

Quito, D.M., 13 de diciembre de 2023

CASO 111-20-IN

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

SENTENCIA 111-20-IN/23

Resumen: En la presente sentencia se analiza la constitucionalidad de: i) la frase “(...) se tomará como patrimonio el saldo de su cartera local, al 31 de diciembre del año inmediato anterior (...)”, contenida en el literal b) del artículo 15 de la Ordenanza Sustitutiva a la Ordenanza para la determinación, administración, control y recaudación del impuesto de patentes en el cantón El Pangui, provincia de Zamora, de 23 de diciembre de 2019; y, ii) la constitucionalidad de la frase “saldo de la cartera local” del artículo 16 de la Ordenanza Sustitutiva a la Ordenanza para la determinación, administración, control y recaudación del impuesto de patentes en el cantón El Pangui, provincia de Zamora, vigente. Tras su examen, este Organismo concluye que las normas impugnadas contravienen el principio de reserva de ley en materia tributaria.

1. Antecedentes

1.1. Antecedentes procesales relevantes

1. El 2 de diciembre de 2020, Daniela del Carmen Abad Reyes en calidad de gerente general y representante legal de la Cooperativa de Ahorro y Crédito de la pequeña empresa CACPE-YANTZAZA Ltda. (“**entidad accionante**”), presentó una demanda de acción pública de inconstitucionalidad, por razones de fondo y forma, en contra del artículo 15 literal b)¹ de la Ordenanza Sustitutiva a la Ordenanza para la determinación, administración, control y recaudación del impuesto de patentes en el cantón El Pangui² (“**la ordenanza**”). La accionante solicitó, como medida cautelar, que se suspenda el cobro y la aplicación de la referida ordenanza.
2. El 14 de diciembre de 2020, la Sala de Admisión, conformada por los jueces constitucionales Teresa Nuques Martínez y Enrique Herrería Bonnet, y el ex juez constitucional Hernán Salgado Pesantes, admitió a trámite la presente causa y negó la medida cautelar solicitada.³

¹ La accionante impugnó específicamente la frase “(...) se tomará como patrimonio el saldo de su cartera local, al 31 de diciembre del año inmediato anterior (...)” del literal b) del artículo 15.

² Emitida por el GAD Municipal de El Pangui, el 23 de diciembre de 2019.

³ Expediente constitucional fs. 36 y 37. Auto de admisión.

3. De conformidad con el sorteo efectuado, la sustanciación de la presente causa correspondió a la jueza constitucional Teresa Nuques Martínez, quien, mediante providencia del 26 de octubre de 2023, avocó conocimiento.

2. Competencia

4. El Pleno de la Corte Constitucional es competente para conocer y resolver la presente acción de inconstitucionalidad de conformidad con lo previsto por el artículo 436 numeral 2 de la Constitución de la República (“CRE”), en concordancia con los artículos 75 numeral 1 letra d) y 98 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (“LOGJCC”).

3. Acto normativo impugnado

5. De conformidad con lo señalado expresamente en el acápite segundo de la demanda de acción pública de inconstitucionalidad, la entidad accionante acusa de inconstitucional al artículo 15.b de la Ordenanza, específicamente la frase que se resalta *sub infra*:

Art. 15.- BASE IMPONIBLE PARA DETERMINAR LA CUANTÍA DEL IMPUESTO DE LA PATENTE. - La base anual imponible del impuesto de patentes se la determinará en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón El Pangui; sin embargo, se observarán las siguientes reglas:

b) Para los bancos, cooperativas y demás entidades financieras, sean matrices o sucursales, para la base imponible, *se tomará como patrimonio el saldo de su cartera local, al 31 de diciembre del año inmediato anterior*, según el informe presentado a las Superintendencias de Bancos o de la Economía Popular Solidaria; a cuyo efecto deberán declarar en los formularios canales o medios electrónicos que el GAD Municipal disponga.

[Énfasis añadido]

4. Alegaciones de las partes

4.1. De la legitimada activa

6. La entidad accionante afirma que la norma impugnada contraviene las normas contenidas en los artículos 82, 84, 120.6, 136, 226, 253, 264, 327, 424, 425 y 426 de la CRE.
7. En cuanto a su construcción argumentativa, expone lo siguiente:

- 7.1.** Respecto del último inciso del Art. 425 de la Constitución, este dispone que la jerarquía normativa tomará en cuenta, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados, sin embargo, ni siquiera, bajo este principio los GADs pueden expedir actos normativos en contra de la Constitución o las leyes de la República, pues no pueden abrogarse funciones y competencias de la Asamblea Nacional.
- 7.2.** Siendo por tanto, una ordenanza municipal una norma de menor jerarquía que una ley o un reglamento de carácter nacional, sin embargo, el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de El Pangui, ha expedido una ordenanza por sobre las normas constitucionales, legales y reglamentarias, incumpliendo los principios constitucionales de jerarquía de las leyes, atribuyéndose una facultad exclusiva de la Asamblea Nacional, a la expedición de leyes.
- 7.3.** Conforme se aprecia, en el Art. 548 del COOTAD, indica que, 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. Y que será el Concejo, mediante ordenanza quien establecerá la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón; y, no en base a lo que dispone la Ordenanza Sustitutiva a la Ordenanza para la determinación, administración, control y recaudación del impuesto de patentes en el cantón Pangui, expedida el 23 de diciembre de 2019, y que regirá para la determinación de la patente del año o ejercicio económico del 2019, y el Concejo Municipal desconociendo normas legales de rango jerárquico mayor, dispone que la base disponible, en el caso para los bancos, cooperativas y demás entidades financieras, sean matrices o sucursales, para la base imponible, se tomará como patrimonio el saldo de su cartera local al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior; a más de ser discriminatoria, atenta contra la seguridad jurídica, que el COOTAD indica claramente que la patente será o se determinará en función del patrimonio de los sujetos pasivos dentro del cantón.
- 7.4.** Si bien es cierto, los Gobiernos Autónomos Descentralizados tienen facultad para expedir actos normativos de carácter general, en este caso ordenanzas, estas no pueden dictarse, aprobarse o expedirse en contra de la Constitución de la República del Ecuador y las leyes, conforme lo disponen los Arts. 5,

parte final, Art. 6, inciso primero, Art. 332, inciso cuarto, Art. 332, inciso segundo, Art. 338, inciso segundo del COOTAD, peor aún pueden irrespetar el principio de jerarquía normativa y principios establecidos en los Arts. 82, 84, 120, 226, 327, 424, 425 y 426 de la Carta Fundamental del Estado, que en el caso de la ordenanza demandada, no se han cumplido a cabalidad, conforme lo demuestra clara y tajantemente la misma ordenanza.

7.5. Podemos definir el patrimonio como el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que tiene una persona o empresa. Es nada más que el valor de todos tus activos (propiedades) menos la suma de tus pasivos (responsabilidades). Entonces, el patrimonio neto es igual al valor de todo lo que posees (casa, coche, dinero en efectivo, etc.) menos tus responsabilidades (préstamos, impuestos sin pagar, deudas, etc.).

[...]

Sin embargo, el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de El Pangui ha transgredido normas constitucionales y legales, al determinar la base imponible, no en “base el patrimonio”, tal como lo menciona el Art. 548 del COOTAD, sino que lo ha determinado en base “al saldo de la cartera local al 31 de diciembre del año inmediato anterior”.

4.2. GAD Municipal El Pangui

8. El GAD Municipal El Pangui (“**GAD El Pangui**”) mediante escrito presentado con fecha 20 de enero de 2021, informó a la Corte Constitucional, lo siguiente:

La norma del ordenamiento jurídico que la legitimada activa acusa como inconstitucional, corresponde al Art. 15 literal b.- de la Ordenanza Municipal No. 18, Sustitutiva a la Ordenanza para la determinación, administración, control y recaudación del Impuesto de Patentes en el Cantón El Pangui. La norma preveía:

“b) Para los bancos, cooperativas y demás entidades financieras, sean matrices o sucursales, para la base imponible, se tomará como patrimonio el saldo de su cartera local, al 31 de diciembre del año inmediato anterior, según el informe presentado a las Superintendencias de Bancos o de la Economía Popular Solidaria; a cuyo efecto deberán declarar en los formularios canales o medios electrónicos que el GAD Municipal disponga”.

El articulado se reformó mediante la vigencia del Art. 1 de la Ordenanza Municipal No. 2 del Cantón El Pangui, publicada en el Registro Oficial, Suplemento 1010, del 15 de septiembre del 2020. La norma vigente de la Ordenanza, establece que “La base imponible del impuesto anual de la patente, se la determinará en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del Cantón El Pangui; sin embargo, se observarán las siguientes reglas:

b) Para los bancos, cooperativas y demás entidades financieras, sean matrices o sucursales, para la base imponible, se tomará como base de cálculo el 4% del patrimonio cuyo valor no será inferior a \$10,00 ni superior a \$25.000,00 según el informe presentado a las Superintendencias de Bancos o de la Economía Popular y Solidaria, a cuyo efecto

deberán declarar en los formularios canales o medios electrónicos que el GAD Municipal disponga”.

4.3. Procuraduría General del Estado

9. Mediante escrito de 20 de enero de 2021, manifestó lo siguiente:

La Procuraduría General del Estado, se ha pronunciado en varias consultas referente al artículo 548 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD, que es materia análisis de esta acción de inconstitucionalidad, por lo tanto, solicito se sirvan resolver conforme a derecho constitucional corresponde.

5. Consideraciones previas

5.1. Reforma de la ordenanza

10. Esta Corte observa que el 23 de julio de 2020, el GAD El Pangui expidió la Ordenanza reformatoria a la Ordenanza Sustitutiva a la Ordenanza para la determinación, administración, control y recaudación del impuesto de patente en el cantón El Pangui, publicada en el Registro Oficial Edición Especial 1010, 15 de septiembre del 2020.
11. En virtud del acto normativo reformativo, el texto del artículo 15.b de la Ordenanza, en la actualidad, se encuentra configurado de la siguiente manera:

Art. 1.- El literal b) del 15 dirá:

b) Para los bancos, cooperativas y demás entidades financieras, sean matrices o sucursales, para la base imponible, *se tomará como base de cálculo el 4% del patrimonio cuyo valor no será inferior a \$10,00 ni superior a \$25.000,00 según el informe presentado a las Superintendencias de Bancos o de la Economía Popular y Solidaria*, a cuyo efecto deberán declarar en los formularios canales o medios electrónicos que el GAD Municipal disponga [énfasis añadido].

12. A pesar de lo anterior, la Corte Constitucional es competente para realizar control de constitucionalidad de normas derogadas o reformadas, y declarar su inconstitucionalidad, (i) siempre y cuando las mismas tengan la potencialidad de producir efectos contrarios a la CRE –*ultractividad*–; o, (ii) de aquellas por las que fueron reemplazadas, en caso de que se presuma la unidad normativa, conforme a lo previsto en el artículo 76. 8 y 9 de la LOGJCC.

- 12.1.** (i) En cuanto a los potenciales efectos ultractivos de la norma impugnada, se anota que, entre las facultades con las que cuentan las administraciones

tributarias seccionales, se encuentran la potestad determinadora, recaudadora y sancionadora. En virtud de estas facultades, en la actualidad, el GAD El Pangui se encuentra autorizado para verificar, complementar y enmendar las declaraciones hechas por los contribuyentes o responsables sobre el impuesto de patentes correspondiente al período en que se encontró vigente la norma impugnada –facultad determinadora-; así como, a recaudar los valores pendientes de pago atinentes al impuesto de patentes cuya base imponible fue calculada en concordancia con la norma que se objeta –facultad recaudadora-; y a sancionar los tipos administrativos que por falta de pago de este impuesto estuvieren contemplados en la ley –facultad sancionadora-.

- 12.2.** Es así como, a pesar de haber sido reformada la norma impugnada, toda vez que existe la posibilidad de una ejecución actual de las facultades tributarias del GAD El Pangui, vinculadas a la determinación, recaudación y sanción de tópicos concernientes al impuesto de patentes cuya base imponible fue calculada en concordancia con el artículo 15.b previo a la reforma; esta Corte concluye que la norma impugnada tiene la potencialidad de tener efectos ultractivos, y por ende realizará el control constitucional abstracto de la misma de conformidad a lo ordenado por el artículo 76.8 de la LOGJCC.
- 12.3.** Como prueba de lo mencionado, en el expediente constitucional obra la orden de cobro 2021-PC-1 de 17 de julio de 2021 emitida por el GAD El Pangui, por medio de la cual, se pone en conocimiento de la entidad accionante que se han emitido títulos de crédito, por los meses y/o años vencidos, los mismos que deben ser cancelados dentro del término de DIEZ DIAS, en las oficinas de Recaudación Municipal”, los cuales ascienden a un valor de USD 31,041.20, por concepto de impuesto de patentes, intereses y multas.
- 12.4.** (ii) Por otro lado, en lo que versa sobre la unidad normativa, sin perjuicio, de que la frase del artículo 15.b cuya constitucionalidad se objeta ha sido reformada completamente, este Organismo comprueba que en el artículo 16 de la ordenanza vigente, en lo que atañe a la tarifa del impuesto, se mantiene una referencia al cálculo de la base imponible del impuesto municipal de patentes, basado en el “*saldo de la cartera local, según sea el caso de los sujetos pasivos*”; esto es, reproduciendo parcialmente el contenido del artículo 15.b reformado. Con mérito en aquello, este Organismo concluye que existen razones suficientes para afirmar que se cumple con los presupuestos previstos en las letras a y b del artículo 76.9 de la LOGJCC,

por cuanto, la norma impugnada está reproducida en el artículo 16 no impugnado de la ordenanza, guardando con aquel, una conexión estrecha y esencial.

- 12.5.** En mérito de esto, este Organismo analizará también la constitucionalidad por conexidad del artículo 16 de la Ordenanza Sustitutiva a la Ordenanza para la determinación, administración, control y recaudación del impuesto de patentes en el cantón El Pangui.

6. Determinación de los problemas jurídicos

6.1. Ausencia de argumentos claros y específicos sobre la inconstitucionalidad del acto normativo impugnado

- 13.** El artículo 79.5.b. de la LOGJCC determina que las acciones públicas de inconstitucionalidad son de aquel tipo de demandas en las cuales los proponentes están compelidos a cumplir con cierta carga argumentativa, esto, en tanto que dispone que las demandas de inconstitucionalidad contengan: “[a]rgumentos claros, ciertos, específicos y pertinentes, por los cuales se considera que exista una incompatibilidad normativa”.
- 14.** La lógica de este requisito obedece a que la Corte Constitucional solo puede entrar a examinar la constitucionalidad de una norma, cuando se le hayan ofrecido razones mínimamente suficientes que cuestionen la presunción de constitucionalidad de una norma (art. 76.2 LOGJCC).
- 15.** Siguiendo este ánimo ilativo, en el presente caso se observa que, si bien la entidad accionante ha enunciado como normas constitucionales presuntamente contravenidas las contenidas en los artículos 82, 84, 120.6, 136, 226, 253, 264, 327, 424, 425 y 426 de la CRE, su construcción argumentativa se dirige exclusivamente a identificar una eventual infracción del principio de jerarquía normativa, y al derecho a la seguridad jurídica. A partir de estas consideraciones, la Corte determinará los consiguientes problemas jurídicos.

6.2. Determinación de los problemas jurídicos

- 16.** Las competencias de control abstracto de constitucionalidad de la Corte Constitucional no abarcan la potestad de conocer, analizar y resolver eventuales contravenciones, antinomias o infracciones relativas a normas de jerarquía legal o rango menor (reglamentos, ordenanzas, resoluciones, etc.).

17. En efecto, mediante el conocimiento y resolución de acciones públicas de inconstitucionalidad, se persigue velar para que exista una armonía formal y material entre el bloque de constitucionalidad y los actos normativos que emitan los diferentes órganos estatales con competencia de configuración normativa, a fin de garantizar que no prevalezcan restricciones o limitaciones injustificadas a derechos en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, se quebranten las instituciones y garantías reconocidas en la Carta Fundamental, o queden sin desarrollarse los preceptos que la CRE manda.
18. Ahora bien, en los argumentos expuestos por la entidad accionante puede constatar que acusan la frase contenida en el artículo 15.b de la ordenanza *in examine*, toda vez que para la actividad de los bancos, cooperativas y demás entidades financieras, sean matrices o sucursales, la base imponible del impuesto de patentes equivale al saldo de la cartera local al 31 de diciembre del año inmediato anterior, y no con base en el patrimonio, tal como lo ordena el Art. 548 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD. Además, agrega que, la materia sobre la cual recae la disposición impugnada ya se encuentra legislada en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD.
19. En este orden, sin perjuicio de que la entidad accionante ha identificado el principio de jerarquía de normas y el derecho a la seguridad jurídica como las normas presuntamente infringidas, este Organismo advierte que el argumento desarrollado por la legitimada activa se adecua principalmente con el principio de reserva de ley en materia tributaria. De ahí que, en concordancia con el artículo 4.13 de la LOGJCC, que reconoce la potestad de los jueces constitucionales de emplear el principio *iura novit curia*; esta Corte abordará los argumentos expuestos por la entidad accionante desde este último principio consagrado en los artículos 132 y 301 de la CRE, conforme lo ha hecho en ocasiones precedentes anteriores.⁴
20. Es necesario precisar que este Organismo ha señalado que el análisis de una ordenanza a la luz del principio reserva de ley no es una simple confrontación de normas infraconstitucionales, sino que este análisis adquiere una dimensión constitucional para efectos de verificar si un gobierno municipal se extralimitó en sus competencias constitucionalmente conferidas.⁵

⁴ Cfr. CCE, sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre 2023; y, sentencia 64-19-IN/23, 1 de noviembre de 2023.

⁵ CCE, sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre 2023, párr. 39.

21. Finalmente, pese a que en su libelo demanda, la entidad accionante afirma que su acción pública de inconstitucionalidad está dirigida a impugnar la forma y fondo del artículo 15.b de la ordenanza *in examine*, conforme se evidenció en este acápite, los argumentos que configuran sus cargos únicamente se dirigen a objetar la constitucionalidad por el fondo de la norma en referencia, en virtud de lo cual no se analizará una eventual inconstitucionalidad por la forma de aquella.
22. Con mérito en lo analizado, la Corte examinará y resolverá el siguiente problema jurídico:

¿La frase contenida en el artículo 15.b de la Ordenanza que dispone “[p]ara los bancos, cooperativas y demás entidades financieras, sean matrices o sucursales, para la base imponible, se tomará como patrimonio el saldo de su cartera local, al 31 de diciembre del año inmediato anterior” contraviene el principio de reserva de ley tributaria que recae sobre los impuestos, consagrado en los artículos 132 y 301 de la CRE?

23. Adicionalmente, por conexidad, conforme a lo mencionado en los párrafos 12.4 y 12.5 *supra* la Corte analizará si la norma que determina: “[s]e establece la tarifa del impuesto anual de patente, de conformidad con el Art. 548 del Código Orgánico de organización Territorial, Autonomía y Descentralización, en función del patrimonio, *saldo de la cartera local, según sea el caso de los sujetos pasivos*” es constitucional, por contravenir el principio de reserva ley, bajo la siguiente fórmula:

¿La norma contenida en el artículo 16 de la Ordenanza vigente que dispone “[s]e establece la tarifa del impuesto anual de patente, de conformidad con el Art. 548 del Código Orgánico de organización Territorial, Autonomía y Descentralización, en función del patrimonio, *saldo de la cartera local, según sea el caso de los sujetos pasivos*, la tarifa mínima será de diez dólares y la máxima de veinte y cinco mil dólares de los Estados Unidos de América (...)” contraviene el principio de reserva de ley tributaria que recae sobre los impuestos, consagrado en los artículos 132 y 301 de la CRE?

7. Resolución de los problemas jurídicos

- 7.1. Primer problema. ¿La frase contenida en el artículo 15. b de la Ordenanza que dispone “[p]ara los bancos, cooperativas y demás entidades financieras, sean matrices o sucursales, para la base imponible, se tomará como patrimonio el saldo de su cartera local, al 31 de diciembre del año inmediato anterior” contraviene el principio de reserva de ley tributaria que recae sobre los impuestos, consagrados en los artículos 132 y 301 de la CRE?**

24. La CRE en su artículo 132.3 determina que se requerirá ley para “[c]rear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados”. En concordancia con esto, el artículo 301 de la CRE sanciona que:

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.

25. Sobre la forma en que se aplica el principio de reserva de ley en materia tributaria, la Corte ha reconocido que a pesar de que la reserva de ley es la regla general, la misma CRE contempla ciertas excepciones con fundamento en las cuales los gobiernos autónomos descentralizados también tienen potestad tributaria, es decir, la facultad de crear, modificar, exonerar o suprimir tributos. Esta potestad encuentra cabida en el artículo 264 de la CRE, cuyo numeral 3 prescribe que los gobiernos autónomos descentralizados tienen la competencia exclusiva para “[c]rear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”.⁶
26. En virtud de aquello, mientras que se requiere de una ley para el establecimiento, modificación, exoneración y extinción de impuestos,⁷ los gobiernos autónomos descentralizados conservan la potestad tributaria para, vía ordenanza, crear, extinguir o modificar tasas y contribuciones especiales de mejoras, en el ámbito de sus competencias territoriales.
27. Así, conforme a la jurisprudencia constitucional, la potestad normativa tributaria que poseen los gobiernos autónomos descentralizados encuentra su fundamento en la especie de tributo que va a regular. Conforme lo ha determinado este Organismo, un impuesto es un tributo no vinculado, es decir, que no surge como respuesta de una actividad estatal particularizada, mientras que las tasas y las contribuciones especiales son tributos vinculados que, en términos generales, sí responden a un determinado accionar estatal.⁸
28. En adición a lo desarrollado, este Organismo ha reconocido que “un gobierno municipal podría reglamentar el cobro de un impuesto, no cuenta con la facultad

⁶ CCE, sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre 2023, párr. 32.

⁷ CCE, sentencia 014-12-SIN-CC, 19 de abril de 2012, pág. 12: “[L]os elementos básicos del tributo, entre los cuales tenemos: 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”.

⁸ CCE, sentencia 65-17-IN/21, 19 de mayo de 2021, párr. 27.

constitucional para alterar sus elementos esenciales. La Corte considera importante insistir en que la alteración de estos elementos, al tratarse de un impuesto, está reservada para una ley”.⁹

29. En la presente causa la problemática planteada versa sobre el impuesto de patentes, contemplado en los artículos 546-552 del COOTAD. La entidad accionante limita la eventual lesión que habría sobre el principio de reserva de ley a un solo elemento objetivo de este impuesto, a saber, la base imponible. Así las cosas, este Organismo verificará si a través de la norma impugnada el GAD El Pangui contravino el principio de reserva de ley en materia tributaria, al haber alterado el precitado elemento objetivo del impuesto de patentes. Para esto, comprobará si el referido gobierno autónomo descentralizado municipal se extralimitó en sus potestades tributarias reconocidas por la CRE y la jurisprudencia constitucional.
30. Acerca de la base imponible, se entiende por esta a la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. En el caso del impuesto de patentes, el artículo 548 del COOTAD la ha configurado a partir de la manifestación económica: *patrimonio*, obedeciendo la siguiente fórmula:

Art. 548.- Base Imponible.- [...] 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. [Énfasis añadido].

31. En contraste con esto, el artículo 15.b de la Ordenanza, al momento de regular la base imponible del impuesto de patentes en el GAD El Pangui, ha optado por emplear la siguiente fórmula:

Art. 15.- BASE IMPONIBLE PARA DETERMINAR LA CUANTÍA DEL IMPUESTO DE LA PATENTE. - La base anual imponible del impuesto de patentes se la determinará en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón El Pangui; sin embargo, se observarán las siguientes reglas:

[...]

b) Para los bancos, cooperativas y demás entidades financieras, sean matrices o sucursales, para la base imponible, *se tomará como patrimonio el saldo de su cartera local*, al 31 de diciembre del año inmediato anterior, según el informe presentado a las Superintendencias de Bancos o de la Economía Popular Solidaria; a cuyo efecto deberán declarar en los formularios canales o medios electrónicos que el GAD Municipal disponga [Énfasis añadido].

32. Al respecto, la entidad accionante afirma que la norma impugnada, pese a tener únicamente rango de ordenanza, en violación del principio de reserva de ley, habría

⁹ CCE, sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre 2023, párr. 39.

alterado la base imponible del impuesto de patentes establecida en la ley. De este modo, argumentó:

[...] la base disponible, en el caso para los bancos, cooperativas y demás entidades financieras, sean matrices o sucursales, para la base imponible, se tomará como patrimonio el saldo de su cartera local al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior; [a pesar de] que el COOTAD indica claramente que la patente será o se determinará en función del patrimonio de los sujetos pasivos dentro del cantón.

33. Bajo esta lógica, esta Corte observa que el COOTAD establece como base imponible del impuesto de patentes al *patrimonio* del sujeto pasivo, mientras que la norma impugnada, en lo atinente a “los bancos, cooperativas y demás entidades financieras”, lo hace con relación al “*saldo de su cartera local* al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior”.
34. En este sentido, es oportuno verificar si las manifestaciones económicas *patrimonio* y *saldo de cartera* pueden tomarse por equivalentes conforme lo advierte la norma impugnada, a fin de corroborar si la norma impugnada modificó el impuesto de patentes en lo relativo a su base imponible, y, como consecuencia de esto, contravino el principio de reserva de ley, sobrepasando las competencias tributarias previstas en la CRE para los gobiernos autónomos descentralizados.
35. Con esto, la concepción de *patrimonio* se ha entendido como una resta del activo menos el pasivo de una persona. Es decir, una especie de liquidación aritmética simple referida a la diferencia entre los valores de los activos y pasivos. Por su parte, la noción de la *cartera local* se puede definir como la agrupación de las cuentas por cobrar que posee determinada persona jurídica o persona natural en un marco geográfico determinado –créditos-.
36. En consecuencia, ambos conceptos refieren a manifestaciones económicas diversas. Mientras que el *patrimonio* implica el resultado de restarle a los créditos, bienes y derechos, las deudas y obligaciones de una persona; el concepto de *cartera local* hace alusión en exclusiva a todos los créditos que tiene una persona sin descontar ningún tipo de deuda u obligación.
37. Así las cosas, se comprueba que la norma impugnada modificó la manifestación económica que configura la base imponible del impuesto de patentes (art. 548 del COOTAD), esto es, *patrimonio*; sustituyéndolo por una manifestación económica distinta, como lo es la noción de *cartera local*.
38. En virtud de aquello, toda vez que se observa que la norma impugnada modificó uno de los elementos objetivos del impuesto de patentes, materia para la cual, los artículos

132.3 y 301 de la CRE estatuyen una reserva de ley, se concluye que la frase “(...) se tomará como patrimonio el saldo de su cartera local, al 31 de diciembre del año inmediato anterior (...)”, contenida en el literal b) del artículo 15 de la Ordenanza Sustitutiva a la Ordenanza para la determinación, administración, control y recaudación del impuesto de patentes en el cantón El Pangui es inconstitucional.

39. En este orden, la Corte Constitucional advierte que GAD El Pangui, al haber fijado por sí mismo una nueva base imponible para el impuesto de patentes, diferente a la contemplada en la ley de la materia, contravino el principio de reserva de ley garantizado por los artículos 132.3 y 301 de la CRE, para el caso de los sujetos pasivos: bancos, cooperativas y demás entidades financieras, sean matrices o sucursales.
40. Adicional a esto, se verifica que la norma impugnada reprodujo una extralimitación en las competencias tributarias constitucionales del GAD El Pangui, en la medida que la modificación de este elemento impositivo, no se circunscribe a los supuestos de potestad tributaria determinados por el artículo 264.5 de la CRE. En efecto, lo actuado por este gobierno autónomo descentralizado no obedeció a un ámbito de tasas y contribuciones por mejoras; así tampoco, se limitó a un tópico de reglamentación tributaria -comparecencia reconocida en la jurisprudencia constitucional-.
41. En virtud de lo expuesto, esta Corte concluye que se comprueban los tres elementos que la jurisprudencia de este organismo ha estandarizado para verificar si una norma es contraria a la garantía constitucional de reserva de ley en materia tributaria, en relación con un impuesto (artículos 132.3 y 301 de la CRE), a saber:
- [Determinar] (i) las cuestiones sobre el impuesto que determina la norma impugnada, (ii) si estas cuestiones regulan aspectos que deberían constar en una ley, es decir, si regulan elementos básicos del impuesto, y (iii) si estas cuestiones sobre el impuesto se encuentran previstas legislativamente.¹⁰
42. Así, se ha comprobado que (i) la norma impugnada regula la base imponible del impuesto de patentes, (ii) que al ser este tributo un impuesto, sus elementos objetivos pueden ser creados, modificados y extintos exclusivamente por una ley; y (iii) que, de hecho, la base imponible del impuesto de patentes, ya se encuentra desarrollada y regulada por el artículo 548 del COOTAD, norma de rango legal. Por consiguiente, se advierte que la norma impugnada es inconstitucional por el fondo, en tanto contraría el principio de reserva de ley en materia tributaria contemplado en los artículos 132.3. y 301 de la CRE.

¹⁰ CCE, sentencia 64-19-IN/23, 01 de noviembre 2023, párr. 21.

7.2. Segundo problema: ¿La norma contenida en el artículo 16 de la Ordenanza vigente que dispone “[s]e establece la tarifa del impuesto anual de patente, de conformidad con el Art. 548 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, en función del patrimonio, *saldo de la cartera local*, según sea el caso de los sujetos pasivos, la tarifa mínima será de diez dólares y la máxima de veinte y cinco mil dólares de los Estados Unidos de América (...)” contraviene el principio de reserva de ley tributaria que recae sobre los impuestos, consagrado en los artículos 132 y 301 de la CRE?

43. En la línea de lo desarrollado en el problema jurídico antecedente, con el objetivo de concluir si hubo o no una contravención al principio de reserva de ley en materia tributaria, le corresponde a este Organismo examinar con relación al artículo 16 de la ordenanza *in examine*, “(i) las cuestiones sobre el impuesto que determina la norma impugnada, (ii) si estas cuestiones regulan aspectos que deberían constar en una ley, es decir, si regulan elementos básicos del impuesto, y (iii) si estas cuestiones sobre el impuesto se encuentran previstas legislativamente”.¹¹
44. Bajo esta lógica, se advierte que la norma impugnada (i) regula la tarifa del impuesto de patente, entendiendo por tarifa a un valor determinado que el legislador a previsto para ser aplicado a la base imponible a efectos de obtener la cuantía del tributo.
45. Luego, (ii) se comprueba que, al ser la tarifa un elemento objetivo del impuesto de patente, la misma debería regularse exclusivamente a través de una ley. Finalmente (iii) se verifica que, en efecto, la tarifa de este impuesto se encuentra diseñada por el artículo 548 del COOTAD en los siguientes términos “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.”.
46. De esta manera, se comprueba que el texto legal no prevé la posibilidad de que la tarifa del impuesto de patente se establezca con base en el “saldo de la cartera local” como lo establece el artículo 16 de la ordenanza *in examine*. Así, toda vez que en concordancia con el análisis precedente, esta Corte ha negado la posibilidad de equiparar las nociones de *patrimonio* y *saldo de cartera*, como manifestaciones económicas idénticas (párr. 36-37 *supra*). Se concluye que la alteración de la tarifa legal que provoca la norma impugnada, en cuanto a la inclusión de un cálculo

¹¹ *Ibid.*

tarifario basado en el saldo de la cartera local, lesiona el principio de reserva de ley contemplado en los artículos 132.3 y 301 de la CRE.

47. Con base en las razones expuestas, esta Corte declara la inconstitucionalidad por el fondo de la frase “saldo de la cartera local” contenida en el artículo 16 de la ordenanza vigente.

8. 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. Declarar la inconstitucionalidad de la frase “(...) *se tomará como patrimonio el saldo de su cartera local, al 31 de diciembre del año inmediato anterior* (...)”, literal b) del artículo 15 de la Ordenanza Municipal No. 18, Sustitutiva a la Ordenanza para la determinación, administración, control y recaudación del Impuesto de Patentes en el Cantón El Pangui de 23 de diciembre de 2019.
2. Declarar por conexidad la inconstitucionalidad la frase “*saldo de la cartera local*” contenida en el artículo 16 de la Ordenanza para la determinación, administración, control y recaudación del Impuesto de Patentes en el Cantón El Pangui vigente.
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 por pago indebido.
4. 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 miércoles 13 de diciembre del 2023.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL