

Quito, D.M., 01 de noviembre de 2023

CASO 64-19-IN

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

SENTENCIA 64-19-IN/23

Resumen: La Corte Constitucional acepta la acción pública de inconstitucionalidad presentada en contra de los artículos 1 y 4 de la Ordenanza sustitutiva, que establece el procedimiento, cobro y control del impuesto anual de patentes municipales en el cantón Atacames, publicada en el Registro Oficial edición especial 995 de 3 de julio de 2019, al verificar que son contrarios al principio constitucional de reserva de ley.

1. Antecedentes procesales

1. El 11 de diciembre de 2019, Diego Antonio Calderón Castelo, apoderado especial de Directv Ecuador Cía. Ltda. (“**compañía accionante**”), presentó una acción pública de inconstitucionalidad en contra de los artículos 1 y 4 (“**artículos impugnados**”) de la Ordenanza sustitutiva que establece el procedimiento, cobro y control del impuesto anual de patentes municipales en el cantón Atacames, provincia de Esmeraldas, publicada en el Registro Oficial edición especial 995 de 3 de julio de 2019.
2. El 7 de febrero de 2020, la Sala de Admisión de la Corte Constitucional admitió a trámite la acción pública de inconstitucionalidad,¹ aceptó la suspensión provisional de los artículos impugnados y dispuso al Gobierno Autónomo Descentralizado del cantón Atacames (“**GAD de Atacames**”), así como a la Procuraduría General del Estado (“**PGE**”), que intervengan, defendiendo o impugnando la constitucionalidad de la norma demandada.
3. El 6 de marzo de 2020, la PGE remitió el informe correspondiente.
4. El 17 de agosto de 2020, el GAD de Atacames presentó procuración judicial y correos para notificaciones.

¹ Constituida por el juez constitucional Enrique Herrería Bonnet y los ex jueces constitucionales Agustín Grijalva Jiménez y Hernán Salgado Pesantes.

5. El 17 de febrero de 2022, se realizó el resorteo de la causa y su conocimiento le correspondió al juez constitucional Richard Ortiz Ortiz, quien avocó conocimiento de la causa el 9 de febrero de 2023 y solicitó al GAD de Atacames que presente un informe motivado, en el que se anexe el texto normativo impugnado y se informe sobre su estado de vigencia.
6. El GAD de Atacames no presentó su informe, pese a haber sido debidamente notificado.

2. Competencia

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

3. Disposiciones cuya inconstitucionalidad se demanda

8. La compañía accionante demanda la inconstitucionalidad de los artículos 1 y 4 de la Ordenanza sustitutiva que establece el procedimiento, cobro y control del impuesto anual de patentes municipales en el cantón Atacames, que disponen:

Art. 1.-OBJETO Y HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO.- Está obligado a obtener patente y, por ende, al pago del impuesto anual de patente, toda persona natural o jurídica, sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio tributario o con establecimientos en el cantón Atacames, que realice permanente o eventualmente actividades económicas, comerciales, industriales, de telecomunicaciones, de construcción, financieras, inmobiliarias y/o profesionales en libre ejercicio o cualquier tipo de actividad económica; ya sean todas las actividades antes referidas de distribución o comercialización, según el caso.

Art 4.- SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO.- El sujeto pasivo del impuesto anual de patente, es toda persona natural o jurídica, sociedad/nacional o extranjera, con domicilio tributario o con establecimientos en el cantón Atacames, que realice permanente o eventualmente actividades económicas señaladas en el artículo 1 de esta ordenanza.

4. Argumentos de los sujetos procesales

4.1. De la parte accionante

9. La compañía accionante centra sus fundamentos en que los artículos impugnados de la ordenanza son inconstitucionales por cuanto contravendrían el principio de reserva

de ley (art. 132.3 CRE), el principio de legalidad (art. 226 CRE) y el derecho a la seguridad jurídica (art. 82 CRE). Así, señala que, conforme la Constitución, la regulación de impuestos se realiza mediante ley y jamás un GAD podría modificarla mediante ordenanza, como en este caso, por cuanto:

[L]os artículos acusados, contiene[n] disposiciones que violan los principios de reserva de ley, competencia privativa (legalidad) y de seguridad jurídica, pues contravienen la normativa constitucional y el ordenamiento jurídico vigente, al pretender que (sic) modificar el sujeto pasivo y el hecho generador del impuesto de patente municipal [porque] el COOTAD manda que sólo podrán ser sujetos pasivos del impuesto a la patente municipal los administrados que ejerzan permanentemente actividades económicas y que tengan domicilio en el cantón.²

4.2. De la PGE

10. En su informe, la PGE señaló que en virtud de los artículos 226 y 264 de la Constitución, los GAD tienen la competencia de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras mediante ordenanza, “sin embargo de suponer que exista inquietud sobre la palabra ‘eventual’ constante en la ordenanza [...] la misma podría ameritar ser revisada, a efectos de ajustarlos de manera técnica, precisa y específica en el texto constitucional”.³

5. Planteamiento del problema jurídico

11. La LOGJCC⁴ exige que la acción pública de inconstitucionalidad contenga (i) las disposiciones 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.
12. En tal virtud, el accionante debe cumplir con una carga argumentativa suficiente y pertinente que permita a este Organismo hacer un pronunciamiento en el marco del control abstracto de constitucionalidad.⁵
13. En referencia a los cargos resumidos en el párrafo 9 *supra*, aunque se refieren al principio de legalidad, seguridad jurídica y la garantía de reserva de ley; puesto que, el argumento central de la compañía accionante se dirige a cuestionar que se habría regulado mediante ordenanza –artículos 1 y 4 de norma impugnada sobre el impuesto a la patente municipal- temas reservados a la ley, esta Corte considera que la forma

² Expediente constitucional 64-19-IN, foja 18 y vuelta.

³ Informe de 6 de marzo de 2020 presentado por Marco Proaño Durán, director nacional de Patrocinio de la PGE, pp. 1 y 2.

⁴ LOGJCC, artículo 79 (5).

⁵ CCE, sentencia 13-14-IN/21, párr. 46.

más adecuada de abordar estos cargos es a través de la garantía de reserva de ley, en específico en materia tributaria, de acuerdo con los artículos 132.3 y, por el principio *iura novit curia*, el artículo 301 de la Constitución. Por lo que, se formula el siguiente problema jurídico: **¿Los artículos 1 y 4 de la ordenanza impugnada transgreden la garantía constitucional de reserva de ley porque habrían incorporado modificaciones a los elementos esenciales del impuesto a la patente municipal?**

6. Resolución del problema jurídico

¿Los artículos 1 y 4 de la ordenanza impugnada transgreden la garantía constitucional de reserva de ley porque habrían incorporado modificaciones a los elementos esenciales del impuesto a la patente municipal?

14. Los artículos 120 numeral 7 y 132 numeral 3 de la Constitución prevén que entre las atribuciones de la Asamblea Nacional estará la creación, modificación o supresión de impuestos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados. Mientras que, el artículo 135, en concatenación con el artículo 301, determina que sólo el presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que establezcan, modifiquen, exoneren o extingan impuestos.
15. La Corte ha señalado que estas disposiciones constitucionales determinan que la creación, modificación y supresión de impuestos están protegidas por la reserva de ley, es decir, que le corresponde únicamente al legislador desarrollar su contenido y alcance,⁶ e incluso le está prohibido delegar a la facultad reglamentaria la regulación directa de la materia reservada. En tal sentido, refiriéndose al principio de reserva de ley en materia tributaria, esta Magistratura ha señalado que, de acuerdo a lo previsto en el artículo 301 de la Constitución, “todos los elementos básicos de un tributo deberán estar previstos en la ley”,⁷ a saber, el objeto imponible, el hecho generador, 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.⁸

⁶ CCE, sentencia 70-11-IN/21, 22 de septiembre de 2021, párrs. 69, 70 y 71; sentencia 24-20-IN/23, 16 de agosto de 2023, párr. 37.

⁷ CCE, sentencia 27-12-IN/20, 29 de enero de 2020, párrs 37 y 38; sentencia 24-20-IN/23, párr. 38; sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre de 2023, párr. 42.

⁸ CCE, sentencia 101-20-IN/23, párr. 42. En relación al Código Orgánico Tributario. Artículo 4.- Reserva de ley. - “Las leyes tributarias determinarán 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 a este Código”. Artículo 16.- Hecho generador.- “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.”

16. No obstante, este Organismo ha precisado también que la reserva de ley en materia tributaria no excluye la posibilidad de que, por la tecnicidad de un impuesto o por circunstancias determinadas de aspecto económico y social en relación a éste, los elementos adicionales para la aplicación del impuesto “se desarrollen mediante normas infralegales, siempre y cuando sea expresa tal remisión”.⁹
17. De esta manera, la Corte ha considerado que los gobiernos municipales, si bien no tienen potestad tributaria con relación a los impuestos, sí tienen ciertas facultades para reglamentar su cobro,¹⁰ lo que no implica que puedan modificar los elementos esenciales de dicho impuesto. En este marco, se ha establecido que las ordenanzas que dictan las municipalidades, en uso de la facultad conferida en la ley, tienen efecto inmediato respecto a la regulación sobre el cobro del tributo, sin perjuicio de que el origen mediano y último de un impuesto, de la obligación, se encuentre en una norma con rango de ley.¹¹ En el presente caso, sobre el impuesto a la patente municipal, este se encuentra establecido en los artículos 546 al 551 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (“COOTAD”).
18. Ahora bien, la compañía accionante considera que los artículos 1 y 4 de la ordenanza impugnada contravienen el principio de reserva de ley porque establecen modificaciones al impuesto a la patente municipal. De manera principal, advierte que estos artículos incluyen dentro del hecho generador y del sujeto pasivo del impuesto, a las “compañías que *no ejercen actividades permanentes* en el cantón Atacames”, cuando el COOTAD manda que sólo podrán ser sujetos pasivos de este impuesto quienes ejerzan *permanentemente* actividades económicas con domicilio en el cantón (art. 547 COOTAD).
19. En este punto, es necesario precisar que la Corte, a fin de verificar si una norma observa o no el principio de reserva de ley, debe constatar si el contenido del acto normativo cuya inconstitucionalidad se demanda regula aspectos que deberían constar o no en una ley, por los mandatos prescritos en los artículos 132 y 133 de la Constitución.¹² Es decir, le corresponde a este Organismo identificar si los argumentos planteados en la demanda constituyen un problema que permita analizar si la norma impugnada afecta a la garantía constitucional de reserva de ley.¹³
20. Cabe subrayar que, en dicho análisis, la Corte Constitucional no está habilitada para revisar los conflictos entre la ley y el acto normativo impugnado, cuando las

⁹ CCE, sentencia 27-12-IN/20, párr. 38

¹⁰ CCE, sentencia 101-20-IN/23, párr. 38.

¹¹ *Ibid.*

¹² CCE, sentencia 57-17-IN/23, 28 de junio de 2023, párr. 54.

¹³ LOGJCC, artículo 74.

alegaciones son de mera legalidad, sin una referencia directa a principios o disposiciones constitucionales. Ya que, para ello existen en el ordenamiento jurídico los mecanismos ordinarios de control de legalidad,¹⁴ como la jurisdicción contencioso tributaria pertinente para impugnar ordenanzas u otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, que sean de carácter tributario, cuando en esta exista una controversia con preceptos legales.¹⁵

21. Por lo dicho, para verificar si la norma impugnada es contraria a la garantía constitucional de reserva de ley en materia tributaria, en relación con un impuesto (arts. 132 numero 3 y 301 CRE), corresponde identificar: (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. De esta manera, en el caso de que se verifique que la norma impugnada sí regula aspectos que deberían constar en una ley y esta regulación no tiene respaldo legal o, a pesar de constar en la ley, la norma infralegal ha suplantado o alterado el contenido previsto en esta, entonces, se deberá concluir que se ha contravenido la garantía de reserva de ley.

22. Respecto a (i), conforme el párrafo 21 *supra*, se verifica que los artículos impugnados se refieren a cuestiones que regulan el impuesto a la patente municipal, respecto al objeto, hecho generador y sujeto pasivo del impuesto en el cantón Atacames, de la siguiente manera:

22.1 Objeto y hecho generador.- El artículo 1 establece que está obligado al pago del impuesto anual de patente toda persona natural o jurídica, sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio tributario o con establecimientos en el cantón Atacames, que realice *permanentemente o eventualmente* actividades económicas, comerciales, industriales, de telecomunicaciones, de construcción, financieras, inmobiliarias y/o profesionales en libre ejercicio o cualquier tipo de actividad económica; ya sean todas las actividades antes referidas de distribución o comercialización, según el caso.

22.2 Sujeto pasivo.- El artículo 4 establece que el sujeto pasivo del impuesto anual de patente es toda persona natural o jurídica, sociedad, nacional o extranjera, con domicilio tributario o con establecimientos en el cantón

¹⁴ CCE, sentencia 57-17-IN/23, párr. 54.

¹⁵ Código Orgánico de la Función Judicial, Registro Oficial S. 544, 9 de marzo de 2009. Artículo 185 inciso 2 número 2.

Atacames, que realice *permanente o eventualmente* actividades económicas señaladas en el artículo 1.

23. Respecto a (ii), conforme el párrafo 21 *supra*, de lo antes verificado y en concordancia con lo abordado en el párrafo 15 *supra*, este Organismo observa que los artículos impugnados regulan elementos básicos del impuesto a la patente municipal en el cantón Atacames, es decir, el objeto imponible, el hecho generador y el sujeto pasivo del impuesto. Estas cuestiones deberían estar previstas en una norma de rango legal.
24. Respecto a (iii), conforme el párrafo 21 *supra*, la Corte anota que el COOTAD, cuerpo normativo con rango de ley orgánica que regula la organización, competencias, facultades y funcionamiento de los gobiernos autónomos descentralizados,¹⁶ establece en su artículo 546 el impuesto a la patente municipal y, en su artículo 547, determina en los siguientes términos al sujeto pasivo de este impuesto:

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 (énfasis añadido).

25. Sobre lo expuesto, se observa que los artículos impugnados reproducen el artículo 547 del COOTAD, pero incorporan como sujeto pasivo y dentro del hecho generador a quienes realicen “eventualmente” actividades económicas y comerciales, añadiendo además a las actividades “de telecomunicaciones, de construcción” y a los profesionales “en libre ejercicio o cualquier tipo de actividad económica; ya sean todas las actividades antes referidas de distribución o comercialización, según el caso”.
26. Al respecto, primero se observa que mientras el COOTAD determina que es requisito del hecho generador del impuesto el que el contribuyente realice actividades de carácter económico de manera permanente, los artículos impugnados prescinden de ese requisito al incluir la frase “*eventualmente*” y amplían dentro del hecho generador del impuesto a quienes puedan realizar actividades económicas de manera ocasional. En este sentido, la Corte verifica que el criterio de permanencia del ejercicio de actividades económicas, como configurador del hecho generador y como calidad

¹⁶ COOTAD, artículo 1.- “Ámbito. -Este Código establece la organización político-administrativa del Estado ecuatoriano en el territorio: el régimen de los diferentes niveles de gobiernos autónomos descentralizados y los regímenes especiales, con el fin de garantizar su autonomía política, administrativa y financiera [...]”

necesaria del sujeto pasivo,¹⁷ es una diferencia fundamental entre la ley y la ordenanza, por lo que esta frase añadida altera el contenido previsto en la norma legal.

27. En segundo lugar, se observa que el COOTAD hace alusión dentro del hecho generador al ejercicio de actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales, mientras que el artículo 1 de la ordenanza refiere además a las actividades de telecomunicaciones, de construcción, a los profesionales en libre ejercicio, detallando a las actividades de distribución o comercialización. Al respecto, se anota que ambas normas se están refiriendo a lo mismo, pues las actividades que detalla el artículo impugnado se comprenden en las actividades contenidas en la norma legal,¹⁸ de manera que el hecho generador no se encuentra alterado en cuanto a esa frase añadida.
28. No obstante, en la descripción de estas actividades, el artículo 1 impugnado incluye también la frase “o cualquier tipo de actividad económica”, cuestión que no se desprende del artículo 547 del COOTAD. Más bien, el artículo 5 de la Ley Orgánica de Incentivos Tributarios,¹⁹ al interpretar el artículo 547 del COOTAD, determinó que no se comprenden como sujetos del impuesto a las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras dedicadas a los sectores agrícola, pecuario, acuícola, así como las plantaciones forestales. De esta manera, la ley no abarca como hecho generador del impuesto a cualquier tipo de actividad económica, por lo que la Corte verifica que esta frase añadida en la ordenanza altera el contenido previsto en la norma legal.
29. De esta manera, la Corte verifica que *las frases añadidas* “o eventualmente” y “o cualquier tipo de actividad económica” en los artículos de la ordenanza impugnada alteran el contenido previsto legislativamente respecto al impuesto a la patente municipal, por cuanto modifican el hecho generador y el sujeto pasivo, elementos básicos de este impuesto. Por consiguiente, los artículos impugnados incorporan aspectos del impuesto a la patente municipal sin la misma legitimidad que exige la Constitución, en materia de impuestos, a través de la reserva de ley.
30. Por tanto, la Corte considera que los artículos 1 y 4 de la ordenanza impugnada, fueron emitidos por el GAD de Atacames en contraposición a las disposiciones constitucionales que exigen, que la modificación de impuestos se realice

¹⁷ CCE, sentencia 101-20-IN/23, párrafos 45.9 y 46.5.

¹⁸ Conforme lo ha determinado la Corte Constitucional de manera similar en otras causas. Ver, por ejemplo, sentencia 101-20-IN/23, párrafos 46.4.

¹⁹ Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, Registro Oficial Suplemento 111 de 31 de diciembre de 2019.

exclusivamente en una norma con rango de ley, con todas las garantías de legitimidad democrática y de un procedimiento legislativo público y contradictorio.

31. En conclusión, las frases añadidas de los artículos impugnados contravienen la garantía de reserva de ley en materia tributaria. En tal sentido, los artículos 1 y 4 de la ordenanza, en su comprensión integral, alteran el contenido del artículo 547 del COOTAD por lo que corresponde declarar su inconstitucionalidad, sin que se perciba la generación de ningún vacío normativo.
32. Finalmente, la Corte considera que, según se expuso en los párrafos 26 y 28 *supra*, desde la vigencia de los artículos impugnados de la ordenanza hasta la suspensión provisional de su vigor por disposición de este Organismo, la ordenanza gravó conductas que no estaban gravadas por el COOTAD, a saber, el ejercicio no permanente de actividades económicas en el cantón Atacames y el ejercicio de cualquier tipo de actividades económicas.
33. En tal sentido, por cuanto los contribuyentes tienen “el derecho de que los impuestos que pagan tengan un origen legítimo que guarde concordancia con lo dispuesto por la norma constitucional”,²⁰ la presente sentencia tendrá efectos retroactivos²¹ para aquello que se recaudó por concepto del impuesto a la patente municipal desde la vigencia de la ordenanza impugnada, en los términos regulados en los artículos 1 y 4 de la ordenanza, sobre: (a) el ejercicio no permanente de actividades económicas desarrolladas en el cantón Atacames y (b) respecto de actividades económicas relacionadas a los sectores agrícola, pecuario, acuícola y de plantaciones forestales.
34. Con fundamento en esta sentencia, los contribuyentes podrán activar los mecanismos ordinarios correspondientes para solicitar al GAD de Atacames la devolución del pago indebido al que hubiere lugar, para lo cual se contabilizarán los plazos previstos en la ley desde la publicación de la presente sentencia en el Registro Oficial.

7. 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:

²⁰ En el mismo sentido, el numeral 15 del artículo 83 de la CRE establece que son deberes y responsabilidades de los ecuatorianos y ecuatorianas, entre otros, “pagar tributos establecidos en la ley”. CCE, sentencia 101-20-IN/23, párr. 79.

²¹ LOGJCC, artículo 95.- “[d]e manera excepcional se podrán diferir o retrotraer los efectos de las sentencias, cuando sea indispensable para preservar la fuerza normativa y superioridad jerárquica de las normas constitucionales, la plena vigencia de los derechos constitucionales, y cuando no afecte la seguridad jurídica y el interés general”.

1. Aceptar la acción pública de inconstitucionalidad 64-19-IN.
2. Declarar la inconstitucionalidad de los artículos 1 y 4 de la Ordenanza sustitutiva que establece el procedimiento, cobro y control del impuesto anual de patentes municipales en el cantón Atacames, publicada en el Registro Oficial edición especial 995 de 3 de julio de 2019.
3. Declarar que la inconstitucionalidad tiene efectos retroactivos con el fin de que los contribuyentes que pagaron el impuesto a la patente municipal con fundamento en los supuestos del párrafo 33 *supra* puedan activar mecanismos sobre pago indebido para recuperar dichos valores.
4. Revocar la medida de suspensión provisional de las normas impugnadas, ordenadas mediante auto de admisión de 7 de febrero de 2020.
5. Exhortar al Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames que ejerza sus competencias normativas dentro de los límites constitucionales y legales, respetando sobre todo las competencias constitucionales del legislador.
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 miércoles 01 de noviembre de 2023.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL