



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

IMPUESTO A LAS TIERRAS RURALES E IMPUESTO PREDIAL RURAL: EL PROBLEMA DE
LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA

Trabajo de Titulación presentado en conformidad con los requisitos establecidos
para optar por el título de Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República.

Profesor Guía
Dr. José Dionicio Suing Nagua

Autora
Carla Michelle Noboa Cajas

Año
2016

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con la estudiante Carla Michelle Noboa Cajas, orientando sus conocimientos y competencias para un eficiente desarrollo del tema escogido y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación”

Dr. José Suing Nagua
C.I. 1706860440

DECLARACIÓN DEL ESTUDIANTE

Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes.

Carla Michelle Noboa Cajas
C.I. 1722988993

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a mi familia, quienes han sido a lo largo de mi vida los pilares fundamentales en mi desarrollo tanto personal como académico; a mis docentes y compañeros de quienes aprendí en este proceso de formación profesional; y en especial a mi tutor en la presente tesis, doctor José Suing quien ha sido una guía total para la culminación del presente trabajo de titulación.

DEDICATORIA

A mi familia quienes han sido siempre
un apoyo incondicional.

Resumen

Este trabajo busca desarrollar el fenómeno de la doble imposición interna a través del análisis comparativo de dos impuestos, por un lado el impuesto a las Tierras Rurales de beneficio nacional, recaudado por el Servicio de Rentas Internas; y por otro, el Impuesto a los Predios Rurales, de beneficio seccional, administrado por los distintos Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales a nivel nacional. El problema jurídico planteado en el presente trabajo de titulación recae en la determinación de la existencia o no de dicho fenómeno, y las consecuencias de índole jurídico que se generarían por dicho supuesto. Para el efecto, se desarrolló en el presente trabajo la teoría en torno al fenómeno de la doble imposición interna, la naturaleza de ambos impuestos y sus características esenciales, con especial énfasis en el hecho generador que los motiva. Obteniendo como conclusión de dicha investigación, que efectivamente se genera un fenómeno de doble imposición por la coexistencia de los impuestos descritos, respecto al cual el Estado ecuatoriano tiene la obligatoriedad de actuar, para en concordancia con el orden constitucional y legal, respetar los principios de justicia tributaria y proteger los derechos de los contribuyentes.

Abstract

This research project aims to develop the internal double taxation problem generated because of the existence of two different taxes: in one hand, the local taxation on rural lands, known in Ecuador as “Impuesto a los Predios Rurales”, which is administered by all the municipalities in the country; and in the other hand, the national taxation on rural lands, known in Ecuador as “Impuesto a las Tierras Rurales”, which is administered by the Internal Revenue Service, known by its Spanish abbreviation as SRI. The posed situation turns in to a legal problem due the fact that double taxation affects the principles of fiscal justice like: equity, fiscal capacity, among others. To demonstrate it, this thesis develops the double taxation theory and the main characteristics of the described taxes, with an especial focus on the operative event applicable to each one of them. After all this, the conclusion of this research, determines the existence of the double taxation problem, and the corresponding obligation of the Ecuadorian state of providing measures that eliminate the described condition, in order to protect the constitutional and legal order, and respect the taxpayers rights.

ÍNDICE

| | |
|---|----|
| Introducción | 1 |
| Capítulo I: La doble imposición | 3 |
| 1.1 Concepto | 3 |
| 1.2 Clasificación..... | 8 |
| 1.2.1 Doble tributación internacional..... | 8 |
| 1.2.2 Doble Imposición Interna | 11 |
| 1.3 Conflictos jurídicos en torno a la doble imposición | 12 |
| 1.3.1 Inobservancia de principios tributarios..... | 12 |
| 1.3.2 Mayor Carga impositiva. | 15 |
| Capítulo II: Impuesto a las tierras rurales e impuesto predial rural | 17 |
| 2.1 Impuesto a las tierras rurales | 17 |
| 2.1.1 Concepto | 17 |
| 2.1.2 Sujetos..... | 19 |
| 2.1.3 Hecho generador | 22 |
| 2.1.4 Tarifa..... | 25 |
| 2.1.5 Carga impositiva | 26 |
| 2.2 Impuesto Predial Rural..... | 27 |
| 2.2.1 Concepto | 27 |
| 2.2.2 Sujetos..... | 29 |
| 2.2.3 Hecho generador | 30 |
| 2.2.4 Tarifa..... | 34 |
| 2.2.5 Carga impositiva | 40 |
| Capítulo III. Existencia o no de doble imposición entre el impuesto a las tierras rurales y el impuesto predial rural | 43 |
| 3.1 Similitud o comparabilidad de impuestos | 43 |
| 3.2 Concurrencia de elementos comunes..... | 46 |
| 3.2.1 Hecho generador | 46 |

| | |
|--|----|
| 3.2.2 Identidad del sujeto..... | 50 |
| 3.2.3 Tarifa..... | 53 |
| 3.2.4 Carga impositiva | 55 |
| 3.3 Propuesta de solución jurídica. | 57 |
| Conclusiones y recomendaciones | 75 |
| REFERENCIAS | 79 |
| ANEXOS | 84 |

Introducción

En el campo legal y doctrinario la doble imposición internacional ha sido ampliamente desarrollada, especialmente respecto a la aplicación de tratados o convenios internacionales para su eliminación y prevención. Sin embargo, en el ámbito interno, la situación ha diferido notoriamente, escasos son los estudios en los que se ha analizado una posible doble imposición interna, siendo su principal exponente los impuestos vehiculares que han sido, en pocas ocasiones, materia de trabajos de titulación y tema de algunos debates. Efectivamente, el fenómeno de la doble imposición puede producirse en el ámbito interno de un país debido a la coexistencia de tributos creados por distintas administraciones tributarias que comparten entre otros elementos el mismo hecho generador, situación que a diferencia de su semejante internacional no ha recibido un desarrollo doctrinario o jurisprudencial importante. Son pocos los autores que han realizado un análisis respecto del fenómeno de la doble imposición interna, entre ellos podemos encontrar a Marco Albán Zambonino (2005), quien señala:

“La doble tributación es un fenómeno que le ha sido propio al Derecho Tributario Internacional, habiendo alcanzado actualmente un importante avance doctrinario y normativo, debido a que el comercio internacional y la globalización han multiplicado exponencialmente las transacciones transfronterizas, razón por la cual el sujeto pasivo podría encontrarse sometido a dos o más potestades tributarias por un mismo hecho generador. Estos acontecimientos obligan a que se produzca un cambio en la concepción absolutista de la soberanía y el “relajamiento” del principio de reserva legal, lo que ha hecho posible el otorgamiento de potestad tributaria a nivel seccional, provocando la posibilidad de que un sujeto pasivo, dentro de un mismo país, se vea sometido a dos o más potestades tributarias seccionales, produciéndose el fenómeno de la doble tributación”(p. 249).

El tema de estudio en el presente trabajo de titulación se basará precisamente en esa rama de la doble imposición: *la doble imposición interna*, que a pesar de no haber sido extensamente desarrollada como su par internacional, al presentarse dentro del territorio de un Estado, produce un problema jurídico que debe ser evaluado y resuelto. Específicamente, el problema jurídico a desarrollar se centrará en la determinación de la existencia o no de doble imposición interna, causada por la coexistencia de dos impuestos en particular: el Impuesto a las Tierras Rurales, recaudado por el Servicio de Rentas internas, en su calidad de administración tributaria central; y el impuesto a los Predios Rurales, administrado por los distintos Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales a nivel nacional, bajo las prerrogativas que poseen como administraciones tributarias seccionales.

Capítulo I: La doble imposición

1.1 Concepto

La doble imposición o doble tributación es un fenómeno relativo al Derecho Tributario que ha venido explicándose especialmente en el ámbito del Derecho Tributario Internacional, ya que es ésta el área en donde con mayor frecuencia se presenta, obligando a los Estados a tomar medidas para su prevención o mitigación. Es debido a su importancia que varios autores han desarrollado conceptos que ayudan a la comprensión de su naturaleza y consecuencias. En este sentido, Carlos López Espadafor (1999), en un conciso análisis, tomando como objeto de su definición el término “plurimposición” y no “doble imposición” por considerarlo más correcto, debido a que podría producirse el caso en el que incidan más de dos tributos imponibles a un mismo hecho u objeto, indica: “Con el término <<plurimposición>> queremos hacer referencia al fenómeno que se produce como consecuencia de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo período impositivo o ante un mismo evento.” (p.13). Esta definición se ve complementada en su obra bajo la argumentación siguiente: “Nosotros bajo la denominación de plurimposición, incluimos la incidencia de diversos impuestos sobre una misma manifestación de riqueza o, en su caso, sobre manifestaciones de riqueza íntimamente vinculadas, en cuanto relativas a una misma actividad o situación económica.” (p.14). Por su amplitud, esta definición es capaz de abarcar ambas aristas de la doble imposición, tanto la internacional como la interna, dotando al lector de las nociones básicas de la doble imposición.

De la definición otorgada por el autor es posible colegir principalmente dos puntos importantes, en primer lugar la existencia de tres elementos necesarios para la producción del fenómeno de doble imposición en el cual los tributos deben presentar las siguientes características: un cierto grado de identidad respecto a la manifestación de riqueza gravada, concurrencia de diversos impuestos y la coincidencia del período impositivo. Y en segundo lugar que

para que exista doble imposición o plurimposición en su caso, los hechos gravados no deben ser precisamente idénticos, puede tratarse de distintas manifestaciones de riqueza pero que se encuentren íntimamente vinculadas entre sí, es decir, que sean semejantes.

Respecto al primer elemento, cabe realizar una precisión terminológica que permita entender a la manifestación de riqueza dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano. Es así que es posible ahondar en el significado de la expresión utilizada por el autor “manifestación de riqueza” y contrastarla con conceptos como el hecho generador, objeto y hecho imponible sobre los cuales recaen los tributos materia de la doble o plurimposición.

El Código Tributario ecuatoriano, en su artículo 16, denomina hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo; en otras palabras, considera hecho generador a la situación y condiciones descritas por la norma para la existencia y exigibilidad de cada tributo. Tomando como base la definición citada de López Espadafor, y atento a lo dicho en líneas anteriores, para que se produzca el fenómeno de doble imposición, el hecho generador debería ser el mismo en ambos tributos o encontrarse íntimamente vinculado en relación a una misma actividad o situación económica. En relación al *objeto imponible*, y desde una perspectiva legal, analizando las alusiones que realiza el Código Tributario ecuatoriano a la palabra “objeto imponible”, se encuentra que no existe una diferenciación entre éste y el hecho generador, tan es así, que incluso el legislador utiliza ambos términos indistintamente dentro de dicho cuerpo normativo. De igual manera ocurre con el *hecho imponible* cuando se hallan definiciones como la propuesta por Andrea Amatucci (2001), quien en su obra Tratado de Derecho Tributario dice: “El hecho imponible es, según nos dice el art. 28 de la ley general tributaria, el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.” (p.51) En este caso se está asimilando el término “hecho imponible” a aquel llamado en la legislación interna ecuatoriana como “hecho generador”. En esta

misma línea se puede indicar que Sainz de Bujanda (1961) define a este hecho como “un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.” (p.335) Definición que es por demás similar a aquella otorgada por la legislación ecuatoriana para definir al hecho generador.

A pesar de lo anterior, es posible encontrar una segunda postura, mediante la cual se otorga distintas acepciones a los términos hecho y objeto imponible. Sainz de Bujanda (1966) por ejemplo, sostiene una definición distinta para la figura del *objeto imponible*, de acuerdo a los siguientes términos:

“...el objeto del tributo es la manifestación de la realidad económica, la renta, cuando se obtiene o cuando se gasta, que se somete a imposición, la riqueza imponible son los bienes, rentas, patrimonios, u otros objetos materiales o ideales, intrínsecamente considerados (...) que forman parte del presupuesto objetivo de la obligación”. (p.336)

El objeto imponible en este caso ya no encajaría en la descripción de “hecho generador”, ya que se trataría de un elemento necesario que forma parte de aquel presupuesto que genera la obligación. En palabras de Amatucci “el soporte material de la imposición”. (Amatucci, 2001, p.45) Otros autores como Ferreiro (1973) dotan de cierta dualidad al objeto imponible argumentando que éste se divide en objeto material y objeto fin, siendo el primero el anteriormente descrito por Sainz de Bujanda y Amatucci; y el segundo, aquel cuyo significado debe apartarse del mero objeto del tributo y atender más bien al fin que éste persigue. (p.24)

Existe también una corriente doctrinaria, mediante la cual autores como García Belsunce realizan un análisis de la precisión terminológica del “hecho imponible” y aclaran la incidencia de dos situaciones distintas que comúnmente se ven confundidas en una sola, creando un problema no solo a nivel de terminología sino conceptual en torno al hecho imponible, en este sentido se

determina la existencia de dos momentos o situaciones claramente diferenciadas: por un lado se encuentra el supuesto abstracto e hipotético contemplado en la norma al cual el autor denomina “hipótesis de incidencia”, y por otro lado, en un plano fáctico, el “hecho imponible” per se, el cual hace referencia al acontecimiento real efectivamente producido que se encaja a dicha descripción hipotética. En palabras del autor:

“estimamos conveniente deslindar claramente ambas figuras denominando “hipótesis de incidencia” al precepto, la figura, el modelo o la descripción al tipo legal que sirve técnicamente al principio de garantía de reserva de ley, y “hecho imponible” al hecho real, efectivamente acontecido en un determinado tiempo y lugar, configurando rigurosamente la hipótesis de incidencia.” (García, 2003, p. 161)

A pesar de esta diferenciación conceptual, el autor manifiesta que tanto la “hipótesis de incidencia” como el “hecho imponible” en sí, gozan de determinados elementos constitutivos. En este sentido indica que “tanto la hipótesis de incidencia como el hecho imponible deben reunir los siguientes elementos constitutivos: material, espacial, temporal y personal.” (García, 2003, p.162) Elementos que hacen referencia al objeto, lugar, tiempo y sujetos respectivamente.

Atendiendo a todo lo manifestado en el primer punto de la definición, “la manifestación de riqueza” puede ser asimilada por un lado al hecho generador que consiste en el presupuesto establecido por la norma para la configuración del tributo, o por otro lado, al hecho u objeto imponible descrito por ciertas corrientes doctrinarias como elementos distintos al hecho generador. Resulta importante acotar que sea cual fuere la corriente doctrinaria acogida respecto de la terminología jurídica, para que exista doble imposición los elementos material, espacial, temporal y personal deben ser coincidentes entre los tributos analizados. Empero, se debe aclarar que en la práctica la similitud en todos

estos elementos constitutivos sería prácticamente inalcanzable, ya que una de las características principales del fenómeno estudiado se centra precisamente en la diversidad de potestades tributarias intervinientes en la imposición de los tributos, dejando de lado al elemento personal anteriormente descrito y que se configura como un elemento constitutivo del hecho imponible. Con esta aclaración es posible concluir que para el caso de la doble o plurimposición sería más adecuado hablar de tributos íntimamente relacionados o con fuertes similitudes y no sobre tributos idénticos en torno a su hecho generador, hecho u objeto imponible.

Ahora bien, de los conceptos propuestos por los distintos autores citados para el primer punto de estudio (manifestación de riqueza), se deberá entender que el criterio adoptado en el presente trabajo es aquel que lo asimila al nombrado en la legislación interna ecuatoriana como “hecho generador” de los tributos, sin dotar de distinción a éste de otros conceptos como el hecho u objeto imponible. Esto debido a que a pesar de lo expuesto por dichos autores, los distintos conceptos otorgados pueden ser encajados como parte integrante de la figura del hecho generador y por ende englobados como elementos integrantes del mismo.

En relación al segundo elemento, es preciso indicar que sobre esa misma manifestación de riqueza o manifestaciones de riqueza íntimamente relacionadas, tal como se describió en párrafos anteriores, debe existir más de un tributo que la grave. La doctrina ha sido clara en establecer este particular, ya que como lo dicta la lógica, no podría existir doble imposición o plurimposición en su caso sin una pluralidad o dualidad de tributos que compartan las características necesarias para generar el fenómeno de la doble imposición.

El concepto desarrollado otorga además un tercer elemento, éste es, que la diversidad de tributos aplicables a la misma manifestación de riqueza, se

produzca en un mismo período impositivo o ante un mismo evento. Este criterio se ha visto fuertemente respaldado por varios autores e incluso por la jurisprudencia. En este sentido la Corte Constitucional de Colombia ha afirmado en la sentencia C-913/11 dictada en el año 2011, que uno de los elementos necesarios para la producción del fenómeno de la doble imposición es precisamente la "(...) identidad del periodo impositivo" (Corte Constitucional de Colombia, 2011). Sin embargo, resulta importante realizar una aclaración adicional al respecto: cuando se hace referencia a la identidad del período impositivo como requisito de la doble o múltiple imposición, se debe comprender que se hace alusión a tributos de naturaleza periódica.

En este contexto Borrás Rodríguez (1974) ha definido a la doble imposición como "aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo periodo impositivo -si se trata de impuestos periódicos- y por una misma causa".(p.30). A pesar de que este criterio hace referencia a la doble imposición internacional, es también aplicable para el caso del derecho interno. Esto sería posible, obviando el elemento internacional de la existencia de dos o más países y reemplazándolo por dos o más administraciones tributarias. En conclusión, se podría afirmar luego de las definiciones descritas, que la doble tributación o doble imposición consiste en el doble gravamen que se da a un contribuyente o sujeto pasivo por un mismo hecho generador, dentro de un mismo periodo impositivo en el caso de tributos de naturaleza periódica, por parte de distintas potestades o administraciones tributarias.

1.2 Clasificación

1.2.1 Doble tributación internacional

La doble imposición posee dos aristas, la primera de ellas y más conocida, es la doble imposición internacional, y la segunda, materia del presente trabajo de titulación es la doble imposición interna. El presente subtema, tratará la primera de dichas ramas, desarrollando los requisitos necesarios para configurarla. Es

así, que cabe indicar que este fenómeno se produce cuando dos o más países gravan a un mismo sujeto pasivo con tributos similares en sus características esenciales, en un mismo periodo impositivo. En este sentido, jurisprudencia colombiana de la Corte Constitucional, afirma que para que exista doble tributación internacional deben concurrir los siguientes elementos:

“...la doble tributación internacional tiene lugar cuando se presenta: (i) incidencia de dos o más soberanías; (ii) identidad o similitud de impuestos; (iii) identidad de sujetos gravados; (iv) identidad del periodo impositivo y (v) acumulación de la carga tributaria.” (Corte Constitucional de Colombia, 2011).

Ante los requisitos expuestos, se logra dilucidar con claridad cuando se ha producido un caso de doble imposición internacional. Y en resumen, se puede afirmar que esta figura afecta a los contribuyentes cuya actividad económica se encuentra relacionada a dos soberanías distintas, que poseen tributos que comparten las características descritas anteriormente, dentro de un mismo periodo impositivo y que traen como consecuencia una acumulación de la carga tributaria. Sin embargo, tal como afirma José Vicente Troya (2008) en su obra Estudios de Derecho Internacional Tributario:

“La simple coexistencia de las potestades tributarias de los diferentes Estados, no es suficiente para que surja la doble imposición. Es además necesario que se produzca conflicto entre ellas, lo que ocurre por el hecho de que los Estados observan diferentes criterios de atribución de potestad tributaria, básicamente el del domicilio o residencia, de un lado, y de otro, el de la fuente de la producción de la riqueza”. (p.56)

En virtud de esta aseveración es posible concluir que además de los elementos ya descritos por la Corte Constitucional de Colombia, en el fenómeno de la doble imposición internacional existe un elemento adicional consistente en la diversidad de criterios de atribución de los tributos por parte de las potestades tributarias de los distintos Estados intervinientes.

Campagnale, Catinot y Larrondo (2000) definen a la doble o múltiple imposición internacional en los siguientes términos:

“La doble o múltiple imposición internacional consiste en la superposición de las potestades tributarias de distintos estados o jurisdicciones sobre la renta obtenida por un sujeto, debido a la aplicación de criterios jurisdiccionales diferentes. De esta manera, un mismo contribuyente o ingreso se ve sometido a tributación en más de un país.” (p.18).

Para autores como Aldrin Gómez (2010), antes de entrar a definir a la doble imposición internacional como tal, es prioritario realizar una diferenciación entre doble imposición *económica* y doble imposición *jurídica* en el ámbito internacional. Es así que manifiesta, respecto a la doble imposición *económica*, que ésta “es la situación producida al gravar dos o más estados una misma transacción económica, ingreso o elemento patrimonial, en manos de diferentes titulares y durante un mismo periodo de tiempo.” (pp.3-4). En este caso, se puede observar como el concepto propuesto difiere de aquellos previamente proporcionados en el presente trabajo. Puesto que, para la verificación del fenómeno de doble imposición económica internacional, a pesar de la existencia de los requisitos de identidad en el objeto y período impositivo, no se cuenta con la concurrencia de un mismo sujeto pasivo, sino más bien se afirma que el suceso gravado recae sobre sujetos distintos. El requisito de la identidad del sujeto ha sido atribuido por este autor como un requisito propio de la doble imposición jurídica.

En esta misma línea, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha definido a la doble imposición jurídica internacional de la siguiente manera: “La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo periodo de tiempo”. Esta Organización de carácter internacional, atribuye a la doble imposición jurídica el elemento del cual carece la doble imposición económica: la identidad del sujeto gravado.

1.2.2 Doble Imposición Interna

La segunda rama de la doble imposición, es precisamente aquella materia del presente trabajo de titulación, la doble imposición interna. Que según Carlos López Espadafor (1999) es el fenómeno que “se daría en aquellos supuestos ocasionados por la incidencia del Poder Tributario estatal o por la de los poderes tributarios de entes integrados en el territorio del Estado, pero menores a éste, como por ejemplo, Comunidades Autónomas o municipios.” (p. 25). El citado autor proporciona el elemento esencial que diferencia a la doble imposición internacional de la doble imposición interna, esto es, la concurrencia del tipo de sujetos activos de los tributos. Para el caso de la doble imposición internacional como ya se mencionó, el fenómeno se produce por la incidencia de dos Estados o Soberanías distintas, mientras que en el caso de la doble imposición interna, la producción del fenómeno se desarrolla en diferentes condiciones, pues en este caso, no inciden distintas soberanías o Estados dotados con potestad tributaria, sino más bien, Administraciones Tributarias diversas pertenecientes al mismo Estado.

Para el análisis de la naturaleza de las administraciones tributarias que inciden dentro de un fenómeno de doble imposición interna, producto de la concurrencia de dos *impuestos* idénticos o íntimamente vinculados, deben evaluarse dos escenarios: por un lado, se encuentran los países en donde las administraciones de régimen seccional gozan de potestad tributaria plena; y por otro, aquellos en donde la potestad tributaria en materia de impuestos es exclusiva del Estado central.

Para dicho efecto es importante indicar, que en países en donde las administraciones de régimen seccional gozan de potestad tributaria plena, podría darse el caso de la incidencia de dos potestades tributarias distintas, pertenecientes ambas al mismo territorio o Estado, pudiendo tratarse de la administración central o de administraciones de régimen seccional. Mientras que para el caso de los territorios en donde la potestad tributaria en materia de impuestos es una competencia exclusiva del Estado central, el panorama será distinto, pues no podría darse la incidencia de dos potestades tributarias

pertencientes al mismo Estado o territorio, pero sí, la existencia de distintas Administraciones Tributarias que entren en el conflicto descrito por el ejercicio de la potestad tributaria de órganos del mismo nivel, esto es, el nacional. En el Ecuador, por ejemplo, para el caso de creación, modificación o extinción de impuestos, la potestad tributaria radica únicamente en el nivel central, consiguientemente, el fenómeno de la doble imposición interna nacería producto de los órganos del mismo nivel nacional, y en él se verían involucradas las Administraciones Tributarias encargadas del manejo de los impuestos creados.

Pues bien, una vez comprendido aquello, es importante desarrollar los elementos que posee la doble imposición interna, que además resultan coincidentes con los ya descritos en el desarrollo de la doble imposición internacional. Para ello Eduardo Riofrío Villagómez, citado en “El Problema de la Doble Tributación en el Ecuador. Modelos de Solución” de Isabel Donoso Arízaga (2014) conceptualiza a la doble tributación interna como “la reiterada imposición de la misma materia imponible, por el mismo concepto (...) siempre que con ella se quebranten los principios fundamentales de la tributación”. (p.31). De los conceptos otorgados a lo largo del presente trabajo se puede colegir como elementos propios de la doble imposición jurídica interna: en primer lugar, la concurrencia de dos tributos distintos que compartan características similares, principalmente en su hecho generador; la identidad del sujeto pasivo gravado por los tributos; la concurrencia de dos administraciones tributarias diversas, ya sean estas de naturaleza central o seccional; la similitud del período impositivo, en el caso de tributos periódicos; la acumulación de carga tributaria; y finalmente la afectación a los principios fundamentales de la tributación.

1.3 Conflictos jurídicos en torno a la doble imposición

1.3.1 Inobservancia de principios tributarios

La Constitución de la República del Ecuador, respecto a los principios en materia tributaria, en su artículo 300 señala lo siguiente:

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

De igual manera el artículo 5 del Código Tributario ecuatoriano determina que “el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”

La doctrina por su parte, ha ampliado esta visión, contemplando principios de derecho tributario como el de necesidad, que como una parte del principio de proporcionalidad, es descrito por García Novoa (2012) como “la obligación de intervenir de la forma más moderada posible sobre el patrimonio jurídico del ciudadano”. (p.91) Para el autor descrito, el principio de proporcionalidad engloba dos sub - principios en él, en primer lugar el principio de necesidad ya descrito y en segundo, el principio de proporcionalidad per se, que “supone ponderar los beneficios derivados de la medida y el sacrificio que implica para los derechos del ciudadano”. (p. 91)

La doble imposición tanto interna como internacional genera un conflicto jurídico debido a la existencia de principios de derecho en materia tributaria que se ven afectados por la concurrencia de las situaciones descritas. El doble gravamen a un mismo hecho generador, hacia un mismo sujeto pasivo, dentro de un mismo período impositivo, por parte de dos potestades o administraciones tributarias diversas ocasionaría que principios como el de proporcionalidad y necesidad se vean afectados debido a la inadecuada intervención sobre el patrimonio jurídico del ciudadano y los sacrificios que esta doble imposición implica para los derechos del contribuyente afectado.

En esta misma línea, haciendo alusión a otras de las afectaciones que podrían generarse producto de la existencia del fenómeno de la doble imposición afirma el doctor José Vicente Troya (2008) que “la doble imposición local,

conocida también como tributación o imposición reiterativa y la doble imposición internacional pueden atentar en contra del principio de equidad, la libertad de empresa, la capacidad económica de los contribuyentes así como su capacidad contributiva.”(p.275). Para el referido autor, la afectación a los principios de justicia en materia tributaria no se vería limitada a aquellos relativos a la proporcionalidad y necesidad, sino que se extendería hacia otros principios como el de equidad, capacidad económica o contributiva y hacia la derivada afectación de determinados derechos de los contribuyentes como su libertad de empresa.

Para la comprensión de esta aseveración es importante conocer el significado de los principios expuestos y su relevancia como directrices de un sistema tributario estatal. Para ello, el Tribunal Constitucional español ha afirmado que “el principio de capacidad económica opera, (...) como un límite al poder legislativo en materia tributaria”. (Tribunal Constitucional de España, 1992). Y la doctrina lo ha encontrado como un principio fuertemente ligado al principio de igualdad, ya que de este último puede derivar la aplicación del principio de capacidad económica como un principio rector de la justicia tributaria. Tal como afirma García Novoa (2012) “son muchos los ordenamientos constitucionales en los cuales el principio de capacidad contributiva no aparece reflejado expresamente sino que deriva de las exigencias de igualdad.” (p.82). Como justificación a su afirmación, el mencionado autor expresa:

“El principio de igualdad (...) se limita a afirmar que deben tratarse por igual las situaciones iguales pero no proporciona un criterio para determinar cuándo dos situaciones son iguales o desiguales. La capacidad contributiva sería, precisamente, ese criterio al que se trasladaría el peso de la aplicación del principio de igualdad, obligado a un grado de concreción de ese principio.” (García, 2012, p.82)

En este sentido, la afirmación realizada por José Vicente Troya respecto de la afectación que produce el fenómeno de la doble imposición a principios como los de igualdad o capacidad económica o contributiva encuentra respaldo en el argumento vertido por García Novoa. Esto debido a que al ser la capacidad

contributiva el criterio de concreción del principio de igualdad, el hecho de la existencia de un doble gravamen, aplicado por un mismo hecho generador e impuesto a un mismo contribuyente, supondría una situación de desproporcionalidad en la aplicación de los tributos en relación a la real capacidad contributiva de los sujetos gravados y por ende generaría desigualdad en el trato tributario del sujeto pasivo afectado.

Al ser los principios de proporcionalidad, equidad, y capacidad contributiva, principios rectores del régimen tributario ecuatoriano que han sido contemplados ya sea expresamente o derivados por la existencia de otro, tanto en el Código Tributario como en la Constitución de la República del Ecuador, norma suprema del ordenamiento jurídico ecuatoriano, constituye un deber del Estado respetarlos y aplicarlos. Es por este motivo que la afectación a esta clase de principios tributarios, acarrea la obligatoriedad de buscar una solución que mitigue los efectos negativos que la doble imposición podría provocar al sujeto pasivo de estos tributos.

1.3.2 Mayor Carga impositiva.

La carga impositiva en un Estado varía en virtud de los tributos que éste imponga a sus contribuyentes. Y puede ser definido como el “deber que se le impone al contribuyente de acuerdo a su capacidad contributiva, ya sea en función de su riqueza, ingresos, o gastos, con independencia de los beneficios directos que se deriven para el contribuyente de los gastos públicos.” (Valdivia y Monroy, 2011, p.10). En este contexto, las distintas potestades tributarias, a través de la imposición de tributos, afectan claramente a la determinación de la carga impositiva de un determinado contribuyente, pudiendo provocar que la carga asignada a cada contribuyente resulte excesiva en función a su capacidad contributiva, o en palabras de José Vicente Troya, que “el volumen total de la contribución derivada de este supuesto pueda ser desproporcionado” (Troya, 2008, p.275).

El fenómeno de la doble imposición se encuentra fuertemente vinculado a la “concurrencia impositiva”, fenómeno que “implica que no existen competencias

tributarias exclusivas a un orden jurídico sobre determinadas materias imponibles” (Valdivia y Monroy, 2011, pp.10-11), esto es, que dos o más potestades tributarias ya sea a nivel internacional o interno pueden imponer un tributo sobre una misma renta o hecho generador.

El fenómeno de la doble imposición interna, que como ya se describió en párrafos precedentes implica el doble gravamen que se realiza a un contribuyente por parte de dos administraciones tributarias diversas, lleva consigo la necesaria coexistencia de dos tributos que compartan características similares, especialmente en el hecho generador que los motiva. Esta imposición que recae sobre un mismo contribuyente afecta al deber que el Estado le impone a éste, provocando un crecimiento en la carga impositiva que le corresponde de conformidad a su capacidad contributiva.

En conclusión, el perjuicio que el fenómeno de la doble imposición produce a los contribuyentes de un Estado, podría ser analizado desde dos perspectivas: en primer lugar, la afectación resultado de la contravención de principios generales en materia tributaria, como es el caso de los principios de proporcionalidad, necesidad, capacidad contributiva y equidad, estipulados en el ordenamiento jurídico interno ecuatoriano como principios rectores del régimen tributario, ya sea expresamente o como resultado de la contemplación de principios de los cuales derivan. Y en segundo, por el incremento desproporcionado de la carga impositiva que le genera a un contribuyente encontrarse gravado dos veces por un mismo hecho generador, por tributos distintos, pero íntimamente vinculados en cuanto a su hecho generador.

2. Capítulo II: Impuesto a las tierras rurales e impuesto predial rural

2.1 Impuesto a las tierras rurales

2.1.1 Concepto

Los tributos pueden ser definidos como “toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de la ley”. (García, 1999, p.41). En palabras de José Vicente Troya y Carmen Simone (2014):

“El tributo constituye una prestación exigida unilateralmente por el Estado a los particulares para solventar el gasto público, en virtud de su potestad de imperio, derivada de la soberanía, la misma que radica en el pueblo y se ejercita por medio de sus representantes.” (p.3)

En la misma obra se plasma además, una especificación relativa a la justificación de la capacidad de imposición de dichos tributos y a la correspondiente obligación de sujeción a éstos a la cual los contribuyentes se ven sometidos. Respecto a este particular los autores afirman que en la modernidad se ha puesto de relieve una nueva concepción que indica que “el deber de contribuir no se explica exclusivamente por la sujeción a la potestad del estado, sino además por la pertenencia del individuo a la colectividad organizada, y en último término, por la solidaridad.” (Troya y Simone, 2014, p.3). En virtud de lo expuesto se concluye, que el tributo consiste en la prestación de carácter obligatorio, exigida de manera unilateral por parte del Estado, expresada en dinero, especie o servicios apreciables en dinero, que encuentra su justificación en el poder de imperio de dicho Estado y cuya correspondiente sujeción por parte de los contribuyentes encuentra su legitimación además, en su indudable pertenencia a una colectividad organizada, ya que la recaudación de los mismos constituye una herramienta para solventar el gasto público.

De igual manera, la doctrina ha vertido dentro de las definiciones otorgadas al concepto de tributo la siguiente que guarda estrecha relación con lo ya

expuesto, y que resulta importante acotar debido a la vinculación que la misma guarda con los fines plasmados en la Constitución de la República de Ecuador:

“los tributos son prestaciones exigidas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, al amparo de la ley, sobre la base de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, las cuales son satisfechas generalmente en dinero, a fin de dotarle de ingresos para que éste cumpla con el fin de inversión y redistribución de los mismos.” (Benítez, 2009, p.4)

El Código Tributario ecuatoriano no otorga una definición del concepto tributo. Sin embargo, hace referencia a la figura de obligación tributaria en los siguientes términos:

“Art. 15.- 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.”

Para efectos de creación de estos tributos, el artículo 3 del mismo cuerpo legal contempla, que “sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos.” Es así que, mediante acto legislativo de órgano competente, con fecha veinte y nueve de diciembre de dos mil siete entró en vigencia mediante su publicación en el Registro Oficial Suplemento 242 la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, teniendo como propósito de su existencia la estipulación de reformas al Código Tributario, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y otros cuerpos legales en materia tributaria así como la creación de determinados impuestos reguladores. Entre ellos, fue incluido en el capítulo III de dicha ley, la creación del Impuesto a las Tierras Rurales, cuya vigencia por disposición del Mandato Constituyente No.16 fue suspendida durante los ejercicios económicos 2008 y 2009, y entró en plena vigencia a partir del primero de enero del ejercicio económico 2010.

El Impuesto a las Tierras Rurales, cuyo proceso de creación fue anteriormente descrito, de conformidad al artículo 173 de la Ley ibídem establece un impuesto anual sobre la propiedad o posesión de inmuebles rurales. La fijación de las disposiciones relativas a la aplicación de dicho impuesto son desarrolladas dentro del mismo cuerpo normativo y posteriormente reguladas por el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a las Tierras Rurales expedido mediante Decreto Ejecutivo 1092, publicado en el Registro Oficial 351 de 03 de junio de 2008.

2.1.2 Sujetos

Existen dos clases de sujetos en la obligación tributaria, sujetos activos y sujetos pasivos, ambas figuras se encuentran conceptualizadas dentro de la legislación interna ecuatoriana de la siguiente manera: el artículo 23 del Código Tributario define al sujeto activo de la obligación tributaria como “el ente público acreedor del tributo”, mientras que en referencia al sujeto pasivo, el artículo 24 ibídem manifiesta:

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

Por regla general, de acuerdo a lo manifestado por la legislación interna ecuatoriana, el sujeto activo de la obligación tributaria es en el ente público acreedor de dicho tributo. Mientras que los sujetos pasivos de dicha relación son las personas naturales o jurídicas que se encuentran en la obligación de satisfacer el tributo, no obstante, tal como manifiesta el artículo precedente se plantea como excepción a esta regla, las unidades económicas que aún carentes de personalidad jurídica, constituyen un patrimonio independiente de

los miembros que las conforman de acuerdo a las normas legales y reglamentarias aplicables para cada caso. El supuesto de excepción planteado, se debe según Pérez de Ayala (1975), a que “éstas pueden ser titulares de hechos imposables de modo autónomo y unitario.” (p.287) y aclara además que “no se pretende atribuir personalidad jurídica a estas unidades económicas pues no reúnen los requisitos para el efecto”.(p.287). En efecto, el intentar atribuir personalidad jurídica a entes como éstos sería un despropósito, la aseveración de que los mismos pueden constituirse como sujetos pasivos de tributos se debe más bien a una creación de índole tributario debido a que en un plano fáctico, dichas unidades económicas carentes de personalidad jurídica pueden incurrir en las situaciones descritas en las normas como hechos generadores y deben por ende tributar como lo harían las personas naturales o jurídicas.

De conformidad a lo manifestado en la Obra conjunta de José Vicente Troya y Carmen Simone (2014), Manual de Derecho Tributario, “El sujeto activo es el titular del derecho de crédito quien, por tanto, puede legítimamente ejercitar una pretensión de cobro.”, quienes además añaden que:

“el sujeto activo de la obligación no es por ese solo hecho, el beneficiario del ingreso tributario, aspecto este último que pertenece al orden presupuestario. Lo que ocurre es que a falta de expresa disposición, se entiende que el sujeto activo es el beneficiario del tributo.” (p.151)

Adicionalmente, resulta propicio indicar que de acuerdo a la clasificación otorgada por Mayté Benítez (2009), en su obra Manual Tributario, “dentro del sujeto activo se dan tres tipos de administración: Administración Tributaria Central; Administración Tributaria Seccional, y Administración Tributaria de Excepción.” (p.53). Dentro del tipo de administración central, en el sistema de organización estatal ecuatoriano, es posible encontrar al Servicio de Rentas Internas –SRI, cuyas facultades se encuentran determinadas por su Ley de creación y posterior Reglamento de aplicación.

Una vez entendido esto, es menester indicar que de conformidad a lo

establecido en el artículo 175 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, el sujeto activo del impuesto a las Tierras Rurales es el Estado ecuatoriano, quien administrará este impuesto a través del Servicio de Rentas Internas. En el caso en particular el Estado ecuatoriano en su calidad de sujeto activo del tributo, ha delegado al Servicio de Rentas Internas como ente público encargado de la recaudación del impuesto analizado.

En relación a los sujetos pasivos, la doctrina ha expresado que:

“El sujeto pasivo de la obligación tributaria es el llamado al cumplimiento de la prestación, sea por obligación propia, sea por obligación ajena. No se requiere para tener tal condición el sufrir el gravamen, o sea, la disminución patrimonial. La carga Tributaria no corre necesariamente por cuenta del sujeto pasivo y, por tanto, no es definitoria de tal calidad.” (Troya, y Simone, 2014, p.152).

En relación al Impuesto a las Tierras Rurales, el artículo 176 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador indica: “Están obligados al pago de este tributo en calidad de contribuyentes, las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades, que sean propietarios o posesionarios de inmuebles rurales, con las salvedades previstas en la presente ley.”. De igual manera el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a las Tierras Rurales, contempla en su artículo uno quienes serán los sujetos pasivos gravados con este impuesto y dice: “Para la aplicación de este impuesto será considerado sujeto pasivo, salvo prueba en contrario, aquel que conste registrado como sujeto pasivo del impuesto predial rústico en el catastro municipal correspondiente.” Tanto en la Ley que contempla la creación y regulación del tributo como en su reglamento de aplicación, se considera como sujeto pasivo de este impuesto a las personas naturales, jurídicas, o sucesiones indivisas que sean propietarios o posesionarios de inmuebles rurales, debiéndose además considerar bajo presunción, como obligado al pago del mismo, salvo prueba en contrario, a aquellos que consten registrados como sujetos pasivos del impuesto predial rústico, elemento gravitante a la hora de determinar si existe o no doble imposición interna.

2.1.3 Hecho generador

Dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, el Código Tributario otorga una definición de hecho generador, y lo determina como el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo. Como se ha establecido precedentemente en este trabajo, se puede considerar que las definiciones doctrinarias expuestas guardan estrecha relación con la definición legal transcrita en cuanto a considerar al hecho generador como el supuesto abstracto contenido en una norma, cuya verificación por parte del sujeto pasivo produciría el nacimiento de la obligación tributaria.

En relación al impuesto a las Tierras Rurales, se debe indicar que el artículo 174 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, manifiesta lo siguiente:

“Art. 174.- Hecho Generador.- Se considera hecho generador de este impuesto la propiedad o posesión de tierras de superficie igual o superior a 25 hectáreas en el sector rural según la delimitación efectuada por cada municipalidad en las ordenanzas correspondientes que se encuentre ubicado dentro de un radio de cuarenta kilómetros de las cuencas hidrográficas, canales de conducción o fuentes de agua definidas por el Ministerio de Agricultura y Ganadería o por la autoridad ambiental. La propiedad o posesión se entenderá conforme se determine en el Reglamento. Para el establecimiento de la superficie de tierras gravadas con este impuesto se sumarán todos los predios del contribuyente.”.

En este sentido, la situación descrita por la norma consistente en la propiedad o posesión de tierras de superficie igual o mayor a 25 hectáreas en el sector rural que se encuentre ubicado dentro de un radio de cuarenta kilómetros de las cuencas hidrográficas, canales de conducción o fuentes de agua definidas por el Ministerio de Agricultura y Ganadería o por la autoridad ambiental, ocasionaría por sí misma la configuración o nacimiento de la obligación tributaria para el sujeto pasivo gravado. Sin embargo, con fecha 29 de

Diciembre de 2010, mediante Registro Oficial Suplemento 351, de fecha 29 de diciembre de 2010, se publicó el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones COPCI, mediante el cual se realizaron algunas reformas a la Ley de Equidad Tributaria para el Ecuador. Una de ellas relativa al hecho generador del tributo en cuestión. La disposición transitoria Vigésima Segunda, respecto a este hecho señala:

“VIGESIMA SEGUNDA.- En el caso de inmuebles ubicados en la Región Amazónica, para los períodos fiscales comprendidos entre el año 2010 y 2015 inclusive, el hecho generador se producirá con la propiedad o posesión de superficies de terreno superiores a 70 hectáreas, en los términos del Art. 174 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. No obstante, quienes hubieren cancelado el impuesto correspondiente al año 2010 y no se encuadren en el hecho generador de superficies de terreno superiores a 70 hectáreas, tendrán derecho a la devolución del pago indebido de conformidad con el Código Tributario.

En el caso de que el sujeto pasivo sea propietario y/o posea al mismo tiempo terrenos en la Región Amazónica y en otras regiones del país, para efectos del cálculo de este impuesto se sumarán todas las áreas y se restará el número de hectáreas de terreno que se encuentren en la Región Amazónica, hasta el máximo señalado para cada ejercicio fiscal. El excedente que resulte de esta operación constituirá la base gravable del impuesto. Sin embargo, si el número de hectáreas que el sujeto pasivo posea en la Región Amazónica es menor a 25, la base gravable del impuesto será aquella que supere las 25 hectáreas de la sumatoria total de sus tierras rurales a nivel nacional.

A partir del año 2016, para el cálculo del impuesto a las tierras rurales ubicadas en la Región Amazónica, se aplicará el límite de hectáreas previsto en la siguiente tabla:

AÑO FISCAL LIMITE (HECTÁREAS)

2016 61

2017 52

2018 43

2019 34

2020.... EN ADELANTE 25

En cualquier caso, para el pago del Impuesto a las Tierras Rurales, en tanto no se cuente con un catastro nacional debidamente actualizado y éste no sea remitido al Servicio de Rentas Internas de conformidad con lo establecido en la presente Ley y su Reglamento, los sujetos pasivos declararán y pagarán este impuesto en las instituciones financieras autorizadas, en el formulario elaborado para el efecto por el Servicio de Rentas Internas.

Para los casos comprobados de fuerza mayor o caso fortuito por parte de la administración tributaria, se podrá conceder facilidades de pago en los términos que señala el Código Tributario hasta por un plazo de cinco años.”

Del análisis sistemático de las normas expuestas, se puede concluir, que el hecho generador del impuesto a las tierras rurales consiste en la propiedad o posesión de tierras de superficie igual o mayor a 25 hectáreas en las regiones Costa, Sierra e Insular, o de igual o mayor superficie a 70 hectáreas en la región Amazónica para los periodos fiscales comprendidos entre el año 2010 hasta el 2015, debiéndose aplicar para los ejercicios posteriores los límites de hectáreas contenidos en la tabla precedente.

La norma contenida en el artículo 174 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador ya citado, determina que para efectos de este impuesto la propiedad o posesión se entenderá conforme se determine en el Reglamento, no obstante, es importante aclarar que dentro del Reglamento para la Aplicación del Impuesto a las Tierras Rurales no existe una disposición

atinente a dicho aspecto. Es por esto que más adelante se procederá a realizar un análisis de dichas figuras.

2.1.4 Tarifa

La tarifa de los tributos, debe ser entendida en el presente trabajo como aquella consistente en el mecanismo previsto en valores o porcentajes que aplicado a la base imponible, permite la configuración de la cuantía del tributo. Es importante recalcar que dentro de la doctrina se ha ligado en varias ocasiones al término “tarifa” con el concepto “servicio tarifario”, en este sentido García Novoa (2012) define a la tarifa de la siguiente manera:

“En una definición muy primaria podríamos hablar de la tarifa como la cantidad que se percibe del usuario de un servicio público por parte de quien lo preste. La tarifa no constituye un ingreso tributario, sino que es el precio de un servicio público gestionado de forma indirecta y cuya organización, por tanto está atribuida a una persona privada titular del servicio.” (p.158)

Esta definición, para efectos del presente trabajo es atribuible a los denominados “servicios tarifarios” y no a la “tarifa del tributo”, puesto que la tarifa, en dicho caso, corresponde al precio de un servicio público gestionado de forma indirecta por parte de una persona privada titular del servicio y por ende, efectivamente no constituye un ingreso tributario. Es importante diferenciar que esta definición no es compatible con aquella que alude a la tarifa de los tributos ya que como se indicó, la misma es equiparable al porcentaje o valor aplicable en razón de la base imponible para la obtención de la cuantía de un determinado tributo.

Dentro de la legislación ecuatoriana, dicha figura ha sido desarrollada por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador en su artículo 178 que estipula “Los sujetos pasivos deberán pagar el valor equivalente al uno por mil de la fracción básica no gravada del Impuesto a la Renta de personas

naturales y sucesiones indivisas prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno, por cada hectárea o fracción de hectárea de tierra que sobrepase las 25 hectáreas.”

A la tarifa entendida del modo expuesto, se le puede atribuir el carácter de simple o compleja; única o variable. Para el caso del Impuesto a las Tierras Rurales la misma es compleja, ya que a más de definir un porcentaje, esto es, el uno por mil señalado en el artículo previamente citado, éste no se aplica directamente al avalúo de la propiedad sino al valor de la fracción básica del impuesto a la renta prevista en la LORTI, que multiplicado por la fracción o el número de hectáreas de la propiedad, superiores a las 25 o 70, según corresponda, completan la tarifa.

2.1.5 Carga impositiva

La carga impositiva, que fue definida previamente, debido a su naturaleza es afectada con la imposición de tributos que resulten desproporcionados en relación a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Es así, que deriva la necesidad de estudiar si la obligación al pago del impuesto analizado en el presente capítulo, guarda relación o no con dicha capacidad contributiva.

Para el efecto, se debe indicar que el Impuesto a las Tierras Rurales, analizado en un primer momento de manera aislada, si es aplicado en base a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, esto es, en relación a indicios de capacidad económica, no resultaría contrario a principios de justicia tributaria ni aumentaría desproporcionadamente la carga impositiva del contribuyente. Tal como manifiesta José Vicente Troya: “solo signos de capacidad económica pueden ser gravados” (Troya, 2008, p.265). En este sentido, resulta importante comprender a qué hacen referencia los signos de capacidad económica, para lo cual citando al mismo autor se debe afirmar que “estos signos son el ingreso, el patrimonio, las transacciones comerciales, las herencias y otras que representan capacidad económica”. (Troya, 2008, p.265).

El impuesto descrito, grava la propiedad o posesión de predios situados en las zonas rurales de acuerdo a las proporciones indicadas, consecuentemente, se debe determinar si dicho hecho generador recae o no en un signo de capacidad económica. Para ello, remitiéndose a la definición propuesta, se debe indicar que la propiedad o posesión de tierras constituye una manifestación de riqueza o patrimonio, y por ende efectivamente corresponde a un signo de capacidad económica. Por esta razón, en un primer momento, realizando el análisis aislado de este impuesto en particular, se puede concluir que el mismo no aumenta de manera desproporcional la carga impositiva del contribuyente, pues la imposición del impuesto encuentra su sustento en un signo de capacidad económica. No obstante, es importante indicar que este resultado ha sido obtenido del estudio separado de este impuesto, y no de manera global tomando en cuenta la coexistencia de éste y el Impuesto a los Predios Rurales, el análisis global descrito se atenderá como parte del capítulo final del presente trabajo.

2.2 Impuesto Predial Rural

2.2.1 Concepto

El Impuesto a los Predios Rurales o también denominado Impuesto Predial Rural, tiene como antecedente legislativo a la derogada Ley de Régimen Municipal de 1966, codificada y publicada el 15 de octubre de 1971 en el Registro Oficial, Suplemento 331. Su texto original sufrió varias reformas, siendo una de las más importantes aquella realizada en el año 2004, cuando se le reconoció su calidad de Ley Orgánica. Fue codificada nuevamente en el año 2005 y estuvo vigente hasta octubre del año 2010, fecha en la que fue derogada por el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización - COOTAD. Este derogado cuerpo legal contemplaba en su capítulo III la regulación del Impuesto Municipal a los Predios Rurales, y establecía en su artículo 338 que: “Las propiedades situadas fuera de los límites establecidos en el Art. 315 de esta Ley son gravadas por el impuesto

predial rural.” El referido artículo 315 de dicho cuerpo legal establecía lo siguiente: “Las propiedades ubicadas dentro de los límites de las zonas urbanas pagarán un impuesto anual, cuyo sujeto activo es la Municipalidad respectiva, en la forma establecida por la Ley.” En conclusión, del análisis sistemático de las normas expuestas se puede concluir que el Impuesto a los Predios Rurales vigente desde 1966, buscaba gravar la propiedad de los predios ubicados fuera de los límites de las zonas urbanas, de acuerdo a las disposiciones allí contenidas.

Con fecha diecinueve de octubre de dos mil diez entró en vigencia mediante su publicación en el Registro Oficial Suplemento 303, el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización - COOTAD, mediante el cual se regula, entre otros, los aspectos relativos a los impuestos municipales sobre la propiedad rural. Específicamente en la Sección Tercera de dicho cuerpo legal se norma el denominado “Impuesto a los Predios Rurales”.

El Impuesto a los Predios Rurales, cuyo antecedente legislativo y proceso de creación fueron anteriormente descritos busca de conformidad al artículo 515 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD, gravar la propiedad o la posesión de los predios situados fuera de los límites de las zonas urbanas. Para el efecto, el cuerpo legal indicado contiene las disposiciones generales relativas a la aplicación de dicho impuesto. Además, las distintas municipalidades a nivel nacional han expedido a la vez ordenanzas municipales que reglan las disposiciones aplicables de manera especial para su territorio.

Es importante realizar un énfasis en la modificación sustancial que trajo consigo este cuerpo legal para el impuesto a los predios rurales, ya que la derogada Ley Orgánica de Régimen Municipal únicamente gravaba la *propiedad* de predios situados en las zonas rurales, mientras que el COOTAD, extiende el alcance del tributo, determinando que el impuesto en cuestión grava no solamente la propiedad, sino también la posesión de esta clase de predios. Esta modificación obedeció principalmente a un fenómeno de falta de

titulación de la propiedad de la tierra, puesto que en el sector rural la inexistencia de titulación consistía en un hecho fuertemente arraigado, que aún en la actualidad continúa persistente. Con esta modificación se logró ampliar de manera significativa la base de contribuyentes que serían gravados con el impuesto en cuestión. Un factor importante al momento de evaluar los impuestos estudiados en el presente trabajo surge precisamente con esta modificación, puesto que la misma es concordante con el hecho generador del Impuesto a las Tierras Rurales, que grava también la posesión. Y la extensión a esta categoría jurídica tiene la misma explicación, la falta de titulación de la propiedad rural.

2.2.2 Sujetos

Tal como se manifestó previamente en el presente trabajo, existen dos clases de sujetos en una obligación tributaria. Por una parte, el sujeto activo, como ente acreedor del tributo; y por otra, el sujeto pasivo de la obligación tributaria como persona natural o jurídica, o excepcionalmente como unidad económica autónoma obligada a la satisfacción del tributo.

En este sentido, haciendo referencia a la clasificación otorgada por Mayté Benítez respecto a los tipos de administraciones que concurren en el sujeto activo, es importante enfocarse en la segunda de ellas, la Administración Tributaria de carácter seccional. El sujeto activo de la obligación tributaria naciente de este impuesto, de conformidad a lo estipulado en el artículo 514 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización – COOTAD, es el siguiente: “ Art. 514.- Es sujeto activo del impuesto a los predios rurales, la municipalidad o el distrito metropolitano de la jurisdicción donde se encuentre ubicado un predio rural.”

Respecto al sujeto pasivo de este impuesto, el artículo 515 del mismo cuerpo legal manifiesta: “Art.515.- Es sujeto pasivo del impuesto a los predios rurales, la o el propietario o la o el poseedor de los predios situados fuera de los límites

de las zonas urbanas. Para el efecto, los elementos que integran la propiedad rural serán la tierra y las edificaciones.” En este sentido, se resume lo expuesto diciendo, que para el caso del Impuesto a los Predios Rurales, los sujetos activos de este tributo son las distintas Municipalidades o el Distrito Metropolitano de la jurisdicción en donde se encuentre el predio gravado, mientras que los sujetos pasivos del mismo son las personas naturales, jurídicas, o unidades económicas autónomas que sean propietarios o poseedores de predios situados fuera de los límites de la zona urbana.

2.2.3 Hecho generador

Para el caso en particular del Impuesto a los Predios Rurales, el presupuesto abstracto contenido en la norma que configura el tributo no se encuentra determinado en un artículo en particular dentro del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización –COOTAD. Este impuesto ha sido recogido por el citado cuerpo legal en sus artículos 514 hasta el 525, de los cuales se deriva la regulación general del mismo. No obstante, de la lectura sistemática de las mencionadas normas, en especial de aquella relativa al sujeto pasivo de los predios rurales, que a continuación cito, se puede llegar a inferir el mismo de la siguiente manera:

“Art. 515.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo del impuesto a los predios rurales, la o el propietario o la o el poseedor de los predios situados fuera de los límites de las zonas urbanas. Para el efecto, los elementos que integran la propiedad rural serán la tierra y las edificaciones.”
(Énfasis añadido)

Del contenido de dicha norma es posible abstraer las situaciones por las cuales un sujeto pasivo es gravado con el impuesto a los predios rurales. De este modo se puede concluir que si el sujeto gravado es el propietario o poseedor de predios situados fuera de los límites de las zonas urbanas, la situación de hecho gravada es la propiedad o posesión de dicha clase de propiedad

inmueble.

Una vez determinado el hecho generador del impuesto estudiado, es necesario remitirse a la conceptualización de las figuras contempladas en dicho supuesto abstracto, para cuyo efecto, es necesario desarrollar las nociones relativas a las figuras de la propiedad y posesión como instituciones del derecho civil.

La figura de la posesión en el Ecuador es recogida por el Código Civil en su artículo 715, norma que textualmente establece:

“Posesión es la tenencia de una cosa determinada con ánimo de señor o dueño; sea que el dueño o el que se da por tal tenga la cosa por sí mismo, o bien por otra persona en su lugar y a su nombre. El poseedor es reputado dueño, mientras otra persona no justifica serlo.”

De esta definición legal, es posible extraer dos elementos que configuran la posesión: por un lado, la tenencia de una cosa determinada, al cual la doctrina a denominado “*corpus*”; y por otro, al ánimo de señor o dueño, a la cual la doctrina a denominado “*animus domini*”. Resulta evidente que el Código Civil ecuatoriano ha plasmado dentro de su normativa una noción de posesión muy similar a aquella descrita por Savigny dentro de la teoría clásica. Tal como se indica en la obra de Derecho Civil, “Derechos Reales” existen varias teorías en torno a la figura de la posesión, entre ellas la teoría clásica de Savigny, la teoría objetiva de Ihering y la teoría ecléctica con un enfoque económico de Saleilles. Debido a las fuertes coincidencias de la teoría clásica de Savigny con la legislación ecuatoriana, es ésta la que se tomará de referencia para la explicación de la figura de la posesión.

Con este antecedente es importante recurrir a la comprensión de los elementos descritos, para lo cual es preciso describir a los ya mencionados “*corpus*” y “*animus domini*”. Es así que, en un primer punto es necesario remitirse a la definición de *corpus* en los siguientes términos:

“El corpus es el poder de hecho sobre la cosa, el poder físico; es la posibilidad de disponer físicamente de una cosa. (...) este contacto físico entre la persona y la cosa para ser denominado corpus, tiene que ser requerido, debe estar acompañado de un mínimo de voluntad, pues de lo contrario se trata de una mera yuxtaposición local” (Papaño, Kiper, Dillon y Causse, 2004, p.44).

Por otro lado, en torno al *animus domini*, indican los mismos autores que éste “puede ser definido como la intención de comportarse con la cosa como lo haría su dueño.” Y complementan su descripción diciendo que “para arribar a la posesión se requiere no reconocer en otro el derecho de propiedad, es decir comportarse con la cosa sin reconocer en otra persona un derecho real superior”. (Papaño, Kiper, Dillon y Causse, 2004, pp.44-50). Si no existiese este segundo elemento que hace referencia al comportamiento del poseedor que demuestra su ánimo de señor y dueño, nos encontraríamos ante una mera tenencia y no ante una posesión, ya que tal como determina el artículo 729 *ibídem*:

“Se llama mera tenencia la que se ejerce sobre una cosa, no como dueño, sino en lugar o a nombre del dueño. El acreedor prendario, el secuestre, el usufructuario, el usuario, el que tiene el derecho de habitación, son meros tenedores de la cosa empeñada, secuestrada, o cuyo usufructo, uso o habitación les pertenecen”.

La figura de la propiedad por su parte, a diferencia de la posesión constituye un derecho real. Ésta ha sido normada por el Código Civil ecuatoriano en su artículo 599 que textualmente manifiesta: “Art. 599.- El dominio, que se llama también propiedad, es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, conforme a las disposiciones de las leyes y respetando el derecho ajeno, sea individual o social.”

Toda vez que las figuras contenidas en el artículo 515 ya citado, que trata respecto del sujeto pasivo del impuesto, han sido previamente desarrolladas, es posible concluir que, de las disposiciones contenidas en el Código Orgánico

de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD, se puede inferir que el hecho generador del tributo contenido en la Ley consiste en la propiedad o posesión de predios situados fuera de los límites de las zonas urbanas, esto es, en las zonas rurales de cada Cantón. Es importante además acotar, que para dicho efecto, no existe una extensión específica aplicable para la configuración del tributo, éste grava a todos los predios rurales sin importar su extensión. Por otro lado, para efectos del cálculo de la cuantía de este impuesto, se debe indicar que una vez que el mismo ha sido generado debe ser calculado en base a las disposiciones constantes en cada Ordenanza Municipal, de acuerdo a los criterios de valoración y tablas contenidas en ellas, enmarcadas dentro de los límites establecidos por el COOTAD y que serán posteriormente desarrollados en el apartado referente a la tarifa del impuesto.

Dado que la definición de hecho generador ha quedado establecida como el presupuesto *contenido en la Ley* para la configuración del tributo, es importante realizar un énfasis en la *legalidad* del hecho generador planteado para el tributo en cuestión. Esto debido a que la conclusión contenida en el párrafo anterior, que otorgó como producto el hecho generador del tributo encuentra su sustento en un ejercicio de interpretación de la Ley y no propiamente en una disposición expresa. En este sentido, el tratadista Ricardo Guastini (2014) manifiesta la existencia de una latente diferencia entre disposición y norma, asimilando la primera de ellas, a “todo enunciado normativo contenido en una fuente del derecho”. (p.77) Como por ejemplo los artículos en las leyes; y la segunda de ellas, “no al enunciado en sí, sino a su contenido de significado.” (p.77). Es así que afirma, que “toda norma no expresada es extraída de una o más normas expresadas mediante un razonamiento, en el cual precisamente una o más normas expresadas constituyen premisas y la norma no expresada constituye conclusión” (p. 85). Más adelante, en la misma obra, manifiesta que “la interpretación creadora consiste en construir a partir de normas explícitas, es decir expresamente formuladas por la autoridad normativa - normas implícitas”(p.165). En el caso en particular, a pesar de no existir una disposición expresa, que contenga la norma explícita del hecho generador del tributo, existen dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, tal como de dejó

plasmado, disposiciones expresas de las cuales mediante un ejercicio deductivo es posible obtener la norma implícita que describe al hecho generador del tributo. En esta misma línea, haciendo referencia a la rigidez de la interpretación en materia tributaria, Patiño Ledesma (2013) afirma que “las teorías rígidas que limitan o condicionan el contenido y la aplicación de una norma, han perdido vigencia, pues el derecho moderno concibe la interpretación, como parte de un sistema cuya comprensión y alcance no puede estar constreñida a un solo medio o factor...”, (p.67). En palabras de Pablo Egas Reyes “En el derecho ecuatoriano se recoge el principio de que las normas tributarias se interpretarán de conformidad con todos los métodos admitidos en derecho, ratificando en este punto también la posición de la doctrina” (Egas, 2004, p.138)

2.2.4 Tarifa

Tal como se describió anteriormente, la tarifa entendida como el mecanismo previsto en valores o porcentajes, aplicable a la base imponible, que permite establecer la cuantía del tributo, puede ser asumida por las distintas normas con denominaciones diversas. En el caso en particular del Impuesto a los Predios Rurales, dentro del artículo 517 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización – COOTAD, se encuentra una descripción de la banda impositiva del impuesto, que textualmente estipula:

“Art. 517.- Banda impositiva.- Al valor de la propiedad rural se aplicará un porcentaje que no será inferior a cero punto veinticinco por mil (0,25 x 1000) ni superior al tres por mil (3 x 1000), que será fijado mediante ordenanza por cada concejo municipal o metropolitano.”

Esta norma contempla un rango o banda dentro del cual cada Municipalidad deberá fijar la tarifa o tarifas, que aplicadas a la base imponible, obtenida de la valoración de la propiedad, permitirán obtener la cuantía del impuesto. En este sentido, es importante indicar que no se puede realizar una determinación

general para la valoración de este tributo, sino más bien, resulta apropiado mencionar la banda impositiva a la cual deben sujetarse las tarifas aplicadas por cada Municipalidad, y acotar además, que para la obtención de la cuantía del impuesto es necesario acudir a la normativa municipal dictada por cada Concejo. Por este motivo, a través de la ejemplificación de la Ordenanza Municipal 0029, correspondiente al Distrito Metropolitano de Quito, se buscará determinar la normativa relativa a la tarifa aplicable para la obtención de la cuantía del impuesto para los predios rurales ubicados en dicho Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal.

Municipio del Distrito Metropolitano de Quito:

Mediante Ordenanza Municipal número 0153, sancionada el 14 de diciembre de 2011, misma que fue modificada por la Ordenanza número 0029, de 24 de diciembre de 2014, se regularon los aspectos relativos al cálculo de los impuestos prediales urbano y rural para el Distrito Metropolitano de Quito.

De la mencionada Ordenanza 153, reformada por ordenanza 0029, se tomarán las disposiciones relativas al impuesto predial rural, mismas que serán analizadas para una mejor comprensión de la aplicación de la tarifa del impuesto. El artículo 2 de la ordenanza en cuestión contempla la tabla con los factores de aplicación para el impuesto a los predios rurales y en él determina que, la tarifa del impuesto a los predios rurales para el bienio 2012-2013 correspondiente a cada unidad predial, aplicada a la base imponible, se sujeta a la tabla detallada a continuación:

Tabla 1. Tabla General para la aplicación de tarifa: Impuesto a los Predios Rurales.

| Tabla 1 | | | | | |
|---------------|-------|---------------------------|-------------|-----------------------|-----------------------|
| Tabla general | | | | | |
| categoría | rango | valor catastral imponible | | tarifa básica por mil | tarifa exceso por mil |
| | | desde | hasta | | |
| I | 1 | 0,00 | 10.000,00 | | 0,25 |
| | 2 | 10.000,00 | 20.000,00 | 0,25 | 0,26 |
| | 3 | 20.000,00 | 30.000,00 | 0,26 | 0,27 |
| | 4 | 30.000,00 | 40.000,00 | 0,27 | 0,28 |
| | 5 | 40.000,00 | 50.000,00 | 0,28 | 0,29 |
| II | 1 | 50.000,00 | 100.000,00 | 0,3 | 0,4 |
| | 2 | 100.000,00 | 150.000,00 | 0,5 | 0,6 |
| | 3 | 150.000,00 | 200.000,00 | 0,7 | 0,8 |
| | 4 | 200.000,00 | 250.000,00 | 0,9 | 1 |
| | 5 | 250.000,00 | 300.000,00 | 1,1 | 1,2 |
| III | 1 | 300.000,00 | 400.000,00 | 1,3 | 1,6 |
| | 2 | 400.000,00 | 500.000,00 | 1,6 | 1,9 |
| | 3 | 500.000,00 | 600.000,00 | 1,9 | 2,1 |
| | 4 | 600.000,00 | 700.000,00 | 2,1 | 2,4 |
| | 5 | 700.000,00 | 800.000,00 | 2,4 | 2,7 |
| | | 800.000,00 | En adelante | | 3,00 |

Tomado de (lexis, s.f)

De la tabla transcrita se puede observar, que los valores de las tarifas, son variables en relación al valor catastral imponible, y se sujetan a la banda impositiva prevista en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización- COOTAD.

La citada ordenanza además, a través de su posterior reforma, realiza una aclaración relativa al término valor catastral imponible, diciendo que el mismo corresponde a la suma de los avalúos de todos los predios que posea un mismo propietario.

Posteriormente la norma legal citada, a efectos de realizar una corrección gradual del tributo, determina en su artículo 5 que:

“...una vez aplicadas las tablas correspondientes, la cuota del Impuesto Predial en ningún caso podrá ser superior a la del año 2011, en los porcentajes determinados en la siguiente tabla:

Tabla 2. Límites para la corrección de la dispersión.

| LÍMITES PARA LA CORRECCIÓN DE LA DISPERSIÓN | | |
|--|--------------|------------|
| TABLA GENERAL PARA PREDIOS URBANOS Y RURALES | | |
| avaluos | | límites |
| desde | hasta | |
| - | 20.000,00 | 10% |
| 20.000,01 | 40.000,00 | 20% |
| 40.000,01 | 80.000,00 | 30% |
| 80.000,01 | 120.000,00 | 40% |
| 120.000,01 | 160.000,00 | 50% |
| 160.000,01 | 200.000,00 | 80% |
| 200.000,01 | 250.000,00 | 110% |
| 250.000,01 | 300.000,00 | 140% |
| 300.000,01 | 350.000,00 | 170% |
| 350.000,01 | 400.000,00 | 200% |
| 400.000,01 | 500.000,00 | 210% |
| 500.000,01 | 700.000,00 | 240% |
| 700.000,01 | 1.000.000,00 | 280% |
| 1.000.000,01 | 1.500.000,00 | 320% |
| 1.500.000,01 | en adelante | Sin límite |

Tomado de (lexis, s.f)

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable cuando las características constructivas del predio existentes al año 2011 sean

distintas a las existentes en el año 2014, debido a que ello implica modificación del predio.

Tampoco será aplicable a los predios que conformen valores catastrales imponibles, sea urbano o rural, superiores a USD 1.500.000.00.

En tales casos se aplicará lo dispuesto en los artículos 1 y 2 de esta Ordenanza.”

Además de las normas ya citadas, la mencionada ordenanza contempla adicionalmente la denominada “tabla de equidad”, mediante la cual establece los casos y porcentajes aplicables de acuerdo al siguiente detalle:

“Art. ...(6).- Luego de aplicar los límites para la corrección de la dispersión establecidas en el artículo precedente, y en los casos en donde el valor del impuesto a pagar no sea mayor a USD 210,00 y el valor catastral imponible no sea mayor a USD 230.000.00 se aplicarán los siguientes porcentajes de equidad:

Tabla 3. Tabla de factores de aplicación de equidad tributaria.

| TABLA DE FACTORES DE APLICACIÓN DE EQUIDAD TRIBUTARIA | | |
|---|--------|----------------------------------|
| PREDIOS URBANOS Y RURALES | | |
| Impuesto predial a pagar | | porcentaje de equidad por predio |
| Desde | Hasta | |
| | 5,00 | 100,00% |
| 5,01 | 10,00 | 92,22% |
| 10,01 | 15,00 | 84,44% |
| 15,01 | 20,00 | 76,67% |
| 20,01 | 25,00 | 68,89% |
| 25,01 | 30,00 | 61,11% |
| 30,01 | 35,00 | 53,33% |
| 35,01 | 40,00 | 45,56% |
| 40,01 | 45,00 | 37,78% |
| 45,01 | 50,00 | 30,00% |
| 50,01 | 75,00 | 29,00% |
| 75,01 | 100,00 | 28,00% |
| 100,01 | 125,00 | 27,00% |
| 125,01 | 150,00 | 26,00% |
| 150,01 | 175,00 | 25,00% |
| 175,01 | 200,00 | 24,00% |
| 200,01 | 210,00 | 23,00% |

Tomado de (lexis, s.f)

Toda vez que la tarifa o tarifas de este impuesto, deben ser aplicadas a una base imponible obtenida de la valoración de la o las propiedades, es importante ahora realizar una breve referencia a la forma de cálculo de dicha base imponible. Para el efecto, se debe indicar que en el cálculo de la base

imponible a la cual se aplicarán las tarifas previstas por cada Municipalidad, no se debe tomar en cuenta únicamente el valor suelo, sino también el valor de las edificaciones, valor de reposición y demás criterios señalados por cada Concejo Municipal, creados al amparo del literal b) del artículo 57 del COOTAD, que determina que los distintos concejos municipales a nivel nacional, gozan de la atribución de regular mediante ordenanza, la aplicación de los tributos previstos en la Ley a su favor.

El artículo 518 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización- COOTAD, determina otra de las condiciones para la obtención de la base imponible del impuesto y dice:

“Art. 518.- Valor Imponible.- Para establecer el valor imponible, se sumarán los valores de los predios que posea un propietario en un mismo cantón y la tarifa se aplicará al valor acumulado, previa la deducción a que tenga derecho el contribuyente.”

Es importante indicar que existen dos formas de establecer la base imponible, la primera de ellas se produce cuando existe una sola propiedad, en ésta, la base imponible corresponderá al valor de la propiedad que conste en el catastro, menos las deducciones que sean aplicables; y la segunda, cuando el propietario o poseedor tenga más de un bien, en cuyo caso, se debe sumar los avalúos y al valor total resultante de ello, se aplica la tarifa, que como consecuencia de esa suma, será un valor superior, diferente que si se considerare las propiedades en forma individual

2.2.5 Carga impositiva

Una vez que el concepto de carga impositiva ha sido desarrollado previamente en este trabajo, no resulta necesario ahondar en él nuevamente. Únicamente resulta propicio acotar un análisis de la incidencia de este impuesto en la carga impositiva de los sujetos pasivos del mismo.

El impuesto a los Predios Rurales, administrado por las distintas Municipalidades a nivel nacional, constituye un gravamen a la propiedad o posesión de predios situados fuera de los límites de la zona urbana, en otras palabras, aquellos predios situados en zonas rurales. Como ya se manifestó anteriormente, para analizar si una carga es proporcional o no, debe atenderse a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, y por ende a los elementos que dictaminen la capacidad económica de los mismos. Ahora bien, cabe determinar si el hecho generador del tributo descrito, constituye o no una manifestación de capacidad económica. Para ello es necesario dividir el análisis en dos puntos, en un primer momento, remitirse a la figura de la propiedad y en segundo lugar a la figura de la posesión.

Tal como se manifestó previamente, los signos de capacidad económica corresponden a manifestaciones que signifiquen un beneficio o ingreso para el patrimonio de los sujetos. “Estos signos son el ingreso, el patrimonio, las transacciones comerciales, las herencias y otras que representan capacidad económica” (Troya, 2008, p.265).

La propiedad de un predio es considerado un signo de capacidad económica. Esto debido a que el derecho real contenido sobre el bien inmueble, implica un acrecimiento del patrimonio del sujeto y lleva consigo los derechos de uso, goce y libre disposición que permiten al sujeto obtener un beneficio de dicho bien inmueble.

La posesión por su parte a pesar de no constituirse como un derecho real, lleva consigo el reconocimiento de derechos de uso y goce sobre un determinado bien inmueble, que sumados al ánimo de señor y dueño, le otorgan al posesionario una condición especial. Tan es así que el mismo Código Civil, en su artículo 715 establece que el poseedor es reputado dueño, mientras otra persona no justifique serlo.

Esta condición especial, le otorga al sujeto poseedor un amplia lista de facultades respecto del bien poseído. Al tratarse de bienes inmuebles ubicados en zonas rurales como en el presente caso, bien podría el poseedor destinar

estos bienes a actividades agrícolas, de ganadería, o en general obtener los frutos que de ellos se produzcan, ya sean éstos naturales o civiles. Inclusive tal como lo indica el artículo 740 íbidem, podría transferir la tenencia de la cosa conservando su posesión, dándola en arriendo, comodato, prenda, depósito, usufructo o bajo cualquier otro título no traslativo de dominio. Tan amplias facultades, pueden verse traducidas en un beneficio económico para el posesionario, llevando consigo un acrecentamiento de su patrimonio y convirtiéndolo a la vez en un signo de capacidad económica o contributiva.

En conclusión, la propiedad o posesión de tierras en zonas rurales, efectivamente constituye un signo de capacidad económica, y por ende la aplicación del impuesto, analizada de manera individual no resulta contraria a principios de justicia tributaria ni aumenta de manera excesiva o desproporcional la carga impositiva de los contribuyentes.

A pesar de ello, es prioritario recalcar que, tal como se manifestó en el capítulo primero del presente trabajo, la coexistencia de tributos que generen un fenómeno de doble imposición, efectivamente produce una afectación tanto a los principios en justicia tributaria como a la carga impositiva de los contribuyentes. Razón por la cual, el análisis global del resultado de afectación de la carga impositiva debido a la coexistencia de los impuestos analizados, se deberá atender al final del presente trabajo de investigación.

Capítulo III. Existencia o no de doble imposición entre el impuesto a las tierras rurales y el impuesto predial rural

3.1 Similitud o comparabilidad de impuestos

Tal como se mencionó en el primer capítulo del presente trabajo, para la determinación de la existencia o no del fenómeno de la doble imposición, debe realizarse prioritariamente un análisis de la similitud o comparabilidad de los tributos intervinientes. En este sentido se ha afirmado que los elementos a ser desarrollados en el ejercicio de comparación son los siguientes:

“(i) incidencia de dos o más soberanías; (ii) identidad o similitud de impuestos; (iii) identidad de sujetos gravados; (iv) identidad del periodo impositivo y (v) acumulación de la carga tributaria.” (Corte Constitucional de Colombia, 2011)

De esta manera se deduce que para que exista un fenómeno de doble imposición jurídica, deben producirse las siguientes circunstancias: 1) la concurrencia de dos tributos íntimamente vinculados que compartan características similares, principalmente en su hecho generador; 2) la identidad del sujeto pasivo gravado por los tributos; 3) la concurrencia de dos administraciones tributarias diversas, ya sean éstas distintas soberanías o Estados a nivel internacional, o distintas administraciones tributarias de naturaleza central o seccional, a nivel interno; 4) la similitud del período impositivo en el caso de tributos periódicos; 5) la acumulación de carga tributaria que resulte desproporcional en relación a la capacidad económica del contribuyente; y finalmente 6) la afectación a los principios fundamentales de la tributación como aquellos ya descritos en párrafos precedentes.

Sin embargo, es preciso realizar un énfasis en los términos similares o íntimamente vinculados y no precisamente idénticos, ya que tal como menciona Carlos López Espadafor (1999):

“...Si para estar ante un caso de doble imposición, exigiésemos la presencia de dos impuestos con un mismo hecho imponible, necesitaríamos estar ante dos impuestos en los que coincidan todos los elementos y aspectos mencionados. (...) Si el sujeto activo y el sujeto pasivo fuesen los mismos, si la situación que determina el nacimiento de la obligación tributaria es la misma, si el ámbito de aplicación territorial es el mismo, si el devengo o el periodo impositivo se dan de la misma forma, si el hecho imponible se mide cuantitativamente de la misma manera, o sea, si la base se calcula de la misma forma, en definitiva si todos estos elementos y aspectos son lo mismo en dos impuestos, esos dos impuestos, aunque tuviesen una denominación distinta, en la práctica serían lo mismo. Y (...) sería algo inútil, pues para conseguir el mismo resultado bastaría con aumentar el tipo de gravamen de uno de ellos, ahorrándose el coste de recaudación del otro. Algo debe cambiar siempre: por ejemplo el sujeto activo, la forma de cuantificar la base o su ámbito de aplicación territorial, siendo, por lo menos, el de uno más amplio que el del otro, comprendido aquél a éste.” (López, 1999, pp.14-15)

La doctrina ha sido concordante al determinar los elementos o requisitos necesarios para la producción del fenómeno de doble imposición, estableciendo al hecho generador o también denominado hecho imponible como el elemento principal al momento de la comparación. Tal como se describió anteriormente, este hecho generador goza de determinados elementos constitutivos atinentes a los aspectos: material, espacial, temporal y personal, mismos que respectivamente hacen referencia al objeto de los tributos per se; al lugar, territorio o jurisdicción de aplicación de los tributos; al tiempo o período de imposición; y a los sujetos intervinientes en la configuración de la obligación tributaria, esto es, al sujeto activo y pasivo del tributo. Por este motivo, Carlos López Espadafor afirma que en la práctica la rigurosa exigencia de la existencia de tributos idénticos que produzcan el fenómeno de la doble imposición resulta contraria a la realidad, ya que por pequeñas que sean, existirán diferencias entre los tributos comparados.

Acorde a la precedente afirmación, se podría concluir que el fenómeno descrito por López Espadafor, encuentra su justificación principalmente en la diversidad en el elemento personal del mismo. Para ello, es importante recalcar que dentro de dicho elemento concurren dos sujetos: el sujeto activo y el sujeto pasivo. Este hecho hace imposible que el elemento personal del hecho generador (sujeto activo) sea idéntico en el análisis de los tributos comparados, puesto que para la producción del fenómeno de doble imposición necesariamente deben concurrir administraciones tributarias diversas.

Resulta importante mencionar, que de la lectura de los criterios propuestos que indican los requisitos para la configuración del fenómeno de la doble imposición, se puede llegar a colegir que cuando se habla de “identidad de sujeto”, únicamente se hace referencia al sujeto pasivo de los tributos, y no al sujeto activo. Puesto que plantear a la vez, la identidad del sujeto y la concurrencia de dos o más potestades tributarias, partiendo del concepto de elemento personal que plantea López Espadafor, resultaría evidentemente contradictorio. Sin embargo, aun restringiendo el alcance del elemento personal invocado en las definiciones propuestas, únicamente al sujeto pasivo de los tributos, es importante tomar del análisis del autor, el aporte que realiza en relación a la diferenciación en elementos como “la forma de cuantificar la base” o el “ámbito de aplicación territorial” (López, 1999, p.15), ya que al no ser necesario que los tributos analizados sean idénticos, la existencia de una diferenciación en estos aspectos no debería afectar el resultado final para la determinación de la existencia del fenómeno de doble imposición.

Es en virtud de lo expuesto, que para el análisis del presente caso, se desarrollarán cada uno de dichos elementos de manera comparativa en base a los conceptos y normativa previamente otorgados. De esta manera, se podrá llegar a determinar si la coexistencia del Impuesto a las Tierras Rurales recaudado por el SRI, y el Impuesto a los Predios Rurales administrado por las distintas municipalidades a nivel nacional, configuran o no el fenómeno descrito, provocando a su vez afectaciones a los principios de justicia tributaria

y un desmesurado aumento de la carga impositiva impuesta al contribuyente gravado con ambos tributos.

3.2 Concurrencia de elementos comunes

3.2.1 Hecho generador

Del desarrollo y análisis de las normas relativas al hecho generador del Impuesto a las tierras rurales se llegó a concluir que el mismo consiste en la propiedad o posesión de tierras de superficie igual o mayor a 25 hectáreas en las regiones Costa, Sierra e Insular, o de igual o mayor superficie a 70 hectáreas en la región Amazónica para los periodos fiscales comprendidos entre el año 2010 hasta el 2015. Para los ejercicios fiscales posteriores se deberán aplicar los límites de hectáreas contenidos en la tabla precedentemente citada que se encuentra contenida en el Código Orgánico de Producción, Comercio e Inversiones COPCI.

Por su parte, para el caso del impuesto a los Predios Rurales, se concluyó a través de un ejercicio de interpretación, que el hecho generador del tributo contenido en la Ley, consiste en la propiedad o posesión de predios situados fuera de los límites de las zonas urbanas, esto, es en las zonas rurales de cada Cantón, sin existir una extensión específica aplicable para la configuración del tributo. Dicho análisis se extrajo de las disposiciones contenidas en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización - COOTAD, así como de aquellas comprendidas dentro de las Ordenanzas Municipales encargadas de regular la aplicación de estos tributos dentro de cada jurisdicción.

Ahora bien, del análisis conjunto de ambos hechos generadores, se puede llegar a concluir que el hecho generador de ambos tributos presenta una notoria similitud, pudiendo incluso llegar a ser considerados idénticos. Esto en virtud de que ambos tributos gravan la propiedad o posesión de tierras o predios situados en zonas rurales, con la única salvedad que el impuesto a las

Tierras Rurales administrado por el SRI lo hace solamente a los predios de superficie igual o superior a 25 hectáreas en las regiones Costa, Sierra e Insular, y 70 hectáreas en la Región Amazónica para el ejercicio 2015; mientras que el Impuesto a los Predios Rurales grava toda clase de propiedad o posesión de predios ubicados en las zonas rurales sin importar su extensión. Tomando en cuenta que el Impuesto a los Predios Rurales, tal como se mencionó previamente, no posee un límite mínimo o máximo de hectáreas, ésta no constituiría una diferencia significativa en el hecho generador del tributo, ya que la posesión o propiedad de predios con superficie igual o superior a 25 hectáreas en la Costa, Sierra y Región Insular, y 70 hectáreas en la Región Amazónica para el ejercicio 2015, sería gravado por ambos tributos. Es importante además acotar que este suceso, ocasionaría la producción del hecho generador tanto para Impuesto a las Tierras Rurales recaudado por el SRI, como para el Impuesto a los Predios Rurales, administrado por las distintas municipalidades a nivel nacional.

Para efectos de una comprensión más didáctica de lo expuesto se plasma el precedente análisis comparativo en el cuadro denominado “Análisis de Hecho Generador” contenido en el anexo I del presente trabajo.

Período Impositivo

Los tributos analizados, son impuestos de naturaleza periódica, y por ende poseen un determinado período impositivo que debe ser analizado. En este contexto, es importante desarrollar además el análisis comparativo de este elemento y determinar si la imposición de ambos impuestos resulta concurrente en el tiempo.

Para el caso del Impuesto a las Tierras Rurales, la liquidación y pago del mismo han sido normados por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, su reglamento de aplicación, y algunas Resoluciones normativas dictadas por la Entidad Pública encargada de la recaudación del tributo. Es así que, la Ley

Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en su artículo 181 determina:

“Art. 181.- Liquidación y pago.- El Servicio de Rentas Internas determinará el impuesto en base al catastro que elaboren conjuntamente los municipios con el Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuacultura y Pesca o su equivalente. Los sujetos pasivos lo pagarán en la forma y fechas determinados en el Reglamento para la aplicación de este impuesto”

En virtud de esta disposición, mediante Decreto Ejecutivo 1092, publicado en el Registro Oficial 351 de 03 de junio de 2008, se expidió el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a las Tierras Rurales, el cual normó algunos aspectos relativos a la forma y fechas para la liquidación y pago del impuesto en cuestión. Éste estableció en su artículo 5 que el SRI emitirá los títulos de crédito correspondientes para el cobro de este impuesto en base al catastro respectivo a partir del 1 de febrero de cada año, y atribuyó además como una potestad de esta Institución Pública celebrar convenios con los Municipios para la recaudación del impuesto. Dentro de dicho cuerpo normativo, se estableció además como disposición transitoria a la norma, la siguiente:

“Disposición transitoria.- En tanto Servicio de Rentas Internas no cuente con un catastro nacional debidamente actualizado, los sujetos pasivos declararán y pagarán el impuesto a las tierras rurales hasta el 31 de diciembre de cada año en la instituciones financieras autorizadas en el formulario que para el efecto el Servicio de Rentas Internas elabore.”

En base a lo expuesto, en virtud de la carencia del catastro nacional debidamente actualizado descrito en la norma anteriormente transcrita, el Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución Nro. 140, publicada en el Registro Oficial 674 de 02 de abril de 2012, normó finalmente la forma y fechas de liquidación y pago del impuesto. Así estableció al amparo del artículo 89 del Código Tributario, que la determinación del impuesto se realizará a través de la

correspondiente declaración del sujeto pasivo a través del Formulario 111 “Para la declaración de Impuesto a las Tierras Rurales” vía internet, misma que constituye un deber formal del contribuyente y deberá ser realizada en los plazos que determina el artículo 5 ibídem.

“Art. 5.- La declaración y pago del impuesto a las tierras rurales se realizará desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre del ejercicio fiscal correspondiente, independientemente del noveno dígito del RUC o cédula del sujeto pasivo.”

En virtud de las normas expuestas se puede colegir que en la actualidad el impuesto a las tierras rurales es un impuesto de naturaleza periódica que debe ser declarado y pagado anualmente por el sujeto pasivo del mismo, desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre del ejercicio fiscal correspondiente.

Por otro lado, en relación al Impuesto a los Predios Rurales, administrado por las distintas municipalidades a nivel nacional, el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización – COOTAD, en su artículo 523, establece las condiciones de forma y plazo para el pago del impuesto en cuestión y manifiesta:

“Art. 523.- 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 hasta quince días antes de esas fechas, tendrán un descuento del diez por ciento (10%) anual. El impuesto deberá pagarse en el curso del respectivo año. La dirección financiera notificará por la prensa o por boleta a las o los contribuyentes. Los pagos podrán efectuarse desde el primero de enero de cada año, aun cuando no se hubiere emitido el catastro. En este caso, se realizará el pago en base al catastro del año anterior y se entregará al contribuyente un recibo provisional. El vencimiento será el 31 de diciembre de cada año; a partir de esta fecha se calcularán los recargos por mora de acuerdo con la ley.” (Énfasis añadido)

De la norma expuesta, se concluye que el Impuesto a los Predios Rurales es un impuesto de naturaleza periódica, que debe ser pagado anualmente, pudiendo efectuarse el mismo en dos dividendos. Así como también desde el primero de enero hasta en 31 de diciembre de cada año fecha en la que vence.

Del análisis comparativo del período impositivo de los impuestos analizados, podemos concluir que ambos son impuestos de naturaleza periódica cuyo pago debe realizarse de forma anual teniendo como fecha límite el 31 de diciembre del ejercicio fiscal respectivo. En este sentido, podemos afirmar que efectivamente existe una concurrencia del período impositivo ya que ambos tributos coinciden en el tiempo siendo impuestos de pago anual.

Para efectos de facilitar la comprensión de lo aquí plasmado, se agrega como anexo al presente trabajo, un cuadro comparativo con el elemento “periodo impositivo”, dentro del denominado Anexo II.

3.2.2 Identidad del sujeto

Tal como se manifestó previamente, el elemento para la configuración del fenómeno de la doble imposición denominado como “identidad del sujeto”, será concebido para efectos de este trabajo como la identidad del sujeto pasivo o sujeto gravado de los tributos. Sin embargo, al ser otro de los requisitos para la configuración de este fenómeno la concurrencia de distintas administraciones o potestades tributarias, se desarrollará dentro del presente punto los aspectos relativos tanto a los sujetos activos como a los sujetos pasivos de ambos tributos.

Sujetos Activos.

En relación a los sujetos activos de ambos tributos cabe manifestar cuales fueron las conclusiones obtenidas del desarrollo de este punto en los impuestos analizados. En este sentido, es menester indicar que de conformidad a lo establecido en el artículo 175 de la Ley Reformatoria para la

Equidad Tributaria en el Ecuador, el sujeto activo del impuesto a las Tierras Rurales es el Estado ecuatoriano, quien administrará este impuesto a través del Servicio de Rentas Internas. En el caso en particular el Estado ecuatoriano en su calidad de sujeto activo del tributo, ha delegado al Servicio de Rentas Internas como ente público encargado de la recaudación del impuesto en cuestión.

Por otro lado, en lo relativo al impuesto a los Predios Rurales, trayendo a colación la conclusión obtenida previamente respecto del sujeto activo de este impuesto, es preciso afirmar que de conformidad a lo estipulado en el artículo 514 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización – COOTAD, el sujeto activo del presente tributo es una Administración Tributaria de tipo seccional, o como la normativa interna ecuatoriana lo denomina, un gobierno autónomo descentralizado municipal. En conclusión, se debe indicar que los sujetos activos de este impuesto son a nivel nacional las distintas municipalidades o el distrito metropolitano en donde se encuentre ubicado el predio gravado.

De este análisis se puede concluir que para el caso de estudio concurren dos administraciones tributarias diversas, corroborando la existencia de uno más de los elementos para la configuración del fenómeno de la doble imposición. Adicionalmente se indica que esta argumentación ha sido desarrollada también en el cuadro de la referencia contenido en el Anexo III del presente trabajo.

Sujetos pasivos

En relación al Impuesto a las Tierras Rurales, tal como se indicó previamente, el artículo 176 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador establece: “Están obligados al pago de este tributo en calidad de contribuyentes, las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades, que sean propietarios o posesionarios de inmuebles rurales, con las salvedades previstas en la presente ley.”. De igual manera el Reglamento para la Aplicación del Impuesto a las Tierras Rurales, contempla en su artículo uno

quienes serán los sujetos pasivos gravados con este impuesto y dice: “Para la aplicación de este impuesto será considerado sujeto pasivo, salvo prueba en contrario, aquel que conste registrado como sujeto pasivo del impuesto predial rústico en el catastro municipal correspondiente.” (Énfasis añadido).

Tanto en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, como en el Reglamento de Aplicación del impuesto, se considera como sujeto pasivo del mismo a las personas naturales, jurídicas, o sucesiones indivisas que sean propietarios o poseedores de inmuebles ubicados en las zonas rurales. No obstante, es importante realizar un énfasis en la descripción del sujeto pasivo contenido en el Reglamento de Aplicación del impuesto, ya esta aseveración resulta de vital importancia para la determinación de la existencia del fenómeno de la doble imposición debido a la asimilación que realiza.

Respecto al sujeto pasivo del Impuesto a los Predios Rurales, el ya referido artículo 515 del COOTAD manifiesta: “Art.515.- Es sujeto pasivo del impuesto a los predios rurales, la o el propietario o la o el poseedor de los predios situados fuera de los límites de las zonas urbanas...”. De la lectura de la norma que regula al sujeto pasivo del impuesto, resulta evidente concluir que el sujeto pasivo obligado al pago del tributo en ambos casos, es la persona natural o jurídica, así como las sucesiones indivisas o en general unidades económicas autónomas, propietarias o poseedoras de predios o inmuebles ubicados en zonas rurales.

Tan es así, que no solamente se puede llegar a esta conclusión por un ejercicio de comparación, sino que además el mismo derecho positivo, a través del Reglamento de aplicación del Impuesto a las Tierras Rurales, induce a asumir como sujeto pasivo de un impuesto a aquel que ha sido determinado como sujeto pasivo del otro. En razón de lo expuesto, debe sumarse la identidad del sujeto pasivo como un nuevo elemento que induce a la existencia de un fenómeno de doble imposición interna.

Adicionalmente a la exposición precedente, se adjunta al presente trabajo el cuadro comparativo del elemento “sujeto pasivo”, incorporado en el Anexo IV.

3.2.3 Tarifa

Una vez que el concepto de tarifa ha sido previamente desarrollado, es importante indicar que para el caso del Impuesto a las Tierras Rurales, ésta puede ser entendida como una tarifa compleja, equivalente al uno por mil de la fracción básica no gravada de impuesto a la renta por cada hectárea o fracción de hectárea que supere las 25 o 70 en cada caso. Tal como señala la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en su artículo 178:

“Los sujetos pasivos deberán pagar el valor equivalente al uno por mil de la fracción básica no gravada del Impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno, por cada hectárea o fracción de hectárea de tierra que sobrepase las 25 hectáreas.”

En relación al Impuesto a los Predios Rurales, el COOTAD no ha establecido un único valor o porcentaje aplicable, sino más bien ha determinado la existencia de una banda impositiva con un rango de porcentajes que deberá aplicar cada municipio de acuerdo a las ordenanzas municipales que dicten para el efecto. Esta banda impositiva de acuerdo al artículo 517 *ibídem* se constituye de la siguiente manera:

“Art. 517.- Banda impositiva.- Al valor de la propiedad rural se aplicará un porcentaje que no será inferior a cero punto veinticinco por mil (0,25 x 1000) ni superior al tres por mil (3 x 1000), que será fijado mediante ordenanza por cada concejo municipal o metropolitano.”

Como ya se indicó esta norma contempla un rango dentro del cual cada Municipalidad deberá fijar la tarifa que aplicada a la base imponible constituirá la cuantía del impuesto, para ello es necesario acudir también a la normativa municipal dictada por cada Concejo.

Toda vez que los porcentajes indicados se aplican en función del valor del predio gravado, es importante desarrollar las disposiciones concernientes a dicho valor imponible, para lo cual el artículo 518 del COOTAD, fija las condiciones para la obtención de la base imponible del impuesto y dice: “Art. 518.- Para establecer el valor imponible, se sumarán los valores de los predios que posea un propietario en un mismo cantón y la tarifa se aplicará al valor acumulado, previa la deducción a que tenga derecho el contribuyente.” Es en virtud de esta disposición, que se debe entender que la base imponible del impuesto se configura por la suma de los avalúos de todos los predios que posea un mismo propietario, y es a esta sumatoria total a la que se aplica la tarifa descrita.

Es importante indicar que entre los requisitos de la doble imposición no existe uno inclinado hacia la similitud de las tarifas de los tributos sometidos a comparación. Esto debido a que éste no resulta un elemento que afecte a la determinación del fenómeno. Sin embargo, su estudio resulta importante ya que ayuda a la determinación de la cuantía del impuesto que se impondrá al contribuyente, aspecto que posteriormente será de utilidad para el análisis de la carga impositiva. Ahora bien, como conclusión sobre este particular, se puede observar que para el caso del Impuesto a las Tierras Rurales la tarifa aplicable consiste en un porcentaje fijo equivalente al uno por mil de la fracción básica no gravada del Impuesto a la Renta por cada hectárea que sobrepase las 25 o 70 hectáreas según sea el caso; mientras que para el caso del Impuesto a los Predios Rurales la tarifa varía entre un rango de porcentajes entre el cual deberá fluctuar, para posteriormente ser aplicado a la base imponible y de esta manera obtener la cuantía del tributo. Para lograr este mecanismo de cálculo, se deberá atender a la normativa propia de cada Municipalidad que se analice, que va del 0,25 x 1000 hasta un máximo del 3 x 1000.

Dentro del presente trabajo se ha incluido el cuadro número V denominado “Análisis de la tarifa de los tributos” que ha sido incorporado en el Anexo V.

3.2.4 Carga impositiva

Previamente en el presente trabajo se realizó un análisis por separado de la afectación que produce cada uno de los impuestos sobre la carga impositiva de los contribuyentes. Del mismo, se llegó a concluir que tanto en el caso del impuesto a las Tierras Rurales, recaudado por el SRI; como en el caso del impuesto a los Predios Rurales, administrado por las distintas Municipalidades a nivel nacional, no existe una afectación negativa o desproporcional hacia la carga impositiva de los contribuyentes en función a su capacidad contributiva. Esto debido a que tal como se manifestó, si los tributos son aplicados en base a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, esto es, “que solo signos de capacidad económica pueden ser gravados” (Troya, 2008, p.265), no concurren principios de justicia tributaria que se vean afectados ni se aumenta desproporcionadamente la carga impositiva de los contribuyentes. Como manifiesta José Vicente Troya (2008) “estos signos son el ingreso, el patrimonio, las transacciones comerciales, las herencias y otras que representa capacidad económica” (p.265). Sin embargo, resulta importante mencionar que tal como se indicó previamente, en base a criterios doctrinarios y jurisprudenciales, en los fenómenos de doble imposición efectivamente existe una acumulación indebida de la carga impositiva que resulta a su vez atentatoria del principio de capacidad económica o capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Tal como se dejó sentado, “el principio de capacidad económica, conocido también como capacidad contributiva, debe ser observado estrictamente en materia tributaria.” (Troya, 2008, p.254) y la carga impositiva de los contribuyentes debe responder estrictamente a este principio. Esto debido a que en un sistema tributario igualitario y equitativo únicamente los indicios de capacidad económica hacen variar la carga impositiva de los contribuyentes. En el marco de este enunciado, cuando un contribuyente es gravado dos veces por una manifestación económica demostrativa de su capacidad contributiva, se encuentra en una posición en la que su carga impositiva ha sufrido un incremento sin haber existido el mismo aumento en su capacidad económica,

provocando esto, que la carga impositiva impuesta se aleje de la relación que debería llevar en función del principio descrito.

La doctrina ha dotado de una vital importancia a este principio, ya que el mismo guarda una estrecha relación con el principio de equidad en un sistema tributario. Tan es así, que incluso se ha llegado a afirmar que estos principios deben ser aplicados antes que la Ley, ya que caso contrario, se podrían provocar violaciones a los derechos de los contribuyentes. Tal como manifiesta José Vicente Troya “la aplicación de la equidad antes que la ley supone diferenciar entre los contribuyentes de acuerdo a su capacidad económica.” (Troya, 2008, p.243). Se ha señalado también, que “el principio de igualdad como base del tributo, implica que cada individuo contribuirá en relación, o en proporción a su capacidad económica.” (Torres, 2008, p.23). Es así, que la doble imposición de un gravamen a un mismo sujeto pasivo resulta violatoria de principios fundamentales de justicia tributaria como los ya descritos y genera un aumento injustificado en la carga impositiva del contribuyente.

En el caso de estudio, tal como se concluyó previamente, ambos impuestos se remiten a gravar un mismo signo indicativo de capacidad económica. Por lo cual, en base a lo dicho en líneas anteriores, resulta evidente que la acumulación de la carga impositiva sufrida por el contribuyente debido al doble gravamen descrito, no corresponde a un aumento en función de la capacidad contributiva, sino más bien a una acumulación indebida de carga impositiva por un fenómeno de doble imposición interna.

Tal como se mencionó anteriormente, la afectación que esta clase de fenómeno produce a los contribuyentes de un Estado, no solo se enmarca dentro de la acumulación indebida de la carga impositiva, sino que extiende su alcance a la contravención de principios generales en materia tributaria. Estos principios, que han sido previamente estudiados, son aquellos relativos a la proporcionalidad, necesidad, capacidad contributiva y equidad, mismos que han sido estipulados en el ordenamiento jurídico interno ecuatoriano como principios rectores del régimen tributario, ya sea que se encuentren

expresamente formulados, o que su aplicación derive como resultado de la contemplación de otros principios. Es así que, el desconocimiento de los mismos, provoca en los ciudadanos una afectación a sus derechos y por ende surge en el Estado la correspondiente obligación de mitigar esas afecciones.

Por este razonamiento, procede remitirse a analizar el deber estatal de respeto a los principios descritos, naciente del correlativo derecho a la exigencia en la satisfacción de los tributos. En este sentido, es preciso indicar que el irrefutable derecho del Estado a la imposición de impuestos y a la exigencia de su satisfacción, y la innegable obligación de los ciudadanos de pagar dichos impuestos, no debe encontrarse nunca por encima del respeto a los principios que regulan el sistema. El uno no puede ser entendido sin el otro, ya que en dicho caso se estarían violando los principios que rigen el sistema tributario ecuatoriano, y se estaría poniendo en riesgo los derechos de los ciudadanos que conforman el Estado. Es un deber estatal velar los derechos del ciudadano, y por ende en contrapartida a su derecho de exigencia de satisfacción de tributos nace la obligación de respeto a los principios de justicia tributaria.

Es así, que el problema jurídico propuesto, consistente en la violación de principios en materia tributaria por la existencia del fenómeno de la doble imposición, generado por la coexistencia del Impuesto a las Tierras Rurales, recaudado por el SRI, y el Impuesto a los Predios Rurales administrado por las distintas municipalidades a nivel nacional debe ser resuelto con una propuesta de solución jurídica, aspecto sobre el cual se tratará en el próximo punto.

3.3 Propuesta de solución jurídica.

Una vez demostrado el problema jurídico de doble imposición interna producido debido a la coexistencia del Impuesto a las Tierras Rurales, recaudado por el SRI, y el Impuesto a los Predios Rurales, administrado por las distintas municipalidades a nivel nacional, así como la afectación que el mismo produce

a los principios que rigen el sistema tributario en el Ecuador, es menester desarrollar una propuesta de solución jurídica que, acorde a los parámetros constitucionales y legales vigentes, elimine el problema propuesto.

Mecanismos aplicados en el ámbito internacional.

Para la determinación de la solución jurídica es necesario en un primer punto remitirse al modelo adoptado internacionalmente para la eliminación o mitigación de la doble imposición internacional. En este sentido, es importante acotar que “La doble imposición puede ser evitada, o al menos reducida, a través de dos vías diferentes: las medidas unilaterales tomadas por cada uno de los Estados y las que tienen su origen en tratados internacionales.” (Sánchez, 2000, pp. 3-4). Además, se plantea la existencia de una “tercera técnica para lograr de cierto modo la eliminación de la doble imposición; (...) que podría denominarse "armonización fiscal", o aproximación de las estructuras tributarias de un grupo de países.” (Sánchez, 2000, p.4). Es importante indicar que sobre esta medida, el citado autor ha mencionado que la misma “no va dirigida de modo directo a lograr la eliminación de la doble imposición internacional; puede suceder que ni siquiera lo persiga de forma secundaria, pero es evidente que toda armonización u homogeneización de las estructuras fiscales lleva consigo como resultado inequívoco limar los conflictos que se suscitan entre los diferentes países afectados.” (Sánchez, 2000, p.9). En este contexto resulta importante entender cada una de las figuras planteadas para deliberar si resultarían aplicables en el ámbito interno para la solución del problema jurídico planteado.

Convenios internacionales

En relación a los convenios internacionales en materia de doble imposición, José Vicente Troya indica que “su finalidad es la de limitar las pretensiones fiscales de los Estados titulares de las mismas, de ninguna manera ampliarlas o crear otras nuevas.” (Troya, 2008, p.131). De este modo se entiende que los

convenios de este tipo constituyen instrumentos de carácter internacional suscritos por los Estados en virtud del ejercicio de su potestad tributaria que buscan, a través de la limitación de sus pretensiones fiscales, eliminar o mitigar el fenómeno de la doble imposición. Este objetivo es perseguido mediante la atribución de diferentes criterios para determinar si los valores tributarios producto de la manifestación de riqueza gravada corresponden a uno u otro de los Estados intervinientes, evitando de esta manera que el contribuyente deba tributar en todos los países que intervengan en la actividad generadora de dicha riqueza.

En relación al traslado de la figura de los convenios internacionales al ámbito interno, es importante realizar un énfasis en que para el fenómeno de la doble imposición internacional, concurren dos territorios o soberanías independientes, ambas con potestad tributaria, razón por la cual, la suscripción de convenios de este tipo resultan viables. Sin embargo, en el caso de estudio, el fenómeno planteado es totalmente distinto. En la doble imposición interna no concurren dos territorios independientes el uno del otro, en donde cada uno de ellos goza de potestad tributaria plena, sino más bien, el fenómeno se produce en un mismo territorio, el territorio nacional, que ha sido dividido en segmentos de territorio entendidos como jurisdicciones regidas por Gobiernos Autónomos Descentralizados, lo que no implica que éstos últimos gocen de potestad tributaria plena como lo haría un Estado. En el caso ecuatoriano por ejemplo, a pesar de que los Gobiernos Autónomos Descentralizados gozan de prerrogativas que les permiten ejercer un poder tributario para el caso de tasas y contribuciones, así como para regular mediante ordenanza los aspectos relativos a la aplicación de los impuestos a su favor, no se encuentran facultados para la creación, modificación o extinción de impuestos, y en este sentido mal podrían celebrar un convenio de doble imposición sobre éstos.

Armonización fiscal

Finalmente, en cuanto a la armonización Fiscal, es posible indicar que en este método se aglomerarían “Las normas jurídicas dictadas por las Organizaciones

Internacionales de integración, cuyas decisiones no revisten la forma jurídica del convenio internacional y, sin embargo, no tienen rango inferior a las normas aprobadas por cada uno de los Parlamentos o Gobiernos de los países miembros.” (Sánchez, 2000, p.9). Entendidos cada uno de los posibles métodos aplicables para la eliminación o mitigación del fenómeno de la doble imposición a nivel internacional, resulta ahora conveniente analizar su posible aplicación interna.

En relación a la aplicación de la armonización fiscal en el ámbito interno, el análisis resulta mucho más sencillo, pues por la propia naturaleza de la figura, es notoria su inaplicabilidad en el ámbito interno, ya que la búsqueda de la armonización, parte esencialmente del hecho de la concurrencia de Estados distintos con sistemas tributarios diversos; sin embargo en el fenómeno de la doble imposición interna, nos encontramos ante un único sistema tributario, esto es, el sistema tributario ecuatoriano, que rige tanto para los Gobiernos Autónomos Descentralizados como para el Servicio de Rentas Internas.

Medidas unilaterales

El citado autor define a las medidas unilaterales afirmando que “pueden ser definidas como las disposiciones establecidas por cada *poder tributario* individualmente y que tienden a evitar la doble imposición para los sujetos sometidos a ese poder tributario.” (Sánchez, 2000, p.4).

En cuanto a su aplicación en el ámbito interno, es importante indicar que este ejercicio de creación normativa en materia tributaria se da en virtud del poder o potestad tributaria que poseen los Estados. Ahora bien, para el caso en particular no sería correcto referirnos a medidas unilaterales de un Estado en el contexto indicado, pues este término es entendido en una relación internacional en donde interactúan varios Estados con potestad tributaria. El término “unilateral” en el fenómeno internacional se debe a que la inclusión de determinadas normas atinentes a prevenir o eliminar el fenómeno de la doble imposición por parte de un Estado, *proviene únicamente de la voluntad soberana y capacidad normativa de éste*. Y es categorizada de este modo

precisamente porque en el ámbito internacional existen otro tipo de medios que implican acuerdos bilaterales o multilaterales.

En este sentido, al no haber sido posible aplicar las soluciones internacionales en el ámbito interno, es tiempo de evaluar una posible modificación del sistema tributario ecuatoriano para conseguir la eliminación del problema de doble imposición interna propuesto.

Posibles medidas aplicables en el ámbito interno.

La mayor diferencia entre el fenómeno internacional e interno consiste en la clase de sujetos activos de los tributos. En el caso en particular, se halla por un lado, El Estado central, en su calidad de sujeto activo del Impuesto a las Tierras Rurales, quien ha delegado al Servicio de Rentas Internas como ente público recaudador del tributo; y por otro, los Municipios a nivel nacional, quienes en calidad de sujetos activos y entes recaudadores del tributo se encargan del manejo del Impuesto a los Predios Rurales dentro de la jurisdicción de sus determinados territorios. Es así, que corresponde ahora analizar la potestad tributaria en el Ecuador, y las posibles reformas aplicables para solucionar el problema jurídico planteado.

La constitución de la República del Ecuador en su artículo 261, numeral 5 señala que “El Estado central tendrá competencias exclusivas sobre: Las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria; fiscal y monetaria; comercio exterior y endeudamiento.”, y en su artículo 301, indica:

“Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.”

En esta misma línea, el artículo 3 del Código Tributario ecuatoriano corrobora lo indicado por la constitución de la República del Ecuador en los artículos previamente citados.

En relación a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, es preciso indicar que al amparo del numeral 5 del artículo 264 de la Constitución de la República del Ecuador, éstos poseen potestad tributaria únicamente en materia de tasas y contribuciones, además por supuesto de la facultad de normar mediante ordenanza aspectos relativos a la aplicación de los tributos creados por la ley a su favor, más no poseen poder tributario pleno como lo hace el Estado Central, y no pueden apartarse del contenido de la ley que regula a sus impuestos.

El Estado ecuatoriano, en virtud del ejercicio de su poder tributario, a través del Órgano legislativo correspondiente, está en capacidad de modificar el ordenamiento jurídico interno para eliminar el problema de doble imposición interna producto de la coexistencia del Impuesto a las Tierras Rurales y el Impuesto Predial Rural, logrando de esta manera que el sistema de normas que regulan el régimen tributario en el Ecuador resulten congruentes con las disposiciones constitucionales y legales vigentes. Es importante además acotar que no únicamente se encuentra en la posibilidad, sino en la obligación constitucional de hacerlo, ya que tal como ordena el artículo 84 de la Constitución de la República del Ecuador “la Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución...”. Como ya se estableció, el fenómeno de la doble imposición interna viola principios de derecho tributario de índole constitucional, que guardan estrecha relación con derechos de carácter económico de los ciudadanos. En este sentido existiendo la obligatoriedad de solucionar el conflicto que se genera por la afectación que produce la doble imposición a principios de justicia tributaria, cabe preguntarse ahora, cuál es la modificación pertinente para solucionar el problema planteado.

En este sentido, se debe analizar las posibles reformas y determinar cuál es la más viable para eliminar el problema propuesto. Es así que, en este subtema se desarrollarán varias opciones: en primer lugar la modificación del hecho generador de los tributos; luego, plantearse nuevos casos de excepción; o finalmente plantear la extinción de uno de ellos.

En cuanto a una posible reforma al hecho generador de uno de los impuestos involucrados en el fenómeno de doble imposición descrito, se debe indicar que la misma debería estar inclinada hacia el gravamen de una manifestación de riqueza distinta. Sin embargo una reforma de este tipo supondría de fondo una supresión del impuesto existente y el nacimiento de un nuevo tributo a agregar a la carga impositiva de los contribuyentes, objetivo que no es el buscado por este trabajo de titulación.

Una segunda opción podría verse enfocada a la inclusión de nuevos casos de exoneración en las leyes que regulan los tributos, en este sentido es importante comprender el concepto de exención para lo cual el Código Tributario señala: “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.”. Una vez entendido que la exención consiste en una dispensa legal debemos establecer como debería desarrollarse dicha exclusión o dispensa para lograr respetar los principios constitucionales y legales y frenar el problema generado por la doble imposición así como también determinar si sus motivos estarían enmarcados dentro del orden público, económico o social. En este sentido, la exención podría ser establecida desde dos perspectivas, por un lado, incluirla en La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, estableciendo por ejemplo un nuevo numeral al artículo 180 que manifieste lo siguiente:

Opción número 1: Están exonerados de este impuesto los propietarios o poseedores de inmuebles en los siguientes casos:

k) Cuando sus predios rurales cumplan con las condiciones para ser gravados con el impuesto a los Predios Rurales por las respectivas Municipalidades del territorio en el que se encuentren ubicados los predios.

Una reforma de este tipo sería un despropósito, ya que todos los predios sin importar su extensión, si se encuentran ubicados en zonas rurales, serán sujetos a Impuesto a los Predios Rurales por la Municipalidad correspondiente, razón por la cual una exención de dicha naturaleza anularía la posibilidad de generación del impuesto a las Tierras Rurales, y tal como se expresó previamente, una exención es un caso de exclusión por motivos excepcionales de orden público, económico o social y no una condición que elimina la posibilidad de generación del impuesto.

Por otro lado la exención podría verse enfocada desde la segunda perspectiva mencionada, agregándola al texto del Código Orgánico de Organización territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD y estableciendo en su artículo 520 un nuevo numeral como el siguiente:

Opción 2: Están exentas del pago de impuesto predial rural las siguientes propiedades:

- I) Aquellos predios rurales que posean una extensión igual o mayor a 25 hectáreas en la Sierra, Costa y Región Insular o igual o mayor a 70 hectáreas en la región Amazónica para el ejercicio fiscal 2015 y en lo posterior que se ajusten al número de hectáreas indicadas en el Código Orgánico de Producción, Comercio e Inversiones COPCI.

No obstante es importante acotar, que con una reforma de este tipo se estaría modificando la naturaleza del impuesto y su hecho generador y no únicamente presentando un caso de excepción que genere una dispensa legal. Además, tal como se verá mas adelante, se estaría afectando gravemente al presupuesto de los Gobiernos Descentralizados Municipales. Es en virtud de estas consideraciones que una opción como ésta debería ser descartada.

La última de las opciones a desarrollar y la cual es considerada en este trabajo como aquella que resultaría mayormente eficiente para la solución del problema propuesto, consiste en la eliminación de uno de los impuestos generadores del fenómeno de doble imposición. Para ello es importante indicar la disposición contenida en el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador que manifiesta que “sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.” En concordancia con esta disposición el artículo 135 *ibídem* señala: “Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país.” En este sentido para la eliminación de cualquiera de los impuestos propuestos el procedimiento debe darse con la iniciativa de la Función Ejecutiva y posteriormente someterse al análisis y debates de la Asamblea Nacional en calidad de Órgano Competente de la Función Legislativa para dar como resultado una eliminación de cualquiera de los impuestos mediante Ley sancionada tal como requiere la norma previamente citada.

Ahora bien, una vez comprendido el procedimiento y órgano competente para la eliminación de uno de los impuestos a través de la reforma de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador o del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD según sea el caso, cabe desarrollar los motivos jurídicos, económicos y sociales por los cuales uno de ellos debe ser el escogido para ser eliminado.

Para determinar aquello, en primer lugar es preciso remitirse a los antecedentes de los impuestos en cuestión. Históricamente uno de los impuestos con mayor trascendencia para la generación de riqueza para los distintos Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales a nivel nacional, han sido los impuestos prediales, en los cuales se enmarca el impuesto a los predios rurales, debido a su antigüedad y porcentaje de recaudación. Tal como

se indicó en el segundo capítulo del presente trabajo, el Impuesto Predial Rural data del año 1966, cuando a través de la Ley de Régimen Municipal entró en vigencia, siendo desde entonces uno de los tributos base para el desarrollo de las funciones de dichas administraciones. Desde la mencionada fecha hasta la actualidad, el impuesto predial rural ha sido un tributo atribuido a los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales y su objeto se ha mantenido casi invariable desde su creación, con una única modificación importante realizada en el año 2010, que amplió su alcance hacia la figura de la posesión debido a un hecho de falta de titularización de la propiedad de la tierra en el sector rural. Esta trascendencia histórica dada debido a su preexistencia, marca una notoria relevancia de éste frente al Impuesto a las Tierras Rurales, mismo que se constituye como un impuesto relativamente nuevo que tuvo su nacimiento en el año 2008, con la expedición de la Ley Reformatoria para la equidad tributaria, 42 años después de la creación del primero, y cuyos montos de recaudación además resultan mínimos en comparación a la totalidad de los ingresos de la Administración Tributaria que lo maneja, como se verá a continuación.

Como segundo punto, es menester remitirse a la relevancia económica que poseen los impuestos en conflicto en sus respectivas Administraciones Tributarias. Y cómo la eliminación de uno de ellos repercutiría en el presupuesto de sus sujetos activos. En este sentido, se tomarán los valores correspondientes al último ejercicio fiscal y se realizará un análisis comparativo entre ambos.

Para el caso del Impuesto a los Predios Rurales, administrado por los distintos Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales a nivel nacional, se han tomado los resultados publicados en los presupuestos ejecutados de tres cantones en el país, los cuales a manera de ejemplificación podrán dotar de una noción del impacto que representa la recaudación de este impuesto en el presupuesto total de estos municipios.

Quito:

De conformidad al presupuesto ejecutado con información mensual de ingresos del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito podemos determinar que dentro ejercicio fiscal 2014, se recaudó por concepto de impuesto a los predios rurales la cantidad de USD 1.787.571,94, mientras que el total de los ingresos de dicho periodo fiscal ascendió a la cantidad de USD 276.203.144,40, siendo el monto recaudado por concepto de impuesto a los predios rurales, equivalente al 0.65% del total de los ingresos de la municipalidad aproximadamente.

Guayaquil

En el caso del Cantón Guayaquil, el presupuesto del ejercicio fiscal 2014, indica que por concepto de impuesto a los predios rurales se recaudó la cantidad de USD 11.529.379,53, mientras que en el ejercicio fiscal 2015 se ha recaudado hasta el momento una suma de 10.659.352,75. Siendo la suma indicada correspondiente al ejercicio fiscal 2014, equivalente al 1.74% del total de los ingresos obtenidos por el Municipio en dicho ejercicio económico, cuyo monto total fue de USD 663.853.000,00.

Santo Domingo:

De conformidad al presupuesto ejecutado con información mensual de ingresos del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Santo Domingo, podemos señalar que dentro ejercicio fiscal 2014, se recaudó por concepto de impuesto a los predios rurales la cantidad de USD 1.261.466,36, mientras que el total de los ingresos percibidos por dicha Municipalidad en el mismo periodo fiscal ascendió a la suma de USD 114.311.524,41, siendo por ende el monto recaudado por concepto de impuesto a los predios rurales equivalente al 1.11% del total de los ingresos de la municipalidad aproximadamente.

Por otro lado en relación al Impuesto a las Tierras Rurales, el informe de labores del Servicio de Rentas Internas del período correspondiente de enero a diciembre de 2014, ha arrojado como resultados de recaudación de este impuesto un valor de USD 10.306.917, mientras que el total de sus recaudaciones ascendió a la cantidad de USD 13.616.817.193. Es importante enfatizar que la recaudación que maneja el SRI se da a nivel nacional, mientras que los valores arrojados por las distintas municipalidades corresponden únicamente a sus territorios. En virtud de aquello es más acertado plasmar los porcentajes que dichas recaudaciones representan para las administraciones tributarias en función del total de sus recaudaciones. En este sentido, claramente se ve reflejado como para el caso de las distintas municipalidades la recaudación del Impuesto Predial Rural corresponde a un porcentaje que varía dependiendo de cada Municipalidad, y que en los ejemplos se ha visto plasmada en los siguientes porcentajes: 0,65% del presupuesto total para el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, 1,74% del presupuesto total para el GAD Municipal de Guayaquil y un 1.11% del presupuesto total para el GAD Municipal de Santo Domingo; mientras que para el caso del SRI, el Impuesto a las Tierras Rurales, representa un mínimo porcentaje de 0.07% aproximadamente frente al total de los ingresos de la institución. De los valores indicados se puede evidenciar una brecha significativa que separa el impacto que posee el impuesto a los predios rurales sobre el total de los ingresos de las administraciones tributarias que lo manejan, en relación con el impuesto a las tierras rurales recaudado por el SRI.

En base a este análisis, resulta evidente que la afectación económica que implicaría la eliminación del impuesto a los Predios Rurales, administrado por las distintas Municipalidades a nivel nacional, tendría un impacto mucho mayor que aquel que se produciría como resultado de la eliminación del impuesto a las Tierras Rurales, recaudado por el SRI, puesto que tal como se refleja de los informes de recaudación presentados, los porcentajes obtenidos en concepto de los impuestos en conflicto presentan una notoria diferencia en el impacto

económico que poseen sobre el total de las recaudaciones de las administraciones que los manejan.

Otro de los puntos importantes a ser analizados, se vincula con la relevancia económica anteriormente descrita, puesto que sus montos de recaudación constituyen para los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, parte importante de su patrimonio propio. Tomando en cuenta que el aspecto económico se encuentra directamente ligado a la autonomía de dichas administraciones, resulta primordial proteger dichos ingresos propios ya que mermar su capacidad patrimonial implicaría de cierta manera coartar el ejercicio autónomo de sus funciones; y si bien es cierto que los Gobiernos Autónomos Descentralizados reciben del Estado central un alto porcentaje del total de su patrimonio, la disminución en sus ingresos propios constituiría un aumento en la dependencia de los fondos centrales. Esta insana dependencia, que como ya se mencionó repercutiría en el ejercicio autónomo de las funciones de los Gobiernos Autónomos Descentralizados, tiene una implicación además de índole social en el sentido en que dichas funciones atañen al desarrollo y mejoramiento de las condiciones de los cantones bajo su jurisdicción, mismas que han sido plasmadas en el artículo 54 del COOTAD y que debido su extensión son incorporadas como anexo al presente trabajo de titulación.

Es importante acotar también, que en virtud de las características del hecho generador de los tributos, la desaparición del impuesto a los predios rurales eximiría del pago a todos los predios ubicados en zonas rurales que no alcancen las 25 o 70 hectáreas según el caso, mientras que la eliminación del impuesto a las tierras rurales solo eximiría de un doble pago a aquellos contribuyentes quienes ya pagan impuesto predial rural.

Otro aspecto que se podría acotar para la conclusión en la elección de cuál debe ser el impuesto eliminado y cuál debe prevalecer, radica en jerárquica de

las normas en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, para ello es necesario remitirse a la Constitución de la República del Ecuador, que en su artículo 425, textualmente manifiesta:

“Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior.

La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados.”(Énfasis añadido)

De la norma legal transcrita es posible extraer el orden jerárquico de aplicación de las normas. En este sentido se debe analizar las Leyes que regulan los impuestos generadores del fenómeno de doble imposición y determinar su escala jerárquica. Es así que, el artículo 133 de la Constitución de la República del Ecuador, señala cuáles serán las leyes de carácter orgánico y cuáles las leyes de carácter ordinario y dice:

“Art. 133.- Las leyes serán orgánicas y ordinarias.

Serán leyes orgánicas:

1. Las que regulen la organización y funcionamiento de las instituciones

creadas por la Constitución.

2. Las que regulen el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.

3. Las que regulen la organización, competencias, facultades y funcionamiento de los gobiernos autónomos descentralizados.

4. Las relativas al régimen de partidos políticos y al sistema electoral.

La expedición, reforma, derogación e interpretación con carácter generalmente obligatorio de las leyes orgánicas requerirán mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional.

Las demás serán leyes ordinarias, que no podrán modificar ni prevalecer sobre una ley orgánica.” (Énfasis añadido)

De la norma legal citada, se debe recoger lo establecido en el numeral tres relativo al carácter de orgánicas que tienen las leyes que regulan la organización, competencias, facultades y funcionamiento de los gobiernos autónomos descentralizados, dentro de los cuales encaja el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD. Así como también el carácter de ordinarias de las leyes que no encajan en ninguno de los enunciados del artículo anterior, en este sentido, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, al no corresponder a ninguno de los casos previstos, y tampoco contemplar en su texto que a la misma se le atribuirá el carácter de Ley Orgánica, se encuentra enmarcada dentro de un rango jerárquicamente inferior al ser una Ley Ordinaria.

Ahora bien, una vez demostrada la situación jerárquica de las leyes analizadas, resta indicar cómo esto repercute en la elección del impuesto a ser eliminado. El artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador, previamente citado, establece que la jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda el principio de competencia, en especial la titularidad de las

competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados, en este sentido, se ha establecido mediante ley orgánica como una de las competencias exclusivas de los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales aquella relativa al control sobre el uso y ocupación del suelo en el cantón, entendiéndose que el suelo incluye tanto a las áreas urbanas como a aquellas rurales.

“Art. 55.- Competencias exclusivas del gobierno autónomo descentralizado municipal.- Los gobiernos autónomos descentralizados municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley; (...)

- b) Ejercer el control sobre el uso y ocupación del suelo en el cantón; (...)
- i) Elaborar y administrar los catastros inmobiliarios urbanos y rurales; (...)”

Esta competencia es también atribuida por la Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 264. En este sentido la administración del Impuesto Predial Rural recogido en una Ley de carácter orgánica, el COOTAD, ligada a la potestad exclusiva de control de suelo que poseen los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, que ha sido establecida tanto constitucionalmente como legalmente a través del COOTAD, goza de una indiscutible supremacía ante la creación del Impuesto a las Tierras Rurales formulada a través de un ley de carácter ordinario, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. En este contexto y tomando el precepto constitucional relativo a que las leyes jerárquicamente superiores prevalecerán sobre aquellas jerárquicamente inferiores, al ser preponderante la necesidad de solucionar el problema propuesto, y al haber demostrado que las propuestas de solución anteriormente tratadas son incompatibles con el caso de estudio, el Estado ecuatoriano en pro de cumplir con los principios de justicia tributaria establecidos tanto en la Constitución como en el Código Tributario, debería dar prevalencia a aquel impuesto recogido en la norma de

carácter orgánica y no a aquella recogida en la ley ordinaria. Dando como resultado que además de las consideraciones de relevancia económica y preexistencia, en virtud de la estructura del orden jerárquico de las normas, ligada al principio de competencia descrito, el impuesto a ser eliminado para la solución del fenómeno de doble imposición interna, debería ser el Impuesto a las Tierras Rurales recaudado por el SRI, tanto por tratarse de un impuesto contemplado en una norma jerárquicamente inferior, como por ser un impuesto que recaee sobre una de las competencias atribuidas como exclusivas de los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales.

Como consideración Final, únicamente resta manifestar, que en los casos de derogación de un impuesto, no debe entenderse necesario crear uno nuevo. Sin embargo, el vacío presupuestario que se genera de dicha derogación, debe ser suplido. Para dicho efecto, el Estado Central en este caso, debe valorar los métodos apropiados, que podrían consistir entre otras opciones, en asignaciones presupuestarias, optimización en los procesos de recaudación de otros impuestos, o inclusive del Impuesto Predial Rural mismo. Es importante indicar que dichos métodos de índole económico, no resultan materia del presente trabajo de titulación, empero son indicados como referencia ya que el Estado central se encuentra en la obligación de adecuar el ordenamiento jurídico interno a los preceptos constitucionales desarrollados, debiendo por ende eliminar el impuesto indicado y consecuentemente desarrollar la correspondiente solución presupuestaria para el efecto.

Luego del análisis precedente, se ha logrado demostrar el problema jurídico de doble imposición existente, y la imperante solución que éste amerita. Así como también, que la solución más viable para la eliminación de dicho problema, es la supresión del Impuesto a las Tierras Rurales, recaudado por el SRI. Este análisis ha sido fundado principalmente en los siguientes motivos: 1) consideraciones de índole económico respecto al impacto que representa cada uno de los impuestos en el presupuesto total de las Administraciones Tributarias que los manejan, 2) la trascendencia histórica de los mismos y los

efectos que conllevaría para dicha administración el dejar de percibir dichos ingresos, 3) los efectos de índole social producto de dicha merma patrimonial, y 4) la estructura jerárquica de las normas, y el principio de competencia.

En conclusión, la solución al problema jurídico propuesto radica en la supresión del Impuesto a las Tierras Rurales, a través de una reforma a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en donde se elimine todo el capítulo III concerniente a la creación del impuesto descrito. Proceso que debe realizarse a través de iniciativa del Presidente de la República y ser ejecutado mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional.

Conclusiones y recomendaciones

Conclusiones

- Se indicó, en base a la doctrina y jurisprudencia internacional, que los requisitos para la generación del fenómeno de doble imposición son los siguientes:

“(i) incidencia de dos o más soberanías; (ii) identidad o similitud de impuestos; (iii) identidad de sujetos gravados; (iv) identidad del periodo impositivo y (v) acumulación de la carga tributaria.” (Corte Constitucional de Colombia, 2011).

Para el fenómeno de la doble imposición interna se manifestó que el primer elemento relativo a la incidencia de dos o más soberanías se asimilará a la incidencia de dos o más administraciones tributarias.

- Se logró determinar a través del análisis de la legislación interna, que los impuestos comparados: Impuesto a las Tierras Rurales e Impuesto Predial Rural reportan fuertes coincidencias, habiendo cumplido con los siguientes requisitos de la doble imposición:

1. “Incidencia de dos administraciones tributarias diversas”:

Por un lado el SRI, como ente acreedor del Impuesto a las Tierras Rurales, y por otro, los distintos Municipios a nivel nacional en su calidad de sujetos activos y entes acreedores del Impuesto a los Predios Rurales.

2. La “identidad del hecho generador”: determinado como la propiedad o posesión de tierras o predios situados fuera de los límites de las zonas urbanas, esto es en zonas rurales, con las salvedades establecidas en torno a su extensión.

3. La **“identidad de sujetos gravados”**: siendo los mismos las personas naturales o jurídicas así como las sucesiones indivisas o unidades económicas autónomas propietarias o poseedoras de predios situados en zonas rurales.
 4. La **“identidad del periodo impositivo”**: siendo ambos impuestos anuales que deben ser cancelados dentro del ejercicio fiscal respectivo; y finalmente,
 5. La **acumulación indebida de la carga impositiva** del contribuyente, que no guarda relación con un aumento en la capacidad contributiva del mismo.
- Se logró además determinar a través del estudio de los criterios doctrinarios y jurisprudenciales, así como del análisis de la Constitución de la República del Ecuador y demás legislación interna aplicable, la afectación que esta clase de fenómeno produce a sus contribuyentes, indicando que la misma repercute sobre:
 1. La acumulación indebida de la carga impositiva
 2. La contravención de principios generales en materia tributaria, como es el caso de los principios de proporcionalidad, necesidad, capacidad contributiva y equidad estipulados en el ordenamiento jurídico interno ecuatoriano como principios rectores del régimen tributario, ya sea expresamente o como resultado de la contemplación de principios de los cuales derivan
 3. Afectación a los derechos de los ciudadanos como resultado de la contravención de dichos principios.
 - Finalmente se logró demostrar que en virtud de las disposiciones

Constitucionales vigentes, es un deber del Estado ecuatoriano adaptar el ordenamiento jurídico a los derechos constitucionalmente reconocidos, razón por la cual es necesario otorgar una solución al problema planteado.

Recomendaciones

- Una vez demostrado el problema jurídico y la imperante solución que éste amerita, se estableció dentro del presente trabajo que la solución más viable para la eliminación del problema existente generado debido al fenómeno de doble imposición interna producto de la coexistencia del Impuesto a las Tierras Rurales y el Impuesto Predial Rural, radica en la eliminación del Impuesto a las Tierras Rurales, a través de una reforma a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en donde se elimine todo el capítulo III concerniente a la creación del impuesto descrito. Proceso que debe realizarse a través de iniciativa del Presidente de la República y ser ejecutado mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional.
- Esta recomendación es dada en virtud de las siguientes consideraciones:
 1. **Consideraciones de índole económico:** respecto al impacto que representa cada uno de los impuestos en el presupuesto total de las Administraciones Tributarias que manejan los impuestos, así como la trascendencia histórica de los mismos y los efectos que conllevaría para dicha administración el dejar de percibir dichos ingresos.
 2. **Preexistencia:** debido a la importancia histórica que posee el impuesto a los predios rurales en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, puesto que el mismo es un impuesto que data de 1966, con más de 49 años de vigencia;

mientras que el impuesto a las tierras rurales es un impuesto relativamente nuevo con apenas 5 años de vigencia.

3. **Los efectos de índole social** que se generarían producto de la reducción en los ingresos propios de los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales.

 4. **Orden jerárquico de las normas y principio de competencia:** ya que la Ley Reformatoria para la Equidad tributaria en el Ecuador es una Ley Ordinaria mientras que el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización es una Ley de Carácter Orgánico que por mandato constitucional debe prevalecer sobre la anterior, así como por el principio de competencia, mediante el cual cada se atribuye al suelo como una de las competencias exclusivas de los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales.
- El Estado ecuatoriano debería articular las competencias y aspectos relativos a la imposición de tributos para evitar que un fenómeno como el de la doble imposición interna afecte a los principios de justicia tributaria y por ende a los derechos subjetivos de sus ciudadanos. Así como también, valorar los métodos apropiados para suplir el vacío presupuestario generado por la derogación del impuesto en cuestión.

REFERENCIAS

- Albán, M. (2005). *Problemas de doble tributación a nivel seccional*. En Memorias de las VI jornadas ecuatorianas de Derecho Tributario (pp.248-310). Quito, Ecuador: Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario
- Amatucci, A. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo Segundo. Bogotá, Colombia: Temis S.A.
- Benítez, M. (2009). *Manual Tributario*. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones
- Borrás A. (1974). *La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales*. Madrid, España: Marcial Pons.
- Campagnale, P., Cantinot, S., y Larrondo, A. (2000). *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*. Buenos Aires, Argentina: Fondo Editorial de Derecho y Economía.
- Corte Constitucional de Colombia. (2011). *Sentencia C-913/11*, 06 de diciembre de 2011. Diario Oficial 48.330 de 01 de febrero de 2011. Recuperado el 15 de noviembre de 2014 de <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/c-193-11.htm>
- Egas, P. (Segundo semestre, 2004). *La interpretación en materia tributaria. Foro*, (3), 127-173. Recuperado el 11 de noviembre de 2014 de <http://hdl.handle.net/10644/1608>
- Ferreiro (1973) *Contribución Territorial Urbana: El objeto del tributo*. Hacienda Pública Española. Madrid, España.
- García, C. (2012). *El concepto de tributo*. Madrid, España: Marcial Pons.
- García, H. (2003). *Tratado de Tributación*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea.
- Gómez, A. (2010). *Doble imposición internacional*. Recuperado el 5 de noviembre de 2015 de <http://www.rafaeloyarte.com/publicaciones/articulos/12-doble-imposicion-internacional/file.html>

- Guastini, R. (2014). *Interpretar y argumentar*, traducción de Silvina Álvarez Medina. Madrid, España: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Lexis (s.f). *Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD)*. Registro Oficial Suplemento 303 de 19 de octubre de 2010. Recuperado el 5 de octubre de 2015 de <http://www.silec.com.ec.bibliotecavirtual.udla.edu.ec/WebTools/eSilecPro/Default.aspx>
- Lexis (s.f). *Código Orgánico de Producción Comercio e Inversiones (COPCI)*. Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010. Recuperado el 5 de octubre de 2015 de <http://www.silec.com.ec.bibliotecavirtual.udla.edu.ec/WebTools/eSilecPro/Default.aspx>
- Lexis (s.f). *Código Tributario*. Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005. Recuperado el 5 de octubre de 2015 de <http://www.silec.com.ec.bibliotecavirtual.udla.edu.ec/WebTools/eSilecPro/Default.aspx>
- Lexis (s.f). *Constitución de la República del Ecuador*. (2008). Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008 y Registro Oficial 490, Suplemento, de 13 de julio de 2011. Recuperado el 5 de octubre de 2015 de <http://www.silec.com.ec.bibliotecavirtual.udla.edu.ec/WebTools/eSilecPro/Default.aspx>
- Lexis. (s.f). *Ley Orgánica de Régimen Municipal (derogada)*. Registro Oficial 331 de 15 de octubre de 1971. Recuperado el 06 de octubre de 2015 de <http://www.silec.com.ec.bibliotecavirtual.udla.edu.ec/WebTools/eSilecPro/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx?search=ley%20de%20r%E9gimen%20municipal>
- Lexis. (s.f.). *Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador*. Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007. Recuperado el 5 de octubre de 2015 de <http://www.silec.com.ec.bibliotecavirtual.udla.edu.ec/WebTools/eSilecPro>

/Default.aspx

- Lexis. (s.f). *Ordenanza Municipal 0029 del Distrito Metropolitano de Quito*. Registro Oficial Suplemento 407 de 31 de diciembre de 2014. Recuperado el 5 de octubre de 2015 de <http://www.silec.com.ec.bibliotecavirtual.udla.edu.ec/WebTools/eSilecPr o/Default.aspx>
- Lexis. (s.f). *Ordenanza Municipal 153 del Distrito Metropolitano de Quito*. Registro Oficial Suplemento 599 de 19 de diciembre 2011. Recuperado el 5 de octubre de 2015 de <http://www.silec.com.ec.bibliotecavirtual.udla.edu.ec/WebTools/eSilecPr o/Default.aspx>
- Lexis. (s.f). *Ordenanza Municipal 20 del Cantón Guayaquil*. Registro Oficial Suplemento 143 de 13 de diciembre de 2013. Recuperado el 5 de octubre de 2015 de <http://www.silec.com.ec.bibliotecavirtual.udla.edu.ec/WebTools/eSilecPr o/Default.aspx>
- Lexis. (s.f). *Reglamento para la Aplicación del Impuesto a las Tierras Rurales*. Registro Oficial 351 de 03 de junio de 2008. Recuperado el 5 de octubre de 2015 de <http://www.silec.com.ec.bibliotecavirtual.udla.edu.ec/WebTools/eSilecPr o/Default.aspx>
- López, C. (1999). *La doble Imposición Interna*. Valladolid, España: Editorial Lex Nova.
- Mosquera, S. (2008). *Impacto y análisis técnico tributario de la Ley de Equidad Tributaria 2008* (Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, Ecuador).
- Núñez, B. (2013). *Análisis comparativo del impuesto a los vehículos motorizados de los regímenes impositivos de Ecuador, Venezuela y España* (Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, Ecuador).

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE. (1997). *Modelo de convenio fiscal*. París, Francia: Instituto de Estudios Fiscales.
- Papaño, R., Kipper, M., Dillon, G. y Causse, J. (2004). *Derechos Reales*. Argentina, Buenos Aires: Astrea.
- Patiño, R. (2013). *Sistema Tributario ecuatoriano*. Cuenca, Ecuador: Universidad del Azuay.
- Pérez de Ayala, J. y Gonzáles, E. (1975) *Curso de Derecho Tributario*. Madrid, España: EDERSA.
- Riofrío, E. (1960). *La doble tributación y sus problemas*. En Donoso, I. (2014). *El Problema de la Doble Tributación en el Ecuador. Modelos de Solución*. (Tesis de pregrado, Universidad del Azuay, Cuenca, Ecuador)
- Romero, F. (2005). *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. España: Cádiz: Universidad de Cádiz.
- Sainz de Bujanda, F. (1961). *Hacienda y Derecho Volumen IV, Concepto del hecho imponible*. Madrid, España: Instituto de Estudio Políticos.
- Sainz de Bujanda, F. (1966). *Hacienda y Derecho*. Madrid, España: Instituto de Estudio Políticos.
- Sánchez, N. (2000). *La doble imposición internacional*. Recuperado el 10 de noviembre de 2015 de http://www.ces.gva.es/pdf/trabajos/articulos/revista_16/art2-rev16.pdf
- Saucedo, V. (1963). *La concurrencia impositiva en el régimen fiscal mexicano. México, México: Universidad Autónoma de México*.
- Torres, M. (2008). *Estructura de los ingresos tributarios en el presupuesto general del Estado* (Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, Ecuador).
- Tribunal Constitucional Español. (1992). *Sentencia 221/1992*, 11 de diciembre de 1992. Boletín Oficial del Estado número 16 de 19 de enero de 1993. Recuperado el 15 de octubre de 2015 de <https://www.boe.es/boe/dias/1993/01/19/?s=T>

Troya, J. y Simone, C. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.

Troya, J. (2008). *Estudios de Derecho Internacional Tributario*. Quito, Ecuador: Pudeleco Editores S.A.

Valdivia, I. y Monroy, S. (2011). *Concurrencia impositiva un problema del federalismo fiscal*. (Trabajo de maestría en administración fiscal, Universidad veracruzana, Veracruz, México.)

ANEXOS

ANEXO I

CUADRO 1: ANÁLISIS DE HECHO GENERADOR

| CUADRO COMPARATIVO DE IMPUESTOS | | | | | |
|---------------------------------|---|---|--|--|---|
| ELEMENTO A ANALIZAR | IMPUESTO A LOS PREDIOS RURALES | | IMPUESTO A LAS TIERRAS RURALES | | CONCLUSION POR ELEMENTO |
| | NORMA LEGAL | CONTENIDO | NORMA LEGAL | CONTENIDO | |
| HECHO GENERADOR | CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN - COOTAD | del análisis de los artículos 514 en adelante se puede extraer que el hecho generador del tributo consiste en la propiedad o posesión de predios situados fuera de los límites de las zonas urbanas sea cual fuese su extensión | LEY REFORMATORIA A LA EQUIDAD TRIBUTARIA | Art. 174.- Hecho Generador.- Se considera hecho generador de este impuesto la propiedad o posesión de tierras de superficie igual o superior a 25 hectáreas en el sector rural según la delimitación efectuada por cada municipalidad en las ordenanzas correspondientes que se encuentre ubicado dentro de un radio de cuarenta kilómetros de las cuencas hidrográficas, canales de conducción o fuentes de agua definidas por el Ministerio de Agricultura y Ganadería o por la autoridad ambiental. | El hecho generador de ambos tributos presenta una notoria similitud ya que ambos gravan la propiedad o posesión de tierras o predios situados en zonas rurales, con la salvedad que el impuesto a las tierras rurales administrado por el SRI lo hace solamente a los predios de superficie igual o superior a 25 hectáreas, sin embargo, esto no constituye una diferenciación significativa en el hecho generador del tributo, ya que el impuesto a los predios rurales no posee un límite máximo de hectáreas y por ende, la posesión o propiedad de predios con superficies iguales o superiores a 25 hectáreas constituiría un hecho generador tanto para el impuesto a las tierras rurales como para el impuesto a los predios rurales. |

ANEXO II

CUADRO II: ANÁLISIS DEL PERIODO IMPOSITIVO.

| CUADRO COMPARATIVO DE IMPUESTOS | | | | | |
|---------------------------------|---|---|--|--|---|
| ELEMENTO A ANALIZAR | IMPUESTO A LOS PREDIOS RURALES | | IMPUESTO A LAS TIERRAS RURALES | | CONCLUSION POR ELEMENTO |
| | NORMA LEGAL | CONTENIDO | NORMA LEGAL | CONTENIDO | |
| PERIODO IMPOSITIVO | CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN - COOTAD | Art. 523.- Forma y plazo para el pago del impuesto.- 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 hasta quince días antes de esas fechas, tendrán un descuento del diez por ciento (10%) anual. El impuesto deberá pagarse en el curso del respectivo año. La dirección financiera notificará por la prensa o por boleta a las o los contribuyentes. Los pagos podrán efectuarse desde el primero de enero de cada año, aun cuando no se hubiere emitido el catastro. En este caso, se realizará el pago en base al catastro del año anterior y se entregará al contribuyente un recibo provisional. El vencimiento será el 31 de diciembre de cada año; a partir de esta fecha se calcularán los recargos por mora de acuerdo con la ley. | REGLAMENTO AL IMPUESTO A LAS TIERRAS RURALES | Art. 5.- LIQUIDACION Y PAGO.- El Servicio de Rentas Internas emitirá los títulos de crédito correspondientes para el cobro de este impuesto en base al catastro respectivo a partir del 1 de febrero de cada año. El Servicio de Rentas Internas podrá celebrar convenios con los municipios para la recaudación de este impuesto y el mantenimiento y actualización del catastro, responsabilidad de los Municipios, será en los plazos establecidos en la Ley Orgánica de Régimen Municipal. DISPOSICION TRANSITORIA.- En tanto Servicio de Rentas Internas no cuente con un catastro nacional debidamente actualizado, los sujetos pasivo declararán y pagarán el impuesto a las tierras rurales hasta el 31 de diciembre de cada año en la instituciones financieras autorizadas en el formulario que para el efecto el Servicio de Rentas Internas elabore. | Ambos impuestos poseen un periodo impositivo similar ya a pesar de que el impuesto a los predios rurales puede efectuarse en dos dividendos, la naturaleza de éstos es ser impuestos anuales, cuya fecha de vencimiento corresponde al último día del ejercicio fiscal, esto es el 31 de diciembre de cada año. |

ANEXO III

CUADRO 2: ANÁLISIS DE SUJETO ACTIVO Y ENTE RECAUDADOR

| CUADRO COMPARATIVO DE IMPUESTOS | | | | | |
|---|---|--|--|---|---|
| ELEMENTO A ANALIZAR | IMPUESTO A LOS PREDIOS RURALES | | IMPUESTO A LAS TIERRAS RURALES | | CONCLUSION POR ELEMENTO |
| | NORMA LEGAL | CONTENIDO | NORMA LEGAL | CONTENIDO | |
| SUJETO ACTIVO Y ENTE RECAUDADOR DEL TRIBUTO | CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN - COOTAD | Art. 514.- Sujeto Activo.- Es sujeto activo del impuesto a los predios rurales, la municipalidad o el distrito metropolitano de la jurisdicción donde se encuentre ubicado un predio rural. | LEY REFORMATORIA A LA EQUIDAD TRIBUTARIA | Art. 175.- Sujeto Activo.- El Estado es el sujeto activo de este impuesto quien lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas. | En la comparación de ambos impuestos podemos verificar claramente como los entes acreedores de los tributos: Impuesto a los Predios Rurales, e Impuesto Predial Rural, difieren uno del otro, siendo el primer caso el sujeto activo y ente recaudador del tributo las distintas municipalidades a nivel nacional, y en el segundo caso, el Estado como sujeto activo y el Servicio de Rentas Internas como ente acreedor del tributo. De este análisis se puede concluir que para el caso de estudio efectivamente concurren administraciones tributarias diversas |

ANEXO IV

CUADRO 3: ANÁLISIS DE SUJETO PASIVO

| CUADRO COMPARATIVO DE IMPUESTOS | | | | | |
|---------------------------------|---|---|--|---|---|
| ELEMENTO A ANALIZAR | IMPUESTO A LOS PREDIOS RURALES | | IMPUESTO A LAS TIERRAS RURALES | | CONCLUSION POR ELEMENTO |
| | NORMA LEGAL | CONTENIDO | NORMA LEGAL | CONTENIDO | |
| SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO | CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN - COOTAD | Art. 515.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo del impuesto a los predios rurales, la o el propietario o la o el poseedor de los predios situados fuera de los límites de las zonas urbanas. Para el efecto, los elementos que integran la propiedad rural serán la tierra y las edificaciones. | LEY REFORMATORIA A LA EQUIDAD TRIBUTARIA | Art. 176.- Sujetos Pasivos.- Están obligados al pago de este tributo en calidad de contribuyentes, las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades, que sean propietarios o poseedores de inmuebles rurales , con las salvedades previstas en la presente ley. | En ambos casos podemos colegir que el sujeto pasivo obligado al tributo es la persona natural o jurídica así como las sucesiones indivisas propietarias o poseedoras de predios o inmuebles ubicados en zonas rurales. Es importante además realizar un énfasis en la disposición contemplada en el artículo 1 del Reglamento para la aplicación del Impuesto a las Tierras Rurales, ya que establece como sujetos pasivos de dicho impuesto a aquellos que consten a su vez registrados como sujetos pasivos del impuesto predial rústico. |
| | | | REGLAMENTO AL IMPUESTO A LAS TIERRAS RURALES | Art. 1.- SUJETOS PASIVOS.- Para la aplicación de este impuesto será considerado sujeto pasivo, salvo prueba en contrario, aquel que conste registrado como sujeto pasivo del impuesto predial rústico en el catastro municipal correspondiente. | |

ANEXO V

CUADRO 4: ANÁLISIS DE LA TARIFA DE LOS TRIBUTOS

| CUADRO COMPARATIVO DE IMPUESTOS | | | | | |
|---------------------------------|---|---|--|---|--|
| ELEMENTO A ANALIZAR | IMPUESTO A LOS PREDIOS RURALES | | IMPUESTO A LAS TIERRAS RURALES | | CONCLUSION POR ELEMENTO |
| | NORMA LEGAL | CONTENIDO | NORMA LEGAL | CONTENIDO | |
| TARIFA | CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN - COOTAD | Art. 517.- Banda impositiva.- Al valor de la propiedad rural se aplicará un porcentaje que no será inferior a cero punto veinticinco por mil (0,25 x 1000) ni superior al tres por mil (3 x 1000), que será fijado mediante ordenanza por cada concejo municipal o metropolitano. | REGLAMENTO AL IMPUESTO A LAS TIERRAS RURALES | Art. 178.- Cuantía.- Los sujetos pasivos deberán pagar el valor equivalente al uno por mil de la fracción básica no gravada del Impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno, por cada hectárea o fracción de hectárea de tierra que sobrepase las 25 hectáreas. | En relación a la cuantía del tributo, podemos observar una diferenciación, ya que para el caso del Impuesto a las Tierras Rurales existe un porcentaje fijo equivalente al uno por mil de la fracción básica no gravada del Impuesto a la Renta de personas naturales por cada hectárea que sobrepase las 25 hectáreas, mientras que para el caso del Impuesto a los Predios Rurales existe un rango aceptado entre el cual deberá fluctuar el tributo dependiendo de la Municipalidad que se analice y que va del 0,25 x 1000 hasta un máximo del 3 x 1000. |

ANEXO VI

NORMAS LEGALES QUE FACILITARÁN LA COMPRESION DE ALGUNOS ASPECTOS DESARROLLADOS EN EL PRESENTE TRABAJO DE TITULACIÓN.

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización – COOTAD.

Art.54.- Son funciones del gobierno autónomo descentralizado municipal las siguientes:

- a) Promover el desarrollo sustentable de su circunscripción territorial cantonal, para garantizar la realización del buen vivir a través de la implementación de políticas públicas cantonales, en el marco de sus competencias constitucionales y legales;
- b) Diseñar e implementar políticas de promoción y construcción de equidad e inclusión en su territorio, en el marco de sus competencias constitucionales y legales;
- c) Establecer el régimen de uso del suelo y urbanístico, para lo cual determinará las condiciones de urbanización, parcelación, lotización, división o cualquier otra forma de fraccionamiento de conformidad con la planificación cantonal, asegurando porcentajes para zonas verdes y áreas comunales;
- d) Implementar un sistema de participación ciudadana para el ejercicio de los derechos y la gestión democrática de la acción municipal;
- e) Elaborar y ejecutar el plan cantonal de desarrollo, el de ordenamiento territorial y las políticas públicas en el ámbito de sus competencias y en su circunscripción territorial, de manera coordinada con la planificación nacional, regional, provincial y parroquia, y realizar en forma permanente, el seguimiento y rendición de cuentas sobre el cumplimiento de las metas establecidas;
- f) Ejecutar las competencias exclusivas y concurrentes reconocidas por la Constitución y la ley y en dicho marco, prestar los servicios públicos y construir

la obra pública cantonal correspondiente con criterios de calidad, eficacia y eficiencia, observando los principios de universalidad, accesibilidad, regularidad, continuidad, solidaridad, interculturalidad, subsidiariedad, participación y equidad;

g) Regular, controlar y promover el desarrollo de la actividad turística cantonal en coordinación con los demás gobiernos autónomos descentralizados, promoviendo especialmente la creación y funcionamiento de organizaciones asociativas y empresas comunitarias de turismo;

h) Promover los procesos de desarrollo económico local en su jurisdicción, poniendo una atención especial en el sector de la economía social y solidaria, para lo cual coordinará con los otros niveles de gobierno;

i) Implementar el derecho al hábitat y a la vivienda y desarrollar planes y programas de vivienda de interés social en el territorio cantonal;

j) Implementar los sistemas de protección integral del cantón que aseguren el ejercicio garantía y exigibilidad de los derechos consagrados en la Constitución y en los instrumentos internacionales, lo cual incluirá la conformación de los consejos cantonales, juntas cantonales y redes de protección de derechos de los grupos de atención prioritaria. Para la atención en las zonas rurales coordinará con los gobiernos autónomos parroquiales y provinciales;

k) Regular, prevenir y controlar la contaminación ambiental en el territorio cantonal de manera articulada con las políticas ambientales nacionales;

l) Prestar servicios que satisfagan necesidades colectivas respecto de los que no exista una explícita reserva legal a favor de otros niveles de gobierno, así como la elaboración, manejo y expendio de víveres; servicios de faenamiento, plazas de mercado y cementerios;

m) Regular y controlar el uso del espacio público cantonal y, de manera particular, el ejercicio de todo tipo de actividad que se desarrolle en él la colocación de publicidad, redes o señalización;

n) Crear y coordinar los consejos de seguridad ciudadana municipal, con la participación de la Policía Nacional, la comunidad y otros organismos relacionados con la materia de seguridad, los cuales formularán y ejecutarán políticas locales, planes y evaluación de resultados sobre prevención,

protección, seguridad y convivencia ciudadana;

o) Regular y controlar las construcciones en la circunscripción cantonal, con especial atención a las normas de control y prevención de riesgos y desastres;

p) Regular, fomentar, autorizar y controlar el ejercicio de actividades económicas, empresariales o profesionales, que se desarrollen en locales ubicados en la circunscripción territorial cantonal con el objeto de precautelar los derechos de la colectividad;

q) Promover y patrocinar las culturas, las artes, actividades deportivas y recreativas en beneficio de la colectividad del cantón;

r) Crear las condiciones materiales para la aplicación de políticas integrales y participativas en torno a la regulación del manejo responsable de la fauna urbana;

s) Fomentar actividades orientadas a cuidar, proteger y conservar el patrimonio cultural y memoria social en el campo de la interculturalidad y diversidad del cantón; y,

t) Las demás establecidas en la ley.