



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

EL IMPUESTO A LA PLUSVALÍA, SU APLICACIÓN Y POSIBLES REFORMAS PROPUESTAS
POR EL GOBIERNO NACIONAL

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

Profesor Guía
Dr. José Dionicio Suing Nagua

Autor
Mateo Subía Salgado

Año
2017

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el estudiante, 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.

José Dionicio Suing Nagua
Doctor en Jurisprudencia
CC.: 1706860440

DECLARACIÓN DEL PROFESOR CORRECTOR

Declaro haber revisado este trabajo, dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.

Juan Carlos Córdova León
Magister en Derecho Societario, Financiero y Mercado de Valores
CC.: 0102847746

DECLARACIÓN DE AUTORÍA 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.

Mateo Subía Salgado
CC.: 0503035370

AGRADECIMIENTOS

A cada uno de los integrantes de mi familia; a mi padre, Fausto Subía; a mi madre, Carmen Salgado; a mis hermanos, María del Carmen Subía y Fausto Sebastián Subía, por ser el pilar fundamental en mi vida y por haberme apoyado en todos mis emprendimientos.

DEDICATORIA

El presente trabajo de titulación lo dedico a mi abuelo Oswaldo Salgado, quien ahora ya no se encuentra más entre nosotros, pero sé que desde donde esté se sentirá orgulloso de esta meta alcanzada por su nieto.

RESUMEN

El tema del impuesto a la plusvalía, su aplicación y posibles reformas por el gobierno nacional, es importante estudiarlo porque ha generado mucha polémica en todo el país, puesto que el gobierno anunció un nuevo proyecto de ley, con el que pretende ampliar la base imponible del impuesto a la plusvalía, con la inclusión de otras fuentes generadoras del beneficio con la transferencia de bienes inmuebles; por ejemplo, la recuperación de la inversión pública en la construcción de obras, que beneficiaría directamente a los propietarios de dichos bienes.

ABSTRACT

The issue of capital gains tax, its application, and possible reforms by the National Government, is important to study because it has generated high controversy at national level, since the Government announced a new tax, with which it intends to expand the taxable base of the capital gains tax, with the inclusion of other sources generating the real estate transfer benefit , for example, the public investment recovery in the construction of a highway of first order, which would directly benefit the owners of that property.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. ASPECTOS GENERALES DE LAS IMPOSICIONES TRIBUTARIAS	2
1.1 Principios rectores de la generación de impuestos	2
1.1.1 Principios constitucionales	2
1.2 Antecedentes históricos de la tributación.....	9
1.3 Marco legal regulatorio del impuesto a la plusvalía.....	13
1.4 Justificación del Estado para el cobro de impuestos.....	14
2. EL IMPUESTO A LA PLUSVALÍA	18
2.1 Definiciones generales, estructura y características del impuesto a la plusvalía	18
2.2 Objeto y hecho generador del impuesto a la plusvalía	23
2.3 Sujetos del impuesto a la plusvalía	25
2.4 Diferencias entre utilidades y plusvalías	27
3. ANÁLISIS DEL PROYECTO DE LEY ORGÁNICA REFORMATORIA AL CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN.....	30
3.1 Reformas al régimen del ordenamiento territorial, uso y ocupación del suelo, de competencia de los GAD municipales, así como al impuesto a las plusvalías	30
3.2 Ventajas y desventajas del alcance del proyecto de ley	36
3.3 Efectos de las modificaciones que plantea el Gobierno nacional en el impuesto a la plusvalía	37

CONCLUSIONES	39
REFERENCIAS	40

INTRODUCCIÓN

El presente ensayo académico analizará -en primer lugar- los aspectos generales de las imposiciones tributarias en el país, acudiendo a la doctrina, para poder explicar de manera general los principios rectores de la generación de impuestos. A la vez, se hace una revisión de los antecedentes históricos del impuesto a la plusvalía y se la indagará en la justificación que tiene el Estado para el cobro del mismo.

En el segundo capítulo de este ensayo se hará un análisis más profundo sobre el impuesto a la plusvalía, se explicará aquí el objeto y hecho generador de este tributo, los sujetos obligados al pago de este impuesto y las diferencias semánticas y de aplicación en derecho de los términos utilidad y plusvalía, según los nuevos conceptos teóricos.

Por último, se realizará un estudio al Proyecto de la Ley Orgánica Reformatoria al Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (LORCOOTAD) para poder entender el alcance de las reformas al régimen del ordenamiento territorial, uso y ocupación del suelo, de competencia de los GAD municipales, para determinar cuáles son las ventajas y desventajas de este proyecto de ley y concluir con los efectos de las modificaciones que plantea el Gobierno nacional en el impuesto a la plusvalía.

CAPÍTULO I

1. ASPECTOS GENERALES DE LAS IMPOSICIONES TRIBUTARIAS

1.1 Principios rectores de la generación de impuestos

Es de suma importancia para el desarrollo de este ensayo analizar los *principios constitucionales tributarios*, tomando en cuenta que el país desde el año 2008 se encuentra regido por un nuevo sistema constitucional, el cual señala que el Ecuador es un Estado de derechos y justicia social, y por esto se fundamenta básicamente en principios que orientan, restringen, etc., las normas legales.

Entonces, debido a lo antes señalado, es primordial desarrollar de manera general los principios constitucionales que tienen relación con el régimen tributario, estos se encuentran en la Constitución del Ecuador (2008), que especifica en su artículo 300: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”. De estos principios, se desarrollarán a continuación los más importantes para el objetivo de este trabajo.

1.1.1 Principios constitucionales

Principio de legalidad.

Cuando se habla del principio de legalidad se hace referencia al principio “ex lege”, universal que garantiza la seguridad jurídica de que cualquier acto emanado del Estado en uso de su poder soberano, el mismo que debe estar establecido por una ley previa. En democracia este principio se encuentra protegido por la separación de poderes, pues no es el mismo poder el que elabora las leyes que el que las interpreta. En el caso tributario, como es materia de finanzas públicas, el Ejecutivo tiene la facultad privativa para

presentar proyectos de ley que creen, modifiquen, exoneren o extingan impuestos.

Un primer acercamiento al concepto del principio de legalidad es el que hace el doctor José Troya (2014) en su libro *Manual de derecho tributario*, que sobre el mismo sostiene:

“En la Constitución se han establecido dos categorías de leyes: orgánicas y ordinarias. El Art. 133 expresamente determina las leyes que serán orgánicas; las demás serán ordinarias; una ley ordinaria no podrá modificar una orgánica ni prevalecer sobre ella, ni aún a título de ley especial. Al tenor de las normas constitucionales, las leyes tributarias tienen el carácter de ordinarias. El Código Tributario y otras leyes del ámbito se han elevado a la categoría de orgánicas por expresa calificación del legislador. Sin perjuicio de ello, se encuentran sujetas a un tratamiento peculiar demostrativo de la relevancia que el tema tributario tiene para la Constitución, misma que faculta exclusivamente al Presidente de la República el proponer proyectos de ley mediante los cuales se creen, modifiquen o supriman impuestos” (p.132).

Esta Carta Magna, en su artículo 135 señala que la iniciativa popular, el poder legislativo y otros organismos se encuentran privados de proponer proyectos de ley relativos a tributos; lo que en la práctica significa que el tema de impuestos y tributos queda a discreción del poder ejecutivo.

La Constitución del Ecuador (2008) dice:

“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” (Art. 301).

Es evidente que las facultades y competencias de las personas e instituciones que actúan en virtud de una potestad del Estado les son atribuidas por la Constitución y también por la ley, según corresponda; es por esto que tanto el legislador como el constituyente son los encargados de otorgar tales atribuciones.

Por lo antes mencionado, resulta de enorme importancia analizar el fin que persigue la legalidad, para lo cual es imperioso diferenciar sus tres elementos. El primero es el respeto a la Constitución como fundamento primordial, puesto que es el cuerpo normativo de mayor jerarquía dentro del ordenamiento jurídico nacional. El segundo elemento explica que la aplicación del mismo no se agota en la mera aplicación normativa, pues establece que las disposiciones legales existentes deben ser previas, claras y públicas. Finalmente, el tercer elemento constituye la obligación de que dicha aplicación sea realizada por autoridad competente y bajo las normas establecidas de proceso y competencia, las cuales deben estar fijadas con anterioridad y con claridad.

Principio de igualdad.

El principio de igualdad es una garantía que hace referencia a los preceptos constitucionales que establecen que todos los ciudadanos de un país son iguales ante la ley, gozan de los mismos derechos, deberes y oportunidades y que se excluye cualquier forma de discriminación. En relación a lo tributario, este principio se refiere a que las personas tienen la obligación de contribuir al gasto público, sin ninguna excepción. Sobre esto el libro Derecho Tributario establece que:

“En el ámbito tributario es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, en el sentido de que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera, puesto que la capacidad económica que se pone de relieve es la misma.” (Queralt, Lozano y Poveda., 2001, p.57)

Por su parte, la Constitución (2008) establece lo siguiente:

“Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades.

Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación.

El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad” (art. 11.2).

En materia tributaria, la Corte Constitucional sostiene que los actos administrativos emanados de la administración tributaria no solo pueden basarse en el derecho a la igualdad, sino que también las normas que forman parte del ordenamiento jurídico deben ir encaminadas a dar un trato igualitario a los ciudadanos en relación a la situación en la que se encuentren.

Al amparo de este principio, se concluye que no es posible que las cargas tributarias sean discriminatorias, es decir, que para ciertas personas o grupos de personas sean unas y para los demás sean otras. Y aunque en la actualidad es inadmisibles que un sistema tributario pueda gravar a un sector o grupo y descartar a otros, existen excepciones para la aplicación de este principio, como por ejemplo cuando se excluye de pagar tributos a ciertas personas por consideraciones de carácter económico o social, como a los colectivo de discapacitados y los de la tercera edad, se lo hace con el objetivo de brindar apoyo al desarrollo económico de estas personas o sectores, entre otras excepciones.

Principio de equidad.

El diccionario de la lengua dice de equidad que es también justicia, puesto que este principio busca ser un fundamento que oriente y dirija la aplicación del sistema impositivo, en el sentido de una distribución equitativa de acuerdo al límite económico de los diferentes sujetos pasivos, con el objeto de que no se produzcan tratos discriminatorios ni desigualdades jurídicas entre los contribuyentes. La equidad se relaciona entonces con el derecho de todos los ciudadanos a un trato de igualdad con aquellos que se encuentran en similares circunstancias; de hecho, mediante este principio las normas jurídicas tributarias deben tomar en cuenta la situación de los sujetos pasivos en relación a su capacidad de pago. En palabras de Rodrigo Patiño Ledesma (2013):

“[...] el principio de equidad exige que se graven, de acuerdo con la evaluación efectuada por el legislador, sobre los ingresos, bienes o servicios que dan, a sus propietarios o receptores, capacidad de soportar el impuesto, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insoportable y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación” (p. 33).

Principio de progresividad.

En vista de que la característica de progresividad no es de todos los tributos, el principio de progresividad no se encontraba en la legislación constitucional ecuatoriana sino a partir del 2008, cuando es introducida en la Constitución. Este principio va vinculado necesariamente con el principio de proporcionalidad tributaria, en el sentido de que en la práctica impositiva, a medida que incrementan los ingresos, igualmente crecen las contribuciones para los sujetos pasivos en proporción al aumento de su patrimonio.

Es prácticamente imposible que la progresividad sea un fundamento para la regulación del ordenamiento tributario, ya que resulta muy complicado un sistema donde todos los tributos sean progresivos, como por ejemplo los llamados impuestos indirectos, los cuales gravan el consumo, que por sus características no pueden ser creados en relación a este principio. Por otro lado, los demás impuestos sí pueden regirse bajo este principio y podrán ser sujetos a una cuota creciente.

Patiño Ledesma (2013) considera a la progresividad un parámetro, una forma de medir la situación económica del individuo. Lo explica de la siguiente manera:

“La progresividad, entonces, se constituye en un parámetro que modifica la situación económica de una persona en comparación con los demás, haciendo que la relación porcentual de su capacidad y el monto de los impuestos a su cargo, sean mayores en proporción al financiamiento de los gastos del Estado; esto es, que la carga tributaria se imponga en progresión superior a los ingresos y al patrimonio del contribuyente, de allí que la progresividad puede constituirse en un elemento adicional para garantizar la igualdad material del tributo” (p. 35).

Principios de eficiencia, simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria.

En la redacción de la Constitución del 2008 se incluyeron también estos tres principios del régimen tributario, los cuales gozan de importancia puesto que van dirigidos al accionar mismo de la administración tributaria, con el fin de que exista un adecuado sistema tributario mediante las facultades de la administración, para suministrar al Estado los fondos necesarios para financiar el gasto público.

El principio de suficiencia recaudatoria se puede decir que es aquel que busca que la recaudación tributaria por parte de la administración sea suficiente para

el financiamiento del gasto público. Ese principio, que no constaba en la derogada Constitución de 1998, que consideraba que la carga tributaria debía determinarse de acuerdo a la capacidad de los sujetos, se presta a interpretaciones que pueden derivar en la confiscación de bienes, lo que conculca derechos garantizados en la Carta Magna vigente.

En cuanto al principio de eficiencia, este se ocupa de que el Estado propicie que la administración tributaria sea eficaz y eficiente, lo que quiere decir que consiga los mejores resultados con la menor cantidad de recursos posibles.

El principio de simplicidad administrativa es el que dispone la obligación de la administración tributaria de dar las facilidades a los contribuyentes para pagar sus impuestos; el ente administrativo en la actualidad ha venido simplificando sus procesos internos para ahorrar tiempo y recursos a los sujetos pasivos, como un ejemplo de esta voluntad se puede presentar la sustitución de la declaración física por la electrónica.

Principio de no confiscación.

El principio de no confiscación se refiere a que los tributos y las contribuciones públicas no pueden tener carácter confiscatorio, dicho de otro modo, no pueden retener una parte primordial de la renta o de la propiedad. La Constitución del 2008 no establece ninguna referencia sobre este principio de tributación, pero consta en otra disposición, que con una interpretación sistemática del texto constitucional, se incorpora al régimen impositivo.

Esa ausencia notable del principio de no confiscación en la norma suprema, se suple con la última oración del texto del artículo 323, que dice:

“Con el objetivo de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del estado por razones de utilidad pública o interés social y nacional podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración,

indemnización, y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación” (Constitución, 2008).

Por todo lo dicho, se puede concluir que la Constitución del Ecuador del 2008 reconoce el derecho a la no confiscación, garantizando una protección a la libertad económica de los contribuyentes frente a la intervención estatal; además, asegura que estos puedan obtener recursos económicos para sus necesidades y puedan disfrutar de su patrimonio libremente.

1.2 Antecedentes históricos de la tributación

El principal fundamento histórico de la presencia de los impuestos ha sido y será poder financiar el gasto público. Desde tiempos pasados, con el apareamiento de las comunidades primitivas, las personas que los gobernaban tenían la obligación de disponer de recursos económicos para la subsistencia y las necesidades de las diferentes sociedades a las que representaban, por lo cual estos recursos debían provenir de las contribuciones de las personas de la comunidad. Respecto a esto, Rodrigo Patiño (2013) señala:

“La historia de la sociedad demuestra que bajo el principio de la imposición, los gobernantes y líderes impusieron a los gobernados tributos arbitrarios y desmedidos, propiciando con ello el enriquecimiento exagerado de algunas personas vinculadas con el poder, particularmente con los denominados recaudadores” (p. 20).

Lo que se evidencia con lo expuesto es que en la antigüedad existía abuso sobre los más débiles en la relación de los contribuyentes y recaudadores, tanto así que los plebeyos tenían que pagar sus tributos entregando todos sus bienes a sus gobernantes y, en algunos casos, hasta su vida; por lo que los impuestos en aquellas épocas eran una expresión clara de injusticia y abuso social.

Mas, a medida que las civilizaciones van evolucionando, también lo hace el derecho, se posicionan los ordenamientos jurídicos positivos y con ellos el principio de legalidad, que permite a los ciudadanos que sean ellos, a través de sus representantes, los que puedan establecer límites a su patrimonio y libertad, estableciendo prestaciones coactivas, lo que incurre en una evolución del sistema tributario, aunque es un hecho que aún en estos días no se han acabado los abusos e injusticias.

No hubo un sistema tributario conocido en la época de los aborígenes en el territorio en que se asienta el país, por lo que el primer rastro de tributación apareció en la época de la Colonia, donde los impuestos iban dirigidos a la Corona española, y no existía ninguna retribución obligatoria por parte de la misma hacia los aborígenes. Por lo que puede afirmarse que la historia tributaria del Ecuador principia a partir de la independencia y el nacimiento de la República en el año 1830, donde prevaleció la oligarquía, el cual era un sector minoritario que dominaba el sistema tributario de la época, los cuales eran los banqueros, comerciantes, dueños de haciendas, entre otros.

Por aquellos tiempos la mayoría de tributos eran de carácter indirecto, puesto que solo los impuestos pagados por los indígenas y los diezmos eran directos, y la mayor parte de los ingresos eran provenientes de las aduanas. Para ampliar el panorama, es necesario leer lo que al respecto dice Juan Paz y Miño (2015):

“La evasión tributaria fue un fenómeno constante en el primer siglo republicano, no solo por la ausencia de medios técnicos y contables para llevar registros transparentes, sino por las dificultades que condicionaban el desarrollo del país, derivadas de su regionalización, la ausencia de comunicaciones, el poder político y los conflictos entre las élites, el constitucionalismo excluyente, la existencia de entidades autónomas y la corrupción extendida entre sectores privados y públicos” (p. 227).

Para inicios del siglo XX, lo cual fue histórico para el país por la Revolución Juliana, se instauraron los fundamentos para la superación del régimen oligárquico, puesto que el gobierno implantó un sistema impositivo mucho más moderno.

Para el periodo comprendido entre los años 1948 y 1963, a partir del gobierno del Presidente Galo Plaza Lasso, se reformaron muchas leyes administrativas y presupuestarias, pero ni su gobierno ni los posteriores pudieron acabar con las grandes evasiones ni lograr una transformación tributaria significativa.

La siguiente época importante para la tributación en el Ecuador está comprendida entre 1961 y 1975, con motivo de que se introdujeron tres reformas importantes, estas son: la reforma tributario-fiscal, la reforma administrativa y la reforma agraria, que se mantuvieron hasta el gobierno de facto del general Guillermo Rodríguez Lara.

Para la caracterización del siguiente periodo de la historia tributaria del país, comprendido entre 1979 y 2006, es necesario citar nuevamente al autor Paz y Miño (2015), que señala lo siguiente:

“Dentro del mismo siglo XX-histórico, entre 1979 y 2006 Ecuador vivió la época democrática más larga de su historia; pero en materia económica y tributaria se impuso la continuidad por sobre los cambios gubernamentales y la azarosa vida política del país. Es que desde 1982 comenzó a edificarse el nuevo *modelo empresarial* de desarrollo, que dejó atrás al desarrollismo de las décadas del sesenta y setenta, y que se enrumbó por la ideología neoliberal y los cada vez más evidentes condicionamientos del FMI. Este camino trajo cambiantes momentos en las políticas económicas, pues al reformismo entre 1979/84 siguieron los primeros pasos neoliberales entre 1984/88, que fluctuaron entre los intentos reformistas y la consolidación del modelo empresarial entre 1988/96; para proseguir una década de inestabilidad institucional entre 1996-2006. Sin embargo, a pesar de los cambiantes momentos, perduró

y se consolidó el modelo empresarial, que en materia tributaria significó el privilegio de los impuestos indirectos sobre los directos” (p. 228).

Con el paso del tiempo la concentración de la riqueza aumentó, al igual que el desempleo, y como consecuencia de esto se dio la mayor emigración de ciudadanos ecuatorianos a otros países en toda su historia, lo que derivó en un profundo deterioro de la economía y en el empeoramiento de las condiciones de trabajo y de vida de la población de menos recursos.

“En tales condiciones interesó la generalidad tributaria a través de impuestos como el IVA y las presiones contra los impuestos directos condujeron a la suspensión del pago del impuesto a la renta, en un país atravesado por la inequidad, lo cual resultó una paradoja histórica y una injusticia social” (Paz y Miño, 2015, p.229).

Esta injusticia social es la edificación constuida por la oligarquía ya mencionada, y el andamiaje que sustenta a esa misma clase, que no entiende que una mínima distribución de la riqueza beneficia a todo el país, pues crea una situación en la que todos pueden producir y consumir, lo que deriva en riqueza. Juan Paz y Miño (2015) lo explica de esta manera con las palabras:

“Ecuador es un país en el que se edificó, como en los otros países latinoamericanos, una sociedad inequitativa, en la cual la riqueza se concentra en pocas manos. Una política de equidad social exige que la redistribución de la riqueza y la afectación con impuestos directos a las capas más ricas sean la columna vertebral de su sistema tributario, lo cual requiere del intervencionismo estatal y de políticas gubernamentales orientadas bajo ese enfoque con voluntad y decisión” (p. 229).

Finalmente, con el actual régimen presidencial y la Constitución del Ecuador del 2008, se dio inicio a una nueva época en materia tributaria, dado que en

épocas de bonanza económica se pudo mantener la acción de los impuestos directos, se consiguió un mejor y eficaz manejo de la administración tributaria a cargo del Servicio de Rentas Internas; pero también se incrementaron de manera importante el impuesto a la renta, el impuesto al valor agregado, el impuesto a los consumos especiales; se crearon otros, como el impuesto a la salida de divisas, el impuesto a las tierras rurales, los impuestos ambientales y además se pretende incrementar el impuesto a la plusvalía, que es el tema central de este ensayo académico.

1.3 Marco legal regulatorio del impuesto a la plusvalía

Con la entrada en vigencia de la Constitución del 2008, se suscitaron cambios en la estructura administrativa, territorial y política del Estado, los ahora llamados Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD) iban a ser una parte sustancial de estos cambios; para ello entró en vigencia el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía Y Descentralización (COOTAD).

Este nuevo código juntó algunas leyes, entre ellas las más importantes fueron la Ley Orgánica de Régimen Municipal, la Ley Orgánica de Régimen Provincial y la Ley Orgánica De Juntas Parroquiales, las cuales, aparte de regular otros temas, reglaban la materia tributaria que favorecía a los GAD municipales. La justificación para la creación de este extenso cuerpo normativo fue contar con un código que incluyera todas las normas de todos los Gobiernos Autónomos Descentralizados, como una herramienta jurídica para así evitar la dispersión normativa y aportar a la complementariedad y racionalidad del sistema jurídico.

Sin embargo, y a pesar de las justificaciones del Gobierno, no todos están de acuerdo en que este macro código haya evitado la dispersión normativa y aportado a la meridiana claridad que requiere un cuerpo legal. Los autores Montañó y Mogrovejo (2014), sobre este tema sostienen que:

“Luego de una revisión pausada al COOTAD podemos señalar que se trata de una ley extensa y compleja para entender, debido a las múltiples temáticas que aborda y a una serie de contradicciones y defectos que presenta, muchos de ellos proyectados desde las leyes anteriores que derogó. Se trata de una legislación que, al menos en lo tributario, no mereció el debate necesario y correspondiente a una compleja asignatura de gran potencial para el desarrollo equitativo del país” (p. 54).

El COOTAD establece el marco legal regulatorio del impuesto a la plusvalía, el cual se encuentra de manera expresa en la sección décimoprimer del mismo. Estas son disposiciones trasladadas de la derogada Ley Orgánica de Régimen Municipal, con algunas modificaciones muy puntuales.

1.4 Justificación del Estado para el cobro de impuestos

La principal razón para el cobro de tributos es financiar el gasto público, por medio de estos el Estado y los diferentes entes públicos tales como los Gobiernos Autónomos Descentralizados, pueden cumplir con los fines que la ley les otorga. Todas estas entidades públicas necesitan de recursos económicos para poder financiar los costos de sus actividades y cumplir con sus diferentes metas fijadas; es por esto que se establecen los tributos en todas las legislaciones, exigidas por una autoridad pública como una obligación de carácter económico para todos los ciudadanos con capacidad económica, a los que se constituye mediante ley como sujetos pasivos de los tributos.

Sobre ello, la Constitución dice lo siguiente: “Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: [...] Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley” (art. 83.15).

Góngora considera que “El tributo es una obligación generalmente pecuniaria a favor del acreedor tributario, regido por el Derecho Público” (citado en Barros, 2015, p. 28). Esta afirmación doctrinaria se refiere a la potestad tributaria que tiene el Estado, basado en su soberanía, la que justifica el cobro de impuestos; justificación que tiene dos tipos de fines: los fiscales y extrafiscales, que se explicarán a continuación.

Los fines fiscales de la tributación son aquellos que mediante el cobro de impuestos buscan cumplir con, en afirmación de Morales, “los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades públicas” (2002: 95). Es decir, que la finalidad fiscal es netamente recaudatoria.

Para Giannini (1957), los fines fiscales no son los únicos fines que persiguen los impuestos, además:

“La finalidad del impuesto es procurar un ingreso al Estado, pero es necesario decir que tal finalidad no constituye siempre el único motivo de la imposición; de hecho, la utilización del impuesto se presta también para la consecución de fines no fiscales” (p.46).

José Adolfo Morales (2002) sostiene que “Las imposiciones solamente se justifican en la medida en que el Estado establezca con ellas bienes y servicios a favor de la colectividad” (p. 95). Se puede entender entonces que el Estado justifica el cobro de impuestos en su obligación de cumplir con las necesidades de la sociedad y con su finalidad fiscal más esencial, la cual es sufragar el gasto público, que está fijado de forma anual en el Presupuesto General del Estado.

El Código Tributario establece los varios fines para los que serán utilizados los recursos provenientes de los tributos en el Ecuador, de la siguiente manera:

“Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional” (art. 6).

Por otro lado, y en lo relativo a los fines extrafiscales, según la doctrina, estos son una evolución de la visión ortodoxa tributaria, pues se le da una finalidad alternativa intervencionista a los tributos, la cual es la protección y promoción de ciertas actividades que son de interés para el Estado. Para Grizotti, “Los tributos extrafiscales tienen fines directos que no buscan exclusivamente la obtención de ingresos, sino la realización de objetivos diferentes” (Grizotti, s.f, en Barros, 2015, p. 31).

Como parte de la realización de objetivos diferentes, se entiende que los fines extrafiscales se obtienen para cumplir con propósitos de carácter económico, social, ambiental y demás. Sobre ello Andrea Amatucci (2001) manifiesta que:

“El impuesto con fin no financiero se manifiesta como medio de ordenación económica y social, pero junto a esta finalidad [...] pueden aparecer otras demográficas, culturales, etc., donde el Estado influya en la libertad de los particulares y en la necesidad de intervenir en ciertos consumos que se consideran perjudiciales para la conducta humana: cigarrillo, alcohol, gasolina, etc.” (p. 370).

Existen infinidad de fines tributarios extrafiscales, pero se considera que los más importantes son los que se detallan a continuación:

Redistribución de la riqueza.

Morales considera que “La tributación también debe ser un instrumento de la

justicia distributiva, en la medida que promueva una equitativa redistribución de la riqueza entre los habitantes del país” (2002: 96). Es decir, los tributos pueden ayudar a desempeñar un importante papel en la redistribución de la riqueza dentro de la economía de un país, puesto que suelen ser las personas de bajos recursos las que suelen depender de servicios públicos esenciales como educación, salud y demás, los cuales se financian con fondos públicos provenientes de los tributos que son cobrados en mayor porcentaje a las personas de mayores recursos económicos del país, por lo que en este caso se puede hablar de una tributación equitativa y progresiva.

Desalentar ciertas actividades.

Los impuestos de carácter indirecto que son cobrados a los ciudadanos, como por ejemplo, los impuestos que gravan a los cigarrillos, al alcohol, tienen el objetivo de desalentar el consumo de estos, puesto que su costo social en el tema de salud pública será cubierto por el Estado en su gran mayoría. Es por ello que el Estado, mediante la implementación de un tributo con finalidad extrafiscal, buscará desalentar las conductas nocivas para la salud humana (Arguello, 2011).

En este punto, se puede concluir que la finalidad fiscal y la extrafiscal de los tributos van de la mano, pues como señala Rosembuj (1995): “Los impuestos con fines extrafiscales, aun cuando persiguen objetivos de política económica y social, no tienen necesariamente que estar en contradicción con el financiamiento de los gastos públicos” (p. 268). Por esto, los tributos en el Ecuador persiguen las dos finalidades, tanto la fiscal con su objetivo puramente recaudatorio para sustentar el gasto público, como la finalidad extrafiscal, en su afán de proteger y promocionar actividades de interés estatal.

CAPÍTULO II

2. EL IMPUESTO A LA PLUSVALÍA

2.1 Definiciones generales, estructura y características del impuesto a la plusvalía

Se considera que la inversión en bienes inmuebles ha aportado al desarrollo económico de algunos individuos, dado que se ha vuelto una práctica dentro de la economía que las personas con cierta capacidad adquisitiva adquieran bienes inmuebles para acrecentar su patrimonio.

Esto se basa en la idea de que los inmuebles no solo sirven como residencia, sino que también se puede obtener un provecho económico mediante el arriendo o compraventa de los mismos. Específicamente, en el caso de la compraventa, los inmuebles pueden adquirir mayor valor económico por el transcurso del tiempo, por obras generadas por entes tanto privados como públicos en las inmediaciones y por actos normativos y decisiones de la autoridad pública, las cuales son ajenas al dueño del bien.

Frente a esto, el Estado se ha visto en la necesidad imperiosa de gravar esta ganancia mediante la implementación en su normativa del impuesto a la plusvalía, basado en la justificación de que los dueños de bienes inmuebles, que han generado un plusvalor en sus bienes por las obras públicas realizadas, deben restituir una parte de este valor al mismo. Según Smolka y Amborski, “Los impuestos seccionales son herramientas utilizadas para capturar el incremento del valor de los bienes inmuebles con fines regulatorios” (2003: 23). Dentro de los impuestos seccionales a los que se refieren los autores antes mencionados se encuentra el impuesto a la plusvalía, el cual se definirá a continuación.

Definición del impuesto a la plusvalía.

El impuesto a la plusvalía es un impuesto de carácter directo, que grava una parte del valor de la ganancia que se obtiene por la transferencia de dominio de un bien inmueble o predio urbano. El cobro de este impuesto es de facultad exclusiva de los GAD municipales y su recaudación está destinada al financiamiento y cumplimiento de sus fines específicos.

Para ampliar más la definición del impuesto a la plusvalía, Rodrigo Patiño (2013) explica que:

“Se entiende en el ámbito de los tributos municipales, la plusvalía como el incremento de valor generado y obtenido sobre un bien o derecho cuando se realiza una transmisión en la propiedad de éstos. Aplicando el principio establecido por la doctrina marxista, la plusvalía vendría a constituir el pago al propietario sobre un factor de producción, en este caso la tierra, que incrementa el valor del bien, generando una ganancia o beneficio que se obtiene por la apropiación del excedente no pagado directamente a quien genera ese excedente” (p. 264).

En otra definición, Felipe Iturralde (1998) establece que: “Es un tributo no vinculado, que grava el beneficio económico que obtienen los vendedores de bienes inmuebles urbanos al enajenarlos” (p. 192).

Es primordial señalar que en el país el impuesto a la plusvalía no concuerda con la mayor parte de los postulados de la doctrina sobre este tema, puesto que este grava a la utilidad o valor de ganancia por la transferencia del inmueble, sin tomar en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo.

Estructura del impuesto a la plusvalía.

Para entender la estructura es importante analizar primero lo que menciona el COOTAD con relación a la tarifa. De esta forma el primer artículo sobre la regulación del impuesto a la plusvalía expresa lo siguiente:

“Impuesto por utilidades y plusvalía.- Se establece el impuesto del diez por ciento (10%) sobre las utilidades y plusvalía que provengan de la transferencia de inmuebles urbanos, porcentaje que se podrá modificar mediante ordenanza.

Sin embargo, si un contribuyente sujeto al pago del impuesto a la renta tuviere mayor derecho a deducción por esos conceptos del que efectivamente haya podido obtener en la liquidación de ese tributo, podrá pedir que la diferencia que no haya alcanzado a deducirse en la liquidación correspondiente del impuesto a la renta, se tenga en cuenta para el pago del impuesto establecido en este artículo” (COOTAD, art. 556)

En lo que se refiere a deducciones, el COOTAD establece que los GAD municipales pueden calcular el impuesto a la plusvalía, deduciendo los valores cancelados por contribuciones especiales de mejoras, y también establece otras deducciones en los siguientes artículos:

“Deducciones.- Para el cálculo del impuesto determinado en el artículo anterior, las municipalidades deducirán de las utilidades los valores pagados por concepto de contribuciones especiales de mejoras” (COOTAD, art. 557).

“Deducciones adicionales.- Además de las deducciones que hayan de efectuarse por mejoras y costo de adquisición, en el caso de donaciones será el avalúo de la propiedad en la época de adquisición, y otros elementos deducibles conforme a lo que se establezca en el respectivo reglamento, se deducirá:

- a) El cinco por ciento (5%) de las utilidades líquidas por cada año que haya transcurrido a partir del momento de la adquisición hasta la venta, sin que en ningún caso, el impuesto al que se

refiere esta sección pueda cobrarse una vez transcurridos veinte años a partir de la adquisición; y,

b) La desvalorización de la moneda, según informe al respecto del Banco Central” (COOTAD, art. 559).

El COOTAD determina una prohibición expresa para los notarios del país en lo que se refiere al otorgamiento de escrituras de venta de inmuebles, por lo que establece diferentes multas para la contravención del siguiente artículo:

“Prohibición para notarios.- Los notarios no podrán otorgar las escrituras de venta de las propiedades inmuebles a las que se refiere este capítulo, sin la presentación del recibo de pago del impuesto, otorgado por la respectiva tesorería municipal o la autorización de la misma.

Los notarios que contravinieren lo establecido en el artículo anterior, serán responsables solidariamente del pago del impuesto con los deudores directos de la obligación tributaria y serán sancionados con una multa igual al cien por ciento del monto del tributo que se hubiere dejado de cobrar. Aun cuando se efectúe la cabal recaudación del impuesto, serán sancionados con multa que fluctúe entre el veinticinco por ciento (25%) y el ciento veinticinco por ciento (125%) de la remuneración mensual mínima unificada del trabajador privado en general según la gravedad de la infracción” (COOTAD, art. 560).

En cuanto a las obras, proyectos, programas y demás inversiones realizadas por el sector público que generen plusvalía a los dueños de bienes inmuebles, el COOTAD señala que:

“Plusvalía por obras de infraestructura.- Las inversiones, programas y proyectos realizados por el sector público que generen plusvalía, deberán ser consideradas en la revalorización bianual del valor catastral

de los inmuebles. Al tratarse de la plusvalía por obras de infraestructura, el impuesto será satisfecho por los dueños de los predios beneficiados, o en su defecto por los usufructuarios, fideicomisarios o sucesores en el derecho, al tratarse de herencias, legados o donaciones conforme a las ordenanzas respectivas” (COOTAD, art. 561).

En una investigación realizada por Andrade, Ortega, Salinas y Toasa (2013), se determinó que todo lo relacionado con el mercado inmobiliario se encuentra entre los principales grupos que generan recaudación tributaria al país, pero se puede ver en cifras reales que los municipios no adoptan a este tributo como uno de sus ingresos principales para su presupuesto anual. Los argumentos esgrimidos por estos autores son los razonamientos que llevan al gobierno central a plantearse reformar los artículos del COOTAD en lo atinente al impuesto a la plusvalía, pues considera que los GAD municipales pueden acrecentar su financiamiento gracias a este impuesto y, por otro lado, sostiene que los inmuebles que ganan mayor valor por las obras públicas realizadas deberán ser gravados al momento de su enajenación para que el Estado pueda recuperar parte de su inversión.

Se puede concluir, entonces, que si bien los propietarios de los inmuebles son los mayores beneficiarios al momento de enajenar sus bienes -que han ganado un plusvalor-, el Estado buscará recuperar parte de su inversión mediante el impuesto a la plusvalía, motivado en que cuando la inversión no provenga del propietario sino de la inversión pública, este se verá en la necesidad de participar de dichas ganancias para rescatar lo invertido.

Características del impuesto a la plusvalía.

- El impuesto a la plusvalía se caracteriza por ser directo, en palabras de Pontón, “que no es trasladable, pues grava parte de la renta del sujeto pasivo” (2016: 25). Lo que significa que la imposición carga a la ganancia o plusvalor que ha obtenido la persona propietaria de la venta del inmueble.

- También es objetivo, “ya que atiende al hecho generador, mas no al sujeto pasivo” (Pontón, 2016:.25). Entendiéndose que se grava la plusvalía que se genera de la enajenación del bien y no a determinada persona.
- Es real, porque, según considera Pontón “atiende a la plusvalía generada en la renta, no a la renta en su totalidad” (2016: 25). Lo que significa que el impuesto no grava al valor total de la venta del inmueble, sino al plusvalor que ha generado.
- Otra de sus aspectos característicos se refiere a que los GAD municipales son los encargados, mediante ley, de su gestión, reglamentación, determinación, control y recaudación.
- Por último, “es instantáneo, es decir, que no es periódico puesto que nace por la ejecución del hecho generador” (Pontón, 2016:.25). Lo que quiere decir que no perdura en el tiempo con varias prestaciones, solo se cobra una vez.

En el Ecuador el impuesto a la plusvalía no es parte del impuesto a la renta para aquellos que transfieren sus bienes inmuebles de forma ocasional. Así lo determina la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (2014), que determina:

“Exenciones.- Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: [...] Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente” (art. 9.14).

2.2 Objeto y hecho generador del impuesto a la plusvalía

El hecho generador es uno de los elementos sustanciales en la relación jurídica tributaria, debido a que la obligación tributaria nace de este en la mayoría de

legislaciones, “pues se materializa como el elemento único que se manifiesta, no solo como condición jurídica, para determinar el nacimiento de la obligación tributaria, sino como elemento que legitima su posterior existencia” (Patiño, 2013: 95). Se entiende entonces que el hecho generador es el punto de partida o motivo que obliga a los sujetos pasivos a contraer una obligación tributaria según lo señala la ley para cada impuesto, en vista de que cada tributo se configura con diferente presupuesto de hecho.

En el Ecuador el Código Tributario (2005) afirma que “se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo” (art. 16). Este presupuesto no se cumple en todos los casos, pues el Estado ha buscado mecanismos para ampliar su potestad tributaria, es así que Patiño (2013) explica que:

“[...] la prestación que corresponde a la obligación tributaria no siempre y necesariamente se origina en el cumplimiento o materialización del hecho generador, sino que por mandato legal, los pagos exigidos son modos de posibilitar el cumplimiento de la obligación o en sentido concreto, el establecimiento de otras obligaciones conexas con el hecho generador y que derivan de él, aunque sus presupuestos no se hayan configurado plenamente, esto es no haya nacido jurídicamente la obligación” (p. 98).

En lo pertinente al impuesto a la plusvalía, se considera que se necesita que se cumpla con el supuesto de hecho para la generación de la obligación tributaria, el cual, según Francisco Poveda, es:

“El hecho imponible lo constituye el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título o de la Constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo de dominio, sobre los referidos terrenos” (2005: 363).

Este incremento de valor de los bienes inmuebles al cual se refiere el citado autor, se da por diversos factores, que Rodrigo Patiño (2013) explica así:

“[...] sea por procesos propios de la economía o por aquellos derivados del crecimiento y desarrollo de la ciudad y por la aplicación por parte de la administración del plan urbanístico que introduce sustanciales mejoras a la ordenación urbana, fomenta su ordenado crecimiento y realiza obras públicas en función de ese desarrollo” (p. 264).

De acuerdo con la Ordenanza Metropolitana No. 0338 (2011), relativa a la regulación del impuesto a la plusvalía en la ciudad de Quito, la enajenación o transmisión del bien raíz urbano a cualquier título, junto con la generación de un plusvalor o utilidad, determinada por la norma, es el supuesto de hecho que se debe cumplir para el cobro de este impuesto (art. 1).

En definitiva, se puede colegir que el supuesto de hecho que genera el impuesto a la plusvalía es la ganancia que resulta del aumento del valor del bien inmueble al momento de enajenarlo; sin embargo, es importante mencionar que el encarecimiento de estos bienes debe provenir de actos cuyo origen se mencionaron anteriormente y no actos que se originen en el propietario, pues la ley señala que el aumento de valor de los inmuebles por gastos de los propietarios será deducido del impuesto al contribuyente y el Estado no tendrá participación de estas ganancias.

2.3 Sujetos del impuesto a la plusvalía

Se entiende por sujeto activo al beneficiario de los tributos que la disposición legal ha designado, siendo estos siempre entes públicos como son el Estado, los GAD municipales, los GAD provinciales, entre otros. Queralt et al. (2001) manifiestan que “será sujeto activo del tributo el ente público dotado de la competencia financiera para exigirlo, es decir, el que forma parte y desarrolla la relación tributaria en el lado activo de la misma” (p. 129).

En el caso del impuesto a la plusvalía, son los GAD municipales los acreedores de este tributo, pues la ley otorga a los municipios la competencia para determinar, ejecutar, regular y recaudar dicha carga tributaria.

Por otro lado, la doctrina tributaria diferencia el sujeto pasivo del contribuyente y explica que el primero “por imposición de la ley y en lugar de aquel, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria” (Queralt et al., 2001, p. 131). Mientras que al contribuyente, Queralt et al. (2001) lo definen como “la contraparte del ente público en la relación tributaria” (p. 130). Es decir, las personas naturales, las sociedades extranjeras o nacionales, las sucesiones indivisas, a las cuales la ley obliga al pago de tributos según se configure el supuesto de hecho.

Con respecto al impuesto a la plusvalía, en las operaciones de transferencia de dominio de inmueble se considera que los sujetos pasivos a título de contribuyente son los individuos propietarios del bien, los cuales enajenan el mismo y reciben un plusvalor imponible, o también, en opinión de Rodrigo Patiño (2013): “(...) los adquirentes a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real en cuestión, hasta por el valor de tributo que el vendedor no hubiere satisfecho al momento de realizar la transferencia” (p. 265). Esto quiere decir que el comprador del bien puede ser sujeto pasivo del impuesto a la plusvalía en calidad de responsable solidario, sin embargo, este tendrá la posibilidad de acudir a la vía coactiva para exigir al vendedor el reintegro del pago efectuado por medio del municipio, siempre y cuando no se haya pactado contractualmente la aceptación de esta obligación tributaria por parte del comprador.

Por último, cabe mencionar que el artículo 558 del COOTAD, expone que en la transferencia de dominio a título gratuito se considerará como sujetos pasivos solidarios a todos los contratantes, herederos y legatarios.

2.4 Diferencias entre utilidades y plusvalías

El COOTAD en su artículo 556 -ya citado- expresa que se establece un impuesto del 10% que grava a las plusvalías y utilidades, por lo que se considera necesario identificar las diferencias entre estos dos términos, ya que la norma los confunde y los trata como sinónimos, sin serlo.

En primera instancia, se conceptualiza cada término por separado, y en base a esto se procede a determinar las diferencias que existen entre estos dos, de esta manera no se cae en el error de confundirlos en el momento en que se aborda el tema de la adquisición de bienes inmuebles.

En el diccionario de economía y finanzas se encuentra que el vocablo utilidades significa “la diferencia entre el precio al que se vende un producto y el costo del mismo. Nombre que se da también a los beneficios o ganancias” (Sabino, 1991-2016, párr.1). Siendo así, la retribución que recibe el empresario por su labor y como resultado de esperar dicha ganancia, o de igual manera en los casos que asume riesgos al momento de realizar inversiones en actividades productivas para en un futuro recibir una recompensa, es considerado como utilidad.

En el área de la economía las utilidades son fundamentales, pues orientan las actividades de las empresas con el principal objetivo de alcanzar la mayor rentabilidad posible, por esta razón están constantemente buscando e implementando nuevos mecanismos para mejorar la eficiencia de la producción. Es importante recalcar que esta producción debe ser estimulada por la demanda constante de los consumidores, ya que al satisfacer tal demanda se generan las utilidades para el empresario, si no se generan estas utilidades, no hay razón para que la empresa continúe produciendo y deberá considerar otras actividades de interés al consumidor y que aporten al crecimiento de la economía (Sabino, 1991-2016).

El término utilidad conceptualizado en relación al tema de los inmuebles viene a ser aquella cantidad resultante de una adquisición y venta de un bien inmueble, es decir, la diferencia deducida entre el valor en el que se vende el bien y el valor en el que fue adquirido inicialmente.

Por el contrario, el concepto de plusvalía, desde el punto de vista económico, es “la ganancia que obtiene el capitalista o empresario cuando paga al asalariado el precio de su trabajo pero obtiene, como valor de uso del mismo, un servicio que le proporciona mucho más valor” (Sabino, 1991-2016, párr. 12). Definición basada en lo que determina el filósofo alemán Karl Marx, y dicho de otra forma, el asalariado realiza un trabajo de valor mayor, del que solamente le pagan una parte, su remuneración no es completa, implicando una explotación sobre el trabajador y una ganancia para el empresario.

En lo que respecta al ámbito de los tributos municipales, la plusvalía, se entiende, de acuerdo a Patiño, “como el incremento de valor generado y obtenido sobre un bien o derecho cuando se realiza una transmisión en la propiedad de estos” (2013: 264). De esta forma, en la transferencia de bienes inmuebles, al perfeccionarse el negocio, generalmente el precio que se obtiene en la venta es mayor al precio que se dio en la adquisición, este aumento se da por factores no relacionados con las partes, ya sea por regulaciones en el uso de la tierra, mejoras en los servicios conexos o por revalorización de la propiedad, estos aumentos de valor de la propiedad por circunstancias independientes de la voluntad del poseedor se denomina plusvalía (Sabino, 1991-2016).

Diferencias entre utilidad y plusvalía

- El primer término es un beneficio de cualquier índole, comúnmente económico, para la o las personas, relacionado con su patrimonio, causas e intereses; el segundo vocablo es el valor adicional que se obtiene a causa de una labor realizada que no fue remunerada en su totalidad, siendo por ello un plusvalor para el que se queda con este valor sobrante.

- En las utilidades se distingue la utilidad total, referente a “la cantidad consumida de un bien” (Bautista, 2015, p.12). Y la utilidad marginal es “el incremento en la utilidad total que produce la última unidad consumida de dicho bien” (Bautista, 2015, p.12). siendo esta decreciente. Con respecto a la plusvalía, no existen distinciones.
- El término utilidades se basa en la cualidad de útil, es decir, que el beneficio que genera sirve para la utilización en alguna forma o sentido, enfocados al provecho de su uso. Y en plusvalía el concepto se direcciona hacia la acumulación de riqueza.
- La utilidad deja una ganancia por una venta que se realiza a partir de un bien o una inversión, en este caso por los bienes inmuebles, siendo la diferencia entre los gastos ocasionados del negocio a referirse y los ingresos adquiridos; a diferencia de la plusvalía, que no genera ganancia sino un aumento de valor al bien inmueble por razones extrínsecas no relacionadas al titular del bien (Bautista, 2015).

CAPÍTULO III

3. ANÁLISIS DEL PROYECTO DE LEY ORGÁNICA REFORMATORIA AL CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN

3.1 Reformas al régimen del ordenamiento territorial, uso y ocupación del suelo, de competencia de los GAD municipales, así como al impuesto a las plusvalías

La Función ejecutiva, en ejercicio de su potestad para proponer proyectos de ley y definir políticas económicas, fiscales y tributarias, ha enviado a la Asamblea Nacional el Proyecto de Ley Orgánica Reformatoria al Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (LORCOOTAD).

Dicho proyecto expresa una serie de motivos por los que el gobierno nacional apoya esta reforma normativa, entre ellos que el Estado garantiza mediante la Constitución del Ecuador el desarrollo nacional, la redistribución de la riqueza, el desarrollo sustentable y la erradicación de la pobreza mediante las políticas señaladas anteriormente.

El ejecutivo alega en sus motivos que a lo largo de la historia una pequeña parte de la sociedad ha sido la que se beneficia de forma ilegítima del plusvalor proveniente de la especulación por la tenencia y transferencia de bienes inmuebles. “Asimismo, de forma generalizada, los propietarios de los bienes inmuebles han ido aprovechando el incremento de los precios de los bienes inmuebles, ocasionados entre otras cosas por la intervención del Estado a través de diferentes obras” (Proyecto LORCOOTAD, p. 1).

Es así, que el Estado considera que está siendo perjudicado en sus recursos económicos para entablar obras nuevas y cumplir con sus fines, pues aduce que tal circunstancia imposibilita poder recuperar parte de sus recursos

invertidos en la realización de obras públicas que ayudaron al encarecimiento de los inmuebles.

Es, pues, necesario analizar en detalle los motivos del Ejecutivo, por lo que se considera que si bien el incremento de los precios de los bienes inmuebles se da por la realización de obras públicas, no es esta la única forma en que estos bienes acrecientan su valor, sino que existen varios otros factores que inciden en el aumento del precio de los bienes inmuebles, de los que ya se trató anteriormente, por lo que motivar una ley en la que el porcentaje de cobro del impuesto a la plusvalía pueda llegar hasta un 75% aduciendo redistribución de la riqueza y recuperación de recursos públicos invertidos sería totalmente desmedido y vulneraría el derecho a la propiedad de los ciudadanos del Ecuador.

Una vez revisados los motivos por lo que se propone este proyecto de ley, es necesario abordar el tema de las reformas más importantes que se plantean al COOTAD sobre el impuesto a la plusvalía.

El primer cambio que se evidencia en este proyecto de ley es que se pretende eliminar la frase del artículo 556 del COOTAD (2010) que dice: “porcentaje que se podrá modificar mediante ordenanza”, esta parte del texto hace referencia al porcentaje de 10% que se cobra en la actualidad a la plusvalía que se genera por la venta de inmuebles, pero que está abierta a interpretación por parte de los diferentes GAD municipales. Este cambio sería positivo, pues la ley no dejaría al libre albedrío de los sujetos activos la posibilidad de modificarla mediante ordenanza, contribuyendo a la seguridad jurídica, necesaria en todo régimen impositivo.

También se establece que solo quedará gravada la ganancia extraordinaria y no la ordinaria, pues como lo explica el Servicio de Rentas internas (2015), la ganancia ordinaria es “la ganancia que el vendedor hubiera obtenido por invertir su capital en una institución financiera en lugar de comprar el bien

inmueble. Este monto se considera una ganancia justa y normal, es decir, se obtiene sin especulación” (p. 9).

El artículo 3 del Proyecto de Ley Reformatoria al COOTAD implementa una nueva sección llamada “impuesto a la ganancia extraordinaria en la transferencia de bienes inmuebles”, en la cual en su artículo 561.2 se establece el objeto imponible, que será gravar la ganancia extraordinaria por la transmisión de inmuebles.

Esta llamada ganancia extraordinaria ha generado mucha polémica a nivel nacional y el rechazo por parte de la población y de los políticos de oposición al gobierno, pues estos manifiestan que esta ganancia que generan los bienes inmuebles es fruto del trabajo de sus antepasados y de todos los ciudadanos, por lo que el gobierno al gravar dicha ganancia estaría violando el principio constitucional de no confiscación, al intentar retener los recursos económicos de las personas, provenientes de la enajenación de sus inmuebles que han adquirido con el fruto de su desarrollo y trabajo.

Por otro lado, el artículo 561 en sus numerales 3 y 4 del proyecto de ley reformatoria, manifiesta como sujetos activos de este tributo a los GAD municipales y distritos metropolitanos, tal como lo eran en la ley vigente, pero en lo referente a los sujetos pasivos establece que: “Son sujetos pasivos de este impuesto, en calidad de contribuyente, las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades, en los términos establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno, que transfieran bienes inmuebles” (Proyecto LORCOOTAD, art. 561.3).

Se entiende entonces que existe una ampliación de los contribuyentes de este impuesto, pues en la ley vigente no se habla de sucesiones indivisas y sociedades, sino que se trata de los individuos que vendan o adquieran bienes raíces, en los cuales se hubiera obtenido una plusvalía real. Este artículo reformatorio tampoco trata, como lo hace la ley actual, sobre la posibilidad de

reintegrar el valor pagado por parte del adquirente, cuando él ha satisfecho el pago, por lo que se entiende que esta posibilidad queda absolutamente rechazada.

El supuesto de hecho que trata el proyecto LORCOOTAD señala que: “El hecho generador de este impuesto es la transferencia de dominio de bienes inmuebles rurales o urbanos, a cualquier título, que dé lugar a una ganancia extraordinaria, en los términos establecidos en la presente sección” (art. 561.5). Se puede ver que el hecho generador cambia en dos aspectos, el primer aspecto que se modifica es que los bienes rurales vienen a ser gravados cuando antes solo se gravaba a los urbanos; el segundo aspecto es la llamada ganancia extraordinaria, que sería el resultante entre el valor de transferencia y el valor de adquisición ajustado, que gravará con tarifa 0% si no sobrepasa los 24 salarios básicos unificados, pero si llega a sobrepasar los 24 salarios, la tarifa será del 75%.

El proyecto LORCOOTAD, en lo referente a la tarifa, cambia de forma abrupta, pues como se mencionó antes, el 10% es el porcentaje con que grava en la actualidad el COOTAD a la plusvalía por transferencia de inmuebles, se pretende elevarlo al 75% en las condiciones ya señaladas anteriormente, por lo que se vulneraría el derecho constitucional a la propiedad, en virtud de que los dueños de los bienes perderían una gran parte de la ganancia.

Por otro lado, el proyecto LORCOOTAD en cuanto al destino del pago de este impuesto establece:

“El producto de este impuesto se depositará en las cuentas del Banco Central del Ecuador que cada gobierno autónomo descentralizado y distrito metropolitano posea. [...]. Las dos terceras partes de la recaudación de este impuesto se transferirán a los respectivos gobiernos autónomos descentralizados y distritos metropolitanos autónomos y la parte restante se destinará al financiamiento del Presupuesto General del Estado” (art. 562.19).

Se puede observar que el destino de la recaudación de este impuesto cambia, pues se pretende direccionar las dos terceras partes a los GAD municipales que son los encargados de su cobro, y el Estado pretende recibir una tercera parte sin realizar gestión alguna.

El Proyecto de Ley Reformatoria al COOTAD (art. 561.12), establece también que ciertas transferencias de inmuebles no serán objeto de este impuesto, estas son: las donaciones, las sucesiones por causa de muerte, los remates o ventas realizadas judicialmente o por instituciones del Estado, las rifas y sorteos y la dación en pago de inmuebles por parte del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas.

El Proyecto de Ley Orgánica Reformatoria al Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, presentado el año pasado, fue retirado de la Asamblea Nacional debido al malestar de la ciudadanía y a las protestas que se generaron en el país; pero el 1 de diciembre de 2016 el Ejecutivo envió nuevamente un proyecto de ley con carácter económico urgente, esta vez llamado Ley Orgánica Para Evitar la Especulación Sobre el Valor de las Tierras y Fijación de Tributos, el cual, además de modificar el nombre, cambia en dos aspectos sustanciales respecto al primero, los que se analizan a continuación.

El primer aspecto que cambia el nuevo proyecto de ley es el destino del impuesto, ya que antes se pretendía repartir lo recaudado entre el Estado central y los GAD municipales, pero ahora se busca que la totalidad del monto vaya para los municipios y distritos metropolitanos, lo cual sería lógico, pues son estos los que tienen bajo su responsabilidad la mayor cantidad de obra pública que genera plusvalor.

El segundo aspecto que se modifica son las exenciones, pues se inserta una transitoria que no constaba en el primer proyecto, en la cual se determina que las personas jurídicas o naturales que se dediquen como actividad económica

a la construcción o a la promoción inmobiliaria de bienes raíces quedarán exentas al pago de este impuesto. Esta exoneración se justifica tomando en cuenta que el sector inmobiliario es el que mayor mano de obra no calificada utiliza, por lo que la no inclusión del cobro del impuesto a la plusvalía en este sector, lo podría mantener en niveles aceptables y esto sería positivo considerando la situación económica por la que está atravesando el país.

Es importante recalcar que esto no garantiza el declive que se pueda producir en la inversión privada del sector, pues los inversionistas que venían trabajando en la planificación de nuevos proyectos, basados en diálogos con el gobierno sobre vivienda de Interés Público y otros segmentos, han notificado su decisión de paralizar nuevas inversiones.

Para finalizar, este nuevo proyecto de ley establece una obligación de actualización de avalúos de la siguiente manera:

“Sin perjuicio de las demás obligaciones de actualización, los Gobiernos Autónomos Descentralizados municipales y metropolitanos tienen la obligación de actualizar los avalúos de los predios a su cargo, a un valor comprendido entre el setenta por ciento (70%) y el cien por ciento (100%) del valor del avalúo comercial solicitado por la institución financiera para el otorgamiento del crédito o al precio real de la venta que consta en la escritura cuando se hubiere producido una hipoteca o venta de un bien inmueble, según el caso, siempre y cuando dicho valor sea mayor al avalúo registrado en su catastro. [...] En caso de que el gobierno autónomo descentralizado municipal o metropolitano no emita dicho certificado dentro de los plazos señalados, el registrador de la propiedad procederá a la inscripción de la escritura y notificará dentro de los tres días siguientes a la Superintendencia de Ordenamiento Territorial, Uso y Gestión del Suelo y a Contraloría General del Estado para que, en el ámbito de sus competencias, establezcan las sanciones pertinentes” (Proyecto LOPEESVTFT, art. 3).

Se concluye de la lectura del citado artículo, que esta ley impone a los municipios una obligación de actualizar los avalúos de los predios que estén dentro de su circunscripción territorial. Pero lo que realmente llama la atención de esto no es la mencionada obligación, sino la intromisión por parte del Estado dentro de los GAD municipales y metropolitanos, ya que se vulnera la autonomía de la que estos gozan por mandato legal, pues la administración de este impuestos les corresponde a ellos, además de que se señala que si no cumplen con dicho mandato se les impondrán sanciones.

3.2 Ventajas y desventajas del alcance del proyecto de ley

Del estudio realizado se puede acotar que la ventaja más significativa sería la posibilidad de que los gobiernos seccionales puedan actualizar los registros catastrales, pues la información sobre estos se encuentra dispersa y desactualizada, por lo que la aprobación de esta reforma legal solventaría esta problemática que tiene la administración tributaria municipal y metropolitana.

Se entiende como otra ventaja la posibilidad de que los GAD municipales aumenten sus ingresos, y con esto su presupuesto anual, en base al cobro de este impuesto, lo que podría ayudar a mejorar la gestión pública en el ámbito del desarrollo y crecimiento de las ciudades.

Por otro lado, la principal desventaja que se verifica en este proyecto de ley es que los ciudadanos ya pagan impuestos al Estado para que este realice obras, como por ejemplo los impuestos prediales, el impuesto a la renta, el mismo impuesto a la plusvalía, entre otros. Por lo que generar otra carga tributaria sería injusto, pues el gobierno busca alternativas para conseguir ingresos en virtud de que las fuentes tradicionales de ingresos como el petróleo, las exportaciones y demás se encuentran en crisis; para seguir alimentando la obesidad de un gobierno derrochador, lo que no es una buena noticia para los ecuatorianos.

Otra desventaja que se advierte en el estudio realizado es que se vulnera el principio constitucional de no confiscación, pues se busca retener parte de los ingresos que provengan de la enajenación de bienes inmuebles. En otras palabras, el Estado pretende apropiarse del beneficio económico que obtienen los dueños de los inmuebles, ya sea que este provenga de la inversión estatal o de inversión privada, bajo el discurso social de detener la especulación y redistribuir la riqueza.

3.3 Efectos de las modificaciones que plantea el gobierno nacional en el impuesto a la plusvalía

Los efectos que podrían llegar a producirse, en caso de que se apruebe el proyecto de ley que modifica el impuesto a la plusvalía, son:

- El segundo proyecto de ley enviado por el ejecutivo determina que cuando los GAD metropolitanos y municipales no hubiesen ejercido su facultad determinadora, el Servicio de Rentas Internas podrá ejercerla subsidiariamente en cualquier momento dentro de los plazos de caducidad, lo que significa que se verá afectada la garantía de autonomía municipal que expresa el actual COOTAD, donde se establece que “ninguna función del Estado ni autoridad extraña podrá inferir en la autonomía política, administrativa y financiera propia de los gobiernos autónomos descentralizados” (art. 6).
- Por otro lado, se observa que las personas que tengan como actividad habitual la promoción inmobiliaria quedarán exentas del pago del impuesto a la plusvalía, por lo que este sector no se vería afectado de forma directa, pero en cuanto a los inversionistas, tanto el primer proyecto de ley como el segundo no manifiestan que estos se encuentren dentro de las exenciones, por lo que habría un desincentivo en la inversión de capital del sector inmobiliario.

- Este desincentivo podría generar un riesgo de contracción del mercado inmobiliario, lo que provocaría la pérdida de fuentes de trabajo, considerando que este sector es uno de los más importantes generadores de empleo del país.

CONCLUSIONES

Después de haber realizado el análisis del Proyecto de Ley Reformativo al COOTAD y del nuevo proyecto enviado por el presidente a la Asamblea Nacional el 1 de diciembre de 2016, se llega a las siguientes conclusiones:

Lo elevado del monto del impuesto lo convierte en confiscatorio. Es evidente que con la modificación de este impuesto se vulneraría el principio constitucional de no confiscación.

Se busca retener parte de los ingresos que provengan de la enajenación de bienes inmuebles. En otras palabras, el Estado pretende apropiarse del beneficio económico que obtienen los dueños de los inmuebles, ya sea que este provenga de la inversión estatal o de inversión privada, bajo el discurso social de detener la especulación y redistribuir la riqueza.

El hecho de que se intente vulnerar la autonomía municipal con un proyecto de ley desde el Ejecutivo, que se encuentra consideraba en el artículo 6 del COOTAD, interponiendo al Servicio de Rentas Internas para conseguir los objetivos en los que se empeña el presidente, dan cuenta de una débil institucionalidad en el país.

Aunque el nuevo proyecto de ley hace una salvedad en cuanto a que no se cobraría impuesto a los promotores inmobiliarios, al ser estos proyectos fruto de la inversión privada, y al ser estos gravados con el nuevo impuesto, ello se convertiría en un desincentivo de la inversión privada en el país en el área de los bienes raíces.

La idea de redistribución de la riqueza, tan arduamente debatida en otros tiempos en el mundo, es una excusa peregrina en unos administradores que ya han demostrado que lo único que le dan a las masas es migajas. Sin embargo, el envío del mismo proyecto con cambio de nombre en estas fechas parece una estrategia electoral, un afán de recuperar el discurso primigenio, aquel de justicia social y socialismo del siglo XXI que le hizo ganar varias elecciones al jefe de Alianza País en años anteriores.

REFERENCIAS

- Andrade, L., Ortega, C., Salinas, L., y Toasa, H. (2013). Análisis de la Recaudación Tributaria del Ecuador por Sectores Económicos: Ventajas, Estructura y Factores Determinantes. Período 2008-2012.
- Amatucci, A. (2001). Tratado de derecho tributario, Tomo I. Bogotá, Colombia: Editorial TEMIS.
- Arguello, A. (2011). Introducción de la finalidad extrafiscal en el Impuesto al Valor Agregado que grava a la transferencia e importación de agroquímicos, como medida fiscal para la protección del medio ambiente, la salud y la seguridad alimentaria (Tesis de pregrado, Universidad San Francisco de Quito, Quito, Ecuador). Recuperada el 14 de diciembre de 2016 de <http://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/23000/898/1/99874.pdf>
- Barros, K. (2015). Los tributos como Instrumentos para la regulación del consumo: El impuesto a los consumos especiales en el Ecuador. Recuperada el 14 de diciembre de 2016 de <http://dspace.ucuenca.edu.ec/handle/123456789/23022>
- Bautista, S., y Vicente, J. (2015). Reformas al art. 556 del Código Orgánico De Organización Territorial, Autonomía Y Descentralización respecto para regular adecuadamente el impuesto sobre utilidades y plusvalía. Recuperada el 14 de diciembre de 2016 de <https://dspace.unl.edu.ec/jspui/bitstream/123456789/9009/1/Juan%20Vicente%20Satama%20Bautista.pdf>
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. Registro Oficial 303 de 19 de octubre de 2010.
- Código Tributario. Registro Oficial 38 de 14 de junio de 2005.
- Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008 y Registro Oficial 490, Suplemento, de 13 de julio de 2011.
- Giannini, A. (1957). Instituciones de derecho tributario. Madrid, España: Editorial de Derecho Financiero.
- Iturralde, F. (1998). Manual de Tributación Municipal. Quito, Ecuador: Editorial TRAMA.

- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento 463 de 17 noviembre de 2004.
- Montaño, C. y Mogrovejo, J. (2014). Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano. (1.a ed.). Quito, Ecuador: Editorial: Corporación Editora Nacional.
- Morales, J. (2002). Elementos de Derecho Tributario. (1.a ed.). Quito, Ecuador: Editorial Ecuador F.B.T Cía. Ltda.
- Ordenanza Metropolitana No 0338. Registro Oficial 358 de 8 de enero de 2011.
- Patiño, R. (2013). Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo Primero. Cuenca, Ecuador: Editorial Universidad del Azuay.
- Paz y Miño, J. (2015). Historia de los Impuestos en Ecuador. (1.a ed.). Quito, Ecuador: Editorial Servicio de Rentas Internas, Pontificia Universidad Católica del Ecuador y Facultad de Economía - Taller de Historia Económica.
- Pontón, C. (2016). Propuesta de reforma normativa al impuesto a la plusvalía en Ecuador con base en legislación comparada. Recuperada el 14 de diciembre de 2016 de <http://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/23000/5431/1/124463.pdf>
- Poveda, F. (2005). Los impuestos municipales en España: Pasado y Presente. Dykinson. 285-380.
- Proyecto de Ley Orgánica Para Evitar la Especulación sobre el Valor de las Tierras y Fijación de Tributos. Poder Ejecutivo, Resolución T.6659-SGJ-16-690 de 1 de diciembre de 2016.
- Proyecto de Ley Orgánica Reformatoria al Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. Poder Ejecutivo, Resolución T6659-SGJ-15-435 de 8 de junio de 2015.
- Queralt, J., Lozano, C., y Poveda, F. (2001). Derecho Tributario. (6.a ed.). Navarra, España: Editorial Aranzadi, SA.
- Troya, J. (2014). Manual de Derecho Tributario. (1.a ed.). Quito, Ecuador: Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Rosembuj, T. (1995). Los tributos y la Protección del Medio Ambiente. Madrid, España: Editorial Marcial Pons. Ediciones Jurídicas S.A.
- Sabino, C. (1991-2016). Diccionario de economía y finanzas [versión

electrónica]. Caracas, Venezuela: Ed. Panapo,
<http://www.eumed.net/cursecon/dic/P.htm#plusvalía>

Servicio de Rentas Internas del Ecuador. (2015). Impuesto a las utilidades y plusvalía e impuesto a la ganancia extraordinaria en la transferencia de bienes

inmuebles, Proyecto de ley. Recuperado de
http://dialogonacional.gob.ec/c/document_library/get_file?uuid=7f7cd40a-151f-4bfa-a611-9e7930a50e53&groupId=10157

Smolka, M. y Amborski, D. (2003). Recuperación de plusvalías para el desarrollo urbano: una comparación inter – americana. Revista Latinoamericana de Estudios Urbanos Regionales.