



FACULTAD DE
CIENCIAS
JURÍDICAS Y POLÍTICAS

**Proyecto para la obtención del título de
Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**

¿Existe doble imposición en los impuestos municipales que gravan actividades económicas?

Autor: Vladimir Gonzalo Charro Mera

Tutor: Doctor Juan Francisco Martínez Castillo

Quito, 2017

DECLARACIÓN DE ACEPTACIÓN DE NORMA ÉTICA Y DERECHOS

El presente documento se ciñe a las normas éticas y reglamentarias de la Universidad de Los Hemisferios. Así, declaro que lo contenido en éste ha sido redactado con entera sujeción al respeto de los derechos de autor, citando adecuadamente las fuentes. Por tal motivo, autorizo a la Biblioteca a que haga pública su disponibilidad para lectura, a la vez que cedo los derechos de publicación a la Universidad de Los Hemisferios.

De comprobarse que no cumplí con las estipulaciones éticas, incurriendo en caso de plagio, me someto a las determinaciones que la propia Universidad plantee. Asimismo, no podré disponer del contenido de la presente investigación a menos que eleve por escrito el requerimiento para su evaluación a la Comisión Permanente de la Universidad de Los Hemisferios.

VLADIMIR GONZALO CHARRO MERA

DEDICATORIA

A mis hijas, Madeline y Brenda Charro Gualotuña

ÍNDICE

DECLARACIÓN DE ACEPTACIÓN DE NORMA ÉTICA Y DERECHOS	II
DEDICATORIA	III
ÍNDICE	IV
ÍNDICE DE CUADROS Y GRÁFICOS	V
INTRODUCCIÓN	1
Problema de investigación	2
Objetivo general.....	2
Objetivos específicos	2
CAPÍTULO I	3
DOBLE IMPOSICIÓN	3
1.1 Introducción	3
1.2 Principios básicos de la asignación impositiva directa	4
1.3 Concepto de la doble imposición.....	7
1.4 Nociones de la doble imposición aplicada al ámbito local	8
CAPÍTULO 2.....	10
HECHO GENERADOR DE LOS IMPUESTOS DE PATENTE MUNICIPAL Y DEL 1.5 POR MIL SOBRE LOS ACTIVOS TOTALES	10
2.1. Concepto de hecho generador.....	10
2.2. Potestad de imposición seccional aplicada a actividades económicas.....	13
2.3. El hecho generador en los impuestos de patente municipal y 1.5 por mil sobre los activos totales.....	15
CAPÍTULO 3.....	18
ANÁLISIS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN LOCAL SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS	18
3.1. Impuesto de patente municipal. Elementos esenciales y formales	18
3.2. Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales. Elementos esenciales y formales	25
3.3. Concurrencia impositiva de ambos tributos.....	28
CONCLUSIONES	34
BIBLIOGRAFÍA	36

ÍNDICE DE CUADROS Y GRÁFICOS

CUADROS

Cuadro 1. Determinación del domicilio tributario en Ecuador.....	6
Cuadro 2. Tributación a partir de los principios de asignación impositiva internacional directa...	8
Cuadro 3. Comparación preliminar de los hechos generadores del impuesto de patente municipal y del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, según el COOTAD.	16
Cuadro 4. Tarifas del impuesto de patente municipal en el Cantón de Guayaquil.	23
Cuadro 5. Comparación del impuesto de patente municipal y del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.	30

GRÁFICOS

Gráfico 1. El domicilio principal, desde la perspectiva del Código Civil.	5
Gráfico 2. Elementos del hecho generador.	11

INTRODUCCIÓN

El problema planteado como objetivo del presente trabajo se sustenta en los diversos criterios jurídicos adoptados por los gobiernos autónomos descentralizados al momento de establecer y recaudar los impuestos sobre actividades económicas establecidos en la Ley.

Desde el punto de vista doctrinario, esta interpretación podría implicar una doble imposición, dado que el impuesto a la patente municipal y el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales evidencian el mismo hecho imponible. En tal sentido, resulta imperativo comprobar los elementos constitutivos de la doble imposición para contrastarlos con la potestad tributaria seccional, aplicada a los impuestos sobre actividades económicas. Es decir, que el problema radica en el supuesto que las actividades económicas de un contribuyente, estarían gravadas dos veces a través del impuesto de patente municipal y del impuesto sobre activos totales, lo cual es una distorsión que, de ser probada, podría ser corregida a través de la identificación de los elementos de doble imposición que ocasionan tal inconsistencia.

Asimismo, es imperativo analizar la naturaleza de cada gravamen para desvincular, condensar o suprimir un impuesto u otro con la finalidad de generar equilibrio y lograr la prevalencia del principio de capacidad contributiva, que debe regir en la materia. En suma, el problema que origina el presente trabajo es la falta de unificación de “los diversos criterios jurídicos (...) adoptados por los municipios al momento de imponer [impuestos] que graven el ejercicio de actividades económicas” (Ratti, 2002, pág. 189), que debe ser analizado para evaluar la existencia de doble imposición, o no.

De acuerdo a lo expresado por Montañó (2006), resulta fundamental establecer los elementos de la doble imposición para entender que “(...) la doble tributación local podría darse ordinariamente cuando el sujeto activo exige contribuciones atendiendo a un mismo hecho imponible que represente una transgresión de principios constitucionales y tributarios” (págs. 134-148). Por su parte, Rubio (2001) sostuvo que “la necesidad de diseñar un sistema armónico de tributos basado en los principios de la asignación impositiva a fin de corregir posibles problemas de doble imposición internacional, aplicables al ámbito local” (págs. 41-43). De igual manera, Riofrío (1960) propuso “varios casos de doble imposición local que se consideran

relevantes para el enfoque analítico del presente trabajo” (pág. 13). Sin embargo, la doble imposición debe ser relacionada con la imposición local sobre actividades económicas, por lo que se concuerda con las “formas de acercarse a la actividad económica como objeto de gravamen por entes locales” (Torrealba, 2002, págs. 513-514).

Se busca igualmente verificar si los conceptos de doble imposición nacional se enmarcan en el impuesto de patente municipal y el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales establecidos en la Ley, razón por la que en el presente trabajo se analizan los conceptos de doble imposición y gravamen a las actividades económicas a fin de evaluar si existe doble tributación seccional. Ello implica desentrañar la naturaleza de estos impuestos según el régimen tributario local ecuatoriano, como lo pone de manifiesto Mogrovejo (2013) al referirse a esta temática.

Problema de investigación

¿Existe doble imposición en los impuestos seccionales que gravan actividades económicas?

Objetivo general

Verificar la existencia de la doble imposición nacional respecto del hecho generador del impuesto de patente municipal y el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales del sujeto pasivo.

Objetivos específicos

1. Describir y analizar la naturaleza jurídica de la doble imposición nacional.
2. Relacionar los hechos generadores que configuran los impuestos de patente municipal y del 1.5 por mil sobre los activos totales.
3. Precisar desde el punto de vista lógico-jurídico si existe doble imposición nacional respecto del hecho generador del impuesto de patente municipal y el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.

CAPÍTULO I

DOBLE IMPOSICIÓN

1.1 Introducción

En la actualidad, la apertura económica mundial y el fenómeno de la globalización han incidido directamente en el ámbito financiero de los países, donde los tributos cobran mayor impacto como fuente de riqueza nacional. De hecho, para evitar las fugas del capital al extranjero, los países diseñan sistemas tributarios que buscan, sobre todo, incentivar las inversiones locales y beneficiar a los contribuyentes para que se sientan seguros y, a la vez, que el Estado perciba adecuadamente lo que le corresponde. No obstante, uno de los fenómenos que han afectado la disponibilidad tributaria de las personas es el fenómeno de la doble imposición que – sin pretender definirlo aún – determina la necesidad de que el mismo contribuyente pague tributos por un mismo hecho o circunstancia en dos jurisdicciones tributarias distintas.

Como expusieron Álvarez, Fernández de Soto y González (2013), las políticas impositivas en el ámbito de la movilidad internacional del capital requieren el establecimiento de principios básicos de asignación impositiva que determinen el país que debe someter la tributación a los rendimientos obtenidos por las personas, la coordinación internacional que evite el doble gravamen por el mismo hecho, la búsqueda de una mayor eficiencia o neutralidad impositiva para que los factores fiscales no sean las condiciones del movimiento del capital, y la redefinición de la equidad entre individuos por la equidad entre países, dentro del concepto de equidad impositiva.

Aunque este asunto ha sido abordado, sobre todo, desde la perspectiva internacional, algo parecido puede verse incluso dentro de un mismo territorio, cuando una persona realiza actividades en dos o más jurisdicciones locales, particularmente en el Ecuador que tiene varias obligaciones tributarias cuya administración corresponde a los gobiernos autónomos descentralizados (GADS), pero para ello es necesario partir de las bases teóricas generales y luego particularizar el análisis en base a nuestro objeto de estudio.

1.2 Principios básicos de la asignación impositiva directa

Como se esbozaba antes, los temas de la doble tributación y, por ende, de los principios básicos de la asignación impositiva se relacionan directamente con el régimen de tributación internacional, pero una comprensión preliminar de estos servirá, sin dudas, para caracterizar el fenómeno en el ámbito local de un mismo país y verificar cómo se manifiesta en dicho contexto.

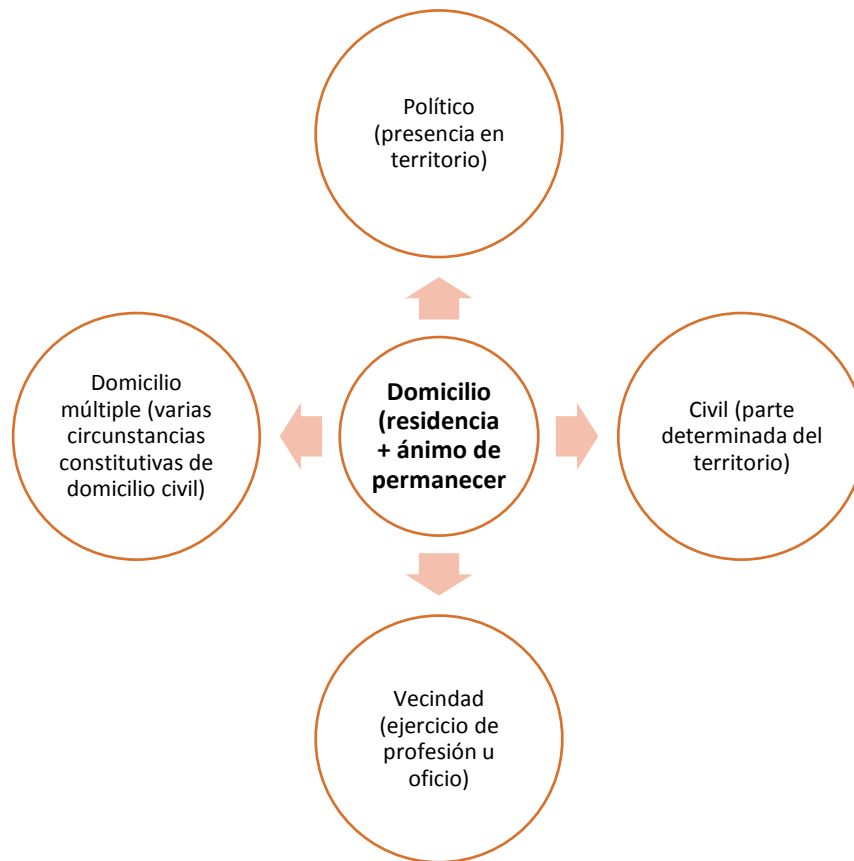
La delimitación de la capacidad impositiva para tributación directa se basa fundamentalmente en dos principios: el de residencia y el de territorio. Ante todo, conviene distinguir a la residencia como categoría jurídica, la que se encuentra asociada fuertemente al concepto de domicilio, y de igual manera establecer la noción de territorio y su impacto en la jurisdicción.

La residencia implica un vínculo con el Estado, ya sea temporal o definitivo. Conforme señala el artículo 4 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), el residente de un Estado es:

(...) toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a la imposición de en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010, pág. 24).

Del propio concepto se advierte que la residencia está asociada también al domicilio de la persona, o cuando menos son terminologías afines. El artículo 45 del Código Civil ecuatoriano de igual manera hace tal analogía al señalar que “el domicilio consiste en la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella” (Congreso Nacional, 2005, pág. 14). Amén de la incertidumbre que esto puede suponer, debemos convenir que, salvo disposiciones especiales, la determinación de la residencia de la persona se hará en base a su domicilio real o eventual. No obstante, del propio Código Civil se advierten distinciones importantes en torno al domicilio, que serán útiles sin dudas para comprender el tema de la tributación local, a saber:

Gráfico 1. El domicilio principal, desde la perspectiva del Código Civil.



Fuente: Arts. 45-52 del Código Civil.

En cuanto al territorio, se trata de un elemento material esencial del Estado, medido usualmente por el espacio geográfico que ocupa. Sirve para establecer los lugares donde se ejerce el derecho de propiedad por parte del Estado, sus límites físicos y sus competencias (Derecho en Red, 2011), pero también se extiende a territorios denominados jurídicos o ficticios que comprenden a naves y aeronaves nacionales y el espacio que ocupan las embajadas de un país en territorio extranjero (Sánchez, y otros, 2010).

A los fines dogmáticos se prefiere entonces la denominación que utilizan Parrales y Aveiga (2013) de principio personalista y principio de territorialidad, en tanto que el primero engloba dos criterios esenciales de la tributación: la residencia y la nacionalidad, mientras que el segundo se refiere al gravamen que se impone a los residentes o no residentes por el hecho de obtener rentas dentro del territorio de un país.

Ahora bien, a los efectos tributarios en nuestro país, por obligaciones tributarias con sujeción local, la determinación de la residencia o domicilio y el impacto del territorio tiene sus peculiaridades, en dependencia de la situación concreta de la persona devenida en sujeto pasivo del tributo (artículos 59 al 63 del Código Tributario):

Cuadro 1. Determinación del domicilio tributario en Ecuador.

Cualidad de la persona	Criterio para la determinación del domicilio
Personas naturales en general	El lugar de residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador del tributo.
Personas naturales extranjeras que no residan en el Ecuador	Percepción en Ecuador de cualquier clase de remuneración, principal o adicional, o ejerzan funciones de dirección administrativa o técnica, de representación o de mandato, como expertos, técnicos o profesionales, o de cualquier otro título aun sin relación de dependencia. El domicilio será el lugar donde ejerzan o donde perciban sus remuneraciones; en caso de no poderse determinar, en la capital de la República.
Personas jurídicas	El lugar señalado en el contrato social o en sus estatutos. En defecto de lo anterior, el lugar donde se ejerzan sus actividades económicas u ocurra el hecho generador.
Cualquiera de las anteriores	Domicilio especial en el territorio nacional, pero sujeto a la aprobación de la administración tributaria.
Personas domiciliadas en el exterior, pero con contribuyentes o responsables en Ecuador	Deberán fijar domicilio en el país y de no hacerlo, se tendrán como sus representantes a las personas que ejecutaren los actos o tuvieran las cosas generadoras de los tributos, y el domicilio será el de éstas.

Fuente: Arts. 59-63 del Código Tributario.

Como se puede apreciar, en el caso de las personas naturales prima el principio personalista, pero de no poder establecerse su lugar de residencia habitual o cuando las actividades económicas se ejerzan en varios lugares a la vez, primará entonces el principio de territorialidad en base a dónde se encuentran sus bienes o dónde se produce el hecho generador del tributo. Por su parte, en cuanto a las personas extranjeras que no residan en el Ecuador, se rige obviamente por el principio de territorialidad; similar sucede con las personas jurídicas o cualquiera (sea natural o jurídica) que se domicilie en el exterior pero tengan sus contribuyentes o representantes en el Ecuador, sin que obste en todos los casos la posibilidad de fijar el domicilio especial que no coincida con el lugar de las actividades o la residencia, previa aprobación de la administración

tributaria. Dicho esto, el principio personalista en materia de tributación vendría a ser el criterio principal del país, seguido del principio de territorialidad para resolver aquellos casos donde el primero no podría aplicarse.

1.3 Concepto de la doble imposición

La doble imposición internacional consiste en “(...) aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, en la totalidad o en parte, durante un mismo período imponible y por la misma causa” (Herrán, 2000, pág. 6). En una visión técnica, puede presentarse en dos modalidades: jurídica y económica; es jurídica cuando el mismo sujeto pasivo tributa de una misma renta por impuestos similares, mientras que es económica si la tributación se realiza por personas distintas en las mismas circunstancias anteriores (Universidad de Sevilla, 2010). Visto así, la doble imposición se generaría, sobre todo “(...) por la configuración de una pluralidad de hechos imponibles sobre un mismo objeto de gravamen...” (López, 1999, pág. 20); es internacional cuando los hechos imponibles se conciben en jurisdicciones tributarias distintas, e interna o local cuando lo sea en el mismo territorio de un Estado, o en diversos territorios del mismo Estado.

La doble imposición no parece legítima en nuestro ordenamiento jurídico, por cuanto el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador de 2008 establece que el régimen tributario se regirá, entre otros, por el principio de equidad, que es “(...) el presupuesto indispensable por el cual se llega a la igualdad material y pretende que el Estado realice una adecuada distribución de cargas y ventajas sociales...” (Sentencia interpretativa No. 0001-09-SIC-CC, 2009), que a su vez se relaciona con la capacidad contributiva de la persona, por cuanto solo los signos de capacidad económica pueden ser gravados (Celi de la Mota, 2011). En otro orden, el segundo párrafo del artículo 31 de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno (en adelante, LORTI) prevé eludir la doble imposición – aunque solo desde el punto de vista internacional – cuando señala:

Los ingresos de fuente ecuatoriana que sean percibidos por empresas con o sin domicilio en el Ecuador, estarán exentas del pago de impuestos en estricta relación a lo que se haya establecido por convenios internacionales de reciprocidad tributaria, exoneraciones tributarias equivalentes para empresas nacionales y para evitar la doble tributación internacional (pág. 8).

1.4 Nociones de la doble imposición aplicada al ámbito local

Desde el punto de vista local, la doble imposición implica “(...) la incidencia de diversos impuestos sobre una misma manifestación de riqueza, o en su caso, sobre manifestaciones de riqueza íntima-mente vinculadas...” (López, 1999, pág. 14) o bien cuando “(...) un mismo hecho imponible diese origen a varias obligaciones tributarias...” (Íd.). Claro está que este último supuesto sería, en todo sentido, el resultado de una deficiente aplicación de la normativa tributaria, por cuanto las leyes lo prohíben. Lo importante es que cada tributo debe gravar una sola manifestación de riqueza, ya sea renta, patrimonio, consumo o tráfico de bienes, pues son estos los canales de exteriorización del bienestar económico de las personas, como bien acotó Damarco (2013).

Si se toman en consideración el principio personalista y el principio de territorialidad como básicos en la asignación impositiva internacional directa, se puede obtener el siguiente diagrama tributario:

Cuadro 2. Tributación a partir de los principios de asignación impositiva internacional directa.

	PP	PT	PP + PT
Gravamen país A	$R_{AA} + R_{AB}$	$R_{AA} + R_{BA}$	$R_{AA} + R_{AB} + R_{BA}$
Gravamen país B	$R_{BB} + R_{BA}$	$R_{BB} + R_{AB}$	$R_{BB} + R_{BA} + R_{AB}$

Fuente: (Álvarez, Fernández de Soto, & González, 2013, págs. 6-7).

Nota: PP = Principio personalista; PT: Principio de territorialidad; R_{AA} = Renta en el país de residencia A; R_{BB} = Renta en el país de residencia B; R_{AB} y R_{BA} = Renta en otro Estado distinto al de residencia.

De hecho, como afirman Álvarez, Fernández de Soto y González (2013), el principio personalista basado en la residencia del sujeto pasivo es mucho más eficiente que el principio de territorialidad, que tiende a la aparición del arbitraje fiscal¹ y, en consecuencia, como la

¹ Tipo de arbitraje que surge por la diferencia entre los tipos de interés netos de impuestos en los distintos países (Ibíd.)

aplicación del primero no supone gravamen adicional al capital extranjero, reduce la competencia fiscal y termina por ser un incentivo a las inversiones.

Ahora bien, ¿cómo se pondría de manifiesto en el ámbito local el tema de la doble imposición, si la persona tiene su domicilio, sus bienes o realiza sus actividades en dos territorios diferentes, por ejemplo, dos cantones? Esto puede igualmente responderse a través de un análisis de los principios personalista y de territorialidad ya expuestos, situando en lugar del país a la localidad (*vid* Cuadro 2 anterior). Así, si tenemos dos cantones A y B, y los domiciliados en ambos pueden realizar sus inversiones y obtener sus rentas tanto en su localidad de residencia (R_{AA} y R_{BB}) como en la otra donde despliegan sus actividades económicas, pero no residen de manera habitual (R_{AB} y R_{BA}), la aplicación de los principios de residencia (PR) y de territorio (PT) conducen al siguiente reparto del objeto de gravamen entre ambos territorios de la forma que se expresa en dicho Cuadro 2. Verbigracia, podría suceder si una persona realiza la misma actividad económica en Quito, Guayaquil y Cuenca, cuyas ordenanzas no establecen exenciones ni deducciones al respecto por el hecho de pagar tributos en uno u otro lugar (Rea, 2016).

En este contexto, se ha evaluado que incluso en un mismo GAD puede existir doble imposición a partir de la legislación vigente, tal como sucede con el impuesto de patente municipal y el impuesto del 1.5 por mil del total de activos, previstos en los artículos 546 y 552 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (en lo adelante, COOTAD), pues los dos gravan las actividades económicas comerciales, industriales o financieras que realicen los sujetos pasivos, pero este asunto será analizado en detalle en los capítulos subsiguientes.

CAPÍTULO 2

HECHO GENERADOR DE LOS IMPUESTOS DE PATENTE MUNICIPAL Y DEL 1.5 POR MIL SOBRE LOS ACTIVOS TOTALES

2.1. Concepto de hecho generador

El hecho generador cobra una singular importancia dentro del ciclo de vida de la obligación tributaria, pues hasta la mayoría de los impuestos, tasas o contribuciones adoptan el nombre de este, de tal suerte que “(...) vincula a los contribuyentes en su calidad de deudores de los tributos con el Estado, acreedor de los mismos...” (Neira, 2006, pág. 17). Un autor que define con precisión esta categoría es Almeida (2014), al establecer que “(...) es el conjunto de circunstancias o de hechos, presupuestos fácticos a cuya concurrencia, la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria” (pág. 22).

No obstante, Escobar (2009) distingue entre presupuesto de hecho y hecho generador del tributo, en tanto que el primero se integra por obligaciones positivas o negativas (hacer o no hacer), algunas condicionadas suspensivamente a órdenes o actos administrativos concretos, y el segundo resulta una especie de presupuesto legal con base fáctica para que nazca la obligación tributaria. Por su parte, el Código Tributario lo categoriza en el artículo 16 como: “(...) el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo” (pág. 9).

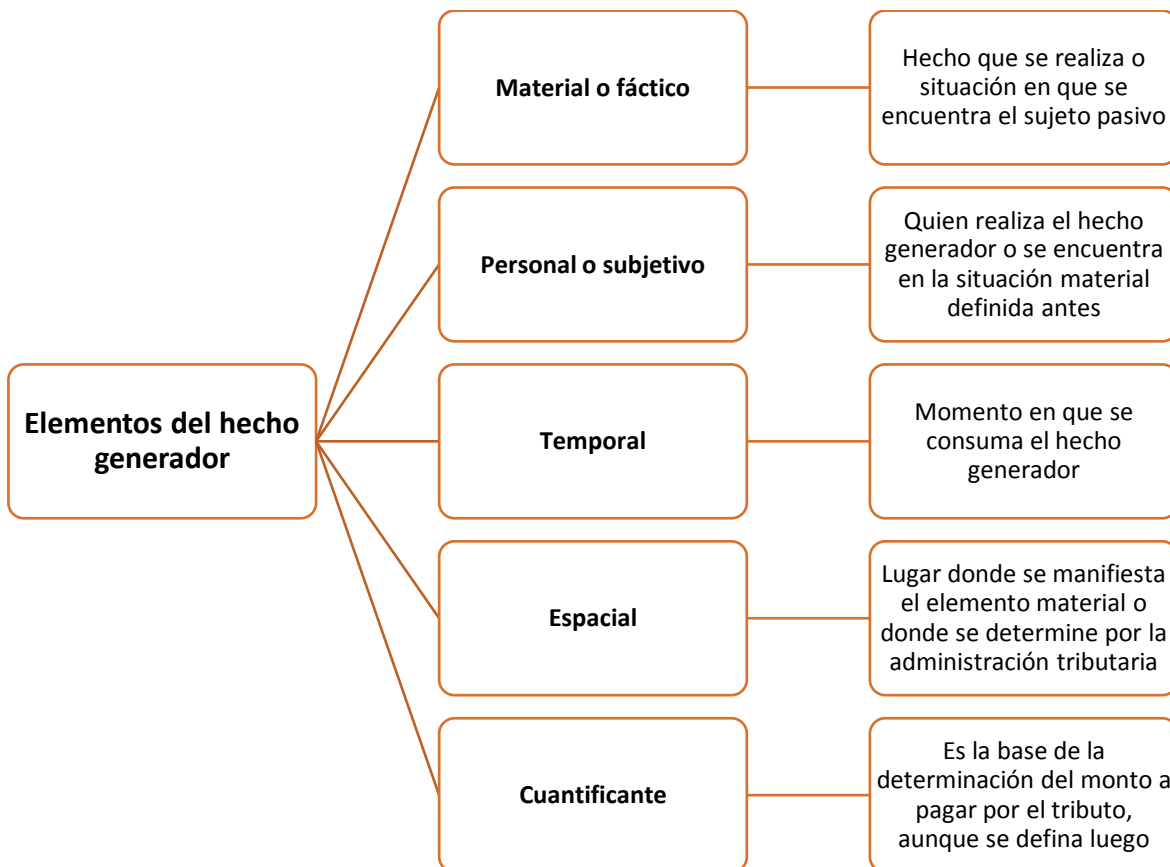
Visto así, es posible deducir que de su exégesis aparecen dos cuestiones íntimamente relacionadas: los presupuestos materiales y los presupuestos teórico-jurídicos del tributo. Los primeros permiten considerar que el hecho generador es un hecho económico, ya que impacta la riqueza personal y su distribución en la sociedad, y los segundos, que es un hecho jurídico también, porque deviene en la creación de situaciones jurídicas determinantes de la obligación tributaria. A partir de esta idea es que el artículo 17 del Código Tributario señala que el hecho generador puede consistir en un acto jurídico o en un concepto económico; como acto jurídico, será calificado según su esencia y naturaleza real más allá de la denominación empleada, y como concepto económico evaluará las situaciones o relaciones económicas igualmente existentes sin

sujetarse a la nomenclatura que las partes le hayan dado. Entonces, lo más relevante es el presupuesto de hecho, real y no simulado.

El hecho generador cumple las siguientes funciones: **configurativa**, por cuanto además de la ocurrencia del presupuesto de hecho *in abstracto*, es la ley la que define el momento del nacimiento de la obligación tributaria al considerar el hecho generador previamente definido (Almeida, 2014); **tipificadora**, que se desprende de la anterior, por cuanto su descripción en la norma es la que “(...) permite conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales...” (Escobar, 2009, pág. 8), y **nomofiláctica**, ya que determina la existencia de la obligación tributaria y es la base de la fijación de la cuantía del tributo (Almeida, 2014).

Los elementos del hecho generador se reseñan en el Gráfico siguiente:

Gráfico 2. Elementos del hecho generador.



Fuentes: (Escobar, 2009, págs. 10-16) y (Almeida, 2014, págs. 23-24).

En resumen, “(...) el vínculo obligacional nacido entre el acreedor – ente público – y el deudor – ente privado u otro ente público deudor – tiene su origen en la ley y pende de la realización de la hipótesis normativa o hecho generador del tributo...” (Cruz, y otros, 2010, pág. 164). Luego, una vez determinado, el hecho generador señala el momento de surgimiento de la obligación en materia tributaria y a partir de él podrían establecerse todos los elementos del tributo en sí, razones por las cuales, antes de analizar cualquiera, es indispensable dejar en claro cuál es su hecho generador.

Es importante notar que, en virtud del principio de reserva de ley, el régimen tributario tiene sus limitaciones. El artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador de 2008 manda que solo por iniciativa de la Función Ejecutiva (entiéndase, el Presidente de la República) y luego por una ley dictada por la Función Legislativa (Asamblea Nacional), se pueden crear, modificar, exonerar o extinguir impuestos, al igual que las tasas o contribuciones especiales, mientras que se requerirá de acto normativo del órgano competente para hacer lo mismo con las tasas o contribuciones. El hecho generador del tributo, entonces, debe ser establecido por la propia Ley o por acto normativo exclusivo.

Sobre el principio de reserva de ley y su distinción con el principio de legalidad, ambos aplicables a la materia tributaria, la Corte Constitucional del Ecuador, en su Sentencia No. 005-12-SIN-CC dictada en el Caso No. 0017-10-IN señaló:

El principio de reserva de ley, así establecido, implica la forma como se ha de ejercer la potestad tributaria del Estado, como garantía fundamental del Estado constitucional de derecho para los contribuyentes. El principio de legalidad y el de reserva legal son con frecuencia utilizados de manera indistinta, lo cual consideramos un equívoco, pues el término legalidad refiere en sentido amplio, a la preeminencia de la Constitución y la Ley en el ejercicio de las potestades públicas, en tanto que la reserva de ley es en rigor un principio de producción normativa, que opera como criterio de atribución de competencia; es así que la reserva de ley constituye el eje de las relaciones entre el legislador y el ejecutivo en lo referente a la producción de las normas. Lo que persigue es precisamente, excluir, para ciertas materias, la posibilidad de normar por vía distinta a la legislativa (pág. 10).

A partir de lo anterior, se desprende que la reserva de ley es la que determina el nacimiento del tributo, mientras que el principio de legalidad explica y condiciona el ejercicio de la potestad tributaria. Luego, la legitimidad del hecho generador del tributo viene establecida en la ley o en

el acto normativo de la autoridad competente, sin perjuicio de que pueda determinarse su inconstitucionalidad por la forma inadecuada de haberlo fijado alegando el quebrantamiento del principio de legalidad. Es claro entonces que el cuestionamiento del fondo de un tributo (léase, el hecho generador) solo podría hacerse en atención al principio de reserva de ley, pero la forma en que se materializa desde el punto de vista jurídico sí depende del principio de legalidad.

2.2. Potestad de imposición seccional aplicada a actividades económicas.

Como se había anunciado antes, la potestad de regulación de los impuestos es facultad exclusiva de la ley dictada por la Asamblea Nacional, pero a partir de lo que establece el artículo 264 numeral 5) de la Constitución de la República del Ecuador de 2008, los GADS municipales pueden crear, modificar o suprimir, mediante ordenanzas, las tasas y contribuciones especiales de mejoras, es decir, que el acto normativo legítimo a que se refiere el artículo 301 de la propia Constitución sería la ordenanza. La potestad tributaria de los GADS, en especial de los municipios, “(...) se justifica por la relación que estos tributos tienen con el financiamiento de las funciones y cometidos que realiza la autoridad local, la prestación de servicios públicos y la realización de obras públicas...” (Benalcázar, 2013, pág. 35).

En este sentido, por expresa norma constitucional, en el Ecuador la facultad normativa le corresponde, para el caso de los gobiernos regionales, provinciales, metropolitanos y municipales, al consejo regional, al consejo provincial, al concejo metropolitano y al concejo municipal, respectivamente, en este último caso según indica el artículo 57 inciso c) del COOTAD; pero cabe señalar que el inciso b) del propio precepto confiere facultad a dicho órgano para regular, mediante ordenanza, la aplicación de los tributos previstos en la ley a su favor. Todo ello permite comprender que la potestad de imposición seccional se extiende a la regulación aplicativa de los tributos en general que le corresponde percibir al gobierno municipal, y a la creación, modificación, exoneración o extinción de tasas y contribuciones especiales. Debe acotarse en este punto que los concejos municipales, según el artículo 56 del COOTAD, son órganos colegiados de legislación y fiscalización del GAD municipal integrados

por el alcalde o la alcaldesa y los concejales o las concejalas electos en proporción a sus poblaciones respectivas.

De manera general, los impuestos tienen su fuente de creación exclusiva en la ley (artículo 301 de la Constitución de la República), razón por la que aparecen desarrollados en el COOTAD, mientras que las tasas y contribuciones pueden ser establecidas, modificadas, exoneradas o extinguidas por actos administrativos (ordenanzas) de los GADS (Íd.), salvo aquellas consideradas “especiales”, que igualmente se crean y regulan por ley. El propio COOTAD, en su artículo 7, reconoce a los órganos de gobierno locales (léase, los GADS), la facultad normativa por medio de ordenanzas, acuerdos y resoluciones. La potestad normativa de los GADS descansa en la descentralización que rige como principio de la organización territorial del Estado (artículo 238 de la Constitución de la República), aunque no es ilimitada porque las ordenanzas, por ejemplo, se encuentran jerárquicamente por debajo de la misma Constitución, los instrumentos internacionales y las leyes de todo tipo (artículo 425 *ibíd.*). Con acierto señaló Noguera (2007) que:

Las municipalidades tienen poder originario o inherente por ser connatural al Estado en cualquiera de sus manifestaciones, la diferencia con el poder que posee el Estado no radica en la esencia del poder, sino en el ámbito de actuación de los organismos (págs. 50-51).

Las actividades económicas son: “(...) aquellas que permiten la generación de riqueza dentro de una comunidad (ciudad, región, país) mediante la extracción, transformación y distribución de los recursos naturales o bien de algún servicio, teniendo como fin la satisfacción de las necesidades humanas” (Jácome, 2012, pág. 37). No obstante, como quiera que “(...) los fenómenos económicos al ser regulados por el derecho contienen elementos normativos que implican los valores (jurídicos) de un determinado momento en la vida social de una nación...” (Damarco, 2013, pág. 11), es importante aclarar que no serán necesariamente todas las actividades económicas las que deben ser objeto de tributo, sino que pueden excluirse aquellas que, eventualmente, sea aconsejable que mantengan un crecimiento progresivo rápido o que por otras razones político-económicas puedan estimarse libres de ciertos impuestos. Por ejemplo, el artículo 550 del COOTAD exime del impuesto de patente municipal a los artesanos calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano, mientras que por la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto del 16 de abril de 2016 se exoneraron de las cuotas de pago del

RISE² generadas hasta el 31 de diciembre de 2016 a los contribuyentes radicados en la provincia de Manabí, el cantón Muisne y las demás circunscripciones de la provincia Esmeralda afectadas por el terremoto.

En definitiva, las prestaciones económicas que impone la potestad tributaria municipal sobre las actividades económicas – valga la iteración – deben relacionarse con servicios públicos, ejecución de obras públicas o su disfrute, que es el fin último al que debieran estar destinadas, como acota Mogrovejo (2010). No obsta aclarar entonces que, por su propia naturaleza tributaria, las tasas y las contribuciones no podrán gravar jamás a las actividades económicas, como hacen los impuestos en su caso.

2.3. El hecho generador en los impuestos de patente municipal y 1.5 por mil sobre los activos totales

El hecho generador de los impuestos de patente municipal y 1.5 por mil sobre los activos totales se definen en los artículos 547 y 553 inciso primero, respectivamente, del COOTAD, aunque *a priori* con una defectuosa formulación que mezcla el sujeto pasivo con el hecho generador, que ya se sabe constituyen elementos distintos. El contenido de las normas, en cuestión, es el siguiente:

Art. 547.- Sujeto Pasivo.- Están obligados a obtener la patente y, por ende, el pago anual del impuesto de que trata el artículo anterior, las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales.

(...)

Art. 553.- Sujeto Pasivo.- Son sujetos pasivos del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal, que ejerzan permanentemente actividades económicas y que estén obligados a llevar contabilidad, de acuerdo con lo que dispone la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento...

² Significa: “Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano”. En el artículo 97.2. de la LORTI aparecen las personas y las actividades económicas beneficiadas por este régimen especial de tributación.

A partir de las citadas normas y con apoyo en las subsiguientes correlativas, se puede construir el hecho generador de cada uno de los impuestos, tal como se observa en el siguiente Cuadro:

Cuadro 3. Comparación preliminar de los hechos generadores del impuesto de patente municipal y del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, según el COOTAD.

Elemento	Impuesto de patente municipal	Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales
Material	Ejercicio de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales	Ejercicio de actividades económicas de cualquier tipo para las que sea indispensable llevar contabilidad
Personal	Personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras	Personas naturales obligadas a llevar contabilidad, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras
Espacial	Domicilio o establecimiento en el municipio o distrito metropolitano	Domicilio o establecimiento en el municipio o distrito metropolitano
Temporal	Normalmente dentro de los 30 días siguientes al final del mes en que se inician las actividades o al final del mes en que termina el año. En el caso de las sociedades se paga como requisito previo para otorgar la segunda autorización para impresión de comprobantes de venta, de retención u otros documentos.	Año calendario, a pagar hasta 30 días después de la fecha límite para la declaración del impuesto a la renta
Cuantificante	Entre 10,00 y 25.000,00 USD, establecido por ordenanza del concejo municipal.	1.5 por mil sobre los activos totales

Fuente: Arts. 547 al 555 del COOTAD.

Como se aprecia, el elemento material del hecho generador del impuesto de patente municipal es el ejercicio de actividades económicas clasificadas como comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, mientras que el impuesto del 1.5 por mil sobre el total de activos no hace esa distinción, aunque en ambos casos las actividades deben ser generadoras de activos, como bien afirma Iturralde (1998). Desde el punto de vista conceptual se explicitan las definiciones de los tipos de actividades económicas que componen el impuesto de patente municipal, pues la definición de actividad económica *per se* aparece en el epígrafe 2.2. del presente trabajo (*vid supra*), y es una categoría general que engloba a las restantes:

- **Actividad comercial:** “Toda actividad que tenga por objeto la circulación y distribución de productos y bienes, para la obtención de ganancia o lucro y cualesquiera otras derivadas de actos de comercio, distintos a servicios” (Crespo, 2010, pág. 113).

- **Actividad industrial:** “Toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar, ensamblar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio” (Íd.).

- **Actividad financiera:** “Toda actividad desarrollada dentro del mercado monetario y de intermediación financiera por todas aquellas personas naturales o jurídicas regidas...” (Íd.) por las leyes especiales de la materia.

- **Actividad inmobiliaria:**

(...) incluye actuar como arrendadores, agentes y/o corredores en una o más de las siguientes: propiedades inmobiliarias (compra o venta), alquiler de las propiedades inmobiliarias, proporcionar otros servicios de las propiedades inmobiliarias, tales como valoración de las propiedades inmobiliarias o actuar como agentes de fideicomiso de propiedades inmobiliarias... (Contraloría General de Panamá, 2011).

- **Actividad profesional:**

(...) personas que se dediquen a ejercer su profesión, arte u oficio de manera independiente, como los abogados, médicos, dentistas, contadores, arquitectos, enfermeras, deportistas, músicos, cantantes, agentes de seguros y de fianzas, artistas y en general cualquier persona que sea contratada por honorarios y que deba expedir recibos cada vez que reciba sus pagos (Macrosol Systems, 2009).

CAPÍTULO 3

ANÁLISIS DE LA DOBLE IMPOSICIÓN LOCAL SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Al momento de analizar los impuestos objeto de estudio, y hechas las referencias puntuales sobre sus respectivos hechos generadores (*vid* Capítulo 2 *supra*), se dividirán en sus elementos esenciales y formales, entendidos los primeros como aquellos necesarios para que se materialice la obligación tributaria (hecho generador, sujetos, base imponible, tarifa, rebajas, exenciones y causación), y los segundos como los que permiten ejecutar la obligación tributaria desde su determinación hasta su cobro (sistema de determinación y exigibilidad).

3.1. Impuesto de patente municipal. Elementos esenciales y formales

Ante todo, conviene evaluar la naturaleza del impuesto de patente municipal, sobre cuya deducción podrá canalizarse mejor el análisis de sus elementos esenciales y formales. Se trata de un impuesto directo porque recae directamente sobre el patrimonio del contribuyente; también es objetivo pues no se modula su cuantía por factores *in persona* ni *ex persona* del contribuyente; es real por cuanto se relaciona con el segmento patrimonial que se vincula a los resultados de la actividad económica; es progresivo, aunque ni ilimitado, ya que se incrementa paulatinamente según el monto de la base imponible; finalmente, resulta periódico porque el hecho generador se prolonga en el tiempo y no se agota por una situación determinada (Mogrovejo, 2013).

No obstante, una de las cuestiones que más afecta la comprensión y efectividad del impuesto de patente municipal es la confusión que se produce con los criterios de legalización y otorgamiento de licencias o permisos para la puesta en marcha de ciertos negocios. Si esto se homologara, como bien advierte Rea (2016):

(...) implicaría determinados despliegues administrativos por parte de la entidad pública que otorga dicha aprobación y a su vez esto implicaría un trastocamiento de un distintivo inherente al gravamen de impuestos, debido a que cuando asumen estos tipos de condicionamientos, que llevan aparejados claramente la provisión de determinados licenciamientos por parte del ente público, la representación en cuestión comportaría una

erogación de contraprestación aco-mo-dada en forma de una tasa y no de un impuesto (pág. 25).

Pero en la práctica se advierten tasas creadas en relación con licencias para el funcionamiento de los establecimientos destinados al despliegue de actividades económicas. Así, por ejemplo, existe la Ordenanza Metropolitana No. 308 del Concejo del Distrito Metropolitano de Quito cuyo artículo innumerado y reenumerado 23 estatuye la denominada LUAE (Licencia Metropolitana Única para el Ejercicio de Actividades Económicas) que es el acto administrativo por el que se autoriza el desarrollo de actividades económicas en un establecimiento determinado dentro de la jurisdicción territorial y, en consecuencia, resulta condicionante del hecho generador del impuesto de patente municipal.

Hecho generador

Aunque ya se mencionó en el Capítulo anterior (*vid supra* 2.3.), puede resumirse que el impuesto de patente municipal nace a partir de la ejecución permanente de actividades económicas, aunque solo si se circunscriben a los ámbitos comercial, industrial, financiero, inmobiliario y profesional, tal como se constata del artículo 547 del COOTAD. Cabe apuntar que la definición de permanente no queda establecida en el COOTAD, de modo que se deja al criterio regulador del GAD municipal correspondiente, cuestión que, a su vez, resulta contraria al principio de reserva de ley que exige la fijación de todos los elementos del hecho generador del tributo.

Por otro lado, a partir de las definiciones ofrecidas de los distintos tipos de actividades económicas ya expuestas, existen actividades que bien pudieran quedar excluidas, como el arrendamiento de inmuebles que no tienen por giro la actividad inmobiliaria, los servicios domésticos, entre otros (Mogrovejo, 2013). También debe hacerse una salvedad en cuanto al elemento espacial del hecho generador, que se vincula al domicilio o el lugar donde se sitúa el establecimiento del contribuyente en el territorio, lo que supone en ciertos casos dificultades para su determinación, especialmente si se trata de servicios a través de Internet donde sería necesario, en todo caso, determinar cuál es el domicilio civil del prestador, aunque sobre ello no existe aún consenso.

En este punto, la doctrina se ha debatido en torno a la determinación del establecimiento virtual en el cual el contribuyente desarrolla su actividad, lo que a su vez impone una adaptación del

clásico concepto de domicilio tributario. Aquí lo más importante no es el espacio físico ocupado donde el prestador del servicio o el comerciante electrónico radican, sino el lugar desde donde se materializa la conexión digital, de modo que las potestades tributarias deberían corresponderle en todo caso al país de la fuente donde usualmente se halla el servidor online, cuestión que es más loable desde el ámbito de la equidad como principio (Albán, 2003).

Sujetos

El sujeto activo de este tributo es el GAD correspondiente, a pesar de que no existe un precepto expreso en el COOTAD al respecto; no obstante, el primer párrafo del artículo 551 del ese Código señala que el Ministerio de Finanzas transferirá los valores recaudados a las sociedades hacia cada GAD municipal, de lo que se deduce claramente quién es el beneficiario de dicho impuesto.

Los sujetos pasivos del impuesto de patente municipal, por su parte, y según lo previsto en el artículo 547 del COOTAD, son personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, a quienes se les impone como requisito también la previa inscripción en el catastro o registro de contribuyentes. Cabe decir, no obstante, que el sujeto pasivo no sólo será el contribuyente, sino ciertas personas que son responsables, incluso solidariamente con el contribuyente por mandato de los artículos 26 y siguientes del Código Tributario³.

³ **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.

Art. 27.- Responsable por representación.- Para los efectos tributarios son responsables por representación:

(...)

2. Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida;

3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;

(...)

La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión.

Art. 28.- Responsable como adquirente o sucesor.- Son responsables como adquirentes o sucesores de bienes:

(...)

2. Los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente, generados en la actividad de dicho negocio o empresa que se transfiera, por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores, responsabilidad que se limitará al valor de esos bienes;

3. Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualquier otra forma. La responsabilidad comprenderá a los tributos adeudados por aquellas hasta la fecha del respectivo acto;

Base imponible

En tal sentido, Mogrovejo (2013) lo distingue con claridad: “(...) es el patrimonio del sujeto pasivo atribuido a la actividad económica gravada” (pág. 21). Esta determinación patrimonial se hace de manera sencilla en las personas jurídicas y aquellas personas naturales obligadas por ley a llevar contabilidad, mientras que para el resto de personas naturales se sigue cualquiera de los métodos conocidos para su determinación: declaración voluntaria del obligado, liquidación de oficio por la administración tributaria, o mixta, lo que será plasmado en las ordenanzas respectivas a falta de un precepto legal expreso.

Según el artículo 19 de la LORTI, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad son las que, en el primer día del año operen con un capital o ingresos brutos o gastos anuales del ejercicio fiscal inmediato anterior superiores a los límites reglamentarios, al igual que todas las que realicen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares. A su vez, el artículo 37 del Reglamento de la LORTI señala que, para la obligación de llevar contabilidad, el capital debe superar los 60.000 USD, mientras que los ingresos brutos deben ser superiores a 100.000 USD y los gastos, a 80.000 USD.

El patrimonio en este caso, a falta de precisión normativa, se calcula por la siguiente fórmula:

$$BI = TA - TP \quad (1)$$

donde BI es la base imponible, TA es el total de activos y TP, el total de pasivos.

4. Los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante; y,
(...)

La responsabilidad señalada en los numerales 1 y 2 de este artículo, cesará en un año, contado desde la fecha en que se haya comunicado a la administración tributaria la realización de la transferencia.

Art. 29.- Otros responsables.- Serán también responsables:

1. Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello.

Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados; y,

2. Los agentes de percepción, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo (págs. 5-6).

Tampoco el COOTAD establece deducciones a la base imponible este impuesto, de modo que en caso de que quiera reconocerse algún tipo de ellas, será necesario hacerlo constar en ordenanza, tal como sucede en Quito, donde la Ordenanza Metropolitana No. 339 publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 358, de 8 de enero de 2011, permite deducir el monto de las inversiones que se hubieren hecho para poner en marcha el desarrollo de actividades permitidas en parroquias rurales.

Tarifa

La tarifa sobre la base imponible se expresa en porcentajes o alícuotas, pero tiene un rango que oscila desde un mínimo de \$ 10,00 USD hasta un máximo de \$ 25.000 USD, tal como prevé el artículo 548 del COOTAD. Claro está que esta determinación no puede hacerse arbitrariamente, pues podría impugnarse en virtud de la inadecuada aplicación de los principios de equidad y no confiscatoriedad de nuestro régimen tributario (artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador de 2008 respecto al primero y jurisprudencialmente reconocido el segundo a partir de la Sentencia No. 004-11-SIN-CC, dictada en el Caso No. 0069-09-IN de la Corte Constitucional del Ecuador para el Período de Transición), o incluso por falta de motivación en virtud de lo dispuesto en el artículo 76 numeral 7 inciso 1) de la propia Constitución, esto último que acarrea nulidad.

Un ejemplo de fijación de las tarifas imponibles se expresa en la Ordenanza que establece el cobro del impuesto anual de patente en el Cantón de Guayaquil, a partir del siguiente Cuadro:

Cuadro 4. Tarifas del impuesto de patente municipal en el Cantón de Guayaquil.

Tramo	Fracción básica	Fracción excedente	Valor base	Sobrante excedente
1	0,00	5.000,00	10,00	0,0000
2	5.000,01	10.000,00	10,00	0,0021
3	10.000,01	20.000,00	20,50	0,0022
4	20.000,01	40.000,00	42,50	0,0023
5	40.000,01	80.000,00	88,50	0,0024
6	80.000,01	160.000,00	184,50	0,0025
7	160.000,01	320.000,00	384,50	0,0026
8	320.000,01	640.000,00	800,50	0,0027
9	640.000,01	1'280.000,00	1.664,50	0,0028
10	1'280.000,01	2'560.000,00	3.456,50	0,0029
11	2'560.000,01	5'120.000,00	7.168,50	0,0030
12	5'120.000,01	5'168.870,00	14.848,50	0,0031
13	5'168.870,01	En adelante	15.000,00	0,0000

Fuente: (Concejo Municipal de Guayaquil, 2010)

Rebajas

Para la reducción del impuesto, conforme al artículo 549 del COOTAD, deben estar presentes las siguientes circunstancias: a) pérdidas demostradas por la declaración aceptada por el Servicio de Rentas Internas o su fiscalización, o la del municipio correspondiente, y b) descenso en la utilidad de más del 50% en relación con el promedio obtenido en los tres años inmediatos anteriores. En el primer caso, la reducción será a la mita, y en segundo, de hasta un tercio (es flexible su fijación a partir de lo que correlativamente se establezca en las ordenanzas municipales respectivas).

Por otro lado, el artículo 498 del COOTAD faculta a los GADS a establecer estímulos tributarios, que posibilita disminuir hasta un 50% los valores correspondientes de quienes realicen actividades vinculadas al desarrollo del turismo, la construcción, la industria, el

comercio y otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas, de beneficencia y de protección al medio ambiente.

Exenciones

El artículo 550 del COOTAD establece que la única exención posible de este impuesto será a favor de los artesanos calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano, pero en la práctica se han dado casos de municipalidades como la de Cuenca que, al amparo del artículo 35 del Código Tributario han establecido otras exoneraciones, cuestión que contraviene el principio de reserva de ley. Por otro lado, el artículo 9 numeral 12) de la Ley de Fomento Artesanal incluya a los artesanos que sean calificados como tales por los Ministerios competentes, situación que deriva en una clara inconstitucionalidad dado el rango de ley orgánica del COOTAD que prevalece sobre las leyes ordinarias a tenor del artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador de 2008.

Causación - temporalidad

Como se había apuntado antes, el impuesto de patente es de naturaleza periódica, y se extiende a lo largo del año calendario, tomando como punto de partida los 30 días siguientes al día final del mes en que se inician las actividades de su objeto, o los 30 días siguientes al 31 de diciembre de cada año (artículo 548 del COOTAD).

Sistema de determinación

Ya se ha visto que el COOTAD no es prolijo en ciertas cuestiones, dentro de las cuales se encuentra el sistema de determinación del impuesto de patente municipal, aunque la praxis ha determinado que se haga por declaración voluntaria del obligado, y solo excepcionalmente a partir de las restantes vías conocidas derivadas de la actuación del sujeto activo, como la determinación directa en base a la contabilidad o a datos y documentos obtenidos, y la determinación presuntiva cuando aquella no sea posible, y con observancia en todo caso de lo que establece el artículo 94 del Código Tributario, que fija los plazos de caducidad para el ejercicio de esa acción (Mogrovejo, 2013).

Exigibilidad

En cuanto a la exigibilidad del impuesto de patente municipal, se debería tomar como referencia el vencimiento de los plazos previstos en el artículo 548 del COOTAD, pero generalmente se fija en base a los 30 días posteriores al vencimiento del plazo para la declaración del impuesto a la renta, para hacerlo más fácil de recaudar y comprobar.

3.2. Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales. Elementos esenciales y formales

Al igual que se hizo con el impuesto de patente municipal, se reflexionará a continuación sobre la naturaleza del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales. Se trata de un impuesto directo porque recae directamente sobre el patrimonio del contribuyente; también es objetivo pues no se modula su cuantía por factores *in persona* ni *ex persona* del contribuyente; es real por cuanto se relaciona con el segmento patrimonial que se vincula a los resultados de la actividad económica; es proporcional debido a que considera una tarifa fija al margen de la base imponible; finalmente, resulta periódico porque el hecho generador se prolonga en el tiempo, aunque el momento de su liquidación es único (Mogrovejo, 2013).

Hecho generador

Aunque ya se mencionó en el Capítulo anterior (*vid supra* 2.3.), puede resumirse que el impuesto de 1.5 por mil sobre el total de activos nace a partir de la ejecución permanente de actividades económicas que generen activos, sin distinción de éstas, tal como se constata del artículo 553 del COOTAD.

Sujetos

El sujeto activo de este tributo es el GAD correspondiente, lo que se puntualiza en el artículo 552 del COOTAD.

Los sujetos pasivos del impuesto de patente municipal según lo previsto en el artículo 553 del COOTAD, son personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, que se encuentren domiciliadas o tengan sus establecimientos en la jurisdicción territorial, con la salvedad de

que se excluyen todas aquellas personas naturales contribuyentes que no vengan obligadas a llevar contabilidad. De igual manera, el sujeto pasivo no sólo será el contribuyente, sino ciertas personas que se obligan solidariamente con él por mandato de los artículos 25 y siguientes del Código Tributario (*vid supra* 3.1.)

Base imponible

Si bien la base imponible (BI) sería el patrimonio del sujeto pasivo, este se determina, según se desprende del artículo 553 del COOTAD, a partir de la siguiente fórmula:

$$BI = TA - OC - PC \quad (2)$$

donde TA es el total de activos reflejados en la contabilidad, OC son los pasivos corrientes o las obligaciones legales que se deben cubrir en el plazo de un año, y PC son los pasivos contingentes, que si bien no se han definido en el COOTAD, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) No. 37 los conceptúa como:

- (a) (...) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o
- (b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
 - (i) no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos; o
 - (ii) el importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad (Unión Europea, 2015).

Tarifa

La tarifa sobre la base imponible es fácil de determinar: el 1.5 por mil sobre el total de activos que se calculó anteriormente.

Rebajas

A partir de lo expuesto en relación con la base imponible, no se habla en este caso propiamente de rebajas, sino de deducciones aplicables sobre aquella. No establece el COOTAD ningún otro tipo de rebaja, sin perjuicio de lo que se aclaró *ut supra* sobre el artículo 498 del propio Código, que faculta a los GADS a establecer estímulos tributarios hasta un 50% de rebaja sobre los valores de quienes realicen actividades vinculadas al desarrollo del turismo, la construcción, la

industria, el comercio y otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas, de beneficencia y de protección al medio ambiente.

Exenciones

El artículo 554 del COOTAD establece múltiples exenciones a este impuesto, a saber:

Art. 554.- Exenciones.- Están exentos de este impuesto únicamente:

- a) El gobierno central, consejos provinciales y regionales, las municipalidades, los distritos metropolitanos, las juntas parroquiales, las entidades de derecho público y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública, cuando sus bienes o ingresos se destinen exclusivamente a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos;
- b) Las instituciones o asociaciones de carácter privado, de beneficencia o educación, las corporaciones y fundaciones sin fines de lucro constituidas legalmente, cuando sus bienes o ingresos se destinen exclusivamente a los mencionados fines en la parte que se invierta directamente en ellos;
- c) Las empresas multinacionales y las de economía mixta, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados. En el caso de las empresas de economía mixta, el porcentaje accionario determinará las partes del activo total sujeto al tributo;
- d) Las personas naturales que se hallen amparadas exclusivamente en la Ley de Fomento Artesanal y cuenten con el acuerdo interministerial de que trata el artículo décimo tercero de la Ley de Fomento Artesanal;
- e) Las personas naturales o jurídicas que se dediquen a la actividad agropecuaria, exclusivamente respecto a los activos totales relacionados directamente con la actividad agropecuaria; y,
- f) Las cooperativas de ahorro y crédito.

Para el impuesto sobre el activo total no se reconocen las exoneraciones previstas en leyes especiales, aun cuando sean consideradas de fomento a diversas actividades productivas (págs. 220-221).

El último párrafo de la norma citada establece, no obstante, una salvedad que deviene en expresa prohibición de doble exoneración, o sea, que solo las apuntadas en dicho texto son aplicables y no las que total o parcialmente establezcan las leyes especiales de la materia tributaria, de modo que para el cálculo de la base imponible estas últimas no influirían y no podrían deducirse tampoco a tenor del artículo 553 del propio COOTAD.

Causación – temporalidad

Como se había apuntado antes, el impuesto de 1.5 por mil sobre los activos totales es de naturaleza periódica, y se extiende a lo largo del año calendario, pero se liquida y paga dentro de los 30 días posteriores al vencimiento del plazo establecido para la declaración del impuesto a la renta (artículo 555 del COOTAD).

Sistema de determinación

Como es un impuesto de autoliquidación, sólo procede determinarlo por declaración voluntaria del sujeto pasivo, aunque una vez que se haga exigible puede determinarse a instancia del sujeto activo con observancia de lo que establece el artículo 94 del Código Tributario sobre plazos de caducidad para el ejercicio de esa acción.

Exigibilidad

Se toma como referencia el plazo previsto en el artículo 555 del COOTAD, cumplido el cual la obligación se hace exigible con los restantes efectos que proceden en derecho.

3.3. Concurrencia impositiva de ambos tributos

La concurrencia impositiva podría estar dada, sobre todo, cuando los hechos generadores de cada uno de los tributos fuesen coincidentes en todo o en parte, tomando siempre como referencia a los contribuyentes y no a los restantes obligados por ley. Del análisis realizado en los epígrafes precedentes es posible establecer puntos de contacto entre el impuesto de patente municipal y el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.

En cuanto al hecho generador, ambos gravan el ejercicio de una actividad económica de modo permanente que tenga como resultado la generación de activos, pero si bien el impuesto de patente municipal se concreta únicamente a aquellas que puedan ser clasificadas como comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias o profesionales, el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales no hace tal distinción, aunque establece un requisito adicional: que el contribuyente venga obligado a llevar contabilidad. De lo anterior se extraen dos conclusiones

preliminares: prácticamente son los mismos elementos los que se tienen en cuenta para cuantificar ambos impuestos, pero ocasionalmente pueden no concurrir.

En efecto, siempre que venga establecida por ley la obligación de pagar el impuesto de patente municipal, no necesariamente habrá que pagar el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales porque si bien su hecho generador es mucho más amplio, las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad no tienen que pagar este último; pero existen también actividades económicas que no son de naturaleza comercial, industrial, financiera, inmobiliaria ni profesional, como los servicios de empleados domésticos, de modo que estos últimos, por ejemplo, solo tendrían que pagar anualmente el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales y no el de patente municipal.

No obstante, señala Mogrovejo (2013) que:

El punto que atenúa esta relación a efectos del pago en las dos prestaciones, alude al aspecto temporal. Así las cosas, en el impuesto de patente la exigibilidad opera en el año corriente, luego de vencidos los plazos fijados para su pago en el mismo año gravado; en tanto que, el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales se asume a período impositivo consumado, esto es en el año inmediato posterior al período gravado (pág. 44).

A pesar de ello, se estima que no hay sustanciales diferencias entre ambos hechos generadores que se relacionan con el ejercicio permanente de actividades económicas, profesionales, industriales, comerciales, financieras o inmobiliarias que generen activos, por lo que puede hablarse claramente de doble imposición en este caso. Incluso la información contable – en el caso de los que vienen obligados a llevarla – es la que se obtiene del año inmediato anterior al año en que se declaran los impuestos, por lo que siempre se terminará tributando sobre una base imponible casi idéntica.

Otra atenuación se advierte de las posibles rebajas a las que puede estar sometido el impuesto de patente municipal, que no se han previsto en el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, aunque se trata de circunstancias ocasionales que no tienen por qué estar presentes. Asimismo, se destaca el régimen de exenciones previsto para este último impuesto, que excluye a varias personas de él, en especial a los artesanos que son doblemente beneficiados al ser los únicos exentos en el impuesto de patente municipal, pero no podría aseverarse que ello impacte en el hecho generador en sí ni descarte la concurrencia impositiva apuntada.

Ideal sería que se descartaran los supuestos concurrentes y se rectificaran los hechos generadores de modo que la regla sea el pago del impuesto de patente municipal y, solo en el caso de otras actividades no comprendidas en él, se cumpla con el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales, pues tal como se encuentran concebido el último mencionado en la actualidad tiene una función meramente recaudatoria y doblemente gravosa para la mayoría de los contribuyentes. En este punto coincide también Cevallos (2015).

Finalmente, en el siguiente Cuadro se resumen las principales semejanzas y diferencias de los dos tributos analizados:

Cuadro 5. Comparación del impuesto de patente municipal y del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.

Ítem	Impuesto de patente municipal	Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales
Naturaleza	Directo, objetivo, real y periódico	
	Progresivo	Proporcional
Hecho generador	Actividades económicas	
	Comerciales, industriales, financiera, inmobiliaria o profesional	Sin distinción
Sujeto activo	GAD municipal	
Sujeto pasivo	Personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras domiciliadas o con establecimientos en la jurisdicción municipal	Personas naturales obligadas a llevar contabilidad
	Cualquiera que realice las actividades del hecho generador	Cualquiera que realice las actividades del hecho generador, pero que vengan obligadas a llevar contabilidad
Base imponible	Total de activos menos total de pasivos	Total de activos menos pasivos corrientes y pasivos contingentes
Tarifa	Porcentajes o alícuotas en un rango que oscila desde un mínimo de \$ 10,00 USD hasta un máximo de \$ 25.000 USD	1.5 por mil sobre los activos totales
Rebajas	Hasta un 50% de rebaja sobre los valores de quienes realicen actividades vinculadas al desarrollo del turismo, la construcción, la industria, el comercio y otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas, de beneficencia y de protección al medio ambiente	

Pérdidas demostradas por la declaración
aceptada por el Servicio de Rentas Internas o
su fiscalización, o la del municipio
correspondiente (en la mitad), y descenso en
la utilidad de más del 50% en relación con el
promedio obtenido en los tres años
inmediatos anteriores (hasta un tercio)

Exenciones

Artesanos calificados como tales por la Junta Nacional de Defensa del Artesano

Ítem	Impuesto de patente municipal	Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales
Exenciones (continuación)		El gobierno central, consejos provinciales y regionales, las municipalidades, los distritos metropolitanos, las juntas parroquiales, las entidades de derecho público y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública, cuando sus bienes o ingresos se destinen exclusivamente a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos; las instituciones o asociaciones de carácter privado, de beneficencia o educación, las corporaciones y fundaciones sin fines de lucro constituidas legalmente, cuando sus bienes o ingresos se destinen exclusivamente a los mencionados fines en la parte que se invierta directamente en ellos; las empresas multinacionales y las de economía mixta, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados. En el caso de las empresas de economía mixta, el porcentaje accionario determinará las partes del activo total sujeto al tributo; las personas naturales que se hallen amparadas exclusivamente en la Ley de Fomento Artesanal y cuenten con el acuerdo interministerial de que trata el artículo décimo tercero de la Ley de Fomento Artesanal; las personas naturales o jurídicas que se dediquen a la actividad agropecuaria, exclusivamente respecto a los activos totales relacionados directamente con la actividad agropecuaria; y, las cooperativas de ahorro y crédito
Causación	Año calendario Se liquida tomando como punto de partida los 30 días siguientes al día final del mes en que se inician las actividades de su objeto, o los 30 días siguientes al 31 de diciembre de cada año	Año calendario Se liquida y paga dentro de los 30 días posteriores al vencimiento del plazo establecido para la declaración del impuesto a la renta
Sistema de determinación		Declaración voluntaria del sujeto pasivo
Exigibilidad	Vencimiento de los plazos previstos en el artículo 548 del COOTAD	Vencimiento de los plazos previstos en el artículo 555 del COOTAD

Fuente: Elaboración propia, a partir de los análisis realizados y diversas fuentes bibliográficas.

Es posible comprender que, en la mayoría de los supuestos del hecho generador del impuesto de patente municipal y del 1.5 por mil sobre los activos totales, se aprecia una concurrencia impositiva que linda con la doble imposición, lo cual significa el quebrantamiento del principio constitucional de equidad tributaria y el principio de no confiscatoriedad reconocido por la Corte Constitucional como fundamento de nuestro sistema tributario.

Desde el punto de vista contable y para abundar sobre lo anterior, se puede extraer como corolario que, a partir de la llamada “ecuación patrimonial” (Granados, Latorre, & Ramírez, 2011) que se señala a continuación:

$$\text{Activo} = \text{Pasivo} + \text{Capital (o Patrimonio)} \quad (3)$$

se tiene que en el impuesto de patente municipal se gravan los activos, aunque se deducen (restan) los pasivos al momento de efectuar el cálculo de la base imponible, mientras que en el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales están gravados todos los activos también, esta vez sin descontar los pasivos, de manera que, en ambos casos, el hecho generador se relaciona con los activos; de ahí la concurrencia impositiva a la que se ha referido en el análisis expuesto.

CONCLUSIONES

La doble imposición consiste en la configuración jurídica de una pluralidad de hechos imposables derivados de un mismo objeto a gravar, concepto que ha tomado fuerza en el derecho internacional cuando los hechos imposables se conciben en jurisdicciones tributarias distintas, aunque puede darse a lo interno o local cuando el fenómeno se produce en el mismo territorio de un Estado, o en diversos territorios del mismo Estado, o incluso cuando concurren varias obligaciones tributarias a cargo del mismo sujeto durante un mismo período de tiempo o ejercicio fiscal.

En el caso particular de las actividades económicas generadoras de activos, es apreciable que sobre una misma declaración de riqueza del sujeto pasivo inciden varias figuras tributarias, como el impuesto de patente municipal y de 1.5 por mil sobre los activos totales, ambos regulados en el COOTAD, cuestión que contraría el ordenamiento jurídico ecuatoriano, en particular el artículo 300 de la Constitución de la República.

La potestad de imposición seccional aplicada a actividades económicas se basa, por un lado, en el principio constitucional de descentralización en base a la organización territorial del Estado, lo que a su vez posibilita el autofinanciamiento y la autogestión de los GADS, y por el otro se vincula a la facultad normativa que también les confiere la Constitución a dichos órganos respecto a las tasas y contribuciones. No obstante, la mentada potestad solo se extiende a la regulación aplicativa de los impuestos, de modo que para su determinación y/o exigibilidad habrá que atenerse a los preceptos determinados en el COOTAD y, supletoriamente, en otras disposiciones legales como la LORTI y el Código Tributario.

El impuesto de patente municipal recae sobre el valor patrimonio en caso de que se efectúe una actividad económica de tipo comercial, industrial, financiera, inmobiliaria o profesional con carácter permanente, mientras que el impuesto de 1.5 por mil sobre los activos totales grava las actividades permanentes de cualquier naturaleza que realicen las personas jurídicas o naturales obligadas a llevar contabilidad y siempre que se generen activos.

Se han constatado muchas semejanzas configurativas entre ambos impuestos, como el hecho de que se apliquen sobre actividades económicas que generen activos para el sujeto pasivo, aunque

en el de 1.5 por mil sobre los activos totales se excluyen las personas naturales que no vienen obligadas a llevar contabilidad, según las reglas establecidas al efecto en la LORTI y su Reglamento. De manera general, el hecho generador de ambos tributos coincide casi siempre, salvo contadas excepciones en base a la calificación de la actividad que realiza el sujeto pasivo.

Por otra parte, la información contable que se toma en cuenta para la determinación de ambos es la que se obtiene del año inmediato anterior al año en que se declaran los impuestos, por lo que siempre se terminará tributando sobre una base imponible casi idéntica. En consecuencia, habría que reformular la legislación vigente en el sentido de que el impuesto de patente municipal fuese el predominante y, solo en su defecto, se aplicara el de 1.5 por mil sobre los activos totales, ya que en la actualidad este tiene una función meramente recaudatoria que deriva en un doble gravamen (doble imposición) para los contribuyentes.

Es posible comprender entonces que, en la mayoría de los supuestos del hecho generador del impuesto de patente municipal y del 1.5 por mil sobre los activos totales, se aprecia una concurrencia impositiva que linda con la doble imposición en perjuicio de las personas jurídicas y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, lo cual significa el quebrantamiento del principio constitucional de equidad tributaria y del principio de no confiscatoriedad reconocido por la Corte Constitucional como fundamento de nuestro sistema tributario.

BIBLIOGRAFÍA

- Albán, M. (2003). *Problemas del derecho tributario frente al comercio electrónico* (Vol. 44). Quito: UASB - Sede Ecuador, Abya Yala & Corporación Editora Nacional.
- Almeida, J. C. (2014). *El hecho generador en el impuesto de patentes*. Tesis previa a la obtención del Título de Magíster en Asesoría Jurídica de Empresas, Universidad del Azuay & Universidad de Valencia, Cuenca.
- Álvarez, S., Fernández de Soto, M. L., & González, A. I. (2013). *La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales*. Oviedo: Instituto de Estudios Fiscales.
- Asamblea Constituyente. (20 de octubre de 2008). Constitución de la República del Ecuador. *Registro Oficial*(449).
- Asamblea Nacional. (19 de octubre de 2010). Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. *Registro Oficial, Suplemento*(303).
- Asamblea Nacional. (20 de mayo de 2016). Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto del 16 de abril de 2016. *Registro Oficial, Suplemento*(759).
- Benalcázar, J. C. (julio-diciembre de 2013). La autonomía financiera municipal en el Ecuador, con especial referencia a los ingresos tributarios y a la potestad tributaria de los municipios. *IUS*, 7(32), 27-40.
- Celi de la Mota, A. (2011). Tributación y Derechos Humanos. Los Derechos Humanos y los principios generales de tributación aduanera. *Revista Internacional de Derechos Humanos*, I(1), 157-177.
- Cevallos, J. (2015). *Actividad económica como objeto de imposición local: el caso del impuesto de patente y sus problemas de aplicación en el Distrito Metropolitano de Quito, año 2013*. Tesis de Maestría en Derecho, Mención en Derecho Tributario, UASB - Sede Ecuador, Área de Derecho, Quito.
- Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* (7a ed.). París: OCDE.
- Concejo del Distrito Metropolitano de Quito. (30 de junio de 2010). Ordenanza Metropolitana No. 308. *Registro Oficial, Suplemento*(48).

- Concejo Municipal de Guayaquil. (28 de diciembre de 2010). Ordenanza que establece el cobro del impuesto anual de patente en el Cantón de Guayaquil. *Registro Oficial, Suplemento(350)*.
- Congreso Nacional. (17 de noviembre de 2004). Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno. *Registro Oficial, Suplemento(463)*.
- Congreso Nacional. (24 de junio de 2005). Código Civil. *Registro Oficial, Suplemento(46)*.
- Congreso Nacional. (14 de junio de 2005). Código Tributario. *Registro Oficial, Suplemento(38)*.
- Contraloría General de Panamá. (2011). *Actividades inmobiliarias*. Obtenido de <https://www.contraloria.gob.pa/inec/archivos/P4411L.pdf>
- Crespo, M. A. (2010). *Lecciones de Hacienda Pública Municipal*. Caracas: (s.e.).
- Cruz, L., Bravo, J. R., Plaza, M., Toffoli, A., Amatucci, A., Belisario, J. R., & Erreguerena, J. M. (2010). *Modelo de Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación*. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Damarco, J. H. (2013). *El principio de capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos*. Obtenido de [http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco_archivos/ponencias/Actas %20XIII/Trabajos%20Episte/Damarco_trabajo.pdf](http://www.econ.uba.ar/www/institutos/epistemologia/marco_archivos/ponencias/Actas%20XIII/Trabajos%20Episte/Damarco_trabajo.pdf)
- Derecho en Red. (30 de noviembre de 2011). *El territorio del Estado*. Obtenido de Derecho Constitucional: <http://www.derechoconstitucional.es/2011/11/territorio-del-estado.html>
- Escobar, W. (2009). *El presupuesto de hecho y el hecho generador del tributo*. Obtenido de [http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Temas/Estudios%20Jur%EDdicos/EL %20PRESUPUESTO%20DE%20HECHO%20Y%20EL%20HECHO%20GENERADO R%20DEL%20TRIBUTO.pdf](http://www.taiia.gob.sv/portal/page/portal/TAIIA/Temas/Estudios%20Jur%EDdicos/EL%20PRESUPUESTO%20DE%20HECHO%20Y%20EL%20HECHO%20GENERADOR%20DEL%20TRIBUTO.pdf)
- Gobierno Nacional de la República del Ecuador. (2013). *Buen Vivir. Plan Nacional. 2013-2017*. Quito: Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo (Senplades).
- Granados, I., Latorre, L., & Ramírez, E. (2011). *Fundamentos, principios e introducción a la contabilidad. Enfoque práctico*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Herrán, C. (2000). *La doble tributación internacional, principios y realidades de los convenios*. Tesis de grado, Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas, Bogotá.
- Iturralde, F. (1998). *Manual de Tributación Municipal*. Quito: (s.e.).
- Jácome, V. A. (2012). *Simplificación de la tributación municipal*. Tesis de Maestría, UASB - Sede Ecuador, Área de Derecho, Quito.

- López, C. M. (1999). *La doble imposición interna*. Valladolid: Lex Nova.
- Macrosol Systems. (2009). *Actividad profesional*. Obtenido de <http://macrosol.com.mx/actividadprofesional.htm>
- Mogrovejo, J. C. (2010). *El poder tributario municipal en el Ecuador*. Quito: UASB - Sede Ecuador, Abya Yala & Corporación Editora Nacional.
- Mogrovejo, J. J. (2013). *Los impuestos de patente y del 1.5 por mil sobre los activos totales*. UASB - Sede Ecuador, Comité de Investigaciones. Quito: UASB- Sede Ecuador.
- Montaño, G. C. (2006). *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional.
- Neira, J. L. (2006). *El hecho generador del impuesto a la renta en la Ley de Régimen Tributario Interno*. Tesis previa al Título de Especialista en Tributación, Universidad de Cuenca, Facultad de Ciencias Económicas & Facultad de Jurisprudencia, Cuenca.
- Noguera, N. G. (2007). *Las entidades municipales como sujetos activos de tributos en el Ecuador*. Monografía previa a la obtención del grado de "Especialista en Tributación", Universidad de Cuenca, Facultad de Jurisprudencia, Ciencias Políticas y Sociales, Cuenca.
- Parrales, V. H., & Aveiga, J. d. (2013). *Los convenios internacionales para evitar al doble imposición tributaria suscritos por el Ecuador, una herramienta de planificación tributaria*. Tesis de grado previa a la obtención del título de Magíster en Tributación, Escuela Superior Politécnica del Litoral, Escuela de Postgrado en Administración de Empresas, Guayaquil.
- Ratti, G. (2002). Tasas sobre actividades económicas. Problemas en la delimitación del hecho imponible y la base imponible. En E. B. Goñi, *Derecho Tributario Provincial y Municipal* (págs. 181-203). Buenos Aires: Ad-Hoc S.R.L.
- Rea, P. J. (2016). *Análisis sobre el posible efecto económico negativo en utilidades del sujeto pasivo, como consecuencia de un sistema tarifario débil del impuesto de patente municipal*. Tesis de Maestría, UASB - Sede Ecuador, Área de Derecho, Quito.
- Riofrío, V. E. (1960). *La doble tributación y sus problemas*. Quito: La Unión Católica.
- Rubio, G. J. (2001). Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional. En E. T. Cordón, *Manual de Fiscalidad Internacional* (págs. 38-56). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de la Hacienda Pública.
- Sánchez, V. M., Beltrán, S., Bondia, D., Draghici, C., Espaliú, C., Fernández, X., & Gutiérrez, V. L. (2010). *Derecho internacional público* (2a ed.). Barcelona: Huygens Editorial.

Sentencia interpretativa No. 0001-09-SIC-CC, Caso No. 0005-09-IC (Corte Constitucional para el Período de Transición 13 de marzo de 2009).

Sentencia No. 004-11-SIN-CC, Caso No. 0069-09-IN (Corte Constitucional del Ecuador, para el Período de Transición 18 de agosto de 2011).

Sentencia No. 005-12-SIN-CC, Caso No. 0017-10-IN (Corte Constitucional del Ecuador 29 de marzo de 2012).

Torrealba, N. A. (2002). Imposición local sobre actividades económicas. En B. G. Enrique, *Derecho Tributario Provincial y Municipal* (págs. 504-526). Buenos Aires: Ad-Hoc S.R.L.

Unión Europea. (2015). *NIC 37 - Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes*. Obtenido de Plan Contable 2007: <http://plancontable2007.com/niif-nic/nic-normas-internacionales-de-contabilidad/nic-37.html>

Universidad de Sevilla. (2010). *Doble imposición: modalidades, requisitos y métodos para su eliminación*. Obtenido de https://rodas5.us.es/file/858d5e85-a9d1-bafb-021d-7eb2b45bc846/1/tema_12_%20metodos_para_eliminar_la_doble_imposicion_SCORM.zip/page_02.htm