normas contrariando, de esta forma, la técnica jurídica. (La codificación del Código Tributario se halla publicado en el suplemento al Registro Oficial No. 38 de 14 de junio del 2005).

El artículo 8 del Código Tributario refiriéndose a la facultad reglamentaria de Consejos Provinciales y Municipalidades señala:

“Art. 8.- Facultad reglamentaria de las municipalidades y consejos provinciales.- Lo dispuesto en el artículo anterior se aplicará igualmente a las municipalidades y consejos provinciales, cuando la ley conceda a estas instituciones la facultad reglamentaria.”

Como queda dicho, en el ámbito tributario municipal le corresponde al Concejo Municipal aplicar, mediante ordenanza, los tributos municipales creados expresamente por la ley, de acuerdo a lo prescrito por el numeral 23 del artículo 63 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal en concordancia con las disposiciones de los numerales 1 y 49 del mismo artículo.

“Art. 63.- Deberes y atribuciones del Concejo.- La acción del Concejo está dirigida al cumplimiento de los fines del municipio, para lo cual tiene los siguientes deberes y atribuciones generales:

1.- Ejercer la facultad legislativa cantonal a través de ordenanzas; dictar acuerdos o resoluciones, de conformidad con sus competencias; determinar las políticas a seguirse y fijar las metas de la municipalidad;

...

23.- Aplicar, mediante ordenanza, los tributos municipales creados expresamente por la ley;

...

49.- Ejercer las demás atribuciones que le confiere la ley y dictar las ordenanzas, acuerdos, resoluciones y demás actos legislativos necesarios para el buen gobierno del municipio.”

Facultad Determinadora.

La determinación tributaria a criterio de Héctor Villegas es “el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“*an debeat*ur”); en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (“*quatum debeat*ur””. (Héctor B. Villegas. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Pág. 329)

Esta posición doctrinaria es reconocida por el Código Tributario en la norma del artículo 68:

“Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esta determinación.”

La norma utiliza la locución “sujeto obligado” para referirse al sujeto de la obligación.

Nótese que esta disposición define a la determinación tributaria como el acto o conjunto de actos administrativos reglados tendientes a establecer los elementos constitutivos del tributo. (Véase más arriba el tema “Elementos de la obligación tributaria”. “Estructura”)

El hecho generador se halla definido por el artículo 16 del Código Tributario como

“Art. 16.- Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.”

El sujeto obligado o sujeto de la obligación se halla definido por la norma del artículo 24 del Código:

“Art. 24.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se consideran también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.”

A la base imponible se la puede definir como la materia precisa que va a ser objeto del tributo y se halla determinada en cada una de las normas que regulan los distintos tributos.

La cuantía del tributo es el monto de la obligación que resulta de aplicar a la base imponible la tarifa del tributo y se halla determinada en cada una de las normas que los regulan.

La administración puede determinar la obligación tributaria por cualquiera de los siguientes sistemas:

- a) Determinación directa, que se efectúa a través de la declaración del contribuyente, su contabilidad, registros y más documentos que posea y que se halla regulado por las normas de los artículos 89 y 91 del Código Tributario;
- b) Determinación presuntiva, que debe aplicarse cuando no sea posible llegar a la comprobación de la obligación tributaria por los medios directos o inmediatos, utilizándose entonces indicios o coeficientes, de acuerdo a lo dispuesto por la norma del artículo 92 del Código Tributario;
- c) Determinación mixta, que realiza la administración en base a los datos que le proporcionan los contribuyentes, responsables o terceros de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 93 del referido Código.

Facultad resolutive.

La administración tributaria está facultada para atender los reclamos y consultas de los contribuyentes, responsables o terceros, observando las normas procedimentales establecidas en el Código Tributario.

El artículo 69 del Código Tributario al referirse a esta facultad dispone:

“Art. 69.- Facultad resolutive.- Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo de corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.”

En Ecuador, por disposición constitucional, las autoridades públicas se hallan obligadas a motivar sus resoluciones. (Artículo 24 numeral 13).

El Código Tributario regula en el Título II del Libro Segundo los reclamos, consultas y recursos administrativos. Los recursos administrativos previstos son los de revisión; de apelación del procedimiento de ejecución; y, queja ante el superior jerárquico. Los reclamos previstos son por pago indebido y pago en exceso.

Facultad sancionadora.

En este tema podemos repetir lo dicho en la parte final del punto “Facultades de la administración tributaria”. La posibilidad de imponer sanciones por infracciones a la ley tributaria o a sus reglamentos, en estricto rigor jurídico, es una potestad pública y así lo reconoce la norma del artículo 67 del Código Tributario; sin embargo la norma del artículo 70 desconoce lo dicho y confunde esta potestad y la denomina facultad.

“Art. 70.- Facultad sancionadora.- En las relaciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes en los casos y en la medida previstos en la ley.”

En materia impositiva los hechos y conductas susceptibles de sanción y la medida de su aplicación deben estar establecidos en la ley, caso contrario, una sanción impuesta desconociendo esta norma, es ilegal y susceptible de impugnación.

En materia tributaria municipal no se puede imponer sanciones, a través de ordenanza, sin que estas estén previamente establecidas en una norma legal salvo que ésta expresamente le faculte para aquello.

Las infracciones tributarias (delito de defraudación, contravenciones y faltas reglamentarias) así como el régimen sancionador se hallan previstos en el Libro Cuarto, Del Ilícito Tributario del Código Tributario. Ese ordenamiento se tendrá que observar el momento de aplicar sanciones a los contribuyentes. De acuerdo con la norma del artículo 41 de la Constitución Política de la República la tipificación de infracciones y el establecimiento de sanciones son materias que requieren de la expedición de una ley.

“Art. 41.- Materias que requieren de Ley.- Se requerirá de la expedición de una ley para las materias siguientes:

...

2.- Tipificar infracciones y establecer las sanciones correspondientes.”

Facultad Recaudadora.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 71 del Código Tributario, la recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.

El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención y percepción que la ley establezca o que permitida por ella, instituya la administración.

Como hemos dicho, en el ámbito municipal el funcionario recaudador es el Tesorero Municipal, de acuerdo con lo que dispone el artículo 448 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

“Art. 448.- Funciones del tesorero.- El tesorero es el funcionario recaudador y pagador de la hacienda municipal. El tesorero rendirá caución, cuya cuantía será fijada por la Contraloría General del Estado; su superior inmediato será el jefe de la dirección financiera.”

De igual forma, la administración tributaria seccional, a efectos de recaudar los tributos, se halla facultada por la ley para iniciar los procedimientos administrativos de ejecución en contra de los contribuyentes morosos de sus obligaciones tributarias. Este procedimiento está regulado por los artículos 149 a 216 del Código Tributario.

CAPÍTULO IV

IMPUESTOS MUNICIPALES

En materia municipal, los impuestos de financiación municipal se hallan señalados en la norma del artículo 303 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal:

“Art. 303.- Clases de impuestos municipales.- Sin perjuicio de otros tributos que se hayan creado o que se crearen para la financiación municipal, se considerarán impuestos municipales los siguientes:

- 1.- El impuesto sobre la propiedad urbana;
- 2.- El impuesto sobre la propiedad rural;
- 3.- El impuesto de alcabalas;
- 4.- El impuesto sobre los vehículos;
- 5.- El impuesto de matrículas y patentes;
- 6.- El impuesto a los espectáculos públicos;
- 7.- El impuesto a las utilidades en la compraventa de bienes inmuebles y plusvalía de los mismos; y,
- 8.- El impuesto al juego.”

A esta lista de impuestos municipales hay que añadir el Impuesto a los activos totales regulado por la Ley de Control Tributario y Financiero, Ley 006.

Como se ha dicho en algunas ocasiones el contenido de las leyes tributarias debe incluir necesariamente el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; y, los reclamos, recursos que pueden interponerse. Así lo prescribe el artículo 4 del Código Tributario. Nosotros seguiremos la

estructura planteada por esta disposición con la advertencia necesaria de que conocemos de antemano que el sujeto activo de estos impuestos son las municipalidades de Ecuador, por lo que, obviaremos su referencia y consideraremos, además, la base legal de cada uno de estos.

Es necesario destacar que la Ley Orgánica de Régimen Municipal fue reformada mediante ley publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 429 de 27 de septiembre del 2004 y posteriormente codificada. La codificación vigente está publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 159 de 5 de diciembre del 2005.

La Ley Orgánica de Régimen Municipal contiene normas de carácter general que regulan el funcionamiento y la administración de este gobierno local. La parte tributaria de esta ley fue objeto de una importante reforma que pretendía ordenar y simplificar el régimen impositivo municipal, transparentar su determinación y mejorar su recaudación. Los objetivos planteados, luego de cuatro años de aplicación de la reforma, son alentadores.

1.- Impuesto sobre la propiedad urbana.

Se constituye en uno de los principales impuestos de financiación municipal dirigidos a gravar la propiedad inmobiliaria ubicada en los límites de las zonas urbanas determinadas por el Concejo Municipal. Es un impuesto directo de recaudación anual.

Base legal.

El impuesto sobre la propiedad urbana o a los predios urbanos se halla regulado por la Ley Orgánica de Régimen Municipal en el Título VI, De los impuestos; Capítulo II, Del impuesto a los predios urbanos; artículos 312 a 330.

Las municipalidades del país han reglamentado la aplicación, administración y recaudación de este impuesto a través de la expedición de ordenanzas las mismas que se aplican en la jurisdicción cantonal de cada uno de ellas.

Hecho generador.

El hecho generador que da lugar a este impuesto es la propiedad ubicada dentro de los límites de la zona urbana pertenecientes a los sujetos pasivos. La Ley Orgánica de Régimen Municipal señala:

“Art. 312.- Impuesto de las zonas urbanas.- Las propiedades ubicadas dentro de los límites de las zonas urbanas pagarán un impuesto anual ...”

Sujeto pasivo.

Constituyen sujetos pasivos de este tributo los titulares de dominio de aquellas propiedades ubicadas dentro de la zona urbana cantonal. La calidad de sujeto pasivo se halla regulada por el Código Tributario y referido más arriba.

Base imponible.

La base imponible del impuesto a la propiedad urbana toma como base el avalúo comercial de la propiedad. Este avalúo lo realiza la misma municipalidad considerando los parámetros señalados en la propia ley, esto es, valor de suelo, valor de las edificaciones y valor de reposición, de acuerdo con lo previsto en el artículo 313 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

“Art. 313.- Factores para el avalúo de la propiedad urbana.- Los predios urbanos serán valorados mediante la aplicación de los elementos de valor del suelo, valor de las edificaciones y valor de reposición previstos en esta Ley; con este propósito, el concejo aprobará mediante ordenanza, el plano del valor de la tierra, los factores de aumento o reducción del valor del terreno por los aspectos geométricos, topográficos, accesibilidad a determinados servicios, como agua potable, alcantarillado y otros servicios, así como los factores para la valoración de las edificaciones.”

¿Qué se debe entender por valor del suelo, de las edificaciones y de reposición a los que se refiere la Ley Orgánica?

La respuesta nos da la misma Ley en la norma del artículo 307 literales a), b); y, c).

Valor del suelo es el precio del suelo urbano o rural determinado por un proceso de comparación con previos de venta de parcelas o solares de condiciones similares y homogéneas del mismo sector, multiplicado por la superficie de la parcela o solar.

Valor de las edificaciones, es el precio de las construcciones que se hayan desarrollado con carácter permanente sobre un solar, calculado sobre el método de reposición.

El valor de reposición, es el resultado de la aplicación de un proceso que permite la simulación de construcción de la obra que va a ser avaluada, a costos actualizados de construcción, depreciada de forma proporcional al tiempo de vida útil.

La actuación municipal en el proceso de avalúo de los inmuebles se justifica por cuanto, la disposición del inciso segundo del artículo 87 del Código Tributario, dispone que “Cuando una determinación deba tener como base el valor de bienes inmuebles, se atenderá obligatoriamente al valor comercial con que figuren los bienes en los catastros oficiales, a la fecha de producido el hecho generador.” Nótese que la disposición se refiere al valor comercial de los bienes, por lo que, el valor así considerado será el que legalmente debe tomarse en cuenta para efectos impositivos.

El avalúo al que se refiere la disposición del Código Tributario y la Ley Orgánica de Régimen Municipal debe realizarse de forma bianual. El primer inciso del artículo 308 de la ley municipal dispone:

“Art. 308.- Actualización de avalúos.- Las municipalidades realizarán, en forma obligatoria, actualizaciones generales de catastros y de la valoración de la propiedad urbana y rural cada bienio.”

A su vez, la disposición del artículo en concordancia con lo dicho, establece:

“Art. 306.- Actualización de catastros.- Las municipalidades mantendrán, actualizados en forma permanente los catastros de predios urbanos y rurales. Los bienes inmuebles constarán en el catastro con el valor de la propiedad actualizada.”

La determinación que realiza la administración tributaria seccional respecto del avalúo de las propiedades de los contribuyentes es impugnabile, por lo que, de acuerdo con el inciso tercero del artículo 308 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal:

“..., el contribuyente podrá impugnarla dentro del término de quince días a partir de la fecha de notificación, ante el órgano correspondiente, mismo que deberá pronunciarse en un término de treinta días. Para tramitar la impugnación, no se requerirá del contribuyente el pago previo del nuevo valor del tributo.”

Las municipalidades, con base a todas las modificaciones operadas en los catastros hasta el 31 de diciembre de cada año, determinarán el impuesto para su cobro a partir del 1 de enero en el año siguiente, de acuerdo a lo establecido por el artículo 328 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

Así mismo, la disposición del artículo 316 de la ley municipal regula el caso del valor catastral imponible de varios predios de un propietario y dispone que cuando un contribuyente posea varios predios avaluados separadamente, el valor imponible se determinará sumando los valores imponibles de todos los predios, incluidos los derechos que posea como condómino y efectuando las deducciones a las que haya lugar.

Cuando un predio pertenezca a varios condóminos, estos podrán pedir a la administración tributaria seccional que en el catastro se haga constar separadamente el valor que corresponda a su propiedad según los títulos de copropiedad. Para el pago de los impuestos se podrá dividir los títulos prorrateando el valor del impuesto total entre todos los copropietarios, en relación con el avalúo de su propiedad. Así lo dispone el artículo 317 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

Cuantía.

La cuantía o tarifa del impuesto a la propiedad urbana está fijada por la ley en porcentajes y se ha dejado a la liberalidad de cada uno de los Concejos Municipales el establecimiento de su monto dentro del rango establecido en la misma. El artículo 315 de la Ley de Régimen Municipal dice:

“Art. 315.- Porcentaje adicional a la propiedad urbana.- Al valor de la propiedad urbana se aplicará un porcentaje que oscilará entre un mínimo de cero punto veinticinco por mil (0,25 0/00) y un máximo de cinco por mil (5 0/00) que será fijado mediante ordenanza por cada concejo municipal.”

Período de pago y fecha de exigibilidad.

El pago de este impuesto tiene una especial característica: no se requiere de la formalidad de la notificación al contribuyente para su cancelación. Este hecho se halla claramente previsto tanto en el Código Tributario como en la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

El Código Tributario en la primera parte del artículo 151 establece una norma general:

“Art. 151.- Notificación.- Salvo lo que dispongan leyes orgánicas y especiales, emitido un título de crédito, se notificará al deudor concediéndole ocho días para el pago.”

De su parte, la Ley Orgánica de Régimen Municipal acogiendo la salvedad que hace el Código Tributario dispone lo siguiente:

“Art. 329.- Pago del impuesto.- El impuesto debe pagarse en el curso del respectivo año, sin necesidad de que la tesorería notifique esta obligación. Los pagos podrán efectuarse desde el 1º de enero de cada año, aún cuando no se hubiere emitido el catastro.”

Como se puede apreciar la obligación tributaria es exigible desde el primero de enero del año siguiente al año gravado aún prescindiendo de la emisión del catastro.

Para efectos de recaudación el legislador ha previsto un régimen de rebajas y recargos considerando el largo período de pago que tiene el contribuyente para satisfacer este impuesto. Los contribuyentes que cancelen el impuesto a la propiedad urbana en la primera quincena de los meses de enero a junio tendrán los descuentos del diez, ocho, seis, cuatro, tres y dos por ciento, respectivamente. Si el pago se efectúa en la segunda quincena de esos mismos meses, el descuento será de nueve, siete, cinco, tres, dos y uno por ciento, respectivamente.

Los pagos que se hagan a partir del primero de julio, tendrán un recargo del diez por ciento anual.

El impuesto que no fuere satisfecho en el año fiscal respectivo podrá ser recaudado a través del procedimiento administrativo de ejecución coactiva con el cobro de los respectivos intereses por mora.

Solamente cuando los títulos de crédito hayan sido expedidos después del mes de julio, los intereses se aplicarán desde la fecha de expedición de dichos títulos.

El artículo 21 del Código Tributario regula el cobro de los intereses a cargo del sujeto pasivo.

“Art. 21.- Intereses a cargo del sujeto pasivo.- La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente al 1.1 veces de la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo.”

Exenciones y Deducciones.

Las exenciones o exoneraciones y las deducciones establecidas en la ley deben ser expresamente alegadas por el sujeto pasivo que quiere beneficiarse de éstas.

El artículo 326 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal señala las propiedades que se hallan exentas de este impuesto:

- a) Los predios que no tengan un valor equivalente a veinticinco remuneraciones mensuales básicas mínimas unificadas del trabajador en general;

- b) Los predios de propiedad del Estado y entidades del sector público;
- c) Templos de culto religioso, conventos, casas parroquiales, propiedades urbanas de las misiones religiosas, establecidas o que se establecieron en la Región Amazónica Ecuatoriana, siempre que estén situadas en el asiento misional;
- d) Predios de instituciones de beneficencia o asistencia social o de educación, de carácter particular, siempre que sean personas jurídicas y los edificios y sus rentas que se destinen a estos fines;
- e) Propiedades de naciones extranjeras u organismos internacionales que estén destinados a dichas funciones;
- f) Predios declarados de utilidad pública y que tengan juicios de expropiación.

La norma del artículo 327 de la misma ley señala exenciones de este impuesto de carácter temporal:

Se hallan exentos por el período de cinco años posteriores al de su terminación o adjudicación:

- a) Bienes amparados por el patrimonio familiar;
- b) Las casas construidas con préstamos del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Banco Ecuatoriano de la Vivienda, mutualistas y cooperativas de vivienda, hasta el límite de crédito que se haya concedido; y,
- c) Edificios de viviendas populares y hoteles.

Gozarán de exoneración hasta por dos años siguientes al de su construcción, las casas destinadas a vivienda y edificios con fines industriales.

Se hallan exentos del impuesto, durante el tiempo de dure la reparación, los edificios que deban repararse para ser habitados siempre que sea mayor de un año y comprenda más del cincuenta por ciento del inmueble.

Mediante Decreto Supremo 1376 publicado en el Registro Oficial No. 458 de 21 de diciembre de 1973, se faculta a las municipalidades exonerar total o parcialmente a los edificios o construcciones de interés histórico o artístico que sean remodelados por sus propietarios así como los edificios para aparcamiento de vehículos. Estas exoneraciones podrán extenderse hasta un plazo máximo de cinco años.

La última reforma a la Ley de Régimen Municipal efectuada el año 2004 estableció una exención tributaria parcial y general la misma que se aplica a los tributos municipales incluido el impuesto a la propiedad urbana:

“Art. 310.- Exención tributaria parcial.- Con la finalidad de estimular el desarrollo del turismo, la construcción, la industria, el comercio u otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas y de beneficencia, los concejos cantonales podrán, mediante ordenanza, disminuir hasta en un noventa y cinco por ciento los valores que corresponda cancelar a los diferentes sujetos pasivos de los tributos establecidos en la presente ley.”

Existen otras exoneraciones establecidas en varias leyes especiales como por ejemplo en la Ley de Universidades y Escuelas Politécnicas del Ecuador (Registro Oficial No. 243, de 14 de mayo de 1982); Ley de Partidos Políticos (Registro Oficial No. 535 de 28 de febrero de 1978); Ley de Protección a los Ciegos (Registro Oficial No. 151 de 31 de octubre de 1966 reformada por la Ley No. 97 publicada en el Registro Oficial No. 506 de 23 de agosto de 1990); Codificación de la Ley de Educación Física, Deportes y Recreación (Registro Oficial No. 436 de 14 de mayo de 1990); Ley sobre Inmidades, Privilegios y Franquicias Diplomáticas, Consulares y de Organismos Internacionales (Registro Oficial No. 334 de 25 de junio de 1973); Ley del Anciano (Registro Oficial No. 806 de 6 de septiembre de 1991 y sus posteriores reformas); Ley del Banco Nacional de Fomento ; Ley de Cultura; Ley de la Corporación Financiera Nacional ; Ley de Incentivos Tributarios por la Conservación de Áreas Históricas de Quito (Segundo Suplemento al Registro Oficial No. 552 de 29 de diciembre de 1995); Ley del Banco Ecuatoriano de la Vivienda y Asociaciones Mutualista de Ahorro y Crédito para la Vivienda (Registro Oficial No. 802 de 14 de mayo de 1975 y sus posteriores reformas); Ley del Seguro Social Obligatorio (Suplemento al Registro Oficial No. 21 de 8 de septiembre de 1988); Ley de Seguridad Social de la Policía Nacional (Registro Oficial No. 70 de 1º de junio de 1995); Ley de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas (Suplemento al Registro Oficial No. 995 de 7 de agosto de 1992); Ley Especial de Reactivación Económico-Social del Austro (Suplemento al Registro Oficial No. 618 de 24 de enero de 1995); Ley de Cooperativas (Registro Oficial No. 123 de 23 de septiembre de 1966 y sus posteriores reformas); Ley de Patrimonio Cultural (Registro Oficial No. 865 de 2 de julio de 1979), entre otras.

Las deducciones sólo operan para el caso de propiedades que soportan deudas hipotecarias que gravan el predio con motivo de la adquisición, construcción o mejora. Los propietarios de estos inmuebles deberán presentar ante el Director Financiero Municipal las respectivas solicitudes hasta el 30 de noviembre de cada año acompañando los documentos exigidos por la ley y cumpliendo los requisitos exigidos por la misma, conforme lo señala el artículo 314 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

Adicional del Cuerpo de Bomberos.

Este tributo adicional al impuesto a la propiedad urbana y al impuesto a la propiedad rural, regulado por la Ley de Defensa contra Incendios (Registro Oficial No. 815 de 19 de abril de 1979), lo recaudan anualmente las municipalidades y deben transferirlo a los cuerpos de bomberos de cada jurisdicción previa una deducción de hasta el diez por ciento de lo recolectado por los servicios de recaudación prestados por la municipalidad. Se calcula en base al avalúo comercial del predio y su tarifa aplicable es cero punto quince por mil (0,15 0/00) sobre dicho avalúo.

El artículo 33 de la referida Ley dice lo siguiente:

“Unifícase la contribución predial a favor de todos los cuerpos de bomberos de la República en el cero punto quince por mil tanto en las parroquias urbanas como en las parroquias rurales a las cuales se les hace extensivo. Esta contribución no será susceptible de exoneración, interpretándose como tasa por servicio y no como adicional al impuesto predial municipal.”

Nótese la interpretación que hace la norma de la naturaleza de este tributo y la disposición expresa de prohibir su exoneración.

Recargo a los solares no edificados.

La norma del artículo 318 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal establece el recargo anual del dos por mil que se cobrará sobre el valor imponible que sirve de base del impuesto a la propiedad urbana y que gravará a los solares no edificados ubicados en zonas urbanizadas. La obligación desaparece el momento en que el propietario realiza la edificación.

Entiéndese por zonas urbanizadas aquellas que cuentan con los servicios básicos tales como agua potable, canalización y energía eléctrica

Este recargo no afectará a las áreas no ocupadas por parques o jardines adyacentes a los edificados ni a los retiros o limitaciones zonas establecidas en ordenanza.

Tampoco afectará a los terrenos no construidos que formen parte de una explotación agrícola en predios que deben considerarse urbanos por hallarse en zonas urbanas.

Los propietarios de inmuebles destinados a estacionamiento de vehículos deberán obtener de la municipalidad la autorización que justifique su necesidad, de lo contrario, se considerará solar no edificado.

Ocurrido un incendio, terremoto u otro siniestro semejante que destruya un edificio, no habrá lugar al recargo en los cinco años posteriores a cualquiera de estos hechos.

En el caso de transferencia de dominio sobre solares sujetos al recargo, no habrá lugar a este en el año en que se efectúe el traspaso ni en el año siguiente. Este plazo se extenderá a cinco años a partir de la fecha de celebración de la escritura, en el caso de solares pertenecientes a personas que no poseyeren otro inmueble dentro del cantón y que estuvieren tramitando préstamos para construcción de viviendas en el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Banco Ecuatoriano de la Vivienda o en una mutualista.

Tampoco no estarán sujetos al recargo los solares cuyo valor sea inferior al equivalente a veinte y cinco remuneraciones mensuales básicas unificadas del trabajador en general.

Impuesto adicional a solares no edificados y construcciones obsoletas.

Este impuesto es anual y grava a los propietarios de solares no edificados y construcciones obsoletas ubicados en las zonas urbanas de promoción inmediata, tomando como base imponible el avalúo de la propiedad.

Las zonas urbanas de promoción inmediata, si bien es cierto no están definidas legalmente, se establecen ante los imperativos del desarrollo urbano tales como los de contrarrestar la especulación en los precios de compraventa de terrenos, evitar el crecimiento desordenado de las urbes y facilitar la reestructuración parcelaria y aplicación racional de soluciones urbanísticas, conforme lo señala el literal b) de artículo 214 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

La ley municipal entiende por construcciones obsoletas lo siguiente:

“Art. 217.- Construcciones obsoletas.- Para los efectos de esta Ley, se considerarán construcciones obsoletas aquellas que así fueren declaradas, de conformidad con los siguientes elementos:

- a) Condiciones de habitabilidad;
- b) Condiciones de seguridad y tipo de materiales;
- c) Fecha de construcción; y,
- d) Renta mínima potencial.

Le corresponde al Director de Obras Públicas Municipales determinar las construcciones consideradas obsoletas, de acuerdo a lo señalado en el artículo 216 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

Para los solares no edificados se aplicará la tarifa del uno por mil sobre el avalúo de estos. En cambio, para las propiedades obsoletas, se aplicará la tarifa del dos por mil sobre el avalúo de las mismas.

El impuesto se deberá transcurrido un año desde la declaración de la zona de promoción inmediata o desde la respectiva notificación con la declaratoria de construcción obsoleta.

2.- Impuesto a los predios rurales.

Se constituye en otro de los principales impuestos de financiación municipal dirigidos a gravar la propiedad inmobiliaria ubicada fuera de los límites de las zonas urbanas determinadas por el Concejo Municipal. Es un impuesto directo de recaudación anual.

Base legal.

El impuesto sobre la propiedad rural o a los predios rurales se halla regulado por la Ley Orgánica de Régimen Municipal en el Título VI, De los impuestos; Capítulo III, Del impuesto a los predios rurales; artículos 331 a 340.

Las municipalidades del país han reglamentado la aplicación, administración y recaudación de este impuesto a través de la expedición de ordenanzas las mismas que se aplican en la jurisdicción cantonal de cada uno de ellas.

Hecho generador.

El hecho generador que da lugar a este impuesto es la propiedad ubicada dentro de los límites de la zona rural pertenecientes a los sujetos pasivos. La Ley Orgánica de Régimen Municipal señala:

“Art. 331.- Propiedades gravadas.- Las propiedades situadas fuera de los límites establecidos en el artículo 312 de esta Ley son gravadas por el impuesto predial rural.”

Sujeto pasivo.

Constituyen sujetos pasivos de este tributo los titulares de dominio de aquellas propiedades ubicadas dentro de la zona rural cantonal. La calidad de sujeto pasivo se halla regulada por el Código Tributario y referido más arriba.

El artículo 340 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal establece:

“Art. 340.- Sujetos y responsables de la obligación tributaria.- El sujeto directo de la obligación tributaria es el propietario del predio y en cuanto a los demás sujetos de obligación y responsables del impuesto se estará a lo que dispone el Código Tributario.”

Base imponible.

La base imponible del impuesto a la propiedad rural toma como base el avalúo comercial de la propiedad. Este avalúo lo realiza la misma municipalidad considerando los parámetros señalados en la propia ley, esto es, valor de suelo, valor de las edificaciones y valor de reposición, de acuerdo con lo previsto en el artículo 332 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

“Art. 332.- Factores para el avalúo de la propiedad rural.- Los predios rurales serán valorados mediante la aplicación de los elementos de valor del suelo, valor de edificaciones y valor de reposición previstos en esta Ley, con este propósito, el concejo aprobará, mediante ordenanza, el plano de valor de la tierra, los factores de aumento o reducción del valor del terreno por los aspectos geométricos, topográficos, accesibilidad al riego, acceso y vías de comunicación, calidad del suelo, agua potable, alcantarillado y otros elementos semejantes, así como los favores para la valoración de las edificaciones.”

La actualización catastral es bianual al igual que para el impuesto predial urbano, conforme lo señalan los artículos 308, referido más arriba; y, 338 de la Ley Orgánica.

Sobre el valor de la propiedad se aplican las deducciones establecidas en el artículo 337 de la ley y que son:

- a) El valor de las deudas contraídas a plazo mayor de tres años para la adquisición del predio, para su mejora o rehabilitación, sean estas hipotecarias o prendarias. Esta deducción no podrá ser mayor al cincuenta por ciento del valor de la propiedad;

- b) Los demás valores que deban deducirse por concepto de exenciones temporales, así como los que no constituyen materia imponible.

Cuantía.

La cuantía o tarifa del impuesto a la propiedad rural está fijada por la ley en porcentajes y se ha dejado a la liberalidad de cada uno de los Concejos Municipales el establecimiento de su monto dentro del rango establecido en la misma. El artículo 333 de la Ley de Régimen Municipal dice:

“Art. 333.- Porcentaje aplicable al valor imponible de la propiedad rural.- Al valor de la propiedad rural se aplicará un porcentaje que oscilará entre un mínimo de cero punto veinticinco por mil (0.25 0/00) y un máximo del tres por mil (3 0/00) que será fijado mediante ordenanza por cada concejo municipal.”

Período de pago y fecha de exigibilidad.

Al igual que el impuesto a los predios urbanos, el pago de este impuesto no requiere de la formalidad de la notificación al contribuyente. Este hecho se halla previsto tanto en el referido artículo 151 del Código Tributario como en el artículo 338 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal que en la parte pertinente sostiene lo siguiente:

“Art. 338.- Notificación de nuevos avalúos.- ... Una vez conocido el avalúo para el bienio y el monto del impuesto, no será necesaria otra notificación, sino cuando se efectúe alguna corrección en el valor imponible ...”

El período impositivo es anual. El impuesto a los predios rurales es exigible desde el primero de enero del año siguiente al año gravado.

El segundo inciso del referido artículo 338 señala los períodos de pagos:

“El pago del impuesto podrá efectuarse en dos dividendos, el primero hasta el primero de marzo y el segundo hasta el primero de septiembre. Los pagos que se efectúen antes de esas fechas, tendrán un descuento del diez por ciento anual. Los que se efectuaren después de esas fechas, sufrirán un recargo anual en concepto de mora.”

La obligación que no fuere satisfecha oportunamente se lo cobrará a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Exenciones.

A más de las exoneraciones generales establecidas en la disposición del artículo 35 del Código Tributario, la norma del artículo 336 señala otros predios exentos que, de forma breve, pasamos a enumerar:

- a) Las propiedad cuyo valor no exceda de quince remuneraciones mensuales básicas mínimas unificadas del trabajador en general;
- b) Las del Estado y de entidades públicas;
- c) Los de instituciones de asistencia social o de educación particular;
- d) Los de los gobiernos u organismos extranjeros que no constituyan empresas particulares;
- e) Las tierras ocupadas por pueblos indígenas, negros o afroecuatorianos;
- f) El valor del ganado mejorante;
- g) El valor de los bosques artificiales o naturales que ocupen terrenos de vocación forestal;
- h) Tierras de propiedad de misiones religiosas establecidas en la amazonía ecuatoriana;
- i) La parte del avalúo que corresponda al valor de las tierras puestas en cultivo dentro de bosques o zonas no colonizadas con vocación agropecuaria;
- j) Construcciones destinadas a mejorar la condición de los trabajadores;
- k) Inversiones para conservar e incrementar la productividad de las tierras;
- l) Obras y construcciones destinadas a la experimentación agrícola;
- m) Establecimientos necesarios para la administración del predio;
- n) Cuando los bosques artificiales o naturales se hayan explotando con un mínimo de intensidad por unidad de superficie, la exoneración se extenderá al valor de los terrenos;
- o) Instalaciones industriales para el procesamiento de productos agropecuarios sin exceder el veinte por ciento de estos;

- p) Instalaciones industriales para el procesamiento de productos agropecuarias producidos en el fundo;
- q) Nuevas instalaciones industriales de productos agropecuarios;
- r) El valor de la tierra que corresponda al equipo fijo de las instalaciones industriales;
- s) Plantaciones perennes;
- t) Superficies dedicadas a pastizales artificiales gozarán de una rebaja del veinte por ciento sobre el impuesto predial rústico resultante.

La Ley de Conservación de Áreas Naturales y Vida Silvestre (Registro Oficial No. 64 de 24 de agosto de 1981) así como otras normas establecen exoneraciones expresas a este impuesto.

3.- Impuesto de Alcabala.

Este impuesto grava los actos y contratos determinados en la ley.

Base legal.

El impuesto de alcabala se halla regulado por la Ley Orgánica de Régimen Municipal en el Título VI, De los impuestos; Capítulo IV, Del impuesto de alcabala; artículos 344 a 354.

Las municipalidades del país han reglamentado la aplicación, administración y recaudación de este impuesto a través de la expedición de ordenanzas las mismas que se aplican en la jurisdicción cantonal de cada una de ellas.

Hecho generador.

El hecho generador que da lugar a este impuesto, en términos generales, consiste en la celebración de los actos y contratos por el traspaso de dominio a título oneroso de bienes raíces y buques; la constitución o traspaso del fideicomiso, usufructo, uso o habitación relativos a dichos bienes; y, las donaciones que se hicieren a favor de quienes no fueren legitimarios. La Ley Orgánica de Régimen Municipal señala:

“Art. 344.- Actos y contratos sujetos al impuesto.- Son objeto del impuesto de alcabala, los siguientes actos y contratos:

- a) El traspaso del dominio a título oneroso, de bienes raíces, buques, en los casos en que la ley lo permita;
- b) La constitución o traspaso, usufructo, uso y habitación, relativos a dichos bienes;
- c) Las donaciones que se hicieren a favor de quienes no fueren legitimarios; y,
- d) Las transferencias gratuitas y onerosas que haga el fiduciario a favor de los beneficiarios en cumplimiento de las finalidades del fideicomiso mercantil.”

La norma del artículo 345 señala otro hecho generador que da lugar a este impuesto:

“Art. 345.- Adjudicaciones entre copropietarios.- Las adjudicaciones que se hicieren como consecuencia de particiones entre coherederos o legatarios, socios y, en general, entre copropietarios, se considerarán sujetos a este impuesto en la parte en que las adjudicaciones excedan de la cuota a la que cada condómino o socio tiene derecho.”

El hecho generador se produce con la simple realización del acto o contrato independientemente que éste se llegue a ejecutar o no.

Sujeto pasivo.

La norma del artículo 348 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal señala quienes tienen la calidad de sujetos pasivos:

- a) Los contratantes que reciban beneficio en el respectivo contrato; y,
- b) Los favorecidos en los actos que se realicen en su exclusivo beneficio.

Se presume que el beneficio es mutuo y proporcional a la cuantía salvo que una disposición contractual lo determine.

Cuando una entidad que está exonerada del impuesto, haya otorgado o sea parte del contrato, el impuesto se causará en proporción al beneficio que corresponda a la parte o partes que no gozan de esa exención. Se prohíbe a los beneficiarios de la exoneración subrogarse en las de los sujetos pasivos no exonerados.

Respecto de esta última prohibición, la ley municipal reconoce un principio general establecido en el Código Tributario:

“Art. 36.- Prohibiciones.- Prohíbese a los beneficiarios de exenciones tributarias tomar a su cargo las obligaciones que para el sujeto pasivo establezca la ley; así como extender, en todo o en parte, el beneficio de exención en forma alguna a los sujetos no exentos.

Cuando en actos o contratos intervengan de una parte beneficiarios de exención y de otra, sujetos no exentos, la obligación tributaria se causará únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.”

Base imponible.

En términos generales, la base imponible de este impuesto es el valor contractual. Si éste es inferior al avalúo catastral de la propiedad, se aplicará el último. Para la constitución de derechos reales, la base imponible será el valor de dichos derechos a la fecha en que se efectúe el acto o contrato respectivo.

La norma del artículo 349 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal establece una serie de normas que permiten determinar la base imponible de este impuesto en distintos casos, a saber:

1.- Traspaso de dominio, excepto el de nuda propiedad, la base será el precio fijado en el contrato siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que el precio de la propiedad no sea inferior al del catastro oficial;
- b) Que no exista avalúo oficial o que la venta se refiera a una parte del inmueble cuyo avalúo no pueda realizarse de inmediato.

2.- Si la venta está condicionada a que la inscripción del contrato se realice cuando se solucione íntegramente la deuda, el avalúo será el que conste en la fecha del contrato de promesa de venta;

3.- Si se venden derechos y acciones sobre inmuebles se aplicarán las normas anteriores, si fuere posible, debiendo recaer el impuesto sobre el valor de la parte transferida. Caso contrario, la base imponible será la parte proporcional del inmueble que pertenezca al vendedor;

4.- Cuando se vendan derechos y acciones sucesorias en la que se haya practicado el avalúo para el cobro del impuesto a la renta, este avalúo servirá de base y se procederá como se indica en el numeral anterior. El impuesto recaerá sobre la parte proporcional de los inmuebles que correspondan al vendedor, en atención a los derechos que tenga en la sucesión;

5.- En caso de remate público la base imponible será el precio de la adjudicación;

6.- En las permutas, los contratantes pagarán sobre el valor de la propiedad que trasmitan con un descuento del treinta por ciento;

7.- En el traspaso de derechos de usufructo, vitalicio o temporal, el valor imponible se fijará según las normas de la Ley de Régimen Tributario Interno;

8.- En la constitución y traspaso de la nuda propiedad, la base imponible será la diferencia entre el valor del inmueble y el del usufructo;

9.- En la constitución y traspaso de derechos de uso y habitación, la base imponible será el precio que se fijare en el contrato que no podrá ser inferior al valor de las tarifas establecidas en la Ley de Régimen Tributario, sobre el veinticinco por ciento del valor del avalúo de la propiedad, en los que se hubieran constituido esos derechos, o de la parte proporcional de estos impuestos; y,

10.- El valor imponible de los demás actos y contratos, será el precio que se hubiere fijado en los respectivos contratos. No podrá ser inferior del precio establecido en los respectivos catastros.

Coincidimos con algunos autores en el sentido de que esta norma es obsoleta y requiere de una revisión profunda.

Cuantía.

La cuantía del impuesto de alcabala a pagarse se obtiene aplicando al valor contractual o en su caso al avalúo comercial con que conste el inmueble en el catastro municipal la tarifa del uno por ciento.

“Art. 352.- Porcentaje aplicable sobre la base imponible.- Sobre la base imponible se aplicará el uno por ciento.”

Período de pago y fecha de exigibilidad.

Como el impuesto de alcabala se causa cuando se celebra el acto o contrato que configura el hecho imponible, no existe, para él, período de pago o impositivo.

El pago del impuesto debe realizarse con anterioridad a la celebración del contrato en los casos en que deba celebrarse por escritura pública.

Constancia del pago deberá incorporarse al registro notarial y a la escritura misma

El inciso segundo del artículo 354 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal dispone:

“Art. 354.- Certificación del pago del impuesto.- ...

Los notarios no podrán extender las predichas escrituras, ni los registradores de la propiedad registrarlas, sin que se les presenten los recibos de pago de las contribuciones, principal y adicionales, debiéndose incorporar estos recibos a las escrituras.”

El impuesto de alcabala que ha sido pagado por el sujeto activo puede ser devuelto por el sujeto activo cuando en forma legal ha sido declarada la nulidad del contrato por causas que no pudieron ser previstas por las partes, y cuando ha sido declarado nulo el auto de adjudicación de un inmueble, conforme lo señala el inciso segundo del artículo 346 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

El siguiente inciso del mismo artículo señala que en el caso de reforma de un acto o contrato se causa el impuesto de alcabala solamente cuando se reforma la cuantía. El impuesto se calcula sobre el aumento de valor.

El último inciso del artículo 346 dispone que si el acto o contrato no se hubiere realizado, se tomará como pago indebido previa certificación del notario respectivo.

El reclamo de pago indebido se halla regulado por el Código Tributario en las disposiciones de los artículos 122 y 305 al 308.

La ley municipal también tiene algunas disposiciones que señalan formas y períodos de pago del impuesto de alcabala. Por ejemplo, la norma del artículo 349 numeral 1 literal b) establece el caso en el cual no existe avalúo oficial o que la venta se refiere a una parte del inmueble cuyo avalúo no puede realizarse de inmediato.

En tal caso, el jefe de la dirección financiera podrá aceptar el valor fijado en el contrato u ordenar que se efectúe un avalúo que será aceptado por las autoridades antes mencionadas, previo estudio de las observaciones que formulare el contribuyente.

En este caso, si el contribuyente decidiera seguir el proceso legal en los reclamos de los sujetos de la obligación tributaria, se aceptará provisionalmente el pago de los impuestos a base del valor del contrato, más el cincuenta por ciento de la diferencia entre ese valor y el del avalúo especial.

Así mismo si el contribuyente lo deseara podrá pagarse provisionalmente el impuesto a base del avalúo existente o del valor fijado en el contrato, más un veinte por ciento que quedará en cuenta especial y provisional, hasta que se resuelva sobre la base definitiva;"

Respecto del pago al acreedor del impuesto, la Ley Orgánica de Régimen Municipal señala en la disposición del artículo 347 que el impuesto corresponde al municipio donde estuviere ubicado el inmueble. Para el caso de los barcos, se considera que se hallan situados en el puerto en donde hubieren obtenido su patente de navegación.

Si un inmueble se ubica en la jurisdicción de varias municipalidades, éstas cobrarán el impuesto en proporción al valor del avalúo de la propiedad que corresponda a la parte del inmueble que está situado en la respectiva jurisdicción municipal.

En el caso anterior o cuando la escritura que cause el impuesto se otorgue en un cantón distinto del de la ubicación del inmueble, el pago podrá hacerse en la tesorería municipal del cantón en el que se otorgue la escritura.

El tesorero remitirá el impuesto, dentro de cuarenta y ocho horas, al tesorero de la municipalidad que le corresponde el impuesto so pena de una multa equivalente al tres por ciento mensual del impuesto que deba remitir.

Exenciones y deducciones.

Para efectos de exenciones se tendrá que tomar en cuenta las exenciones generales establecidas en el artículo 35 del Código Tributario, aquellas señaladas en la disposición del artículo 351 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal y de otras leyes que expresamente exoneren el pago de este tributo.

La norma del artículo 351 de la ley municipal señala las siguientes exenciones:

1. Estado, municipalidades, organismos de derecho público, Banco Nacional del Fomento, Banco Central, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y otros organismos señalados en leyes especiales.
2. Las ventas o transferencias de dominio de inmuebles destinados a programas de vivienda de interés social calificados así por la municipalidad;
3. Ventas de inmuebles de los gobiernos extranjeros siempre que los bienes se destinen al servicio diplomático o consular;

4. Adjudicaciones por particiones o disolución de sociedades;
5. Expropiaciones;
6. Aportes de bienes raíces realizados por los cónyuges o convivientes a la sociedad conyugal o sociedad de bienes y los que se efectuaren a cooperativas, cuando no excedan de diez remuneraciones mensuales básicas mínimas unificadas. Si excediere este valor, la exoneración será del cincuenta por ciento del tributo que habría correspondido pagar a la cooperativa;
7. Aportes de capital de bienes raíces a nuevas sociedades que se formaren por la fusión de sociedades anónimas independientes y en lo que se refiere a los inmuebles que posean las sociedades fusionadas;
8. Aportes de bienes raíces que se aporten para formar o aumentar el capital de sociedades pero sólo en la parte que corresponda a la sociedad;
9. Donaciones realizadas al Estado, municipalidades, instituciones públicas, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, organismos de derecho privado con finalidad social o pública, sociedades o instituciones particulares de asistencia social, educación y análogas con estatutos legalmente aprobados;
10. Contratos de traslación de dominio y mutuo hipotecario otorgados por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social a sus afiliados; y,
11. Transferencia de dominio de bienes inmuebles que se efectúen con el objeto de constituir un fideicomiso mercantil o con el propósito de desarrollar procesos de titularización.

Estas exoneraciones no alcanzan a los otros contratantes o a las personas que deban satisfacer el cincuenta por ciento del impuesto.

Existen de igual forma, exoneraciones previstas en otras leyes: Ley Orgánica del Banco Nacional de Fomento (Registro Oficial No. 526, 3 de abril de 1974); Ley del Banco Ecuatoriano de la Vivienda y las Asociaciones Mutualistas de Ahorro y Crédito para la Vivienda (Registro Oficial No. 802, 14 de mayo de 1975); Ley del Seguro Social Obligatorio (Suplemento al Registro Oficial No. 21, 8 de septiembre de 1988); Ley de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas (Suplemento al Registro Oficial No. 995, 7 de Agosto de 1992); Ley de Seguridad Social de la Policía Nacional (Registro Oficial No. 70 de 1 de junio de 1995); Ley de Arrendamiento Mercantil (Registro Oficial No. 745, 5 de enero de 1979 y reformas); Ley de Fomento

Artesanal (Registro Oficial No. 446, 29 de mayo de 1986); Decreto Supremo No. 12 (Registro Oficial No. 1, 12 de enero de 1976); Ley de Incentivos Tributarios para la Conservación de Áreas Históricas de Quito (Segundo Suplemento al Registro Oficial No. 852, 29 de diciembre de 1995); Ley de Partidos Políticos (Registro Oficial No. 535, 28 de febrero de 1978); Codificación de la Ley de Educación Física, Deportes y Recreación (Registro Oficial No. 436, 14 de mayo de 1990); Ley de Cooperativas (Registro Oficial No. 123, 20 de septiembre de 1966 y reformas); Ley de la Corporación Financiera Nacional (Registro Oficial No. 494, 29 de diciembre de 1977); Ley Especial de Desarrollo Turístico (Registro Oficial No. 118, 28 de enero de 1997); entre otras.

Respecto de las rebajas del impuesto, el artículo 350 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal dispone que una vez calculada la cuantía del impuesto de alcabala procede efectuar las siguientes rebajas:

- a) Cuarenta por ciento para el caso de que se transfiera un inmueble dentro del plazo de un año contado desde que se lo adquirió;
- b) Treinta por ciento para el caso de que se transfiera un inmueble dentro del plazo de dos años contados desde que se lo adquirió;
- c) Veinte por ciento para el caso de que se transfiera un inmueble dentro del plazo de tres años contados desde que se lo adquirió;
- d) Veinte y cinco por ciento para los impuestos que generen las permutas.

Estas deducciones beneficiarán proporcionalmente a los contratantes y se aplicarán también a las adjudicaciones que se realicen entre socios y copropietarios, con motivo de una liquidación o partición, y a las refundiciones que deban pagar los herederos o legatarios a quienes se les adjudiquen inmuebles por un valor superior al de la cuota a la que tienen derecho.

El derecho a exenciones, exoneraciones o deducciones debe alegarse y probarse ante el Director Financiero Municipal quien lo resolverá.

4.- Impuesto sobre los vehículos.

Este impuesto anual que grava a los vehículos motorizados destinados al transporte terrestre, tanto de uso particular como de servicio público que deben ser matriculados en el cantón del domicilio del propietario.

Base legal.

El impuesto de alcabala se halla regulado por la Ley Orgánica de Régimen Municipal en el Título VI, De los impuestos; Capítulo V, Del impuesto a los vehículos; artículos 355 a 359.

Las municipalidades del país han reglamentado la aplicación, administración y recaudación de este impuesto a través de la expedición de ordenanzas las mismas que se aplican en la jurisdicción cantonal de cada una de ellas.

Hecho generador.

El hecho generador que da lugar a este impuesto lo constituye la propiedad sobre un vehículo motorizado destinado al transporte terrestre de servicio particular o público. La Ley Orgánica de Régimen Municipal señala:

“Art. 355.- Forma de pago.- Todo propietario de vehículos, sea persona natural o jurídica, deberá satisfacer el impuesto anual que se establece en esta Ley.

Comenzando un año se deberá el impuesto correspondiente al año, aún cuando la propiedad del vehículo hubiere pasado a otro dueño, quien será responsable si el anterior no lo hubiere pagado.”

Sujeto pasivo.

Constituyen sujetos pasivos de este impuesto todos los propietarios de vehículos motorizados ya sean estos personas naturales o jurídicas y como contribuyentes o responsables en los términos del Código Tributario.

Base imponible y cuantía.

La base imponible de este impuesto es el avalúo de los vehículos que consten registrados en el Servicio de Rentas Internas y en la jefatura provincial de tránsito correspondiente y la Comisión de Tránsito del Guayas. Para la determinación del Impuesto se aplicará la siguiente tabla:

| BASE IMPONIBLE | | TARIFA |
|------------------|------------------|------------|
| <i>Desde US.</i> | <i>Hasta US.</i> | <i>US.</i> |
| 0 | 1.000 | 0 |
| 1.001 | 4.000 | 5 |
| 4.001 | 8.000 | 10 |
| 8.001 | 12.000 | 15 |
| 12.001 | 16.000 | 20 |
| 16.001 | 20.000 | 25 |
| 20.001 | 30.000 | 30 |
| 30.001 | 40.000 | 50 |
| 40.001 | En adelante | 70 |

Período de pago y fecha de exigibilidad.

De conformidad con el artículo 373 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, el período impositivo de este impuesto es anual.

Exenciones.

El artículo 358 de la ley municipal establece lo siguiente sobre este tema:

“Art. 358.- Sólo estarán exentos de este impuesto los vehículos al servicio:

- a) De los Presidentes de las Funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial;
- b) De los miembros del cuerpo diplomático y consular;
- c) De los organismos internacionales;
- d) Del Cardenal Arzobispo;
- e) De la Cruz Roja Ecuatoriana, como ambulancias y otros con igual finalidad; y,
- f) De los cuerpos de bomberos, como autobombas, coches, escala y otros vehículos especiales contra incendio. Los vehículos en tránsito no deberán el impuesto. “

La locución “sólo” utilizada por la norma nos releva de analizar cualquier exención adicional puesto que la disposición únicamente reconoce las señaladas.

Respecto de este impuesto es importante señalar que algunas municipalidades pequeñas de Ecuador han tenido problemas en la

recaudación de este tributo, por cuanto, los propietarios de los vehículos los matriculan en ciudades distintas a las de su domicilio lo que perjudica los intereses impositivos de dichos ayuntamientos. Este problema se soluciona con la aplicación de la disposición del artículo 359 que dispone que el pago del impuesto se lo hará en el domicilio del propietario, por lo que, el cabildo deberá exigir a sus vecinos que los vehículos de su propiedad se los matricule en su jurisdicción.

5.- Impuesto a los espectáculos públicos.

Es un impuesto indirecto que grava los espectáculos públicos legalmente permitidos.

La ley no define lo que debe entenderse por espectáculo público, por lo que, le corresponde al concejo municipal, en ejercicio de su facultad normativa, hacerlo a través de una norma de ordenanza.

Base legal.

El impuesto a los espectáculos públicos se halla regulado por la Ley Orgánica de Régimen Municipal en el Título VI, De los impuestos; Capítulo VI, Del impuesto a los espectáculos públicos; artículos 360 a 362.

Las municipalidades del país han reglamentado la aplicación, administración y recaudación de este impuesto a través de la expedición de ordenanzas las mismas que se aplican en la jurisdicción cantonal de cada una de ellas.

Hecho generador.

El hecho generador que da lugar a este impuesto constituye la presentación de un espectáculo con carácter público y con entradas de admisión.

Sujeto pasivo.

Las personas naturales que asistan a un espectáculo público y que paguen sus entradas, se constituyen en sujetos pasivos de este impuesto y serán agentes de retención, los empresarios, propietarios, arrendatarios y más promotores u organizadores del espectáculo, los cuales son responsables de la obligación tributaria.

Base imponible.

La base imponible de este impuesto constituye el valor de la entrada que paga espectador.

Cuantía.

De conformidad con lo que dispone el artículo 360 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, la cuantía de este impuesto es del diez por ciento sobre el valor de la entrada que paga el espectador. Para el caso de los eventos deportivos de nivel profesional, la cuantía se rebaja al cinco por ciento de dicho valor.

Período de pago y fecha de exigibilidad.

El impuesto se genera el momento en que una persona adquiere una entrada a un espectáculo público.

Exenciones y Exoneraciones.

Las únicas exoneraciones permitidas por la ley son los espectáculos públicos donde se presenten exclusivamente artistas ecuatorianos.

“Art. 361.- Exoneraciones.- En este impuesto se reconocerán exoneraciones a los espectáculos artísticos donde se presenten única y exclusivamente artistas ecuatorianos.

Se derogan de manera expresa las demás exoneraciones que consten en cualquier ley general o especial”.

Insistimos en la necesidad de que cada concejo municipal defina el alcance del vocablo espectáculo público a través de una norma de ordenanza pues en la práctica se ha discutido su real significado.

Por fin, el artículo 362 remite a una norma inferior la regulación de las entradas de ínfimo valor.

6.- Impuesto de patentes municipales.

Es un impuesto indirecto y anual que grava el ejercicio de una actividad habitual de orden económico dentro de la jurisdicción municipal o cantonal. Quienes ejerzan este tipo de actividades deben inscribirse previamente en la municipalidad y obtener la patente.

La disposición del artículo 365, primer inciso, de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, señala que 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.

Base legal.

El impuesto de patentes municipales se halla regulado por la Ley Orgánica de Régimen Municipal en el Título VI, De los impuestos; Capítulo VII, Impuesto de patentes municipales; artículos 363 a 367.

Las municipalidades del país han reglamentado la aplicación, administración y recaudación de este impuesto a través de la expedición de ordenanzas las mismas que se aplican en la jurisdicción cantonal de cada una de ellas.

Hecho generador.

El hecho generador que da lugar a este impuesto constituye el ejercicio habitual de una actividad económica realizada por personas naturales o jurídicas en la jurisdicción cantonal. Se considera actividad económica a toda actividad comercial, industrial, de servicios u otras tendiente a obtener un beneficio económico o lucro.

Sujeto pasivo.

Son sujetos pasivos de este impuesto todos los comerciantes e industriales que operen en cada cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico, según lo señala la norma del artículo 364 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

¿Qué debemos entender por comerciantes?. El artículo 2 del Código de Comercio los define.

“Art. 2.- Son comerciantes los que, teniendo capacidad para contratar, hacen del comercio su profesional habitual.”

Base imponible.

La base imponible de este impuesto se establece en función del capital con el que operen los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón. Los concejos municipales definirán estos aspectos a través de ordenanza.

Es primordial que la ordenanza señale cual es el capital de imposición así como las diversas categorías de actividad económica obligadas a satisfacer el impuesto.

Cuantía.

La tarifa del impuesto de patentes municipales se fijará a través de ordenanza y se aplicará al capital con el que operen los sujetos pasivos del tributo. Esta tarifa tendrá un mínimo de diez dólares de los Estados Unidos de América y un máximo de cinco mil dólares, conforme lo señala el inciso segundo del artículo 365 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

Período de pago y fecha de exigibilidad.

Las normas de los artículos 364 y 365 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal señalan que los sujetos pasivos “Están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago del impuesto ...” “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 final del mes en que termina el año.”. De todas formas es evidente que cumplidos estos presupuestos, la obligación tributaria se tendrá que satisfacer anualmente, conforme lo señala la misma disposición del artículo 365.

Exenciones y deducciones.

Están exentos del impuesto únicamente los artesanos calificados como tales por la Junta de Defensa del Artesano. Así lo señala el artículo 367 de la ley municipal.

Cuando un negocio demuestre, a través de la declaración aceptada por el Servicio de Rentas Internas o por fiscalización de esta entidad o de la municipalidad, tener pérdidas, el impuesto se reducirá a la mitad. La reducción será hasta de la tercera parte, si se demostrare un descenso en la utilidad de más del cincuenta por ciento en relación con el promedio obtenido en los tres años inmediatos anteriores, de acuerdo al artículo 366 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

7.- Impuesto a las utilidades en la compraventa de predios urbanos y plusvalía de los mismos.

Este impuesto constituye un tributo no vinculado que grava el plusvalor o beneficio económico real que obtiene el contribuyente en la venta de los inmuebles ubicados en zonas urbanas.

Base legal.

El impuesto a las utilidades en la compraventa de predios urbanos y plusvalía de los mismos se halla regulado por la Ley Orgánica de Régimen Municipal en el Título VI, De los impuestos; Capítulo VIII, Impuesto a las utilidades en la compraventa de predios urbanos y plusvalía de los mismos; artículos 368 a 373; y, Reglamento para el cálculo y pago del impuesto a la utilidad proveniente de la compra venta de inmuebles (Registro Oficial No. 394, 13 de marzo de 1986), en lo que fuere aplicable.

Las municipalidades del país han normado la aplicación, administración y recaudación de este impuesto a través de la expedición de ordenanzas las mismas que se aplican en la jurisdicción cantonal de cada una de ellas.

Hecho generador.

El hecho generador que da lugar a este impuesto constituye la obtención de un beneficio económico real proveniente de la diferencia entre el precio en que se compró un inmueble urbano y el precio en el que se lo vende. Grava también las transferencias de dominio cuando los inmuebles que se venden han sido adquiridos por herencia, legado o donación, y también las obras de infraestructura que producen beneficios a los dueños de los predios, realizadas por la municipalidad. Así lo refieren las normas de los artículos 370 y 373 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

“Art. 370.- Sujetos de la obligación tributaria.- Son sujetos de la obligación tributaria a la que se refiere este capítulo, los que como dueños de los predios vendieren obteniendo la utilidad imponible y por consiguiente real, los adquirentes hasta el valor principal del impuesto que no se hubiere pagado al momento en que se efectuó la venta. El comprador que estuviere en el caso de pagar el impuesto que debe el vendedor, tendrá derecho a requerir a la municipalidad que inicie la coactiva para el pago del impuesto por él satisfecho y le sea reintegrado el valor correspondiente. No habrá lugar al ejercicio de este derecho si quien pagó el impuesto hubiere aceptado contractualmente esa obligación.

Para los casos de transferencia de dominio el impuesto gravará solidariamente a las partes contratantes o a todos los herederos o sucesores en el derecho, cuando se trate de herencias, legados o donaciones. ...”

Art. 373.- Plusvalía por obras de infraestructura.- Al tratarse de la plusvalía por obras de infraestructura, el impuesto será satisfecho por los dueños de los predios beneficiados, o en su caso por los usufructuarios, fideicomisarios o sucesores en el derecho al tratarse de herencias, legados o donaciones conforme a las ordenanzas respectivas.”

Sujeto pasivo.

De acuerdo con el referido por los artículos 370 y 373, son sujetos pasivos de este impuesto los propietarios de los predios urbanos que al venderlos obtienen una utilidad real. También lo serán los compradores en calidad de responsables.

Respecto de la consideración de responsables que sugiere la norma del artículo 370 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal para los compradores, el artículo 25 del Código Tributario establece “Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.” Por cuanto la disposición del Código es jerárquicamente superior, se tendrá que observar lo dicho en éste cuerpo normativo (artículo 2 del Código Tributario).

Por las obras de infraestructura los sujetos pasivos de este impuesto serán los dueños de los predios beneficiados o los usufructuarios, fideicomisarios o sucesores en el derecho al tratarse de herencias, legados o donaciones.

Base imponible.

Constituye la utilidad real que obtiene el vendedor de la venta de un inmueble ubicado en el área urbana.

Siguiendo a Iturralde (“Manual de Tributación Municipal”. Págs. 193, 194) en este tema, para determinar la base imponible de este impuesto se debe:

1. Determinar el precio de venta del inmueble que debe ser igual o superior al valor constante en el catastro municipal;
2. Establecer la diferencia bruta que resulta de cotejar el precio de venta con el precio de adquisición;
3. A la cifra resultante se deducen los valores pagados por contribuciones especiales de mejoras, en caso de haberlas;

4. A la diferencia bruta se deduce los valores correspondientes a las mejoras realizadas en el predio durante el período en que el inmueble fue propiedad del vendedor. Esta es la diferencia neta;
5. A la diferencia neta se aplica una rebaja del 5% de su monto por cada año transcurrido a partir del segundo contado desde el año de adquisición del inmueble. Al valor que resulte de esta operación se le llama base para la rebaja por desvalorización de la moneda;
6. A la base antes señalada se le aplica el coeficiente que corresponda por rebaja proveniente de la desvalorización de la moneda, de acuerdo a los datos publicados por el Banco Central del Ecuador;
7. El valor que resulte de aplicar todas las rebajas señaladas, constituye la base imponible denominada utilidad imponible.

El procedimiento descrito aplica las disposiciones de los artículos 369 y 371 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal y las normas del Reglamento para el cálculo y pago del impuesto a la utilidad proveniente de la compra venta de inmuebles, referido más arriba.

Cuantía.

La cuantía del impuesto a las utilidades en la compraventa de predios urbanos y plusvalía de los mismos es del diez por ciento sobre la base imponible, de acuerdo a lo que señala el artículo 368 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal.

Período de pago y fecha de exigibilidad.

De acuerdo a la disposición del artículo 372 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal el impuesto deberá pagarse antes de la celebración de la correspondiente escritura pública. Los notarios no podrán otorgar este documento público sin la presentación del recibo de pago del impuesto o autorización de la misma emitida por la tesorería municipal.

Exenciones y deducciones.

El marco general de exenciones está regulado para este impuesto por aquellas señaladas en el artículo 35 del Código Tributario.

A criterio de Aguirre Apolo la deducción prevista en el inciso segundo del artículo 368 se halla derogada a partir de la expedición de la Ley de Régimen Tributario Interno.

8.- Impuesto al juego.

Este impuesto de financiación municipal es el que menor regulación legal tiene dentro de la Ley Orgánica de Régimen Municipal. Las disposiciones que se refieren a este tributo son escasas y dejan a la normativa de cada una de las municipalidades su reglamentación.

En esta parte nos referiremos de manera exclusiva a las disposiciones legales.

En términos generales este impuesto constituye un tributo no vinculado que grava las actividades legales del juego con o sin apuestas.

Consideramos que la habitualidad de estas actividades, como un elemento a considerar para efectos impositivos, es una cuestión que debería regularse a través de la correspondiente ordenanza municipal.

Base legal.

El impuesto al juego se halla regulado por la Ley Orgánica de Régimen Municipal en el Título VI, De los impuestos; Capítulo IX, Otros impuestos municipales; artículos 374 a 377.

Las municipalidades del país han normado la aplicación, administración y recaudación de este impuesto a través de la expedición de ordenanzas las mismas que se aplican en la jurisdicción cantonal de cada una de ellas.

El artículo 376 dispone sobre lo dicho, lo siguiente:

“Art. 376.- Regulación del impuesto al juego.- El impuesto al juego será regulado mediante ordenanza municipal.”

Hecho generador.

La ejecución pública de juegos con o sin apuestas dentro de la circunscripción cantonal.

Sujeto pasivo.

El artículo 375 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal dispone:

“Art. 375.- Sujetos pasivos del impuesto al juego.- Son sujetos pasivos del impuesto al juego, los casinos y demás establecimientos semejantes que puedan funcionar legalmente en el país.”

Exenciones y deducciones.

La Ley Orgánica de Régimen Municipal no ha establecido exenciones y deducciones al impuesto.

Base imponible.

Se regulará por las disposiciones de cada una de las ordenanzas municipales.

Cuantía.

La cuantía se regulará por las disposiciones de cada una de las ordenanzas municipales. Generalmente, ésta se fija en función del tipo de juego sea éste de azar o no, mesa instalada, aparato o juego mecánico u electrónico, etc.

Período de pago y fecha de exigibilidad.

Se regulará por las disposiciones de cada una de las ordenanzas municipales. Generalmente se paga antes de la instalación del juego previa inscripción municipal.

9.- Impuesto del 1.5 por mil a los activos totales.

Es un impuesto anual, no vinculado que grava los activos totales de las sociedades y de las personas obligadas a llevar contabilidad.

Base legal.

El impuesto al juego se halla regulado por la Ley 006 de Control Tributario y Financiero publicada en el Registro Oficial No. 97 de 29 de diciembre de 1988 y sus posteriores reformas.

Las municipalidades del país han normado la aplicación, administración y recaudación de este impuesto a través de la expedición de ordenanzas las mismas que se aplican en la jurisdicción cantonal de cada una de ellas.

Hecho generador.

El hecho generador lo constituye el ejercicio habitual de actividades comerciales, industriales o financieras por parte de sociedades o personas domiciliadas en la jurisdicción cantonal obligadas a llevar contabilidad.

Todas las personas jurídicas que tengan como giro principal al comercio, se hallan obligadas a llevar contabilidad y a cumplir con las formalidades para con las entidades de control.

La Ley de Régimen Tributario Interno señala en la disposición del artículo 20 quienes se hallan obligados a llevar contabilidad.

El artículo 31 de la Ley 006 establece la posibilidad del contribuyente que desarrolle su actividad en más de un cantón, en cuyo caso, se determinará el total del activo, y se pagará el impuesto a la respectiva municipalidad en forma proporcional y tomando como base de cálculo los ingresos brutos obtenidos por sus establecimientos en la correspondiente jurisdicción.

Sujeto pasivo.

Son sujetos pasivos de este impuesto las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras, domiciliadas en la jurisdicción municipal, que habitualmente ejerzan actividades comerciales, industriales o financieras y que por ley deban llevar contabilidad.

Base imponible.

Para determinar la base imponible de este impuesto, al valor de los activos totales del contribuyente se deberán deducir las obligaciones de hasta un año plazo y los pasivos contingentes.

Cuantía.

La tarifa del impuesto es del 1.5 por mil. Se aplica a la base imponible del ejercicio económico del año calendario anterior, por lo que, el impuesto corresponde a los activos totales del contribuyente del año calendario inmediato anterior.

Período de pago y fecha de exigibilidad.

Este impuesto debe declararse y cancelarse hasta treinta días después de la fecha límite establecida para la declaración del impuesto a la renta. El pago del impuesto a la renta varía de acuerdo al número del Registro Único de Contribuyentes, por lo que, la exigibilidad estará en función de este dato.

Cuando los sujetos pasivos de este impuesto tengan su actividad en una jurisdicción distinta al municipio en donde tienen su domicilio principal, el impuesto se pagará al municipio del lugar en donde esté ubicada la fábrica o planta de producción, de acuerdo con lo que señala el artículo 1 de la Ley 02 publicada en el suplemento al Registro Oficial No. 22 de 9 de septiembre de 1992.

El contribuyente deberá presentar su declaración del impuesto en el cantón en donde tenga su domicilio principal, especificando el porcentaje de los ingresos obtenidos en cada uno de los cantones y determinando el valor del impuesto que corresponde a cada municipio, de acuerdo a la norma del inciso segundo del artículo 1 de la Ley 17 publicada en el Registro Oficial No. 75 de 27 de noviembre de 1992.

Exenciones.

Se hallan exentos de este impuesto:

- a) El Estado, entidades de derecho público, entidades de derecho privado con finalidad social o pública siempre que sus bienes se destinen a esos fines;
- b) Instituciones o asociaciones privadas de beneficencia o educación, corporaciones y fundaciones sin fines de lucro, siempre que sus bienes e ingresos se destinen a esos objetivos;
- c) Empresas multinacionales o de economía mixta, en la parte de los aportes que corresponda al sector público de los respectivos estados;
- d) Personas naturales acaparadas en la Ley de Fomento Artesanal, siempre que cuenten con el respectivo acuerdo ministerial;
- e) Personas naturales o jurídicas exclusivamente respecto a los activos totales relacionados con la actividad agropecuaria; y,
- f) Las cooperativas de ahorro y crédito.

No se reconocen exoneraciones previstas en leyes especiales, por lo que, estas son las únicas exenciones aceptables.

Estos son los impuestos municipales previstos en la legislación ecuatoriana y que sirven para el financiamiento de estos gobiernos locales.

UJm

CONCLUSIONES

Luego del análisis realizado, quizá la más significativa conclusión a la que podemos llegar es que el Código Tributario ecuatoriano se constituye en una importante referencia legislativa en el ordenamiento jurídico del país. Es fácil advertir que sus disposiciones recogen posiciones doctrinarias del más alto nivel de aceptación y responden con solvencia a las exigencias de su aplicación pese a las desatinadas modificaciones incorporadas en la última codificación. Así mismo, se puede concluir que América Latina ha sido importante en el desarrollo y estudio del Derecho Tributario. Los profesores y maestros que han cultivado esta ciencia son reconocidos y respetados en el foro mundial y muchos de sus criterios han servido de importante referencia el momento de dictar las leyes nacionales de los distintos países de esta región del mundo.

Así mismo, es destacable la reforma tributaria municipal efectuada por el Congreso Nacional en el año 2004 a la Ley Orgánica de Régimen Municipal. Antes de esta reforma el sistema impositivo municipal era un verdadero galimatías en donde la administración y el contribuyente no tenían la certeza jurídica necesaria en esta materia; el sistema era complejo, confuso y abundante. Con la reforma esta situación cambió y hoy la administración tributaria municipal cuenta con un buen marco jurídico, susceptible de pequeñas modificaciones.

Es evidente que la imposición a las actividades comerciales en la legislación tributaria municipal ecuatoriana es excesiva puesto que estas se hallan gravadas por el impuesto de patentes y, para el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, también por el impuesto del 1.5 por mil a los activos totales. Esta situación nos lleva a pensar que existe una evidente doble imposición, por lo que, se requiere de una reforma para solucionar este problema.

El impuesto al juego es el gravamen que mayor liberalidad normativa permite a las municipalidades puesto la ley remite a las normas que los cabildos deben dictar, a través de ordenanzas, para regular su gestión. Esta situación genera inseguridad jurídica entre los contribuyentes. La ley

requiere una reforma que permita establecer un marco jurídico general al que tendrá que sujetarse la administración tributaria seccional.

Por fin, es necesario destacar la importante labor que realiza la Unión Iberoamericana de Municipalistas, UIM para el fomento y difusión de este tipo de trabajos académicos que sirven de base para el conocimiento y discusión de la realidad municipal de esta región.

Wagner Guillermo Salazar Sánchez
ECUADOR

The logo consists of the letters 'uim' in a stylized, cursive, orange font. The 'u' is a simple curve, the 'i' has a dot, and the 'm' is composed of two rounded humps.

La Editorial de **VOX LOCĀLIS** no se responsabiliza de los juicios y opiniones expresados por los autores en sus artículos y colaboraciones.

BIBLIOGRAFIA

AGUIRRE APOLO, Marco. “Manual de Derecho Tributario Municipal”. Biblioteca de Derecho Municipal No. 1, Procuraduría del Distrito Metropolitano de Quito. Quito. 1994

DURANGO, Washington. “Legislación tributaria ecuatoriana”. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito. Tercera Edición. 1996.

GARCÉS MOREANO, Rodrigo. “La caducidad en el sistema tributario ecuatoriano”. Ediciones Universidad Católica. Quito. 1980

GIULIANI FONROUGE, Carlos María. “Derecho Financiero”. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 5ta. Edición. 1993

ITURRALDE DÀVALOS, Felipe. “Manual de Tributación Municipal”. Biblioteca de Derecho Municipal No. 12, Procuraduría del Distrito Metropolitano de Quito. Quito. 1998

JARACH, Dino. “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. Editorial Cangallo SACI. Buenos Aires. 1era. Edición. 1985

JARACH, Dino. “El hecho imponible”. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 3ra. Edición. 1996

MELO B., Fabián. “El Municipio. Gobierno de la comunidad local”

MESA BARROS, Ramón. “Manual de Derecho Civil. De las obligaciones”. Colección de Manuales Jurídicos No. 23. Santiago de Chile. 6ta. Edición. Editorial Jurídica de Chile. 1979

MORALES QUIROZ, José Adolfo. “Compendio Esquemático del Código Tributario”. Pudeleco. Quito. 2da. edición. 1981

MORALES QUIROZ, José Adolfo. “Introducción al Derecho Tributario”. Polycolor. Quito. 1985

PATIÑO, Rodrigo. POZO, Teodoro. “Léxico jurídico tributario”. Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, CLD. Quito. 1996

PEREZ DE AYALA, José Luís. GONZÁLEZ, Eusebio. “Derecho Tributario” Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1994

PEREZ ROYO, Fernando. “Derecho Financiero y Tributario. Parte General” Editorial Civitas. Madrid. 8ava. Edición. 1998

PLASCENCIA RODRIGUEZ, José Francisco. “La tributación ecológica local: Una opción ante el creciente deterioro local”. Indetec. México. 1996

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. “Derecho Fiscal”. Harla. México. 2da. Edición. 1986

SALAZAR SÁNCHEZ, Wagner Guillermo. “El principio de legalidad tributaria”. Asociación de Municipalidades Ecuatorianas. Serie Jurídica No. 7. Quito. 1998

SECAIRA DURANGO, Patricio A. “Curso breve de derecho administrativo” Editorial Universitaria. Quito. 2004

TROYA JARAMILLO, José Vicente. “Derecho Internacional Tributario”. Corporación Editora Nacional. Serie de Estudios Jurídicos Volumen 4. Quito. 1990

TROYA JARAMILLO, José Vicente. “El recurso de casación en materia tributaria”. Ministerio de Finanzas y Crédito Público. Quito. 1992

VALDEZ COSTA, Ramón. “Curso de Derecho Tributario”. Editorial Temis. Bogotá. 1996

VALDEZ COSTA, Ramón. “Instituciones de Derecho Tributario”. Ediciones Desalma. Buenos Aires. 1996

VILLEGAS B., Héctor. “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 6ta. Edición. 1997

ALCABALA. REVISTA DE HACIENDA PÚBLICA DE ANDALUCÍA. 2/92. “LAS HACIENDAS LOCALES”. JUNTA DE ANDALUCIA.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR. CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES, 1997

CÓDIGO TRIBUTARIO. SUPLEMENTO AL REGISTRO CIVIL No. 38, 14 DE JUNIO DEL 2005

CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL. CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES.

CODIGO DE COMERCIO. CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. 1997

LEY ORGÀNICA DE RÉGIMEN MUNICIPAL. CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES, 2006

LEY DE CONTROL TRIBUTARIO Y FINANCIERO, LEY 006

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA MUNICIPAL. Biblioteca de Derecho Municipal No. 10. Procuraduría del Distrito Metropolitano de Quito. Quito. 1996

ucjm