



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

La doble imposición en los impuestos de patentes municipales y metropolitanas y 1.5 por mil sobre activos totales

AUTOR

Nicole Natasha Saltos Fonseca

AÑO

2017



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

LA DOBLE IMPOSICIÓN EN LOS IMPUESTOS DE PATENTES
MUNICIPALES Y METROPOLITANAS Y 1.5 POR MIL SOBRE ACTIVOS
TOTALES

“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

Nicole Natasha Saltos Fonseca

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

C.C: 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
Doctor en Jurisprudencia
C.C: 0102847746

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

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

Nicole Natasha Saltos Fonseca

C.C: 1714342597

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por todas sus bendiciones.

A mis extraordinarios padres, Jimena y Julio por cada sacrificio que han hecho por mi hermano y por mí.

A mi pequeño gran hermano Julio César.

A mí querido tío Carlos, que ha sido mi apoyo incondicional en la vida.

Gracias al Dr. José Suing por toda su ayuda durante este proceso.

DEDICATORIA

Este trabajo va dedicado especialmente a la memoria de mi abuelo Gilbert, gracias por todo, te amo por siempre.

A mis padres que son el pilar fundamental de mi vida, soy lo que soy gracias a ustedes.

A mi hermano, por ser mi razón de ser, mi cómplice y mi mayor motivación, todo es por ti.

RESUMEN

El presente ensayo aborda el tema de la doble imposición aplicado a impuestos de beneficio local como activos totales y patentes municipales y metropolitanas.

En el primer capítulo se abarca el concepto de lo que es el fenómeno de la doble imposición, que se aplica en el ámbito internacional, a la doble imposición interna y local que es de vital importancia para el presente estudio, porque se plantean los criterios doctrinarios de delimitación para que se configure la figura de la doble imposición.

El segundo capítulo contiene la determinación de los impuesto municipales del 1.5 por mil sobre activos totales y el impuesto de patentes municipales y metropolitanas, en el que se conceptualiza cada uno de ellos y se determina sus elementos para verificar la existencia de coincidencias entre los mismos.

Y finalmente, en el capítulo tercero se plantean los elementos vinculantes por los que se comprueba la existencia de la doble imposición en los impuestos analizados en este ensayo.

Se agregan conclusiones y recomendaciones.

ABSTRACT

The present essay addresses the issue of double taxation applied to taxes of local benefit as total assets and municipal and metropolitan patents.

The first chapter covers the concept of what is the phenomenon of double taxation, which is applied at the international level, to internal and local double taxation that is of vital importance for the present study, because they consider doctrinal criteria of delimitation that configure the figure of double imposition.

The second chapter contains the determination of municipal taxes of 1.5 per thousand on total assets and the tax on municipal and metropolitan patents, in which each of them is conceptualized and its elements determined to verify the existence of coincidences between them.

Finally, in the third chapter, the binding elements that prove the existence of double taxation in the taxes analyzed in this essay.

Conclusions and recommendations are added.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. DOBLE IMPOSICIÓN	2
1.1 Concepto de la doble imposición	2
1.2 Doble imposición Internacional.	3
1.3 Doble imposición interna	4
1.4 Doble imposición aplicada al ámbito local	5
2 IMPUESTOS A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS.....	9
2.1 Impuesto de Patentes municipales y metropolitanas.....	11
2.2 Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.....	15
3 ELEMENTOS VINCULANTES PARA DETERMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	17
3.1 Hecho generador.....	17
3.1.1 Definición	17
3.1.2 Descripción del hecho generador por impuesto	19
3.1.3 Aplicación del criterio para determinar la doble imposición	20
3.2 Base Imponible	21
3.2.1 Definición	21
3.2.2 Descripción de la base imponible por impuesto	21
3.2.3 Aplicación del criterio para determinar la doble imposición	24
3.3 Sujetos pasivos	24
3.3.1 Definición	24
3.3.2 Descripción del sujeto pasivo por impuesto.....	25
3.3.3 Aplicación del criterio para determinar la doble imposición	27
4 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	27
4.1 Conclusiones.....	27
4.2 Recomendaciones.....	28
REFERENCIAS.....	29

INTRODUCCIÓN

El fenómeno de la doble imposición es de excepcional importancia ya que los Estados procuran que los contribuyentes no tributen doblemente basándose más en cuanto a lo internacional se refiere, y no se trata adecuadamente la doble imposición interna. Es de esta manera que el estudio se centra en el análisis comparativo entre dos impuestos municipales que tienen elementos que permiten concluir que existe doble imposición.

El análisis de la normativa tributaria aplicable a los impuestos municipales relacionados con actividades económicas, permite evidenciar inconsistencias que constituyen el asunto principal de estudio para establecer la posible existencia de una doble imposición.

Mediante el presente análisis, se busca: i) describir y analizar la doble imposición. ii) determinar y analizar estos dos impuestos que gravan las actividades económicas materia de estudio iii) verificar los elementos vinculantes para determinar la doble imposición entre el impuesto de patentes municipales y metropolitanas y el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales. Para ello, se cuentan con recursos metodológicos y el acceso a información necesaria. El objetivo principal es verificar la existencia de doble imposición entre estos impuestos.

En la investigación se han utilizado recursos metodológicos vinculados a la normativa, bibliografía y documentos informativos. El tipo de investigación es de carácter descriptivo y correlacional ya que refiere dos variables para comprobar si existe doble imposición en el cobro de los impuestos municipales que gravan actividades económicas.

Respecto de estos gravámenes la norma ha establecido aspectos formales y generales que no implican una regulación exhaustiva, por lo que se acude a doctrina para suplir vacíos y desde este punto de vista, se ha llegado a la conclusión que efectivamente existe una doble imposición, dado que el impuesto de patentes municipales y metropolitanas y el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales evidencian el mismo hecho generador, base imponible y sujetos pasivos. En tal sentido, se ha podido comprobar que las

actividades económicas estarían gravadas dos veces con el impuesto de patentes municipales y metropolitanas y el impuesto sobre activos totales, lo cual es una distorsión que puede ser corregida por medio de la unificación de dichos tributos.

CAPÍTULO PRIMERO

1. DOBLE IMPOSICIÓN

En este capítulo se pretende establecer definiciones y parámetros de los diferentes tipos de doble imposición, para de esta manera poder determinar cuál sería el ocasionado a efectos de la tributación del impuesto de patentes municipales y metropolitanas y el 1.5 por mil sobre activos totales.

1.1 Concepto de la doble imposición

Como establece Montañó Galarza (2006) en su Manual de Derecho Tributario Internacional, "(...) que los sujetos activos se manifiestan sobreponiendo sin coordinación sus soberanías tributarias respecto a agentes económicos, concretamente sujetos pasivos de la obligación tributaria que se trate, que operan en ámbitos que sobrepasan lo meramente nacional". Es decir, la doble imposición se produce cuando el mismo sujeto pasivo paga por un mismo hecho que ha sido generado por el mismo hecho y dentro del mismo período fiscal para beneficio del sujeto activo.

Carlos López Espadafor, a su vez menciona a la doble imposición y la denomina como plurimposición, sobre la que señala lo siguiente "(...) Es un fenómeno el cual 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" (1999).

Luis Romero, define a la doble imposición como aquella situación en la que se encuentra un sujeto pasivo, por la que el mismo presupuesto de hecho de un

tributo da lugar a obligaciones tributarias por el mismo período impositivo y por el mismo o análogo tributo en varios Estados o dentro de un mismo Estado.

De esta manera, concuerdo con la definición que proponen los autores, en especial Carlos López, pues la doble imposición se configura como el acto que realiza el sujeto activo que grava dos veces la misma obligación tributaria, de tal manera que el mismo agente económico realiza el pago de una imposición de similar naturaleza.

1.2 Doble imposición Internacional.

César Montaña Galarza (2006) para definir a la doble imposición internacional establece que:

En más de una ocasión las personas físicas y jurídicas, cuando han realizado operaciones internacionales ven afectados sus intereses por las diferentes jurisdicciones fiscales de los países en los que desarrollan sus actividades, ocasionando la aplicación a un mismo sujeto pasivo de impuestos iguales sobre la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo, por el Estado en donde radica su residencia fiscal y por los estados en donde realiza sus actividades, lo que da como resultado el fenómeno de la doble imposición internacional.

De igual manera señala lo siguiente: “(...) el resultado de la percepción de impuestos similares en dos (o más) Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imponible y por idéntico período de tiempo” (Montaña, 2006).

Valdez Costa, cita a Dorn el cual planea la siguiente definición: “Surge siempre que varios países soberanos ejercen su soberanía para someter a una misma persona a impuestos de naturaleza similar, por el mismo objeto impositivo” (1978).

De igual manera la Corte Constitucional colombiana, se pronuncia afirmando lo siguiente para determinar que exista doble imposición internacional, que 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 período impositivo y (v) acumulación de la carga tributaria (Corte Constitucional de Colombia, 2011).

José Vicente Troya (2008) en su obra Estudios de Derecho Internacional Tributario señala lo siguiente:

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 (Troya, 2008, p.56).

De esta manera se puede definir a la doble imposición internacional como aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, en la totalidad o en una parte, durante un mismo periodo imponible y por la misma causa. De igual forma, es preciso señalar que además de los elementos que se han descrito extraídos de la jurisprudencia colombiana, el fenómeno de la doble imposición internacional se configura además con el elemento de la diversidad de criterios de atribución de los tributos por parte de las potestades tributarias de los diversos Estados intervinientes.

1.3 Doble imposición interna

En este punto se analizará el concepto de la doble imposición interna para mejor entendimiento del presente ensayo académico.

Carlos López Espadafor (1999), señala que la doble imposición interna 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.” (López, 1999, p. 25).

En el caso de la doble imposición interna ésta se produce por la incidencia de las Administraciones Tributarias diversas que pertenecen al mismo Estado. De igual manera se plantea que 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.

Eduardo Riofrío Villagómez, citado en la obra Derecho Municipal del Doctor José Suing Nagua (2017) establece un concepto de la doble imposición interna de la siguiente manera: “cuando sobre la misma materia imponible, recaen dos o más impuestos, por el mismo concepto, sea que los satisfaga la misma persona o dos distintas, siempre que con ello se quebranten los principios de la generalidad o de la uniformidad de los impuestos” (Suing, 2017, p. 147).

Entonces como conclusión se puede establecer que para que se configure la doble imposición interna, es necesario que el sujeto pasivo sea gravado de acuerdo a un mismo objeto imponible, que provenga de dos o más entes o sujetos activos que pertenezca a un mismo Estado y se realicen durante el mismo periodo de tiempo.

1.4 Doble imposición aplicada al ámbito local

En las líneas siguientes se trata de determinar un concepto de doble imposición local, a fin de ser relacionado con los tributos locales, materia del presente trabajo y de esta manera desentrañar la posible existencia de este fenómeno

en los tributos que son de beneficio de los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales.

Calderón Carrero citado dentro de la obra de César Montaña (2006), menciona que “las dobles imposiciones deben ser de la misma naturaleza, sean personales, sean reales; en otro caso no existe doble imposición sino superposición de impuestos”.

La superposición implica el hecho de pagar un impuesto sobre otro impuesto, se origina en el momento en que las leyes tributarias utilizan diversos criterios de sujeción a los tributos, o aun utilizando el mismo, los configuran de forma distinta.

Es decir, que la doble imposición se configura como la acción del sujeto activo que grava dos veces la misma manifestación de riqueza, de tal manera que el mismo agente económico realiza el pago de una imposición de similar naturaleza.

Desde el punto de vista local, se produce doble imposición cuando inciden varias figuras tributarias impuestas por el mismo ente con poder normativo sobre una misma manifestación de riqueza. López Martínez, señala que, para determinar la existencia de doble imposición local, es preciso analizar la coherencia o incoherencia entre el presupuesto de hecho definido en la ley para cada tributo, y la base imponible igualmente definida en la ley para cada hecho imponible. Además, se debe tomar en cuenta el objeto imponible, es decir, la finalidad que persigue el gravamen, que constituye la razón de ser, el sustrato de cada impuesto. “El objeto del tributo es la realidad que el legislador efectivamente quiere gravar”. (López, 2000, p. 441)

Con lo señalado, es posible precisar que la doble imposición local es la acción del sujeto activo, que, en virtud de su potestad normativa, establece un gravamen que recae sobre un mismo objeto imponible con identidad de hecho generador y base imponible, ocasionando varias obligaciones tributarias a cargo de un mismo sujeto durante un mismo periodo o evento.

Según el artículo 238 de la Constitución que señala lo siguiente: “Los gobiernos autónomos descentralizados gozarán de autonomía política, administrativa y financiera (...)”. Es así que se constituyen parte de la Organización del Estado, distinta del gobierno central. Por lo que se le ha atribuido al municipio la misma naturaleza que tiene el Estado, ya que cuenta con un gobierno propio. El municipio históricamente es considerado como la expresión más representativa de la organización territorial y administrativa de un país. Desde la óptica constitucional, el municipio está dotado de facultades para gobernar su propia circunscripción, se encuentra asistido por el Derecho Tributario Municipal, disciplina que conforma la diversidad de normas jurídicas, de diferente jerarquía, que se relacionan con la tributación local.

Como establece el Doctor José Suing en la Revista de Derecho de la UASB, es importante señalar el cambio que hubo con la Constitución del 2008, es así que plantea lo siguiente:

La Constitución de 2008 que incorpora en su título V, de “Organización Territorial del Estado”, la identificación de competencias exclusivas por niveles de gobierno, desde el nacional hasta el parroquial rural, el reconocimiento de la existencia de competencias concurrentes, adicionales y residuales, el sistema nacional de competencias con el enunciado de su institucionalidad que posteriormente se concreta en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD (octubre de 2010), el mecanismo para identificar recursos a través de las comisiones técnicas integradas por representantes de los diferentes niveles de gobierno y dos características decidoras del sistema: obligatorio, su cualidad primordial que marca diferencia con el modelo voluntario/obligatorio de la Constitución de 1998 y progresivo, que puede modular la forma de ejecución de las competencias transferidas o la transferencia misma de aquellas (2013, p. 4).

El Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, (en adelante COOTAD) señala el esquema del régimen impositivo de los Gobiernos Autónomos Descentralizados (en adelante GAD), tanto los GADs regionales y los distritos metropolitanos autónomos, tienen lo que el COOTAD denomina facultad tributaria en ejercicio de la cual pueden crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras. (Suing, 2013, p. 10-11)

Para el caso de regulaciones relativas a impuestos municipales el COOTAD ha determinado pocas limitaciones, que han dado paso a que los GAD puedan establecer regulaciones a discreción. Lo mencionado constituye una de las principales causas que originan la existencia de la doble imposición local, ya que actualmente existen distintos gobiernos autónomos con poder tributario y facultad normativa que producen una distorsión al momento de gravar un determinado objeto imponible.

Consecuentemente, sobre una misma manifestación de riqueza inciden varias figuras tributarias, sin tomar en cuenta que éstas ya están gravadas por el mismo municipio, lo cual, en ciertos casos, no contraría el ordenamiento jurídico vigente, ya que la doble imposición nace del propio COOTAD. Es decir, existe una afectación a los principios básicos de la asignación impositiva y, además a los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad.

Con la finalidad de verificar si existe una duplicidad de gravámenes en el objeto imponible que regula actividades económicas, a continuación, se trata de definir el concepto de actividad económica para analizar las cargas impositivas que pesan sobre ésta y llegar a determinar la existencia o inexistencia de una doble imposición local.

Las actividades económicas constituyen un conjunto de procesos realizados con la finalidad de obtener productos, bienes o servicios destinados a generar un beneficio económico. Desde el punto de vista económico y financiero, estas actividades constituyen operaciones que conllevan a la producción, venta, y distribución de bienes y servicios, relacionados con la transformación de

materias primas, la prestación de servicios con la finalidad de conseguir ingresos para una compañía o persona natural. Sin embargo, este concepto está relacionado con la definición de producción.

De acuerdo al Diccionario de Economía Política, “el término producción, tiene un significado más amplio que el que se da en lenguaje común; en efecto, se debe entender por producción no solamente una transformación técnica de determinados bienes en otros distintos, (...) sino cualquier otra transformación que conduzca al resultado antedicho de obtener bienes más útiles que aquellos de los que se parte.” Es decir, que el concepto de actividad económica implica la transformación de un bien por otro más útil aunque no se lleve a cabo un proceso como tal.

Por otro lado, desde el punto de vista tributario, una actividad económica se relaciona con la generación de ganancias, beneficios, remuneraciones, honorarios y otras rentas, sujetas a tributación en el Ecuador, por lo cual constituye un deber formal la obtención del Registro Único de Contribuyentes (en adelante RUC) para toda entidad económica. Razón por la cual las ordenanzas que regulan los impuestos relativos a actividades económicas mencionan que el registro de un establecimiento en el RUC puede implicar el ejercicio de una actividad económica y consecuentemente, el derecho a que el GAD establezca un gravamen sobre esa actividad.

Sin perjuicio que es deber de la administración, en ejercicio de su facultad determinadora, verificar si efectivamente el registro de un establecimiento en un cantón determinado resulta en la generación de ingresos para una persona natural o jurídica.

CAPÍTULO SEGUNDO

2 IMPUESTOS A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Para el presente análisis es necesaria la comprensión de qué es una actividad económica, de la cual se puede mencionar que, es una manifestación

intrínseca del ser humano, que se nace a través de la generación, prestación e intercambio de productos, bienes y servicios, para cubrir las necesidades del individuo, el desarrollo de esta actividad es a través de tres fases: producción, distribución y consumo, lo que genera riqueza dando lugar a que sea objeto de imposición (UASB, 2015, p. 81).

De esto concluye que la actividad económica es motivo de gravámenes. Este gravamen tiene su fundamento en el principio del beneficio; lo que implica el desarrollo de una relación proporcional entre una actividad productiva y la imposición de un gravamen que permita una mejor distribución de la riqueza y, que además resulte en ingresos tributarios para el sujeto activo.

La justificación para la imposición de un tributo sobre actividades económicas, es que los negocios comerciales o las actividades lucrativas contribuyan con el gobierno local debido a que se ven altamente beneficiados con el orden, la seguridad, el aseo y el movimiento municipal en general. Al respecto, es importante resaltar las tres formas de acercarse a la actividad económica como objeto de gravamen que analiza Torrealba Navas, basado en el pronunciamiento de la Corte Constitucional de Costa Rica, en el recurso No. 2197-92:

- a)** El consumo, lo que llevaría a gravar las ventas realizadas en la localidad.
- b)** La renta, bien manifestada exclusivamente a través de los beneficios empresariales o gravando la totalidad de los ingresos percibidos por los ciudadanos.
- c)** la utilización de factores productivos, lo cual podría ser recogido bien a través de tipos diferenciados en un hipotético impuesto sobre la propiedad de los locales afectos a este tipo de actividades, el gravamen de las nóminas de las empresas (utilización de factor trabajo), o bien tomando como índice de ponderación de los diversos factores productivos utilizados, lo que llevará a gravar a las empresas según dicha utilización.

2.1 Impuesto de Patentes municipales y metropolitanas

Es necesario partir del antecedente de este impuesto, ya que tenía un tratamiento diferente, y para ello, es preciso destacar al Dr. José Suing (2017), en su obra “Derecho Municipal” señala lo siguiente:

Volver al concepto inicial de patente, de permiso o autorización de funcionamiento para el ejercicio de actividades económicas, como lo expresan las normas cuando señalan que: “*Están obligados a obtener la patente*” (COOTAD, art. 547), o, “*Para ejercer una actividad comercial, industrial o financiera, se deberá obtener una patente anual...*” (COOTAD, art. 548) que la obtendría todo aquel que pretenda ejercer actividades económicas de manera permanente dentro de la jurisdicción cantonal.

La patente, en su versión original, tenía el tratamiento de un permiso, una autorización para ejercer determinadas actividades económicas equivalente a lo que ahora se conoce como la Licencia Única de Actividades Económicas (en adelante LUAE), la cual vale la pena definir, como el documento habilitante indispensable para el ejercicio de cualquier actividad económica dentro del Distrito Metropolitano de Quito.

Es importante establecer la relación de la LUAE y del Registro de Actividades Económicas para la gestión Tributaria (en adelante RAET) con la patente, primeramente se debe tomar en cuenta que como se ha analizado el impuesto de patentes municipales y metropolitanas se recauda anualmente, dentro de un período que va del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada ejercicio fiscal, y su pago vencerá en las fechas previstas. En caso de que la actividad económica se inicie luego del primero de enero, el impuesto de patente se devengará y será exigible desde el momento en que el sujeto pasivo deba obtener su Licencia Metropolitana Única para el ejercicio de Actividades Económicas (LUAE).

Así mismo cabe destacar que para la aplicación del impuesto de patente se entenderá como ejercicio permanente de actividades económicas, el que supere un período de seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario, sin perjuicio de que el sujeto pasivo deba obtener su LUAE en los casos previstos en el ordenamiento metropolitano. Por otra parte, se presume que todo sujeto pasivo inscrito en el Registro de Actividades Económicas para la Gestión Tributaria (RAET) debe ejercer una actividad económica permanente, salvo que demuestre lo contrario.

Ahora bien, como lo señalan Montaña y Mogrovejo en su obra Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano: Fundamentos y práctica, la patente representa un peso recaudatorio incluso mayor que el impuesto predial, debido a su potencial financiero. (2014, p.154). De igual manera la legislación vigente regula este impuesto en los artículos 546 a 551 del COOTAD. El hecho generador consiste en el desarrollo permanente de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales; sin embargo, en el artículo 548 del COOTAD, se menciona únicamente a las actividades comerciales, industriales y financieras.

La patente es un impuesto anual, que debe ser obtenida dentro de los treinta días siguientes al día final del mes en que se inician actividades económicas. Es decir, hasta treinta días después de adquirir el RUC o hasta el día treinta del mes de enero de cada año. Además, la patente debe ser registrada en un catastro que llevan las administraciones seccionales. Es importante mencionar que la patente no constituye una autorización para el ejercicio de una actividad económica, apreciación que erróneamente se desprende de la lectura del artículo 548 del COOTAD, ya que la obtención de la patente no implica el pago de tasa alguna, sino que “opera con la sola inscripción o registro de la actividad económica gravada como un acto censal previo al pago del impuesto del mismo nombre”.

La patente se encuentra regulada de manera muy general en el COOTAD, estableciendo un límite a su tarifa a través de montos máximos y mínimos, por lo que la determinación de las tarifas aplicables en cada cantón son

competencia de los gobiernos municipales, lo que genera discrecionalidad ya que de cierta manera se puede comprometer la seguridad jurídica de los potenciales contribuyentes. La cuota tributaria mínima es de diez dólares de los Estados Unidos de América (US \$ 10,00) y la máxima de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América (US \$ 25.000,00), de acuerdo a lo señalado en el artículo 548 COOTAD y en el que también establece que el concejo fijará las tarifas del impuesto, en función del patrimonio de los sujetos pasivos.

Respecto de los sujetos del tributo, se recoge lo mencionado por Montaña Galarza y Mogrovejo (2014) en su obra citada en líneas anteriores, al mencionar que el sujeto activo es el municipio o distrito metropolitano en el que se ejerza en forma permanente la actividad comercial. Del texto de la norma se evidencia que no contempla actividades económicas de servicios por lo cual cada municipalidad está en la potestad de establecer gravamen a esta actividad económica. Además, el COOTAD no define con precisión el carácter de permanente, por lo que cada municipio de manera discrecional, en el marco de sus competencias, determina la permanencia.

Respecto de la base imponible, es un elemento constituido por el patrimonio de los sujetos pasivos del tributo. Para efectos de determinar el valor del patrimonio, se deben considerar las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIIF), por lo que no basta con aplicar la fórmula contable, por el contrario, se deberá tomar en cuenta el uso, avalúo de los activos, patrimonio autónomo, entre otras. Por otra parte, en el caso que el sujeto activo ejerza actividades económicas en varios cantones, la norma no es demasiado clara, por lo cual cada municipalidad, mediante ordenanza ha desarrollado un mecanismo para la asignación porcentual.

En la mayoría de los cantones el punto de referencia es el valor de las ventas de servicios o de bienes generados en un cantón, para ello el requisito común es la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal a determinar, con lo que se busca analizar la información de los estados financieros para poder comprobar los ingresos que un determinado contribuyente ha obtenido y así verificar el porcentaje aplicable para cada cantón.

Respecto de rebajas y exoneraciones, la norma establece una reducción del impuesto de patente en el caso que un negocio demuestre haber sufrido pérdidas en dos casos: i) cuando ha sufrido pérdidas respecto a la actividad gravada en el ejercicio económico inmediato anterior al año que comporta el tributo, el impuesto se reduce en el cincuenta por ciento y ii) Cuando se demuestre un descenso en la utilidad de más del cincuenta por ciento en relación con el promedio obtenido en los tres años inmediatos anteriores, la reducción del impuesto es de hasta una tercera parte, con lo que haría tributar sobre los dos tercios de la cuota íntegra.

Ambos casos deben probarse con la declaración del impuesto a la renta del año inmediato anterior. Para el caso de exenciones, el artículo 550 del COOTAD señala una única exoneración en el pago de patente para los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano. Sin embargo, llama la atención que la norma no contemple la calificación del Ministerio de Industrias y Productividad que también califica a los artesanos, por lo que se considera existe una discriminación que afecta al principio de generalidad de la ley.

Finalmente, es posible concluir que el impuesto de patente incide sobre el patrimonio en caso que se efectuó una actividad económica ya sea comercial, industrial, financiera, inmobiliaria o profesional, que tenga la característica de permanente, de acuerdo a la ordenanza de cada cantón. Adicionalmente, constituye un registro de actividades económicas que es llevado por cada municipalidad y que tiene la finalidad de levantar una base de datos censal, por lo que la patente no es una tasa de habilitación o funcionamiento. Presenta como única exoneración a los artesanos calificados por la Junta Nacional de Defensa del Artesano y reconoce una reducción a las personas jurídicas en caso de pérdidas. Esta rebaja va desde el 50% hasta el 75% del valor de la patente.

2.2 Impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.

Este impuesto es de exclusiva financiación de los gobiernos municipales y metropolitanos, al igual que la patente municipal, grava el ejercicio permanente de una actividad económica, lo cual constituye su hecho generador. Es importante señalar que este impuesto abarca toda actividad económica. Y este impuesto se lo contempla desde el artículo 552 al 561 del COOTAD.

Respecto de los sujetos del tributo, es sujeto activo según el artículo 552 del COOTAD, el municipio, circunscripción territorial donde se efectúen actividades económicas de forma permanente. Por lo cual, son sujetos pasivos según el artículo 553 del mismo cuerpo legal, las empresas y personas naturales obligadas a llevar contabilidad que ejerzan actividades económicas permanentes.

Respecto de la base imponible, corresponde al total de activos reflejados en la contabilidad del contribuyente menos los pasivos corrientes y los pasivos contingentes. Los pasivos corrientes son cuentas por pagar de hasta un año plazo. Los pasivos contingentes no han sido definidos en el COOTAD, por lo que cada ordenanza que regula el impuesto del 1.5 por mil, establecerá de manera discrecional el concepto. Por ejemplo, la ordenanza municipal No. 23-12-2010 del Concejo Municipal de Guayaquil, señala que “pasivo contingente refleja una posible obligación, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia puede ser consecuencia –con cierto grado de incertidumbre- de un suceso futuro o que no ha sido objeto de reconocimiento en los libros contables por no obligar a la empresa a desembolso de recursos.

A la base imponible determinada, se le aplicará la tarifa prevista en el artículo 553 del COOTAD, esto es el 1.5 por mil sobre la base liquidable. Al igual que en la patente, en el caso que un contribuyente ejerza actividades en más de un cantón, se deberá determinar un porcentaje para poder realizar el pago del tributo en cada jurisdicción. El criterio para la determinación del porcentaje de participación es el reparto de los ingresos obtenidos en cada cantón, para ello las municipalidades toman como referencia el estado de resultados contenida

en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal que corresponda. Para el caso del pago, es posible que sea cancelado en su totalidad, en el cantón donde tiene su domicilio el sujeto pasivo. De tal manera que este municipio transferirá los valores que le correspondan a las demás municipalidades.

Respecto de las exenciones y reducciones, el artículo 554 del COOTAD señala exoneración para el gobierno central, los gobiernos autónomos descentralizados, las entidades de derecho público y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública, cuando sus bienes o ingresos se destinen exclusivamente a los mencionados fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos; a las instituciones o asociaciones de carácter privado, de beneficencia o educación, a las corporaciones y fundaciones sin fines de lucro constituidas legalmente, cuando sus bienes o ingresos se destinen exclusivamente a los mencionados fines en la parte que se invierta directamente en ellos; a las empresas multinacionales y las de economía mixta, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados, a las personas naturales que se hallen amparadas exclusivamente en la Ley de Fomento Artesanal y cuenten con el respectivo acuerdo interministerial; a las personas naturales o jurídicas que se dediquen a la actividad agropecuaria, exclusivamente respecto a los activos totales relacionados directamente con la actividad agropecuaria; y, a las cooperativas de ahorro y crédito. No contempla rebajas en caso de pérdidas.

Del análisis expuesto, se puede evidenciar que el impuesto 1.5 por mil sobre activos totales grava las actividades permanentes que realiza un contribuyente obligado a llevar contabilidad. Grava todas las actividades económicas sin distinción y toma como referencia el activo (menos las deducciones) del ejercicio fiscal anterior. Este cálculo es distinto al de la patente ya que la patente toma como referencia los valores del patrimonio del mismo ejercicio fiscal a declarar. Sin embargo, resulta evidente que gravan el mismo objeto impositivo: la actividad económica permanente. Es por ello que a continuación, se analiza la concurrencia impositiva de ambos tributos.

CAPÍTULO TERCERO

3 ELEMENTOS VINCULANTES PARA DETERMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

La doctrina no es específica en determinar los elementos que deben estar presentes para determinar si existe o no doble imposición; sin embargo, existe coincidencia en al menos tres: hecho generador, base imponible y sujetos pasivos de la obligación tributaria, que se analizan a continuación.

3.1 Hecho generador

3.1.1 Definición

Araujo Falcao en su obra “El hecho generador de la obligación tributaria” establece una característica básica que debe cumplir un hecho para ser considerado como un futuro acontecimiento que de surgimiento a un tributo, indicando que “Sin embargo, ese hecho tiene una particularidad de trascendencia jurídica para el derecho tributario: debe constituir un criterio, un índice o un indicio demostrativo de la capacidad económica o contributiva de los sujetos a quienes se atribuya.”(1964, p.38). De esto se puede concluir que los contribuyentes deben realizar alguna actividad económica para que de esta manera se genere una trascendencia económica, una vez determinado el hecho generador, se constituye como el momento que nace la obligación tributaria.

El Código Orgánico Tributario en el artículo 16 define al hecho generador como el, “(...) presupuesto establecido por la Ley para configurar cada tributo” (2005, p. 4).

En la obra “Sistema Tributario Ecuatoriano”, Rodrigo Patiño Ledesma (2003) señala los elementos que deben reunirse para que el hecho generador de un tributo se constituya como tal y así se configure su nacimiento.

- a) Elemento objetivo o material:** consiste en la descripción de la situación objetiva que al presentarse, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria; este elemento involucra la descripción del sujeto pasivo, tiempo y lugar en que debe presentarse la situación objetiva descrita.

Respecto del gravamen de la actividad a través de la utilización de factores productivos, se menciona que la imposición debe estar atada al sentido de propiedad, uso del suelo y elementos laborales. Es decir, que de acuerdo a la valoración de un local comercial, el stock de activos y el personal que trabaja, es posible la determinación del gravamen, con lo que se permite el traspaso de la carga tributaria desde el propietario del inmueble hacia el arrendatario que utilice el establecimiento.

El beneficio que aporta es la aplicación de un impuesto a actividades económicas de prestación de servicios profesionales, empresariales, industriales y en general a cualquier actividad que utilice un espacio físico. Sin embargo, presenta como deficiencia la necesidad de generar normas de valoración uniforme para todo el Estado a fin de que se respete la equidad horizontal. En la legislación ecuatoriana, se aplica de manera implícita este método ya que para la determinación de los ingresos que tiene una empresa en los diferentes cantones se toman en cuenta parámetros de los factores productivos.

De los diferentes tipos de imposición local analizados para actividades económicas, se desprende que, en nuestro país, la normativa municipal basa su criterio en el consumo. Entendiéndose como el gravamen sobre las ventas radicadas en un determinado municipio, ya que el impuesto sobre las ventas de las empresas termina gravando a los consumidores finales y por lo tanto la capacidad económica gravada es la del adquirente. Sin embargo, para el caso de actividades económicas efectuadas en varias circunscripciones territoriales, se aplica el criterio de la renta que, incorpora el criterio de los factores productivos para lograr una asignación porcentual más real. No obstante, se evidencia que la validación del mecanismo de asignación por parte del sujeto activo es netamente discrecional, e incluso en una misma jurisdicción cantonal

ya que el criterio de determinación puede diferir de un departamento a otro al interior de un mismo GAD.

3.1.2 Descripción del hecho generador por impuesto

Patentes Municipales y Metropolitanas

El COOTAD en su artículo 547 establece que el hecho generador de este impuesto es el ejercicio permanente de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, esto quiere decir la actividad económica que ejerce un sujeto pasivo, en un territorio determinado.

Impuesto 1.5 por mil sobre activos totales

Mogrovejo y Montaña establecen en su obra “Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano” (2014, p.172)

El hecho generador del gravamen sobre los activos totales es mucho más amplio y genérico respecto al del impuesto de patente, en el caso que ahora revisamos consiste en el **ejercicio permanente de cualquier actividad económica, a cargo de personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, obligadas a llevar contabilidad, dentro de un cantón o distrito metropolitano.** (...) (Lo resaltado me corresponde.) (2014, p.172).

De igual manera Jorge Cevallos (2015), señala lo siguiente:

Al producirse el hecho generador, nace por ende la obligación tributaria y con ella la relación entre el sujeto activo, representado por la administración tributaria y el sujeto pasivo, sobre esta relación tributaria Jaime Rodrigo Machicao, dice que: “(es un) concepto unitario y pertinente al derecho sustantivo; ella surge, en efecto, por verificarse el hecho imponible (...) y de producirse este hecho imponible entonces surge (...) un crédito para el sujeto activo y una deuda para el sujeto pasivo”.

Anteriormente este impuesto era regulado por la Ley 006 de Control Tributario y Financiero, esta ley consideraba como hecho generador el ejercicio habitual de la actividad comercial, industrial y financiera, en la actualidad se establece el hecho de realizar una actividad económica permanente, pero no se ha definido lo que se entiende por una actividad económica, ni qué es lo que abarca.

El hecho generador de este tributo es el ejercicio de actividades económicas permanentes. Los sujetos activos son las municipalidades y los distritos metropolitanos en donde tengan su domicilio quienes ejerzan la actividad económica. Los sujetos pasivos con excepciones previstas en la norma, son las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, así como las personas jurídicas y las sociedades nacionales o extranjeras, que estén domiciliadas o cuenten con el establecimiento en la jurisdicción municipal o distrital, respectiva.

En caso de que el sujeto pasivo realice la actividad en más de un cantón, debe presentar la declaración del impuesto en el cantón donde se encuentre el domicilio principal, especificando el porcentaje de los ingresos obtenidos en cada uno de los cantones donde tenga sucursales, y en base a dichos porcentajes determinará el valor del impuesto que corresponde a cada Municipio.

3.1.3 Aplicación del criterio para determinar la doble imposición

El impuesto de patentes municipales y metropolitanas y el impuesto de 1.5 por mil sobre activos totales, gravan el ejercicio de actividades económicas que sean permanentes. Sin embargo, el impuesto de patente determina taxativamente que tipo de actividades permanentes son susceptibles de gravamen, es decir, solo grava la actividad comercial, industrial, financiera, inmobiliaria y profesional. Por otro lado, el impuesto del 1.5 por mil, grava todas las actividades económicas, por lo que de acuerdo al objeto de gravamen se puede verificar una doble imposición.

3.2 Base Imponible

3.2.1 Definición

La base imponible sirve para calcular el tributo en base al patrimonio de los sujetos pasivos por cada impuesto en un determinado cantón o distrito metropolitano.

3.2.2 Descripción de la base imponible por impuesto

Patentes Municipales y Metropolitanas

El COOTAD señala expresamente en el artículo 548 la base imponible del impuesto de patentes municipales y metropolitanas:

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

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

Como se desprende de lo anteriormente señalado, los GAD tienen la capacidad de fijar las tarifas anuales que se deben cobrar por este impuesto en cada cantón o distrito metropolitano, siempre y cuando se encuentren apegados a la ley y al patrimonio de los contribuyentes. A continuación, a manera de ejemplo, las tablas de las tarifas para impuesto de patentes en el cantón Quito y Guayaquil:

Tabla 1.

Tarifas para el impuesto de Patentes en Quito.

BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO)		TARIFA	
DESDE USD.	HASTA USD.	SOBRE FRACCIÓN	SOBRE FRACCIÓN
-	10.000,00	-	1%
10.000,01	20.000,00	100	1,20%
20.000,01	30.000,00	220	1,40%
30.000,01	40.000,00	360	1,60%
40.000,01	50.000,00	520	1,80%
50.000,01	En adelante	700	2,00%

Adaptado de: (Lexis, 2005).

Tabla 2.

Tarifas para el impuesto de Patentes en Guayaquil.

TRAMO #	FRACCIÓN BÁSICA	FRACCIÓN EXCEDENTE	VALOR BASE	SOBRE EXCEDENTE
1	0.00	5.000.00	10.00	0.0000
2	5.000.01	10.000.00	10.00	0.0021
3	10.000.01	20.000.00	20.50	0.0022
4	20.000.01	40.000.00	42.50	0.0023
5	40.000.01	80.000.00	88.50	0.0024
6	80.000.01	160.000.00	184.50	0.0025
7	160.000.01	320.000.00	384.50	0.0026
8	320.000.01	640.000.00	800.50	0.0027
9	640.000.01	1.280.000.00	1664.50	0.0028
10	1.280.000.01	2.560.000.00	3.456.50	0.0029
11	2.560.000.01	5.120.000.00	7.168.50	0.0030
12	5.120.000.01	5.168.000.00	14.848.50	0.0031
13	5.168.870	O más	15.000.00	0.0000

Adaptado de: (Lexis, 2010).

De igual manera, Juan Carlos Mogrovejo en el informe de investigación de Los impuestos de patente y del 1.5 por mil sobre los activos totales (2013, p. 21-22)

señala lo siguiente sobre cómo se identifica la base imponible del impuesto de patentes municipales y metropolitanas:

El patrimonio, como base imponible del impuesto de patente, es de fácil identificación en el caso de personas jurídicas y de personas naturales obligadas a llevar contabilidad, dada su constatación en el balance general y en la declaración del impuesto a la renta presentada por los contribuyentes ante la administración tributaria central, de allí su exigencia como documentos indispensables para la determinación del impuesto de patente. En cambio, para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad la determinación del patrimonio plantea una dificultad, ya que una cuenta de ingresos y egresos, llevada ordinariamente por este tipo de contribuyentes, no permite acreditar el patrimonio soporte de la actividad.

Jorge Cevallos (2015) cita a Fernando Pérez Royo el cual hace referencia a la Ley General Tributaria española, sostiene que:

La base imponible es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la Ley, de manera que si la ley no prevé deducciones en la base imponible, esta coincidirá con la liquidable. La base imponible es el resultante de la determinación tributaria, expresada en una cantidad o monto a satisfacer luego de producido el hecho generador.

Impuesto 1.5 por mil sobre activos totales

Por otra parte, la base imponible del impuesto de 1.5 por mil sobre activos totales está formada por los activos totales menos los pasivos corrientes y los pasivos contingentes, estos últimos que entrarían en el campo de los elementos deducibles a ser considerados para llegar a la definición de la base imponible del tributo.

Mogrovejo y Montaña (2014) establecen necesario aclarar el término “activo” al que se refieren en la determinación de la base imponible de este impuesto, es así que se plantean que:

Al respecto, el activo constituye un elemento que ha sido señalado por muchos como el conjunto de derechos o de bienes de los que es titular una persona. Por otra parte, sobre los activos totales se ha sostenido que: “Contablemente, es la nomenclatura que se utiliza para registrar en el balance todo lo que posee una empresa en un período determinado, valor en efectivo, documentos, bienes muebles o inmuebles”

3.2.3 Aplicación del criterio para determinar la doble imposición

Respecto de la base imponible para el cálculo de la patente, se establece que es el patrimonio, es decir diferencia de los activos menos los pasivos del contribuyente. Para el caso del 1.5 por mil, corresponde a los activos del contribuyente, menos las deducciones de los pasivos contingentes y pasivos corrientes. Con ello, se evidencia que para el cálculo de la patente se toma el mismo elemento que ya ha sido gravado con el 1.5 por mil por lo que los dos impuestos gravan el mismo hecho económico que evidencia la existencia una doble imposición.

3.3 Sujetos pasivos

3.3.1 Definición

El sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, ya sea por deuda propia (contribuyente) o por deuda ajena (responsable). Gianni considera que sólo es sujeto pasivo el deudor o contribuyente, mientras que autores como Pérez de Ayala considera que únicamente revisten calidad de sujeto pasivo el contribuyente y el sustituto. El sustituto es aquel sujeto ajeno a la ocurrencia del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria.

De cualquier forma, la ley determina quién es la persona obligada al pago del tributo, sea persona natural o jurídica considerada contribuyente, responsable o sustituto.

3.3.2 Descripción del sujeto pasivo por impuesto

Patentes Municipales y Metropolitanas

El COOTAD establece los sujetos pasivos del impuesto de patentes municipales y metropolitanas en el Art. 547 y detalla lo siguiente:

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

Al igual que se encuentra detallado en la Ordenanza Metropolitana No. 0339 del Concejo Metropolitano de Quito en el artículo 3 del capítulo 3 detalla que son sujetos pasivos del impuesto de Patentes Municipales y Metropolitanas, las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que ejerzan Actividades Económicas y se encuentren domiciliadas o que sean titulares de uno o más establecimiento en el Distrito Metropolitano de Quito.

Además las personas jurídicas extranjeras que realicen actividades económicas en Quito.

Cuando en un mismo establecimiento varios Sujetos Pasivos ejerzan actividades económicas, cada uno de ellos pagará el impuesto por la actividad económica que realiza, sin perjuicio de su obligación de obtener la LUAE conforme al ordenamiento jurídico metropolitano.

Mogrovejo además establece que los sujetos pasivos del impuesto de patente en su condición de contribuyentes dado que son quienes cumplen el supuesto que configura el tributo, es importante señalar la responsabilidad para el pago

que opera en virtud de lo dispuesto en los Arts. 26 y subsiguientes del Código Orgánico Tributario (en adelante COT).

Al efecto, la responsabilidad solidaria de este impuesto se la constata principalmente en los siguientes actores: representante de personas jurídicas; adquirente de negocios o empresas en las que el tradente adeude el impuesto (responsabilidad que opera por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores); sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma; sucesores a título universal, respecto del impuesto adeudado por el causante; personas naturales o jurídicas en calidad de agentes de retención o como agentes de percepción. Sin embargo, conviene indicar que en la gestión del impuesto de patente no se ha considerado la agencia de retención ni la de percepción (Mogrovejo, 2013, p. 20-21):

De la doctrina analizada se desprende que los sujetos pasivos del impuesto de patentes municipales y metropolitanas son las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales.

Impuesto 1.5 por mil sobre activos totales

Por otra parte el mismo cuerpo normativo, señala los sujetos pasivos del impuesto del 1.5 por mil sobre activos totales, en el artículo 553:

(...) las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal, que ejerzan permanentemente actividades económicas y que estén obligados a llevar contabilidad, de acuerdo con lo que dispone la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento (...)

El Dr. José Suing establece que el impuesto del 1.5 por mil grava los activos totales de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, así como de las sociedades mercantiles.

3.3.3 Aplicación del criterio para determinar la doble imposición

El impuesto de patente determina como sujeto pasivo a las personas naturales y jurídicas, obligadas o no a llevar contabilidad, que realicen actividades económicas permanentes. El impuesto del 1.5 por mil únicamente considera como sujeto pasivo a las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y a las personas jurídicas que realicen actividades permanentes. Por lo tanto, se puede verificar que la duplicidad del gravamen tiene afectación para las sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad.

Analizados los tres elementos, se puede concluir, en los términos expuestos, que en efecto en estos dos impuestos que son de beneficio municipal se produce el fenómeno de la doble imposición interna, pues gravan por el mismo hecho generador, sobre la misma base imponible, a los mismos sujetos pasivos, incluso dentro de los mismos periodos de tiempo, situación que debería ser corregida y racionalizada por las instancias públicas nacionales a quienes les corresponde adoptar políticas y acciones encaminadas a brindar seguridad jurídica a los contribuyentes.

4 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 Conclusiones

La doble imposición interna en impuestos de beneficio local, es la acción del Estado que, en virtud de su potestad normativa, establece un gravamen que recae sobre un mismo objeto imponible con identidad de hecho generador, base imponible y sujetos pasivos, ocasionando al menos dos obligaciones tributarias a cargo de un mismo sujeto durante un mismo periodo impositivo.

En el Ecuador existe doble imposición interna a nivel local ya que se grava el ejercicio de actividades económicas mediante dos impuestos, que son el impuesto de patentes municipales y metropolitanas y el 1.5 por mil sobre activos totales. Después de analizar los elementos que la doctrina identifica como necesarios para establecer la existencia de doble imposición, de cada impuesto, se ha podido evidenciar que existe doble imposición entre los dos tributos analizados, por cuanto ambos impuestos gravan el ejercicio de actividades económicas permanentes. Se ha verificado que la doble imposición afecta a las mismas personas naturales obligadas a llevar contabilidad y a las sociedades en general.

De igual manera, la doble imposición surge ya que un mismo sujeto pasivo está obligado al pago de dos cargas impositivas que son los impuestos del 1.5 por mil y patentes municipales y metropolitanas, es decir existe concurrencia en los sujetos.

Se concluye que efectivamente existe doble imposición interna, dado que el impuesto a la patente municipal y el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales tienen el mismo hecho imponible. En tal sentido, se ha podido comprobar que las actividades económicas permanentes estarían gravadas dos veces, con el impuesto de patente municipal y el impuesto sobre activos totales.

4.2 Recomendaciones

Es necesario que se racionalice la aplicación de estos dos impuestos, de manera que se pueda evitar la doble imposición advertida, y con esto establecer un solo gravamen que pese sobre actividades económicas.

De igual manera se recomienda la unificación o la eliminación de uno de estos impuestos, esto permitirá aplicar de la mejor forma los principios del régimen tributario y brindar seguridad jurídica a los contribuyentes.

En concordancia con lo establecido en el párrafo que antecede, se recomienda que subsista el impuesto del 1.5 por mil de los activos totales y eliminar el impuesto de patentes municipales y metropolitanas y darle a este último el tratamiento con el que surgió, que fue un permiso para ejercer actividades económicas para de esta manera evitar el fenómeno de la doble imposición como se lo ha tratado en este ensayo académico.

REFERENCIAS

- Araujo, F. (1964). El hecho generador de la obligación tributaria. Buenos Aires: Depalma.
- Bulit, E. (2002). Derecho Tributario Provincial y Municipal. Buenos Aires: Ad-Hoc S.R.L.
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD. (2010). Registro Oficial, Suplemento No. 303, de 19 de octubre de 2010.
- Código Tributario. (2005). Codificación 9, Registro Oficial, Suplemento No. 38, de 14 de junio de 2005.
- Consejo de Graduados en Ciencias Económicas. (2015). Tasas Municipales, su problemática y necesidad de Armonización. Recuperado el 24 de mayo de 2017 de: http://www.cgce.org/materiales/informe_comision_1.pdf
- 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.
- Cordón, T. (2001). Manual de Fiscalidad Internacional. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales Escuela de la Hacienda Pública.
- Garcés, R. (2011). Los derechos de los contribuyentes. En J. Troya y F. Murillo (Coords.), Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador. Quito: Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos.
- García, C. (2009). El concepto de tributo. Lima: Tax Editor.
- García, M. y Krivocapich G. (2002). Potestad Impositiva del Municipio. En E. Bulit (Coord.), Derecho Tributario Provincial y Municipal. Buenos Aires: Ad-Hoc S.R.L.
- Illescas, R. (2003). La patente y otras creaciones industriales. En G. Jiménez, (Coord.), Derecho Mercantil. Barcelona: Ariel.
- López, C. (1999). La doble imposición interna. Valladolid: Lex Nova.
- Machicao, R. (2009). La patente municipal de actividades económicas. En, Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. La Paz: Presencia.
- Martín, J. y otros. (2008). Derecho Tributario. (13a. ed.) Navarra: Aranzadi.

- Martínez, M. y García, L. (2009). Lecciones de Derecho Financiero y Tributario. (6a. ed.) Madrid: Iustel.
- Mogrovejo, J. (2013). Los impuestos de patente y del 1.5 por mil sobre los activos totales. Informe de investigación, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.
- Montaño, C. (2006). Manual de Derecho Tributario Internacional. Quito: Corporación Editora Nacional.
- Montaño, C. y Mogrovejo J. (2014). Derecho Municipal ecuatoriano: fundamentos y práctica. Quito: Corporación Editora Nacional.
- Nieto, J. (1997). La Gestión de los Impuestos Municipales. Navarra: Aranzadi.
- Municipio de Quito. (2005). Ordenanza Metropolitana No. 0339 del Concejo Metropolitano de Quito. Recuperado el 24 de mayo de 2017 de: http://www.quito.gob.ec/documents/Portal_tributario/Normativa/patente/ORDM-339-IMPUESTO_DE_PATENTES_MUNICIPALES_Y_METROPOLITANA_S.pdf
- Patiño, R. (2003). Sistema Tributario Ecuatoriano. Cuenca: Universidad del Azuay.
- Pérez, I. (2008). Los impuestos municipales. En F. Pérez (Dir.), Curso de Derecho Tributario Parte Especial. Madrid: Tecnos.
- Ratti, G. (2002). Tasas sobre actividades económicas. Problemas en la delimitación del hecho imponible y la base imponible. En E. Bulit (Coord.), Derecho Tributario Provincial y Municipal. Buenos Aires: Ad-Hoc S.R.L.
- Rodrigo, J. (2009). La patente municipal de actividades económicas. En Memorias de Segundas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario 2009, Cochabamba. La Paz: Presencia.
- Rubio, J. (2001). Los Principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional. En T. Cerdón, (Dir.), Manual de Fiscalidad Internacional. (2a. ed). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales Escuela de la Hacienda Pública.
- Serrano, F. (2001). Fiscalidad Internacional. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- Suing, J. (2010). Gobiernos Autónomos Descentralizados. Loja: Editorial UTPL.
- Suing, J. (2013). El estado de la descentralización fiscal en el Ecuador. Quito: Revista de Derecho, UASB-Ecuador.

- Suing, J. (2017). Derecho Municipal. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Torrealba, A. (2002). Imposición local sobre actividades económicas. En E. Bulit (Coord.), Derecho Tributario Provincial y Municipal. Buenos Aires: Ad-Hoc S.R.L.
- Torrealba, A. (2015). Sujetos de la obligación Tributaria. Recuperado el 24 de mayo de 2017 de: www.ucipfg.com/Repositorio/MAF/MAF04/.../SujetosdelaObligacionTributaria.doc
- Troya, J. (2008). Estudios de Derecho Internacional Tributario. Quito: Pudeleco Editores.
- Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. (2015). Actividad económica como objeto de imposición local: el caso del impuesto de patente y sus problemas de aplicación en el Distrito Metropolitano de Quito, año 2013. Recuperado el 24 de mayo de 2017 de: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4747/1/T1764-MDE-Cevallos-Actividad.pdf>
- Valdez, R. (1978). Estudios de derecho tributario internacional. Colombia: Temis

