

Quito, D.M., 11 de enero de 2024

CASO 63-19-IN

EL PLENO DE LA CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR, EN EJERCICIO DE SUS ATRIBUCIONES CONSTITUCIONALES Y LEGALES, EMITE LA SIGUIENTE

SENTENCIA 63-19-IN/24

Resumen: La Corte analiza la constitucionalidad de los artículos 1, 3, 14 y 18 de la Ordenanza que reglamenta la determinación, procedimiento, control, recaudación y cobro del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales en el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames. Este Organismo determina que las disposiciones impugnadas contravienen el principio de reserva de ley en materia tributaria, en cuanto modifican elementos esenciales del impuesto, como el hecho generador, el sujeto pasivo, el lugar de presentación de la declaración, el lugar donde se debe realizar el pago del impuesto y la sanción por presentación y pago en forma tardía.

1. Antecedentes procesales

1. El 11 de diciembre de 2019, Diego Antonio Calderón Castelo, en calidad de apoderado especial de la compañía DIRECTV ECUADOR CIA. LTDA. (“**accionante**” o “**legitimado activo**”), presentó una acción pública de inconstitucionalidad en contra de los artículos 1, 3, 14 y 18 de la Ordenanza que reglamenta la determinación, procedimiento, control, recaudación y cobro del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales del cantón Atacames (“**Ordenanza impugnada**” o “**disposición impugnada**”), expedida el 26 de junio 2019 por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames (“**GADM de Atacames**” o “**GADM**”) y publicada en el Registro Oficial edición especial 995 de 3 de julio 2019.¹
2. El 8 de enero de 2020 la competencia de la causa se radicó por sorteo en la jueza constitucional Teresa Nuques Martínez. La acción fue signada con el número 63-19-IN.
3. El 21 de mayo de 2020 la Sala de Admisión decidió admitir a trámite la demanda de inconstitucionalidad² y negar la solicitud de suspensión provisional de las normas

¹ De los recaudos procesales de la causa, no se verifica la existencia de alegaciones o información relativa a la derogatoria de la norma impugnada. Además de la verificación de su estado en el Registro Oficial, página institucional del GADM, así como de bancos de búsqueda jurídicos tampoco se tiene constancia de la emisión de normas posteriores que la hayan derogado.

² El tribunal de la Sala de Admisión estuvo conformado por las juezas constitucionales Teresa Nuques Martínez y Daniela Salazar Marín, y el juez constitucional Enrique Herrería Bonnet.

impugnadas, requerida por el accionante. Además, dispuso al GADM de Atacames que remita a este Organismo el expediente con los informes y demás documentos que dieron origen a la Ordenanza impugnada.

4. El 30 de junio de 2022, en atención al orden cronológico de sustanciación de causas, la jueza ponente avocó conocimiento del caso y dispuso remitir para conocimiento de la Asamblea Nacional y de la Presidencia de la República, el contenido de la demanda para que, de considerarlo necesario, presenten sus argumentos en el término de diez días. Además, la jueza sustanciadora convocó a audiencia pública.

1.1. Audiencia pública

5. El 22 de agosto de 2022 se llevó a cabo la audiencia convocada por la jueza constitucional, a la cual compareció únicamente la parte accionante. A pesar de haber sido debidamente notificados, no comparecieron los representantes del GADM de Atacames y de la Procuraduría General del Estado.
6. En la diligencia intervino el abogado Jaime Alfonso Dousdebes Costa en representación de la parte accionante, quien ratificó la impugnación de inconstitucionalidad de las disposiciones normativas señaladas en su demanda.
7. Además, sostuvo que dichas disposiciones incurren en tres infracciones constitucionales: i) principio de reserva de ley, ii) principio de legalidad, y, iii) seguridad jurídica.
8. Señaló que la competencia que tienen los gobiernos autónomos descentralizados en materia tributaria les permite regular las tasas y las contribuciones especiales de mejoras. Sin embargo, indicó que estos no tienen atribución para regular impuestos.
9. En relación a los artículos 1, 3 y 14 de la Ordenanza impugnada, señaló que están viciados de inconstitucionalidad, ya que pretenden modificar el hecho generador y los sujetos pasivos del impuesto al 1.5 por mil, lo cual se encuentra establecido en el artículo 553 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (“COOTAD”). Por lo que indicó que contravienen el principio de reserva de ley, ya que el impuesto al 1.5 por mil solo puede ser modificado por el presidente de la República y mediante norma con rango de ley.
10. En cuanto al artículo 18 de la Ordenanza impugnada, sostuvo que se pretende crear una sanción tributaria por el incumplimiento de la presentación de la declaración prevista en el artículo 14 de la misma Ordenanza. Al respecto, indicó que esta

regulación también se encuentra limitada por el principio de reserva ley y que además, esto ya se encuentra regulado en el COOTAD.

11. Finamente, solicitó que en sentencia se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1, 3, 14 y 18 de la Ordenanza impugnada.

2. Competencia

12. De conformidad con lo prescrito en el artículo 436 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador (“**CRE**”), en concordancia a lo prescrito en los artículos 75 numeral 1 literal d) y 98 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (“**LOGJCC**”), el Pleno de la Corte Constitucional es competente para conocer y resolver la presente acción pública de inconstitucionalidad.

3. Normas impugnadas

13. El accionante señala como normas impugnadas los artículos 1, 3, 14 y 18 de la Ordenanza que reglamenta la determinación, procedimiento, control, recaudación y cobro del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales en el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames, los cuales establecen lo siguiente:

Art. 1.- Objeto de impuesto y hecho generador.- La realización eventual, habitual o permanente de actividades económicas comerciales, industriales, de telecomunicaciones, de construcción, financieras, inmobiliarias o cualquier tipo de actividad económica; ya sean todas las actividades antes referidas de distribución o comercialización, según el caso; que se ejecuten dentro de la jurisdicción cantonal del Cantón Atacames, ejercidas por las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y negocios individuales, nacionales o extranjeros, que estén obligados a llevar contabilidad, de conformidad a lo previsto en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, constituye el hecho generador del presente impuesto.

Art. 3.- Sujeto pasivo.- Son sujetos pasivos de este impuestos, (sic) todas las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho y de derecho, o aquellas que se hayan constituido en fideicomiso, sean nacionales o extranjeras, que tengan domicilio tributario, o establecimiento en el cantón Atacames que realice (sic) permanentemente o eventualmente actividades económicas, comerciales, industriales, de telecomunicaciones, de construcción, financieras, inmobiliarias, sean estos locales, marca o exhibición de productos comerciales, sean que se comercialice o distribuyan sus productos dentro del cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico, y que estén obligados a llevar contabilidad, de acuerdo con lo que dispone la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación.

Art. 14.- Domicilio principal en otros cantones y con actividad en el cantón Atacames.- Cuando la persona natural o jurídica esté domiciliada en otra jurisdicción y genere parte de su actividad económica de cualquier índole, sea a través de la comercialización o distribución de sus marca o ventas de productos comerciales, deberá presentar la

declaración, distribución de ingresos por cantón y realizar la liquidación del impuesto que corresponde a esta actividad económica a la Oficina de Rentas del GADM del Cantón Atacames, especificando el porcentaje de ingresos obtenidos en este cantón, sin perjuicio de que la persona natural o jurídica presente su declaración total ante el GAD Municipal de su domicilio principal.

Cuando los sujetos pasivos de este impuesto tengan su actividad económica sea esta de comercialización o distribución en el cantón Atacames, pero tiene su domicilio principal en una jurisdicción distinta al cantón Atacames, el impuesto se pagará al Municipio del lugar en donde se encuentre ubicada la fábrica o planta de producción; pero será obligación del contribuyente, que el porcentaje del impuesto que debe pagar en el Cantón Atacames, sea cancelado en esta jurisdicción.

Optando también al (sic) sujeto pasivo, en presentar la certificación de la Dirección Financiera del cantón donde ejecutó el pago total del impuesto y los documentos que acrediten la transferencia de dinero a las cuentas del GADM Atacames, una vez verificados tales documentos la Dirección Financiera otorgará una nota de crédito a efectos de que la Unidad de Rentas proceda con la emisión y registro de los valores que correspondan ingresar a las arcas municipales del cantón Atacames.

Art. 18.- Sanciones tributarias.- Los contribuyentes que presenten o paguen en forma tardía la declaración anual del impuesto del 1.5 por mil sobre los Activos Totales, serán sancionados con una multa equivalente al 20% del valor del impuesto 1.5 por mil que le correspondía cancelar.

4. Alegaciones de las partes

4.1. Fundamentos y pretensión de la acción de inconstitucionalidad

- 14.** El accionante alega que las disposiciones impugnadas vulneran los principios de reserva de ley, de legalidad y seguridad jurídica consagrados en los artículos 132, 226 y 82 de la CRE, al pretender modificar el hecho generador, el sujeto pasivo y el lugar de presentación de la declaración del impuesto de 1.5 por mil sobre los activos totales.
- 15.** Sostiene que los elementos del impuesto antes referidos están debidamente regulados en el COOTAD, de conformidad con el principio de reserva de ley, pues de acuerdo con la Constitución, la creación y regulación de impuestos debe realizarse mediante ley, consecuentemente, un GAD no podría modificar la regulación de un impuesto mediante ordenanza.
- 16.** Manifiesta que el artículo 553 del COOTAD determina que solo podrán ser sujetos pasivos del impuesto al 1.5 por mil los administrados que ejerzan permanentemente actividades económicas y que estén obligados a llevar contabilidad. Además, que dicha norma prevé que la declaración de este impuesto debe presentarse ante el GAD del cantón en donde se encuentre el domicilio principal del obligado. Asimismo, refiere

que los artículos demandados de la Ordenanza modifican dichos presupuestos establecidos en la ley.

17. Menciona también que, de acuerdo al principio de legalidad, según el cual la autoridad está subordinada al ordenamiento jurídico y a las competencias otorgadas por la Constitución y la ley, la competencia en el orden tributario de los GAD les permite normar de manera reglamentaria las tasas y contribuciones de mejoras, mas no los impuestos.
18. Adicionalmente, indica que se pretende crear una sanción tributaria por el incumplimiento de la presentación de la declaración establecida en la Ordenanza y que el origen de la sanción es inconstitucional, constituyendo un recargo sobre el impuesto, por lo que su regulación rebasa las competencias normativas del GAD y ya se encuentra prevista en el COOTAD.
19. Paralelamente alega que la inobservancia de los principios de legalidad y de reserva de ley, vulnera la seguridad jurídica de personas naturales y jurídicas privadas, al trastocarse la previsibilidad de las normas del ordenamiento jurídico por la modificación del impuesto al 1.5 por mil.
20. A partir de los argumentos expuestos, solicita se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1, 3, 14 y 18 de la Ordenanza impugnada.

4.2. Alegaciones del accionado

21. A pesar de haber sido debidamente notificado el GADM de Atacames con el auto de admisión de fecha 21 de mayo de 2020 y con el auto de avoco conocimiento de fecha 30 de junio de 2022, a fin de que intervenga defendiendo o impugnando la constitucionalidad de las normas objeto de la presente acción, este no ha comparecido.

5. Consideraciones y fundamentos de la Corte Constitucional

5.1. Determinación del problema jurídico

22. De acuerdo a lo previsto en la LOGJCC³ y conforme a lo señalado por esta Corte, la acción pública de inconstitucionalidad debe contener (i) las disposiciones

³Art. 79.- Contenido de la demanda de inconstitucionalidad.- La demanda de inconstitucionalidad contendrá: [...]

4. Indicación de las disposiciones acusadas como inconstitucionales.

5. Fundamento de la pretensión, que incluye:

constitucionales presuntamente infringidas, con especificación de su contenido y alcance, y (ii) los argumentos claros, específicos y pertinentes, por los cuales se considera que existe una incompatibilidad normativa.⁴

23. En el presente caso, el accionante ha señalado que los artículos 1, 3 y 14 de la Ordenanza impugnada contravienen el principio de reserva de ley y el principio de legalidad, argumentando que el GADM a través de Ordenanza ha modificado el hecho generador, los sujetos pasivos y el lugar donde debe presentarse la declaración del impuesto al 1.5 por mil, elementos que deben ser regulados mediante ley.
24. Con base a lo señalado, se advierte que se ha formulado un argumento claro y específico sobre los principios constitucionales que se consideran infringidos. No obstante, la Corte considera que dicho cargo puede ser abordado y reconducido únicamente en el marco del principio de reserva de ley en materia tributaria consagrado en los artículos 132 numeral 3 y 301 de la CRE, en aplicación del principio *iura novit curia*;⁵ por cuanto, lo alegado por el accionante se centra fundamentalmente en cuestionar la actuación del GADM al alterar elementos esenciales del impuesto.
25. Por otro lado, el accionante alega la inconstitucionalidad del artículo 18 de la Ordenanza impugnada, en el cual se establece una sanción por la falta de presentación de la declaración y pago del impuesto, argumentando que el GADM excede sus competencias normativas y que esta sanción constituye un recargo sobre el impuesto. Al respecto, esta Magistratura advierte que el cargo formulado por el accionante se relaciona también con una posible transgresión al principio de reserva de ley que puede abordarse conjuntamente con las otras disposiciones impugnadas.⁶
26. Bajo tales términos, la Corte formulará el siguiente problema jurídico:

¿Los artículos 1, 3, 14 y 18 de la Ordenanza impugnada transgreden el principio de reserva de ley en materia tributaria consagrado en los artículos 132 numeral 3 y 301

a) Las disposiciones constitucionales presuntamente infringidas, con especificación de su contenido y alcance.

b) Argumentos claros, ciertos, específicos y pertinentes, por los cuales se considera que exista una incompatibilidad normativa. [...]

⁴ CCE, sentencia 64-19-IN/23, 1 de noviembre de 2023, párr. 11.

⁵ En aplicación del principio *iura novit curia*, la Corte analizará los argumentos del accionante, también a la luz del artículo 301 de la CRE, a pesar de no haber sido expresamente alegado por el legitimado activo.

⁶ Si bien de la lectura del cargo formulado por el accionante no se verifica un argumento concreto respecto al artículo 18 de la ordenanza impugnada, ya que no precisa las disposiciones constitucionales supuestamente transgredidas, con base a lo previsto en el artículo 4 numeral 13 de la LOGJCC, que reconoce la potestad de los jueces constitucionales de aplicar el principio *iura novit curia*, se abordará el argumento expuesto por el legitimado activo a la luz de los principios de reserva de ley y de legalidad.

de la CRE, al modificar elementos esenciales del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales?

5.2. Resolución del problema jurídico

5.2.1. ¿Los artículos 1, 3, 14 y 18 de la Ordenanza impugnada transgreden el principio de reserva de ley en materia tributaria consagrado en los artículos 132 numeral 3 y 301 de la CRE, al modificar elementos esenciales del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales?

27. Según señala el accionante, las disposiciones impugnadas pretenden modificar el hecho generador, los sujetos pasivos y el lugar de presentación de la declaración del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales; además, alega que se establece una sanción ante la presentación o pago tardío de la declaración del impuesto, elementos que se encuentran establecidos y regulados en el COOTAD. A partir de ello, sostiene que las normas impugnadas transgreden el principio de reserva de ley, ya que la creación y regulación de impuestos no puede realizarse mediante ordenanza y requiere de una norma con rango de ley.
28. A fin de analizar dichos cargos bajo el principio de reserva de ley, debe aclararse en primer lugar que el examen que desarrollará este Organismo en orden a determinar la constitucionalidad de las normas impugnadas no se limitará a contrastar la Ordenanza dictada por el GADM de Atacames con las disposiciones del COOTAD, pues aquello se traduciría en un examen de mera legalidad que no es competencia de esta Corte y que corresponde a la justicia ordinaria.
29. En este sentido, la Corte ha precisado que el análisis de una ordenanza a la luz del principio de reserva de ley en el marco de una acción pública de inconstitucionalidad no se trata de una simple confrontación entre normas infraconstitucionales, sino que este análisis adquiere una dimensión constitucional para efectos de verificar si un gobierno municipal se extralimitó en sus competencias conferidas por la Constitución.⁷
30. Ahora bien, en relación al principio de reserva de ley en materia tributaria, el artículo 132 de la CRE establece como una de las atribuciones de la Asamblea Nacional el “aprobar como leyes las normas generales de interés común”. Además, la misma disposición en el numeral 3 determina que se requiere de ley para: “[c]rear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados”.

⁷ CCE, sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre de 2023, párr. 21.

31. En la misma línea de lo señalado, el artículo 301 de la CRE prevé adicionalmente:

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.

32. Con base a las disposiciones referidas, la jurisprudencia constitucional ha señalado que la creación, modificación y supresión de impuestos está protegida por el principio de reserva de ley, en consecuencia, le corresponde exclusivamente al legislador desarrollar su contenido y alcance.⁸

33. A la par, este Organismo ha reconocido también que el principio de reserva de ley en materia tributaria contempla ciertas excepciones, así por ejemplo la potestad tributaria que tienen los gobiernos autónomos descentralizados,⁹ la misma que se encuentra consagrada en el artículo 264 numeral 5 de la CRE y establece la competencia exclusiva de los gobiernos locales para “[c]rear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”. Al respecto, se ha precisado que, si bien el principio de reserva de ley en materia tributaria afecta a los impuestos, los GAD conservan la potestad tributaria que les permite configurar y regular las tasas y contribuciones especiales de mejoras, vía ordenanza y en el ámbito de sus competencias territoriales.¹⁰

34. Por otro lado, ha sido señalado que el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria no excluye la posibilidad de que, por la tecnicidad de un impuesto o por circunstancias determinadas de orden económico y social, los elementos adicionales para la aplicación de un impuesto “se desarrollen mediante normas infralegales, siempre y cuando sea expresa tal remisión”.¹¹

35. En esta línea, la jurisprudencia constitucional señala que los gobiernos autónomos descentralizados, si bien no tienen potestad tributaria con relación a los impuestos, sí tienen ciertas facultades para reglamentar su cobro.¹² Esta facultad para reglamentar el cobro de un impuesto nace de lo previsto en el artículo 492 del COOTAD¹³ y se

⁸ CCE, sentencia 70-11-IN/21, 22 de septiembre de 2021, párrs. 69, 70 y 71; sentencia 64-19-IN/23, 1 de noviembre de 2023, párr. 15; sentencia 24-20-IN/23, de 16 de agosto de 2023, párr. 37.

⁹ CCE, sentencia 111-20-IN/23, 13 de diciembre de 2023, párr. 25.

¹⁰ CCE, sentencia 111-20-IN/23, 13 de diciembre de 2023, párr. 26.

¹¹ CCE, sentencia 27-12-IN/20, 29 de enero de 2020, párr. 38.

¹² CCE, sentencia 64-19-IN/23, 1 de noviembre de 2023, párr. 17; sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre 2023, párr. 39.

¹³ COOTAD: “Art. 492.- Reglamentación. - Las municipalidades y distritos metropolitanos reglamentarán por medio de ordenanzas el cobro de sus tributos.

encuentra limitada por la imposibilidad de modificar los elementos centrales o esenciales que configuran un impuesto, atribución que, en virtud del principio de reserva de ley, corresponde exclusivamente a la Asamblea Nacional.

36. Bajo este orden de ideas, la potestad normativa tributaria de los gobiernos autónomos descentralizados se circunscribe a: i) la creación y regulación de tasas y contribuciones especiales de mejoras; y, ii) facultades reglamentarias respecto del cobro de impuestos, conforme a las limitaciones indicadas en el párrafo precedente, esto es, siempre que no se altere los elementos básicos del impuesto.
37. Sobre los **elementos básicos o esenciales** de un impuesto, la Corte ha señalado que estos se refieren a: “hecho generador, sujetos de la relación tributaria, exenciones, exoneraciones, deducciones, sanciones, reclamos y recursos”.¹⁴
38. En el caso *in examine*, el accionante alega que a través de las disposiciones impugnadas se pretende modificar i) el hecho generador, ii) los sujetos pasivos, iii) el lugar de presentación de la declaración y pago del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales; y además, argumenta que iv) se pretende establecer una sanción con relación a la presentación o pago tardío de la declaración del impuesto. En este sentido, cabe señalar que este tributo se encuentra establecido y regulado en el artículo 552 y siguientes del COOTAD, de ahí que, con base en los argumentos del accionante, la Ordenanza impugnada estaría alterando elementos esenciales del impuesto establecidos en la ley.
39. Con base en lo señalado, para el presente examen resulta necesario remitirse al COOTAD, en orden a verificar la posible modificación del impuesto en cuestión, sin que ello implique efectuar un análisis sobre posibles controversias entre preceptos legales;¹⁵ por el contrario, conforme se indicó en el párrafo 29 *supra*, en aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria se analizará si el contenido del acto normativo cuya inconstitucionalidad se demanda, regula aspectos que deberían constar en una ley, de conformidad a los artículos 132 numeral 3 y 301 de la CRE.

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

¹⁴ CCE, sentencia 61-09-IN/19, 21 de mayo de 2019, párr. 21. Véase también la sentencia 014-12-SIN-CC de 19 de abril de 2012, en la que se señaló que son elementos básicos de los impuestos: “el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse, conforme lo previsto en el artículo 4 del Código Tributario”.

¹⁵ En la sentencia 101-20-IN/23, párr. 25, la Corte señaló que “para determinar la constitucionalidad de una ordenanza municipal atendiendo al principio de reserva de ley tributaria y al principio de legalidad, y en particular cuando se analiza el cargo de la modificación del impuesto, es preciso y forzoso cotejarla con la ley que lo creó. Solo de esa manera se podrá llegar a la conclusión sobre si la ordenanza respeta dichos principios constitucionales”.

40. Con relación al **i) el hecho generador del impuesto**, entendido como el presupuesto establecido en la ley que configura el nacimiento de la obligación tributaria,¹⁶ se debe señalar lo siguiente:

40.1. De la revisión de los artículos 552 y 553 del COOTAD, se advierte que el hecho generador del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, se configura por: i) la realización permanente de actividades económicas y ii) que el contribuyente se encuentre obligado a llevar contabilidad.

40.2. La Ordenanza impugnada en su artículo 1, establece como hecho generador del impuesto, lo siguiente:

[I]a realización eventual, habitual o permanente de actividades económicas comerciales, industriales, de telecomunicaciones, de construcción, financieras, inmobiliarias o cualquier tipo de actividad económica; ya sean todas las actividades antes referidas de distribución o comercialización, según el caso; que se ejecuten dentro de la jurisdicción cantonal del Cantón Atacames, ejercidas por la personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y negocios individuales, nacionales o extranjeros, que estén obligados a llevar contabilidad, de conformidad a lo previsto en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento.

40.3. A partir de lo señalado en las disposiciones previamente citadas, se observa que la Ordenanza impugnada desarrolla a mayor detalle las actividades que pueden constituir el hecho generador del impuesto. Así, la Ordenanza desglosa a las actividades económicas en: comerciales, industriales, de telecomunicaciones, de construcción, financieras o inmobiliarias, sean estas de distribución o comercialización. No obstante, cada una de estas guarda relación con el género de actividades económicas que establece el COOTAD, por lo tanto, en principio, no se altera el hecho generador del impuesto al 1.5 por mil, en cuanto a la naturaleza de las actividades que son gravadas con este tributo.

40.4. Por otro lado, se evidencia una clara distinción en relación a la temporalidad o frecuencia en la ejecución de las actividades económicas que configuran el hecho generador del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, pues mientras el COOTAD determina que éstas sean realizadas de forma **permanente**, el artículo impugnado establece que la ejecución puede ser, adicionalmente, **eventual** o **habitual**.

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

- 40.5.** Al respecto, esta Magistratura ha señalado previamente que el criterio de **permanencia** como parte del hecho generador de un impuesto puede significar una diferencia fundamental entre dos disposiciones, en la medida que, al distinguir entre una actividad económica permanente de otra que no lo sea, los efectos tributarios serán considerables en cada situación.¹⁷
- 40.6.** Así las cosas, la Ordenanza impugnada al configurar el hecho generador del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, amplía el alcance de las situaciones que podrían ser gravadas con el tributo, considerando para ello, a toda persona que ejerza actividades económicas en el cantón Atacames, independientemente de la frecuencia con que lo realice. De esta manera, el artículo 1 de la Ordenanza impugnada modifica sustancialmente el hecho generador del impuesto objeto de análisis, en cuanto a la temporalidad en la realización de las actividades económicas que son gravadas con el impuesto
- 41.** Sobre **ii) el sujeto pasivo**, el artículo 16 del Código Tributario establece que este concepto alude a la persona natural o jurídica obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea en calidad de contribuyente o responsable. En el caso *sub examine*, con relación al sujeto pasivo del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, se observa lo siguiente:
- 41.1** El artículo 553 del COOTAD, expresamente determina como sujetos pasivos de este impuesto a:
- “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. [...]”
- 41.2** Por su lado, el artículo 3 de la Ordenanza impugnada establece como sujetos pasivos a:
- “[...] todas las persona naturales o jurídicas, las sociedades de hecho y de derecho, o aquellas que se hayan constituido en fideicomiso, sean nacionales o extranjeras, que tengan domicilio tributario, o establecimiento en el cantón Atacames que realice permanentemente o eventualmente actividades económicas, comerciales, industriales, de telecomunicaciones de construcción, financieras, inmobiliarias, sean estos locales, marca o exhibición de productos comerciales, sean que comercialice o distribuyan sus productos dentro del cantón, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico, y que estén

¹⁷ CCE, sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre de 2023, párr. 46.5.

obligados a llevar contabilidad, de acuerdo con lo que dispone la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de aplicación.

41.3 Sobre esta base, se advierte que el artículo 3 de la Ordenanza impugnada introduce conceptos dentro del sujeto pasivo del impuesto que no se encuentran expresamente regulados en las disposiciones del COOTAD. Así, la Ordenanza señala como sujetos pasivos a “[...] las sociedades de hecho y de derecho, o aquellas que se hayan constituido en fideicomiso [...]”. Además, establece nuevamente la realización de actividades económicas de forma eventual, como elemento para determinar la calidad de sujetos obligados a cumplir con esta prestación tributaria.

41.4 Ahora bien, en la sentencia 101-20-IN/23 esta Magistratura señaló que:

Introducir a la sociedad de hecho como sujeto pasivo del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, no modifica el sujeto pasivo del COOTAD, pues los sujetos pasivos siguen siendo las personas naturales o jurídicas que hayan intervenido en su documento constitutivo siempre y cuando este no se haya inscrito en el Registro Mercantil o en la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, según corresponda.¹⁸

41.5 A partir de lo mencionado, la inclusión de las sociedades de hecho o aquellas que se hayan constituido en fideicomiso no representa una modificación de los sujetos pasivos de este impuesto.

41.6 Sin embargo, conforme al análisis realizado sobre el criterio de permanencia contenido en los párrafos 40.5 y 40.6, lo señalado en el artículo 3 de la Ordenanza impugnada, sí modifica el sujeto pasivo del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, al establecer que la realización de actividades económicas no necesariamente debe ser permanente, sino que además puede ser eventual.

42. Con respecto a **iii) el lugar de presentación de la declaración y pago del impuesto**, se observa lo siguiente:

42.1. El artículo 553 del COOTAD regula lo correspondiente a la presentación de la declaración y el pago del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, en los siguientes términos:

Los sujetos pasivos que realicen actividades en más de un cantón presentarán la declaración del impuesto en el cantón en donde tenga su domicilio principal,

¹⁸ CCE, sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre de 2023, párr. 45.5.

especificando el porcentaje de los ingresos obtenidos en cada uno de los cantones donde tenga sucursales, y en base a dichos porcentajes determinarán el valor del impuesto que corresponde a cada Municipio.

Para el pago de este impuesto por parte de las empresas de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, se tendrá en cuenta lo dispuesto en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Cuando los sujetos pasivos de este impuesto tengan su actividad en una jurisdicción distinta al Municipio o Distrito Metropolitano en el que tienen su domicilio social, el impuesto se pagará al Municipio del lugar en donde se encuentre ubicada la fábrica o planta de producción.

42.2. Por su lado, el artículo 14 de la Ordenanza impugnada, en cuanto a la presentación de la declaración del impuesto, establece lo siguiente:

Cuando la persona natural o jurídica estén (sic) domiciliada en otra jurisdicción y genere parte de su actividad económica de cualquier índole, sea a través de la comercialización o distribución de sus marca o ventas de productos comerciales, **deberá presentar la declaración, distribución de ingresos por cantón y realizar la liquidación del impuesto que corresponde a esta actividad económica a la Oficina de Rentas del GADM del Cantón Atacames**, especificando el porcentaje de ingresos obtenidos en este cantón, sin perjuicio de que la persona natural o jurídica presente su declaración total ante el GAD Municipal de su domicilio principal. (Énfasis añadido)

42.3. Con relación al lugar donde se debe pagar el impuesto, el segundo inciso del artículo 14 de la Ordenanza impugnada, señala:

Cuando los sujetos pasivos de este impuesto tengan su actividad económica sea esta de comercialización o distribución en el cantón Atacames, pero tiene su domicilio principal en una jurisdicción distinta al cantón Atacames, el impuesto se pagará al Municipio del lugar en donde se encuentre ubicada la fábrica o planta de producción; pero será obligación del contribuyente, que el porcentaje del impuesto que debe pagar en el Cantón Atacames, sea cancelado en esta jurisdicción.

42.4. Sobre el lugar de presentación de la declaración del impuesto, se advierte que la Ordenanza impugnada modifica lo prescrito por el COOTAD, al determinar que sobre los ingresos generados en el cantón Atacames, se deberá presentar la declaración y realizar la liquidación del impuesto ante la Oficina de Rentas del GAD de este cantón, sin perjuicio de que el contribuyente presente una declaración total ante el municipio donde tenga su domicilio principal. Mientras que el artículo 553 del COOTAD establece que la declaración se presentará en el cantón donde se tenga el domicilio tributario o donde tenga su fábrica o planta de producción, según corresponda. En tal

sentido, la disposición impugnada altera lo relativo al lugar de presentación de la declaración del impuesto.

42.5. Sobre el lugar donde debe realizarse el pago del impuesto, este Organismo observa que el artículo 14 de la Ordenanza impugnada determina que los contribuyentes que realicen actividades económicas en el cantón Atacames y que tengan su domicilio principal en otra jurisdicción, deben pagar el impuesto donde se encuentre ubicada la fábrica o planta de producción; lo cual, *prima facie* concuerda con lo señalado en el COOTAD. No obstante, la disposición impugnada establece además que, será obligación del contribuyente pagar el porcentaje del impuesto que corresponde al cantón Atacames, al GAD de esta jurisdicción; al respecto, se identifica que lo establecido por la Ordenanza altera lo previsto por el COOTAD. En tanto, la declaración y pago total del tributo se deben efectuar ante la municipalidad del lugar en el que esté ubicada la fábrica o planta de producción, determinando en dicha declaración el valor del impuesto que corresponde a los otros municipios, esto es, aquel en el que el contribuyente tenga su domicilio principal o social, así como aquellos municipios en los que se ejerzan las actividades económicas gravadas.¹⁹ Por lo tanto, la disposición impugnada modifica el lugar de pago del impuesto ya que este se debería realizar ante el GAD donde se encuentra el domicilio o fábrica del sujeto pasivo, según corresponda; y, será el GAD que haya recaudado los valores el que deberá pagar a otros municipios, como el de Atacames, lo que proporcionalmente les corresponda, en caso de que el contribuyente realice actividades económicas en ese cantón.

42.7. Por lo expuesto, la Corte advierte que el artículo 14 de la Ordenanza objeto de análisis modifica el lugar para presentar la declaración y pagar el impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales.

43. Finalmente, respecto a **iv) la sanción por la presentación de la declaración y el pago del impuesto, de forma tardía**, se observa lo siguiente:

43.1. Sobre el plazo para el pago del impuesto, el artículo 555 del COOTAD establece que “se pagará hasta 30 días después de la fecha límite establecida

¹⁹ Procuraduría General del Estado, Extracto de Consulta, Impuesto al 1.5 por mil, expedido a través de OF. PGE. N°: 09161 de 18-01-2017. En el cual se señaló, además: “Por lo tanto, la Municipalidad que recauda o percibe el pago total de este impuesto, está legalmente obligada, de acuerdo con el artículo 553 del COOTAD a distribuir a las demás municipalidades que según el artículo 552 *Ibidem* tengan el carácter de sujetos activos del impuesto, el valor proporcional del tributo que les corresponda, en las mismas proporciones que las consignadas en la declaración del contribuyente”.

para la declaración del impuesto a la renta”; para esto, se determina además que el tributo corresponde al activo total del año calendario anterior y el período financiero correrá del 1 de enero al 31 de diciembre.

43.2. Por su lado, el artículo 18 de la Ordenanza impugnada señala que los contribuyentes que declaren y paguen de forma tardía la declaración anual del impuesto, serán sancionados con una multa equivalente al 20% del valor de la obligación tributaria que les correspondía cancelar.

43.3. Al respecto, se advierte que la disposición impugnada configura una sanción que no se encuentra prevista en el COOTAD, lo cual implica una modificación en los elementos estructurantes de la obligación tributaria conforme al criterio citado en los párrafos 36 y 37 *supra*. Además, el establecer esta sanción excede a la potestad tributaria que tienen los gobiernos autónomos descentralizados, a los cuales se faculta únicamente a reglamentar el cobro de impuestos, mas no a configurar este tipo de infracciones.

43.4. Adicionalmente, en lo que se refiere a la sanción prevista en la norma impugnada, la Corte considera pertinente vincular su análisis con el principio de legalidad en materia sancionatoria consagrado en el artículo 76 numeral 3 de la CRE, según el cual “nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley”.

43.5. El principio de legalidad en materia sancionatoria representa un límite transversal al poder punitivo del Estado, aplicable en materia penal, administrativa o de cualquier otra índole.²⁰ Esta Magistratura ha precisado que este principio articula dos garantías en orden a tutelar los derechos de las personas, a saber, el principio de reserva de ley y el principio de tipicidad.²¹

²⁰ CCE, sentencia 34-17-IN/21, 21 de julio de 2021, párr. 31.

²¹ La Corte en la sentencia 34-17-IN/21, señaló que esta doble dimensión implícita en el principio de legalidad, se refiere a:

(i) Por un lado, la reserva de ley que es de carácter formal y constituye una garantía relacionada al rango necesario que deben tener las normas que tipifican y sancionan infracciones. En tal sentido, la garantía de reserva de ley no se encuentra únicamente prevista por la Constitución, a propósito del derecho al debido proceso, sino que también encuentra sustento constitucional en el artículo 132 numeral 2 de la CRE que dispone que “se requerirá de ley [para] (...) Tipificar infracciones y establecer las sanciones correspondientes”.

(ii) Por otra parte, el principio o mandato de tipicidad que es de carácter material y constituye una garantía de las personas que exige la predeterminación normativa de las conductas que sean consideradas ilícitas y sus sanciones correspondientes. En tal sentido, el principio de tipicidad dota de previsibilidad y certeza mediante la exigencia de normas jurídicas previas (lex previa) que permitan predecir con suficiente nivel

- 43.6.** Siguiendo la línea de lo señalado, el principio de legalidad en materia sancionatoria implica que no se pueden sancionar conductas que no han sido prohibidas mediante ley; en plena concordancia con lo previsto en el artículo 132 numeral 2 de la CRE que expresamente dispone que se requiere ley para “[t]ipificar infracciones y establecer las sanciones correspondientes”.
- 43.7.** Así las cosas, de un análisis integral de las disposiciones constitucionales que establecen la garantía de reserva de ley en materia tributaria y el principio de legalidad en la esfera sancionatoria, la Corte determina que el GADM de Atacames carecía de competencia para establecer una sanción frente a la demora en la presentación de la declaración y el pago del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, toda vez que se trata de una facultad que debe ser ejercida mediante acto normativo con rango de ley.
- 43.8** Por lo expuesto, se evidencia que el artículo 18 de la Ordenanza impugnada es contrario a las disposiciones constitucionales antes referidas.
- 44.** Con base al análisis desarrollado en los párrafos 40, 41, 42 y 43 *supra*, se determina que los artículos 1, 3, 14 y 18 de la Ordenanza impugnada modifican elementos básicos del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, a saber, el hecho generador, el sujeto pasivo, el criterio para determinar el lugar donde debe presentarse la declaración y el pago del impuesto y la sanción por la presentación de la declaración y el pago del impuesto, en forma tardía.
- 45.** En consecuencia, con la alteración de los elementos esenciales del impuesto a través de la Ordenanza impugnada, se contravienen las disposiciones constitucionales que obligan a que toda modificación de impuestos se realice a través de normas con rango de ley.
- 46.** En virtud del análisis que antecede se concluye que los artículos 1, 3, 14 y 18 de la Ordenanza impugnada, al modificar el impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales en sus elementos básicos identificados en el párrafo 44 *supra*, contravienen el principio de reserva de ley en materia tributaria consagrado en los artículos 132 y 301 de la CRE.
- 47.** Finalmente, la presente sentencia tendrá efectos retroactivos para los procesos tributarios en sede administrativa y judicial que se encuentren pendientes de resolución y aquellos que se inicien en lo posterior, por pago indebido y con fundamento en las

de certeza las infracciones y su respectiva sanción (*lex certa*), por lo que este principio se encuentra intrínsecamente relacionado con el derecho a la seguridad jurídica. (énfasis en el texto original)

inconstitucionalidades determinadas en el párrafo 44 *supra*. Los efectos retroactivos operarán solamente para lo que el GADM de Atacames haya recaudado con base en la Ordenanza impugnada. La retroactividad de los efectos se justifica por la vulneración del derecho que tienen los contribuyentes de pagar impuestos que hayan sido establecidos en la ley.²² Para esta Corte es claro que así como los gobiernos municipales tienen facultades tributarias claramente establecidas en la CRE, los contribuyentes tienen, en consecuencia, el derecho de que los impuestos que pagan tengan un origen legítimo que guarde concordancia con lo dispuesto por la norma constitucional.

6. Decisión

En mérito de lo expuesto, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República del Ecuador, el pleno de la Corte Constitucional resuelve:

- 1. Aceptar** la acción pública de inconstitucionalidad **63-19-IN**.
2. Declarar la inconstitucionalidad de los artículos 1, 3, 14 y 18 de la Ordenanza que reglamenta la determinación, procedimiento, control, recaudación y cobro del impuesto del 1.5 por mil, sobre los activos totales en el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames, publicada en el Registro Oficial edición especial 995 de 3 de julio de 2019, por ser contrarios al principio de reserva de ley en materia tributaria previsto en los artículos 132 numeral 3 y 301 de la CRE.
3. Declarar que, de conformidad con el artículo 95 de la LOGJCC, la presente sentencia produce efectos generales hacia el futuro, salvo los procesos tributarios en sede administrativa y judicial que se encuentren pendientes de resolución y aquellos que se inicien en lo posterior, por pago indebido y con fundamento en las inconstitucionalidades determinadas en el párrafo 44 *supra* de la presente sentencia. En este escenario, los efectos retroactivos operarán solamente para lo que el GADM de Atacames haya recaudado con base en la Ordenanza impugnada.
4. Exhortar al Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames que ejerza sus competencias normativas dentro de los límites constitucionales y legales, respetando las competencias constitucionales del legislador.

²² CCE, sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre de 2023, párr. 79

5. Disponer la notificación de este fallo a la Asociación de Municipalidades Ecuatorianas, a fin de evitar prácticas similares.
6. Notifíquese, publíquese y cúmplase.

Alí Lozada Prado
PRESIDENTE

Razón: Siento por tal, que la sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional con nueve votos a favor de los Jueces Constitucionales Karla Andrade Quevedo, Alejandra Cárdenas Reyes, Carmen Corral Ponce, Jhoel Escudero Soliz, Enrique Herrería Bonnet, Alí Lozada Prado, Teresa Nuques Martínez, Richard Ortiz Ortiz y Daniela Salazar Marín, en sesión jurisdiccional ordinaria de jueves 11 de enero de 2024.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL