

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

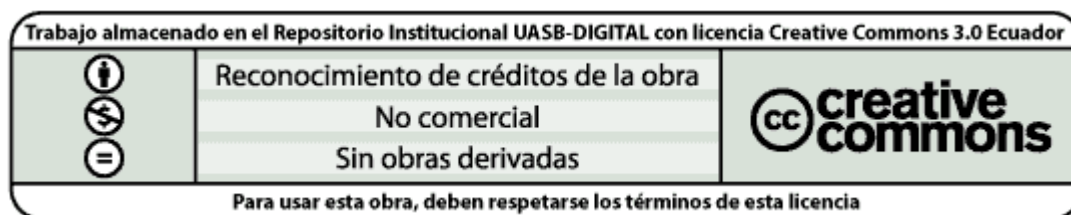
Programa de Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

La legalidad y reserva de ley a la luz del régimen del impuesto predial y sus exenciones en el Ecuador

Rossana Miranda Robayo

Quito, 2015



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHOS DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Rossana Consuelo Miranda Robayo, autora de la tesis intitulada “La legalidad y reserva de ley a la luz del régimen del impuesto predial y sus exenciones en el Ecuador”, mediante el presente documento de constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.

Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.

En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital electrónico.

Quito, 12 de abril de 2016

Firma:

Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría de Derecho
Mención en Derecho Tributario

**La legalidad y reserva de ley a la luz del régimen del impuesto predial y sus
exenciones en el Ecuador**

Autora: Dra. Rossana Miranda Robayo

Tutor: Dr. César Montaña Galarza

Quito, 2015

Resumen

La legalidad y reserva de ley a la luz del régimen del impuesto predial y sus exenciones en el Ecuador, es un tema poco tratado en el país a pesar de que el impuesto en referencia es uno de los mayores representantes de la tributación de los gobiernos autónomos descentralizados municipales o distritales.

Se trazó como objetivos de esta investigación: establecer cómo se maneja el principio de legalidad y de reserva de ley en el régimen tributario seccional ecuatoriano; conocer el origen y evolución del impuesto predial en el Ecuador; asimismo establecer cómo está determinado el impuesto predial en el Ecuador; y, examinar si el régimen de exenciones del impuesto predial en el Ecuador responde a los principios de legalidad y reserva de ley.

Esta investigación ha permitido cubrir con suficiencia los objetivos planteados. Sin embargo, es menester dar a conocer que al respecto hay poco estudio sobre esta realidad dentro del país, por eso se ha acudido a fuentes de otros países, que nos ha permitido incluso comparar lo que ocurre en nuestro ordenamiento jurídico. El afán de este trabajo investigativo es enriquecer la labor diaria de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritales en cuanto a la aplicación del régimen de exenciones del impuesto predial y de esa manera mejorar el trato hacia los contribuyentes.

Se puede apreciar que los principios de legalidad y reserva de ley son los que dan vida al régimen de exenciones del pago del impuesto predial en nuestro país, aunque el trabajo legislativo no ha podido interpretar esta relación jurídica en su dimensión total. Se han revelado grandes esfuerzos pero no han sido suficientes para que el régimen de exenciones del impuesto predial se consolide.

La experiencia adquirida como funcionaria de la Administración Municipal y también la oportunidad de ser contribuyente, ha permitido que se aporte en esta tesis con ideas para que las administraciones seccionales puedan elaborar de mejor manera sus planes de gestión, y consideren con mayor acierto la concesión de exenciones del pago del impuesto predial, tomando en cuenta el significado real del gasto fiscal en el que se incurre al hacerlo.

Palabras claves: principio de legalidad, principio de reserva de ley, impuesto predial, exoneración

DEDICATORIA

A Manuela, mi hija querida, quien me ha acompañado calladamente desde el vientre en aquellas horas de estudio y hoy con su trinar continuo, cada día.

Te habrás preguntado varias ocasiones en qué consiste esta tesis, qué significa, te digo mi pequeña, que este es un compendio de esfuerzo y entusiasmo, también de mucho amor al conocimiento y de tratar de proponer con mis palabras y los pensamientos de tantos autores un pedazo de soluciones a ciertos problemas que aquejan a la sociedad.

Mi chiquita este es el trabajo que me privó varias horas de tus juegos, cuando lo leas, entenderás que más allá del conocimiento que en él se vierte, estás tú... estoy yo... estamos todos los que anhelamos mejores días para nuestro país.

AGRADECIMIENTO

Gracias mi buen Dios por estos años de vida y porque en ellos he ido cumpliendo tu voluntad.

Gracias a mi familia que me ha dotado de ánimo y tiempo para concluir con este trabajo.

Gracias a mis amigos que están en mi corazón y que desde afuera o dentro de este país me han acompañado en este camino.

Gracias a mis jefes-amigos por entender mis ausencias, en pro de esta tesis.

Gracias a mis maestros que han dejado huellas imperecederas en mi vida, formándome como una buena profesional.

Sobretudo un gracias profundo y eterno al Dr. César Montaña Galarza, quien me ha enseñado las cosas importantes del Derecho Tributario Municipal y ha sido mi inspiración para continuar con el estudio del mismo. Mi querido doctor su paciencia y generosidad ha dado este fruto.

Contenido

Introducción	
Capítulo primero	10
Legalidad y reserva de ley en materia de exenciones del impuesto predial	10
1.1. Principio de legalidad y tributación municipal	10
1.2. Principio de reserva de ley y tributación municipal	17
1.3. Diferencias entre los principios de legalidad y reserva de ley	21
1.4. La exención de impuesto	23
1.5. Importancia de los principios de legalidad y reserva de ley en materia de exención de impuesto	27
1.6. El impuesto predial como tributo propio del municipio	30
1.6.1. Origen	30
1.6.2. Evolución	31
1.7. La exención del impuesto predial	34
Capítulo segundo	36
Las exenciones del impuesto predial en el Ecuador	36
2.1. El régimen general de exenciones en el Ecuador	36
2.2. La imposición predial en el Ecuador	44
2.3. Régimen de exenciones del pago del impuesto predial en el Ecuador	47
2.3.1. Exenciones del impuesto predial urbano	48
2.3.2. Exenciones impuesto predial rural	52
2.4. Exenciones del pago del impuesto predial establecidas en normativa ordinaria	54
2.5. Problemas jurídicos del régimen de exenciones del impuesto predial en el Ecuador	62
2.6. Perspectivas de solución de los problemas jurídicos que causan las exenciones del impuesto predial en el Ecuador	64

Conclusiones	67
Bibliografía	70

Introducción

En esta tesis desarrollaremos los principios de legalidad y reserva de ley vinculados de manera específica con el régimen de exenciones del impuesto predial en el Ecuador.

El problema planteado para resolverlo en la investigación gira en torno a dilucidar si el régimen de exenciones del pago del impuesto predial presente tanto en el Código Orgánico de Organización, Autonomía y Descentralización, así como en otra normativa responde a los principios de legalidad y reserva de ley.

Para procurar un análisis integral el trabajo está dividido en dos grandes capítulos. El primero que trata sobre los principios de legalidad y reserva de ley en materia de exenciones del impuesto predial, se aborda de una manera detallada el alcance de cada uno de estos principios y como los mismos están presentes dentro de nuestra legislación. De la misma manera, se hace un acercamiento a la explicación y aplicación de la exención tributaria. Finalmente el capítulo nos adentra en el impuesto predial y su evolución histórica y las exenciones de este impuesto.

En el segundo capítulo se hace un estudio a profundidad del régimen de exenciones en nuestro país y en especial de las exenciones del impuesto predial, considerando de manera particularizada cada una de ellas, para establecer cuál es el fin de cada una de ellas.

Los conceptos vertidos y los análisis realizados pretenden contribuir con un esquema jurídico que nos acerque de manera objetiva a la realidad del régimen de exenciones del impuesto predial en el Ecuador.

Capítulo primero

Legalidad y reserva de ley en materia de exenciones del impuesto predial

1.1. Principio de legalidad y tributación municipal

Para iniciar apropiadamente el análisis del principio de legalidad, estableceremos lo que se entiende por principio de Derecho. Al respecto, no existe una definición específica, sino más bien se puede decir que es una construcción dada por varios aportes. La palabra principio se deriva del latín *principium*. En tiempos históricos significó “*comienzo y origen*, y, en la época clásica se usó el plural *principioa-orum*, para designar una norma o principio”.¹

La Real Academia de la Lengua se refiere a Principio de Derecho como la “norma no legal supletoria de ella y constituida por doctrina o aforismos que gozan de general y constante aceptación de jurisconsultos y tribunales”.²

Según José Manuel Lastra Lastra:

[...] los principios generales del derecho son enunciaciones normativas de valor genérico que condicionan y orientan la comprensión del ordenamiento jurídico tanto para su aplicación o integración, como para la elaboración de nuevas normas. En tal sentido, son verdades fundantes de un sistema de conocimientos, admitidas como tales por ser evidentes, por haber sido comprobadas y, también, por motivos de orden público”.³

Robert Alexy, sobre este mismo tema expresa:

¹“Principios Generales del Derecho”, en *Enciclopedia Latinoamericana*, Rubinzal-Culzoni Editores, MEX, 2007, 633.

²“Principio de Derecho”, Real Academia de la Lengua, ed.22. Consulta: 16 de junio de 2015 <<http://www.rae.es/rae.html>>.

³“Principios Generales del Derecho”, en *Enciclopedia Latinoamericana*, Rubinzal-Culzoni Editores, MEX, 2007, 634.

[...] los principios son mandatos de optimización, es decir, normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Esto significa que los principios pueden ser cumplidos en diferente grado a diferencia de las reglas que solo pueden ser cumplidas o no”.⁴

Julio César López Ramírez ensaya una definición de Principio de Derecho en los siguientes términos:

[...] las pautas que establecen los lineamientos principales de un determinado ordenamiento jurídico y que otorgan una determinada dirección al derecho positivo, constituyendo la fuente de validez y legitimidad; motivo por el cual cualquier problema jurídico, que no encuentre una solución en las normas y en la jurisprudencia aplicable, puede hallar su respuesta en dichos principios que modelan a cada ordenamiento jurídico en particular.⁵

El principio de Derecho, entonces se definiría como un enunciado que permite tener un lineamiento para consolidar las normas jurídicas, y su presencia brinda respuestas a problemas jurídicos.

Habiendo señalado el significado de principio de Derecho, continuaremos con el análisis y nos enfocaremos al principio de legalidad que está presente en todos los ámbitos del Derecho, ya que, tanto el Estado como sus administrados se encuentran sujetos a la ley lo que permite una tranquilidad jurídica en el sentido de que no habrá penas, sanciones o decisiones que se hallen fuera del régimen jurídico legalmente establecido.

El término principio de legalidad se refiere, en sentido amplio, a la preeminencia o imperio de la ley. En el ámbito del Derecho Público, al acatamiento de la actuación administrativa, a lo previsto en las leyes relacionadas.⁶

El principio de legalidad en materia tributaria, “constituye una regla de Derecho Constitucional tributario”⁷ por consiguiente, el administrado no está sujeto únicamente a las leyes que se relacionan con este tema sino que necesariamente se debe remitir en primera instancia a la Constitución.

⁴ “Principios de Derecho”, en *Enciclopedia Latinoamericana*, Rubinzal-Culzoni Editores, MEX, 2007, 647.

⁵ Daniel Yacolca Estares y otros, *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, (Lima: Editorial Grijley, 2010), 81-82.

⁶ Eusebio González García, *Temas actuales de Derecho Tributario*; (Barcelona: J. M. Bosh Editor; 2005), 44-45.

⁷ Jorge Bravo Cucci, *Fundamentos de Derecho Tributario*, (Lima: Jurista Editores, 2010), 115.

La base filosófica de este principio se encuentra en que el Congreso u órgano legislativo del Estado encarna la soberanía del pueblo, y por tanto es el único ente competente para normar la materia tributaria⁸, que debe constar en la ley dentro del marco constitucional establecido para el efecto.

Históricamente es el principio más antiguo, el primero de los principios. Julio César López Ramírez nos refiere: “la Carta Magna del 15 de junio de 1215 es el documento más antiguo en donde podemos identificar el principio constitucional en cuestión, entre otros derechos fundamentales”⁹

Se establece entonces que la única fuente de la obligación de pagar tributos es la ley. Se sintetiza en el aforismo *nullum tributae sine lege*.¹⁰ De la misma manera, el accionar del poder público se somete a la ley, lo cual incluye al trabajo que realizan los jueces.

El efecto de este principio haría entender que ninguna norma jerárquicamente inferior a la ley, puede alterar ni modificar lo determinado en ella.

Sin embargo, la Administración Tributaria puede por la circunstancia brindada por la competencia que se deriva de la norma jurídica emitida, regular a través de los mecanismos que tiene a su alcance, sin desvincularse del respeto y coherencia que debe guardar con la ley, la Constitución y aún con los tratados internacionales.

El art. 301 de la Constitución de la República del Ecuador¹¹, dispone que solo por ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos; en tanto que, para el caso de tasas y contribuciones especiales, se deja habilitado que por acto normativo de órgano competente (que no necesariamente se limita a la ley), puedan ser creadas, modificadas, exoneradas o extinguidas, tanto más que, queda explicitado que éstas se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

⁸ Felipe Iturralde Dávalos, *Manual de Tributación Municipal*, (Quito: Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, 1998), 19.

⁹ Daniel Yacolca Estares y otros, *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, (Lima: Editorial Grijley, 2010), 88. La Carta Magna del 15 de junio de 1215 decía: “ 12) No se podrá exigir “fonsadera” (scutage) ni auxilio (aid) en nuestro Reino si el consentimiento general, a menos que fuere para el rescate de nuestra persona, para armar caballero a nuestro hijo primogénito y para casar (una sola vez) a nuestra hija mayor. Con este fin solo se podrá establecer un “auxilio” razonable y la misma regla se seguirá con las ayudas de la ciudad de Londres (...)”.

¹⁰ Felipe Iturralde Dávalos, *Ibíd.*,. El aforismo *Nullum tributae sine lege* significa: No hay tributo sin ley.

¹¹ Publicada en el Registro Oficial N° 449 de 20 de octubre de 2008.

En concordancia con este enunciado, el art. 3 del Código Tributario (actualmente con rango de ley orgánica) COT, determina que sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. En este sentido, el texto constitucional encumbra dos derivaciones que tornan más claro el alcance de *la potestad tributaria normativa* respecto al enunciado legal, pues, por un lado, precisa que *solo por ley* pueden crearse, modificarse, exonerarse o extinguirse *impuestos*; y, por otro, que por acto normativo de órgano competente podrá hacerse con las tasas y contribuciones especiales, dejando, por lo mismo, superado el texto señalado en la norma legal, pues no cabe sostener que solo por ley puedan crearse, modificarse, exonerarse o extinguirse los tributos en general, como ya queda aclarado, ni tampoco resulta apropiado argüir que las tasas y contribuciones especiales puedan obrar en acto legislativo, sino en acto normativo de órgano competente, que más allá de la distinción semántica, conlleva implicaciones en las competencias de cada instancia de poder.

Este cuerpo legal en el artículo inmediato posterior aclara además que la ley debe determinar el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la forma de establecer la cuantía del tributo, las dispensas y deducciones, y los procedimientos administrativos que deban aplicarse. Se colige entonces que este principio nos da la certeza de los elementos constitutivos del tributo.¹²

Con lo expuesto, el principio de legalidad en nuestro país, puede abordarse desde dos ángulos. El primero, que parte desde la Administración Central, que indefectiblemente resulta de la ley; y el segundo desde el proceso descentralizador del Estado, que coincide con la asunción del poder tributario por parte del órgano legislativo del gobierno seccional municipal. Aunque este último siempre tenga una derivación de la misma ley; como ocurre con el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización - COOTAD.

En los países que poseen un sistema centralista para el régimen tributario, el principio de legalidad solo permite que el Congreso sea el único que, a través de la ley, emane todo lo relacionado a la materia tributaria, y solo normas de la misma jerarquía que la ley, v. gr. Decreto Supremo serían equiparables para cumplir dicho fin.

¹² Más adelante cuando abordemos el estudio del Principio de reserva de Ley, analizaremos cuán apropiada o ventajosa es la concreción de los elementos del tributo en la ley.

El hecho de que en nuestra Constitución se haya implementado una nueva organización territorial permite también que el principio de legalidad tenga un espectro más amplio. Debe tomarse en cuenta que esta organización consta de: regiones, provincias, cantones y parroquias, cada una representada por un gobierno autónomo descentralizado. A los denominados gobiernos autónomos descentralizados municipales y a los que atañen a los distritos metropolitanos, por efecto del artículo 266 de la Constitución se las ha conferido entre sus atribuciones constitucionales: “crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”.¹³

Estos gobiernos autónomos descentralizados tienen como ingresos entre otros, las participaciones de los ingresos globales del Estado y para ello la Constitución de 2008 determina que no podrá ser menos del 15% de los ingresos permanentes¹⁴ ni menos del 5% de los ingresos no permanentes¹⁵ bajo los principios de subsidiariedad, solidaridad y equidad.

Con el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización en su artículo 192 se llega a establecer el monto a transferir a cada uno de los gobiernos autónomos descentralizados, quedando de la siguiente manera: 21% de los ingresos permanentes y 10% de los ingresos no permanentes.

Estas transferencias se las realiza bajo el marco del Modelo de Equidad Territorial, cuyo objetivo es provisionar bienes y servicios a cada nivel de gobierno conforme a siete criterios: tamaño de población, densidad poblacional, necesidades básicas insatisfechas, logros en el mejoramiento de los niveles de vida, capacidad fiscal, esfuerzo administrativo y cumplimiento de metas.

Bajo una metodología rigurosa se distribuyen estos recursos entre todos y cada uno de los gobiernos autónomos descentralizados quedando de manera general

¹³ Constitución de la República del Ecuador art. 264 número 5.

¹⁴ “Ingresos permanentes: Son los ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos públicos reciben de manera continua, periódica y previsible. La generación de ingresos permanentes no ocasiona la disminución de la riqueza nacional. Por ello, los ingresos permanentes no pueden provenir de la enajenación, degradación o venta de activos públicos de ningún tipo o del endeudamiento público”. (art. 78 Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, segundo inciso)

¹⁵ “Ingresos no-permanentes: Son los ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, reciben de manera temporal, por una situación específica, excepcional o extraordinaria. La generación de ingresos no-permanentes puede ocasionar disminución de la riqueza nacional. Por ello, los ingresos no permanentes pueden provenir, entre otros, de la venta de activos públicos o del endeudamiento público”. (art. 78 Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas, tercer inciso)

los siguientes porcentajes: 27% gobiernos autónomos descentralizados provinciales; 67% gobiernos autónomos descentralizados autónomos municipales; y, finalmente, los gobiernos autónomos descentralizados parroquiales que reciben el 6%. Todos estos constituyen el Componente B.

A este monto se le añade el Componente A, que no es otra cosa que el reconocimiento de los valores que percibían el 2010. Respecto de los ingresos a favor de los gobiernos regionales, el propio COOTAD define las fuentes de financiamiento para aquellos.

Dentro de los ingresos que mantienen los GAD dependiendo de su nivel, destacan los ingresos de carácter tributario entendiéndose por tales a los impuestos, tasas y contribuciones especiales y de mejoras, y que constan en el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización. En la tabla siguiente preparada por SENPLADES podemos ver con claridad cada uno de ellos, adicionalmente las facultades de que se encuentran investidos estos gobiernos autónomos dentro de la Administración Tributaria:

Niveles de Gobierno	Impuestos	Tasas	Contribuciones
Regional	<p>Impuesto a la renta por herencias, legados y donaciones</p> <p>Propiedad de vehículos motorizados</p> <p>ICE vehículos con excepción del transporte comercial pasajeros, carga y servicios acuáticos.</p> <p>Recargos al ICE, Vehículos y precio de combustibles (art. 179 COOTAD)</p>	Facultad de crear, modificar o suprimir en función de sus competencias.	Facultad de crear, modificar o suprimir.
Provincial	Adicional al impuesto de Alcabala	Facultad de crear, modificar o suprimir en función de sus competencias.	Facultad de crear, modificar o suprimir en función de sus competencias.

Municipal	Propiedad Urbana Propiedad Rural Alcabala Vehículos (Rodaje) Patentes 1.5 por mil sobre los activos totales Espectáculos Públicos Utilidad transferencia bienes inmuebles Al Juego	Aferición de Pesas y Medidas Aprobación de planos e inspección a construcciones Rastro Agua Potable y alcantarillado Recolección de Basura y aseo público Control de Alimentos Habilitación y control de establecimientos Servicios administrativos Otras	Construcción de vías Repavimentación urbana Aceras y cercas Obras de agua y saneamiento Desección y rellenos de quebradas Plazas, parques y jardines Otras
Parroquial rural	Delegación de otros niveles de gobierno	Delegación de otros niveles de gobierno	Delegación de otros niveles de gobierno

Fuente: COOTAD

Elaboración:

SENPLADES¹⁶

Con este esquema de descentralización y la facultad citada, los gobiernos autónomos descentralizados —otrota llamados municipios— adquieren un poder tributario que les permite establecer una política fiscal, sobre todo para el financiamiento de sus presupuestos, dejando la dependencia del poder central, y estableciendo un vínculo más directo con sus administrados, con quienes, de manera más libre, pueden evaluar los procesos de crecimiento, la atención de las necesidades no satisfechas, la capacidad contributiva y otros elementos más que permiten diseñar y aplicar un esquema tributario basado en el esfuerzo propio de cada comunidad.

Cada vez que un gobierno autónomo descentralizado asume una nueva competencia, el Consejo Nacional de Competencias efectúa una valoración de los estándares mínimos de prestación de servicios así como sus costos. Adicionalmente a cada GAD se le realiza una estimación de los ingresos propios que generalmente

¹⁶ Tabla modificada por la autora

son los tributos que administra y cuánto es lo que el Gobierno Central invierte en dicha competencia. Por eso resulta de suma importancia que la generación de recursos tributarios sea bien definida y mantenida a fin de asumir las competencias que la ley le confiere.

En resumen, el principio de legalidad y la tributación municipal se vinculan en el hecho de que quien tiene competencia expide la norma dentro del marco de dicha competencia. Por ende, la Administración Tributaria actúa porque es competente y procede a emitir y aplicar normas con estricto respeto a la ley, y por supuesto a la Constitución y de ser el caso, en sujeción a los tratados internacionales.

1.2. Principio de reserva de ley y tributación municipal

La noción de reserva de ley se extiende en la doctrina europea a partir de la formulación de O. Mayer, para quien la reserva de ley es una excepción de la iniciativa del Ejecutivo, que existe para objetos especialmente señalados. En la doctrina española, E. Simón Acosta afirma, con absoluta propiedad, que la reserva de ley sigue siendo una institución fundamental en la actualidad y desempeña una función probablemente más importante de la que tuvo en sus orígenes.¹⁷

El concepto de reserva de ley es variable en su inteligencia a través del tiempo, dada su venerable vigencia y su distinto origen.¹⁸

Tratándose de una regla general relativa a las competencias y a la legitimación para intervenir en los procedimientos de producción normativa, la configuración del principio y su aplicación en el derecho actual necesariamente se debilita ante la distinta forma de ser de la organización política e institucional.¹⁹

González García, manifiesta que para tener un conocimiento técnico preciso de la reserva de ley debemos partir de un concepto más amplio, más genérico, que consiste en la “reserva de normación”. Esta se organiza a través de una norma o de un grupo de normas, que nos indican cómo pueden formarse las normas en el ordenamiento jurídico; así es como se entiende que la regulación de determinadas

¹⁷ Eusebio González García, Eusebio, *Temas actuales de Derecho Tributario*, (Barcelona: J. M. Bosh Editor, 2005), 44.

¹⁸ Alejandro Altamirano, *El procedimiento tributario*, (Buenos Aires: Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003), 206.

¹⁹ Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, (Bogotá: Editorial Temis S. A., 2001), 159.

materias venga dada por vía legislativa. Es, pues, cuando el principio de legalidad tributaria, desarrolla su validez normativa sobre las fuentes de derecho, que recibe el nombre de principio de reserva de ley.²⁰

El mismo tratadista dice que la reserva de ley de la que hablamos debe entenderse desde dos tipos de manifestaciones. En primer lugar, una reserva de ley formal, la cual, al ser establecida por ley ordinaria, puede ser anulada por una ley posterior. Esta reserva de ley corre el riesgo de confundirse con el principio de jerarquía normativa. En segundo lugar, el principio de reserva material de ley que viene establecido por el ordenamiento constitucional, al mismo que se subordina el poder legislativo, el que debe adecuar sus normas a los principios reconocidos en la Carta Magna. En palabras del Tribunal Constitucional español, el significado último del principio de reserva de ley: “es el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes”,²¹ entendiéndose, de esta manera, que en el ámbito municipal y distrital, ciertas prerrogativas parlamentarias en cuanto a los tributos, se regulan mediante ordenanza.

El principio *nullum tributum sine lege* no debería derivarse del principio de representatividad, o principio democrático, para decidir las cuestiones que hacen a la existencia de la comunidad. Pues, lo esencial es que se respete la tipicidad, es decir, que la intervención del legislador incluya todos los requisitos necesarios para el nacimiento, sin más, de la obligación²² de conformidad como lo ha recogido el Modelo de Código Tributario para América Latina. El mismo reconoce que a través de la ley se puede:

- crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho generador y la base de cálculo, y señalar los sujetos activo y pasivo.
- otorgar exenciones, reducciones o beneficios.
- establecer procedimientos administrativos y judiciales.
- tipificar infracciones y establecer sanciones.

²⁰ Eusebio González García, *Temas actuales de Derecho Tributario*, 45-46.

²¹ *Ibíd.*, 47.

²² Alejandro Altamirano, *El procedimiento tributario*, (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003), 200.

- establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios.
- regular los modos de extinción de las obligaciones tributarias.²³

En este caso, según varios autores,²⁴ el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la ley no siempre es saludable, ya que eso llevaría a que en la ley se establezca una casuística innecesaria. Por consiguiente, es mejor dejar varios elementos para que sean regulados con las directrices correspondientes; “en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.”²⁵

Aunque en la Constitución ecuatoriana, se hable de los principios que rigen el sistema tributario en el país, no hay que olvidar que la reserva de ley, debe comprenderse como un principio con supremacía constitucional, así como los medios de defensa a la misma son de radical importancia, ya que dan su fortaleza y sostén a la reserva de ley como institución.²⁶

Cuando la Constitución delimita el alcance de la reserva de ley en lo tributario, se puede advertir que no están comprendidos todos los elementos del tributo y aunque lo estuvieran, no se siente esta reserva legal de la misma manera.

Marat Paredes Montiel expresa que las consecuencias de que la reserva de ley sea un principio constitucional, son las siguientes:

- Hace que la misma tenga gran fijeza y estabilidad máxima, en virtud de la jerarquía que la constitución tiene como norma primaria en el sistema de fuentes.
- El efecto básico es que vincula al legislador ordinario y a todos los poderes constituidos y permite un control de la constitucionalidad.

²³“Modelo del Código Tributario” artículo 4, Consulta: 13 de enero de 2015 <www.unav.es/tributario/Documentos/modelo_codigo_tributario_1997.pdf>.

²⁴ IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, César Gamba Valega, “Reserva de Ley y Obligados Tributarios”. Del mismo autor *Notas para un Estudio de la Reserva de Ley en materia tributaria en el Tratado de Derecho Tributario*, Paulo de Barros Carvalho (director), (Lima: Palestra editores, 2003), 221; *Semanario Judicial de la Federación*, México, Novena época, Tomo 6, Nov. 1997 Consulta: 5 de febrero de 2015) <http://www.ipdt.org/editor/docs/08_IXJorIPDT_CGV.pdf>.

²⁵ Daniel Yacola Estares y otros, *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*, (Lima: Editora y Librería Jurídica Grijley, 2010), 17.

²⁶ Marat Paredes Montiel, *El principio de reserva de ley en materia tributaria*, (México: Editorial Porrúa S. A., 2001) 9-10.

- Contribuye a una mayor cohesión del ordenamiento financiero. En efecto, la sistematización y efectividad del Derecho Financiero debe mucho a la recepción constitucional de sus principios.²⁷

El artículo 264 de nuestra Constitución establece facultades para que los gobiernos autónomos descentralizados municipales expidan actos normativos que se refieran a tasas y contribuciones especiales de mejoras, no solo en su regulación, sino en lo esencial, es decir, en su creación. Lo indicado se conecta también con el atributo de autonomía. Al efecto, el artículo 5 inciso primero del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, señala:

La autonomía política, administrativa y financiera de los gobiernos autónomos descentralizados y regímenes especiales prevista en la Constitución comprende el derecho y la capacidad efectiva de estos niveles de gobierno para regirse mediante normas y órganos de gobierno propios, en sus respectivas circunscripciones territoriales, bajo su responsabilidad, sin intervención de otro nivel de gobierno y en beneficio de sus habitantes. Esta autonomía se ejercerá de manera responsable y solidaria. En ningún caso pondrá en riesgo el carácter unitario del Estado y no permitirá la secesión del territorio nacional.

Por lo tanto, la Administración Tributaria Municipal tiene su fuente legal, desde dos vertientes: la ley y aquellos actos normativos que por sí le permiten tener autonomía suficiente para desarrollar su actividad fiscal.

Felipe Iturralde, al respecto expresa en su *Manual de Tributación Municipal*:

En la moderna tributación, que opera dentro de un proceso socio económico muy dinámico, la realidad ha llevado a que la ley es el instrumento por el que se creen, modifiquen o extingan los tributos, y que además consten disposiciones de orden general sobre su cuantificación y demás procedimientos administrativos, dejando a las normas de nivel reglamentario la regulación de los aspectos más concretos, lo cual de modo alguno implica menoscabo del principio de legalidad. Actualmente frente a la dinámica económica no cabe que sea la propia ley el instrumento que establezca la tarifa rígida de un impuesto, sino que fije parámetros fundamentales para su cuantificación, e incluso los márgenes (piso y techo) dentro de los que debe oscilar. Finalmente la tributación debe estar atada a los indicadores de la economía a fin de que sus rendimientos no pierdan valor en términos reales.²⁸

Concluyendo, el principio de reserva de ley y la tributación municipal son conceptos íntimamente vinculados, ya que pretenden establecer un desarrollo de lo

²⁷ Marat Paredes Montiel, 12.

²⁸ Felipe Iturralde Dávalos, *Manual de Tributación Municipal*, (Quito: Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, 1998), 20.

que efectivamente ya consta en la ley o en la Constitución, a través de sus expresiones administrativas que son las ordenanzas mediante las cuales se desentrañan los elementos tributarios e inclusive los reglamentan. Permite, además, que los jueces y tribunales ejerzan un control adecuado, ya que estas normas *infralegales* están subordinadas en sus aspectos esenciales al contenido de la ley.

1.3. Diferencias entre los principios de legalidad y reserva de ley

Una vez que se ha analizado el significado de estos dos principios fundamentales es importante establecer entre los mismos las circunstancias que los distinguen y que permitirán entender de mejor manera por qué se debe referir a los mismos, independientemente.

El principio de legalidad está profundamente relacionado con la ley y, aún más con la norma suprema, que permite cubrir el espectro de sujeción del administrado, quien debe mirar que su accionar se sujete al ordenamiento jurídico. En este contexto, el administrado aterriza en el principio de reserva de ley cuando el tributo creado por el órgano legislativo se desarrolla con sus elementos constitutivos de conformidad como se ha previsto en la ley.

Al respecto, José Vicente Troya establece que: “el principio de la legalidad no es una limitación del Estado, sino un modo de cómo ejercer la potestad tributaria”.²⁹

César Montaña Galarza, hace también una referencia al principio de reserva de ley: “de otra parte, entendemos el principio de reserva de ley como una exigencia derivada de la Constitución o de la ley, sobre el medio –como instrumento – que incorporará las principales normas jurídicas tributarias, así como los elementos sustanciales de los tributos...”³⁰

²⁹ José Vicente Troya, “Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez 2006”. *En Revista Foro N° 6* (II Semestre, 2006). Quito. < <http://hdl.handle.net/10644/1508>>, 39-58.

³⁰ César Montaña Galarza, “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y reserva de ley en la Constitución del Ecuador 2008”. *En Revista Foro N° 15* (I Semestre, 2011). Quito. <<http://hdl.handle.net/10644>>, 62.

Las expresiones de ambos tributaristas nos conducen a establecer que una de las primeras diferencias de estos dos principios está en la jerarquía que representan, teniendo sobrepuesto al principio de legalidad sobre el principio de reserva legal.³¹

Casás también se refiere en su obra, a la diferencia que se aprecia entre estos dos principios en los siguientes términos: "...la legalidad es una vinculación positiva, y la Administración sólo se debe a ella; en cambio, la reserva de ley es una relación entre la ley y su competencia privativa en determinadas materias y las demás normas jurídicas que no tienen rango de ley".³²

César Gamba Valega, establece que:

[...] el principio de legalidad exige que la creación o aprobación de tributos deba realizarse por normas de rango equivalente a la ley; mientras que por el principio de reserva de ley se exige que solo la regulación de determinados aspectos del tributo se encuentra reservada exclusivamente a dichas normas y no al reglamento.³³

Bajo estas dos apreciaciones se puede establecer que otra diferencia entre ambos principios es que el principio de legalidad se manifiesta porque la norma se construye por efecto de la competencia que le asiste. En cambio el principio de reserva de ley regula los contenidos de esa norma, porque la ley le permite aquello.

El Tribunal Constitucional del Perú, en su jurisprudencia señala ampliamente las diferencias existentes entre los principios en estudio. De dichos pronunciamientos extraemos uno que aporta otro contraste:

[...] mientras el Principio de Legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no solo es eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de Legalidad, en cuanto es solo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora.³⁴

³¹ Tatiana Peña Toledo, "Evolución de los principios de legalidad y reserva de ley tributarios en el constitucionalismo ecuatoriano", (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2009), 25.

³² José Osvaldo Casás, *Derechos y Garantías Constitucionales del contribuyente a partir del Principio de Reserva de Ley Tributaria*, (Buenos Aires: Ad-Hoc, 2005), 233.

³³ César M. Gamba Valega, "Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria". En Barros Carvalho Paulo, (dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, (Lima: Palestra Editores, 2003), 209.

³⁴ Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional, recaída en el proceso constitucional con Expediente (Toledo 2009)N° 00042-2004-AI/TC, de fecha 12/08/2005, en la acción de inconstitucional interpuesta en contra de la Ley de tributación municipal: espectáculos públicos.

Queda claro, entonces, que los principios enunciados mantienen diferencias sustanciales por lo que no deben confundirse entre sí. Cada uno se establece en rangos diferentes y cumplen con el propósito de limitar el poder tributario para permitir su adecuado funcionamiento en el marco del respeto a los derechos del contribuyente. Brindan confiabilidad en el sistema jurídico imperante que permitirá un mejor desenvolvimiento de la sociedad.

1.4. La exención de impuesto

Para empezar, es preciso establecer que una vez configurado el tributo se genera la obligación de pagarlo, es decir, existe lo que se denomina la *sujeción al tributo*. En este punto del análisis vamos a referirnos a la exención, que no es otra cosa que el efecto legal de dispensar a quien está obligado al pago tomando en cuenta varias consideraciones.

En tal virtud, en la exención, según Araújo Falcao: “se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria o, como dice Gomes de Sousa, resuelve dispensar del pago de un tributo debido”.³⁵

Villegas se refiere a las exenciones y beneficios tributarios, en los siguientes términos: “existen hechos o situaciones descriptos hipotéticamente que realizados o producidos y que acaecidos en la realidad, neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, o sea, el mandato de pagar el tributo”³⁶

Un sector de la doctrina establece cuatro tipos de exenciones; el primero, dividido en objetivas y subjetivas, Objetivas cuando se tiene en consideración un acto, actividad, riqueza o beneficio. Y subjetivas, cuando se toma en cuenta a las personas físicas o jurídicas. El segundo: permanentes y temporales. El tercero observa las condicionales cuando están sometidas al cumplimiento de alguna

³⁵ Amilcar Araujo Falcao, *El hecho generador de la obligación tributaria* (Buenos Aires: Ediciones de Palma, 1964), 2 y ss.

³⁶ Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8va. Ed. (Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002), 366.

circunstancia y absolutas cuando no tienen que cumplir ninguna; por último el cuarto tipo corresponde a las totales y parciales.³⁷

En el Tratado de Tributación dirigido por Horacio García Belsunce, Jose Carlos Bocchiardo determina unas reglas generales para las exenciones. En primer lugar, las exenciones *objetivas* rigen de pleno derecho, en beneficio de las personas o entidades a quienes la ley atribuye el hecho imponible. En segundo lugar, las exenciones *subjetivas* solo obran de pleno derecho en los casos taxativamente establecidos en la ley, caso contrario, deberán ser solicitadas. Y en tercer lugar, las exenciones otorgadas por tiempo determinado regirán hasta la expiración del plazo, aunque la norma fuere derogada; ello en virtud de que se trata de un *derecho adquirido*.³⁸

De la misma manera que se crean las exenciones, las mismas pueden ser extinguidas, es decir, si se estableció por ley o acto normativo, debe procederse por el mismo camino para derogarlas.

En varias legislaciones se establecen exenciones temporales, pero que doctrinariamente, según la explicación vista anteriormente no podrían denominarse como tales, sino como beneficios especiales, ya que se trata específicamente de una disminución de la obligación a cancelar, un aplazamiento en el pago, etc., la expiración del plazo establecido, extinguirá el beneficio. Otro caso se presenta cuando una exención se aplica a una persona natural o jurídica (subjetiva), y la misma deja de existir, por ende la exoneración se extingue o es inaplicable.

Cabe en este punto, referirnos también al concepto de la no sujeción o llamada *no incidencia*, por algunos tratadistas. Es importante establecer la diferencia de ambas definiciones para que no haya confusión. La no sujeción consiste en que la circunstancia contemplada por la norma legal no alcanza a configurar el hecho generador o hecho imponible.³⁹

La técnica utilizada para nominar los casos de *exención*, a veces confunde con aquellos de *no sujeción*, “en ciertos casos las leyes tributarias recogen supuestos de no sujeción para evitar dudas sobre hechos que pudieran plantearlas o para contribuir a aclarar

³⁷ Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, vol. I, 10ma ed., (Buenos Aires: Editorial La Ley, 2011), 348.

³⁸ Horacio García Belsunce, *Tratado de Tributación*, tomo I, vol. 2, (Buenos Aires: Ed. Astrea, 2009), 167.

³⁹ Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 341

los límites del hecho imponible”.⁴⁰ Resulta entonces que en ocasiones, hay exenciones que verdaderamente son casos de no sujeción al pago del tributo. Esto demuestra que ambas definiciones no están claras para el legislador.

También se puede distinguir que algunas exoneraciones no solo se establecen en la ley, sino de manera convencional. Como explicaremos más adelante, nuestro ordenamiento jurídico no acepta exoneraciones venidas de acciones contractuales, porque las exenciones solo pueden establecerse a través de la ley.

Cada una de las normas que establecen exoneraciones siempre corresponden a dos finalidades: extrafiscal o de estímulo a determinadas actividades. Se puede apreciar asimismo que el beneficio fiscal responde estrictamente a la lógica de capacidad económica.⁴¹

Como en otros ordenamientos, el art. 83 número 15 de la Constitución de la República del Ecuador determina como uno de los deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y ecuatorianos: “cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.” Es decir, todos somos responsables de satisfacer las obligaciones tributarias a las que nos correspondemos. Sin embargo, el mismo poder tributario señala que así como tiene la facultad de imposición también goza de la capacidad de eximir de dichas obligaciones a sus contribuyentes, siempre guardando los principios de legalidad, reserva de ley e inclusive el de generalidad.

Alfredo Benítez Díaz, añade a este análisis lo siguiente:

Al responder los tributos al principio de generalidad, es decir, que estos deben recaer sobre todas las personas o sobre todos los actos o bienes comprendidos en la ley impositiva, pareciera que las exenciones —en sentido estricto— contravienen el principio constitucional de generalidad; sin embargo, ello no es así, ya que varias constituciones, v. gr., la argentina contiene disposiciones expresas a favor de las exenciones.”⁴²

⁴⁰ José Juan Ferreiro Lapatza, *Instituciones de Derecho Financiero*, (Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., 2010), 265-266.

⁴¹ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, 11ma. Ed. (Madrid: Civitas Ediciones S. L., 2001), 137.

⁴² Alfredo Benítez Díaz, *Derecho Tributario*, (La Paz: Azul Editores, 2009), 79, se cita la Constitución argentina la misma que determina: “...corresponde al Congreso proveer lo conducente a la prosperidad de la Nación, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración promoviendo la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros con leyes protectoras de estos fines con concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo.”

Conviene también analizar lo que nuestro Código Orgánico Tributario dispone en el inciso primero del artículo 35 cuando expresa que en general existen exenciones del pago de impuestos, mas no de tasas y contribuciones especiales, dentro de los límites que establece la ley. Sin embargo, de esta disposición, la Constitución señala en su art. 301: “sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones.” Con las disposiciones citadas, se deja entrever que sí es posible establecer exoneraciones en cuanto a los tributos mencionados.

Cabe anotar que las dispensas legales no deberían establecerse sobre tasas o contribuciones, ya que las mismas corresponden a pago de servicios o de obra pública, respectivamente. Es decir, la Administración Tributaria debe considerar el hecho de la recuperación de las inversiones que se realiza para la atención a la comunidad o también para mejorar las condiciones físicas y urbanísticas de las ciudades, así como de los servicios prestados. Por consiguiente, es entendible que el pago de los mencionados tributos sea obligatorio ya que existe un beneficio implícito en las prestaciones recibidas así como en la obra pública edificada.

A manera de conclusión podemos citar lo que Berliri ha mencionado:

[...] podemos decir que cuando se dan todos los elementos del hecho imponible estamos ante un supuesto de sujeción del tributo, estamos ante un “hecho sujeto”. Cuando no se dan, no se realizan, todos los elementos del hecho imponible estamos ante un supuesto de no sujeción, estamos ante un “hecho no sujeto”. Cuando se dan todos los elementos del hecho imponible y, “además” un hecho o circunstancia al que la Ley liga el no nacimiento de la obligación tributaria, estamos ante una exención, ante un “hecho exento”.⁴³

De manera que cuando hablamos de exenciones tributarias nos referimos a un tema estrictamente ligado por supuesto al principio de legalidad, porque ese es el límite real de la aplicación del poder tributario y, por otro, al de reserva de ley porque para el caso de impuestos se requiere de ley y para los otros tributos otra norma de similares características, como la Ordenanza.

⁴³ José Juan Ferreiro Lapatza, *Instituciones de Derecho Financiero*, (Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., 2010), 266.

1.5 Importancia de los principios de legalidad y reserva de ley en materia de exención de impuesto

Como ya hemos visto la Administración Tributaria ejerce su poder únicamente a través del ordenamiento jurídico, es decir, con apego a los principios tributarios y específicamente al principio de legalidad y al principio de reserva de ley.

Sin embargo de lo anotado, no solo se debe conformar que la normativa que establece el tributo, sea diáfana, sino también que contenga todos aquellos elementos que permitan configurar el tributo. Esto incluye el régimen de beneficios tributarios de los cuales uno de ellos es la exoneración.

El Tribunal Constitucional peruano, ha pronunciado lo siguiente sobre los beneficios tributarios:

[...] el Estado, al establecer beneficios tributarios, no solo rompe con la regla general al deber/obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino también, con la función constitucional de los tributos como es el permitir al Estado contar con los recursos económicos necesarios para cumplir, a través del gasto público, con los deberes de defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, proteger a la población de las amenazas contra su seguridad, así como promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación.⁴⁴

En la determinación legal de un beneficio tributario tiene que existir una valoración de varios aspectos, como lo dice Fichiera: de una disciplina formalmente derogatoria; que el beneficio sea favorable para el contribuyente; y debe tener una función promocional.

Estos aspectos no pueden tomarse de una manera aislada, para que se considere bien fundamentado un beneficio tributario, deben coexistir los tres.⁴⁵

Una vez que se ha establecido el hecho de la concesión de exenciones para los tributos a través de ley o normativa correspondiente, el principio de reserva de ley no hace otra cosa que desarrollarlo y aplicarlo con especificidad. Es decir, debe determinar dichos beneficios a través del instrumento legal creado para el efecto.

⁴⁴ Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional, recaída en el proceso constitucional con Expediente N° 00042-2004-AI/TC, de fecha 12/08/2005, en la acción de inconstitucional interpuesta en contra de la Ley de tributación municipal: espectáculos públicos.

⁴⁵ Franco Fichiera, *Le agevolazioni fiscali*, (Padova: Editorial Cedam, 1992), 1-ss.

Como cada tributo es un *modelo* generalmente aceptado con características propias, la exoneración resultaría un alejamiento de este modelo, que también contendría un procedimiento especial para su consecución.

Dadas estas puntualizaciones, se nota con total claridad que si una exención no ha guardado observancia a los principios de legalidad y reserva de ley, podría ocasionar que se violenten otro tipo de principios tributarios.

Adicionalmente, es relevante anotar que los ingresos fiscales se constituyen, entre otros, por los ingresos tributarios, que abarcan todos aquellos valores que recibe el Estado por la recaudación de todo tipo de tributos. Cuando el Estado con su poder tributario, permite las exenciones de los impuestos, produce dentro de las finanzas públicas el llamado gasto tributario, que nuestra legislación lo recoge en el artículo 94, inciso primero del Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas:

Se entiende por gasto tributario los recursos que el Estado, en todos los niveles de gobierno, deja de percibir debido a la deducción, exención, entre otros mecanismos, de tributos directos o indirectos establecidos en la normativa correspondiente.

Es importante hacer visible esta modalidad de gasto, dentro del Presupuesto General del Estado, ya que se trata de un gasto sin desembolso de valores, es silencioso, como algunos autores lo catalogan. Es un punto sensible en la aplicación de los tributos, que debe considerarse a la hora de emitir un juicio global sobre el reparto de la carga tributaria. Se lo representa dentro del presupuesto como una previsión o cálculo de cuánto el Estado “dejará de percibir como consecuencia de la aplicación de las normas sobre beneficios fiscales”.⁴⁶

La OCDE (1984, 17) estableció que "los gastos fiscales pueden ser definidos como los gastos públicos efectuados a través del sistema tributario para obtener unos objetivos económicos y sociales".⁴⁷ Sin embargo, no se debe confundir con aquellas subvenciones dadas por el Estado a grupos de atención prioritaria, porque ellas sí representan erogación de valores.

⁴⁶ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, 11ma Ed. (Madrid: Editorial Civitas, 2001), 364.

⁴⁷ Marcial Sánchez Armas, “Teoría del Gasto Fiscal: un replanteamiento” (tesis de doctorado, Universidad de La Laguna, 1997), 10. Consulta: 31 de marzo de 2015 <<ftp://tesis.bbtk.ull.es/ccssyhum/cs57.pdf>>.

El criterio gasto fiscal o *expenditure tax* fue elaborado en Estados Unidos por Stanley Sulley, “como una manera de representar el uso político de los recortes de impuestos para los medios que por lo general se lleva a cabo a través del gasto presupuestario”. En tal virtud con la exoneración se presenta una reducción de la incidencia fiscal, mientras que con el gasto se aumenta la renta con el mismo resultado.⁴⁸

Dentro de este análisis también vale puntualizar que el principio de legalidad frente a la imposición de un tributo cualquiera fuera este (impuesto, tasa, contribución), radicaliza su importancia porque sirve para proteger la propiedad del individuo, ya que un gravamen siempre constituye una limitación o afectación al patrimonio individual, por eso es que el Estado dentro de su potestad tributaria debe expresarse necesariamente a través de una ley o como en nuestro ordenamiento jurídico, en cualquier otro acto normativo de conformidad con lo que determinan las disposiciones constitucionales.⁴⁹

Como ejemplo citaremos el contenido del artículo 301 de nuestro texto constitucional, el cual determina:

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.

En conclusión, los principios de legalidad y de reserva de ley son importantes dentro del régimen de exenciones porque el hecho de que las exoneraciones estén amparadas en la ley, brinda seguridad jurídica y se manifiesta en varios aspectos: desde el administrado, quien sabe con certeza cómo puede cumplir con el ordenamiento jurídico, sin atentar contra su patrimonio. Desde el operador de justicia, cuando encuentra que las exoneraciones constan en una ley, lo que permite que su trabajo tenga mayor asidero en función de sus pronunciamientos. Y desde la Administración, la misma que puede ejercer un control adecuado en el

⁴⁸ Andrea Amatucci, *Derecho de la Hacienda Pública, El Ordenamiento jurídico de la Hacienda Pública*, (Bogotá: Editorial Temis S. A., 2008), 126.

⁴⁹ Graciela Manera de Fantin, *Principios de Derecho Constitucional Tributario*, (Buenos Aires: Edic. Alveroni, 2010), 83-84.

establecimiento de este tipo de beneficios fiscales, a fin de que no se desvirtúe el equilibrio y la intención que se tuvo para determinarlos.

1.6. El impuesto predial como tributo propio del municipio

1.6.1 Origen

En un primer momento, el impuesto predial, que es el más antiguo de los tributos, hizo parte de la tributación sobre la tierra y, posteriormente, se vinculó a las rentas derivadas de ésta, hasta su actual configuración como un impuesto de tipo patrimonial. Vale decir, un tributo que grava la capacidad económica representada en la propiedad inmobiliaria como parte del patrimonio de un sujeto; era la manifestación de la mayor fuente de riqueza.⁵⁰

Se encuentran los primeros vestigios del impuesto predial desde la caída de Roma. Entonces, los reyes sajones aplicaron impuestos, conocidos como *Danegeld*, sobre tierras y propiedades.⁵¹

Así, en la Europa medieval, y posteriormente durante la consolidación de las monarquías que precedieron a la Revolución Francesa, existieron impuestos que gravaban la tierra.

En el Medioevo, la primera manifestación de la imposición sobre los bienes es la que grava la propiedad raíz; es este un impuesto universal y de los más antiguos, lo que se explica por el hecho de que la tierra era la fuente generadora, por excelencia de la riqueza.⁵²

El mandato real establecía que a los individuos se les gravaría de acuerdo con su posición y recursos. De ahí que la idea —aunque sin denominarla como tal— de

⁵⁰ Sandra Acevedo Zapata, *Impuesto predial*, (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2008), 128.

⁵¹ Jaime Parra, “La Teoría General del Tributo Agrario y el impuesto venezolano a las tierras ociosas” (conferencias, En las III Jornadas de Tributación Agrícola, Caracas, 24 al 27 de octubre 2006) (Historia del impuesto predial s.f.).

⁵² *Ibíd* (Zapata 2008) (Parra 2006).

impuesto progresivo sobre los que tenían capacidad para pagar se desarrolló muy temprano.

En 1798, el Congreso inglés promulgó el Impuesto sobre la Propiedad, para pagar la expansión del Ejército y la Marina en caso de una posible guerra con Francia.⁵³

La ley de impuestos de 1861 de los Estados Unidos, proponía que:

se gravará, recaudará y pagará, sobre el ingreso anual de todas las personas residentes de Estados Unidos, que se derive de cualquier tipo de propiedad, ocupación profesional, empleo, o vocación efectuada en Estados Unidos o cualquier otro lugar, o de cualquier otra fuente.⁵⁴

Siguiendo este enfoque histórico, el propietario le debía a la sociedad una regalía por la concesión que ella le otorgaba de una cosa que antes era común; el propietario de la tierra, de algún modo se convertía en el inquilino de la sociedad y el impuesto sobre la tierra encuentra su justificación en ese aprovechamiento de que disfruta el propietario.⁵⁵

La influencia del régimen fiscal revolucionario se extendió a toda Europa, y a través de ella, a las colonias afincadas en nuestro continente. La etapa colonial se caracteriza por una fiscalidad que podríamos llamar importada pues los impuestos fueron establecidos por España.⁵⁶

1.6.2. Evolución

En la actualidad las contribuciones territoriales, también llamadas prediales, gravan la tenencia o posesión de las diversas extensiones de tierra, cualquiera que sea el sitio donde estén ubicadas. Estas extensiones se denominan genéricamente predios y de allí se deriva el nombre de impuesto predial.⁵⁷

En principio los impuestos prediales son gravámenes sobre la propiedad inmobiliaria que es directamente explotada por el propietario, por su familia o con la

⁵³ <http://www.neoliberalismo.com/impuestos.html>. Consulta 3 de mayo de 2015.

⁵⁴ <http://www.neoliberalismo.com/impuestos.html>. Consulta 3 de mayo de 2015.

⁵⁵ Jaime Parra, *Ibíd.*

⁵⁶ Jaime Parra, *Ibíd.*

⁵⁷ *Ibíd.*

ayuda de otros agricultores que él ha contratado. Se trata de un impuesto sobre tierras privadas. Pero como hay terceros distintos del propietario que usufructúan tierras públicas otorgadas en concesión, o tierras privadas, mediante régimen contractual, entonces se entiende que el impuesto incide también aun sobre la tenencia o posesión, siempre que ésta sea legítima y amparada del justo título.⁵⁸

Se aprecia que de ser un impuesto sin una definición apropiada en cuanto a la clasificación que se utiliza actualmente, poco a poco y mientras hacía el apareamiento en los diferentes países se determinó como un impuesto directo, de carácter real que gravaba y grava: el fundo, la tierra, o lo que hoy denominamos el predio.

Si atendemos al sitio donde se encuentran ubicados los predios objeto del gravamen, los impuestos prediales se dividen en impuesto sobre predios rústicos e impuesto sobre predios urbanos.

Cuando se colonizó América se establecieron las ciudades, que eran circunscripciones territoriales las cuales se denominaron cabildos, la Corona española se relacionaba con ellos y se convertían ellos en sus representantes, dada la lejanía que se mantenía.

Los colonizadores venían con un amplio legado feudal, mismo que poco a poco fueron instalando en sus colonias americanas. “Esta sociedad funcionaba a través de la apropiación y control de la tierra como principal recurso. La importancia de la tierra como símbolo social y económico se trasladó a las colonias”.⁵⁹ Desde ese momento se instala entre otros aspectos un régimen de tributos, caracterizado por la imposición sobre la tenencia de la tierra, que significaba la fuente de riqueza.

Patricia de la Torre, en su obra asegura que: “los cabildos se constituyeron en los organismos aglutinadores de los intereses locales, especialmente de los ricos propietarios. Este espacio institucional se convirtió en el espacio por excelencia de representación y defensa de los intereses privados y locales.”⁶⁰

Luego de las batallas independentistas, fue difícil consolidar un régimen político. Por muchos años, el Estado fue eminentemente centralista, ya que no se quería optar por la idea de mantener los cabildos por considerar a esta institución en

⁵⁸ *Ibíd.*

⁵⁹ Patricia De la Torre, *En el Cerebro Político del Ecuador*, 1 Ed., (Quito: SENPLADES, 2013), 54

⁶⁰ Patricia De la Torre, *Ibíd.*, 56.

un rezago de la época colonial. No fue sino hasta la época marcista que se rescató la idea del municipio, esbozando primariamente una forma de descentralización.

Con la Carta Negra del Presidente García Moreno, se suprimió la idea de los municipios con una representación propia. Aunque Veintimilla retomó la idea de los municipios, fue él mismo quien por efectos de necesidades económicas, centralizó el tributo que pertenecía a estos entes.⁶¹

Posteriormente, en la época republicana, la tradición constitucional ecuatoriana ha referido que los impuestos sobre los predios urbanos pertenecían a los Municipios. En cambio, el gravamen sobre los inmuebles rurales pertenecía a la Administración Central. Desde la reforma que se hiciera a la Ley de Régimen Municipal en el año 2004, se considera que se pase la administración del catastro rural a cada municipio, para que el mismo lleve adelante el proceso tributario respecto de ambos impuestos.

Y es así como arribamos a nuestros días, con el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización⁶², que permite que los distritos y municipios gestionen parte de sus ingresos con los impuestos mencionados y así, en virtud de la autonomía que les otorga la Constitución, ejercer sus competencias exclusivas. De ellas se destacan las relacionadas con aquellas que, constitucionalmente las ligan con el hecho generador del impuesto que es la propiedad de los bienes sujetos al impuesto predial sea este urbano o rural. Estas son: planificar el desarrollo cantonal y formular los correspondientes planes de ordenamiento territorial, de manera articulada con la planificación nacional, regional, provincial y parroquial, con el fin de regular el uso y la ocupación del suelo urbano y rural; y ejercer el control sobre el uso y ocupación del suelo en su circunscripción territorial.⁶³

En definitiva, luego de toda la exposición acerca del nacimiento del impuesto predial y su desarrollo, concluimos que este tributo como propio del municipio, tiene su razón de ser, ya que es este gobierno seccional, el que mantiene el derecho sobre el suelo, por ende es responsable de su desenvolvimiento y mejora; y como viene

⁶¹ Gerardo Fuentealba, “Sobre la producción textil o manufacturera en distintos contextos históricos de la formación social ecuatoriana y en particular de su forma artesanal” (tesis de licenciatura, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito, 1980), 78.

⁶² Publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 303 de 19 de octubre de 2010.

⁶³ Constitución de la República del Ecuador arts. 264 y 265.

aparejado a la propiedad de la tierra también la exacción respectiva, encontramos que el impuesto predial es apropiado que se encuentre gestionado por el municipio.

1.7. La exención del impuesto predial

Como ya hemos analizado anteriormente la exención es una especie de beneficio tributario, que consiste básicamente en dos situaciones, que el hecho o presupuesto del impuesto en este caso haya acontecido y que se haya eliminado por efecto legal la posibilidad del pago del mismo.

En este impuesto se advierte primero que el hecho generador del mismo es la propiedad de un bien inmueble, predio, fundo o cualquier otra denominación que le haya dado el legislador. Entonces, si la exención se produce primeramente cuando el presupuesto se ha cumplido tiene que existir un sujeto pasivo que posea, en calidad de dueño y señor, un bien inmueble. En segundo término en la ley debe constar este beneficio, a fin de que tenga eficacia en cuanto a su aplicación. Inclusive en algunos casos, la Administración Tributaria para la concesión de dicha exoneración requerirá a las personas a quienes va destinado el *no pago*, probar que se encuentran dentro de los beneficiarios.

Las exenciones del impuesto predial al ser un instrumento de política fiscal empleadas por los gobiernos seccionales, corresponden a diferentes parámetros de valoración, como por ejemplo: incentivar la inversión inmobiliaria, proteger zonas históricas, incentivar actividades productivas, turísticas o de otra índole, proteger a grupos vulnerables de la sociedad, etc.

Destinaremos el siguiente capítulo para analizar lo que ocurre en nuestro país, a fin de extendernos más sobre las exoneraciones que son reconocidas sobre este impuesto, pero tenor de lo expresado anteriormente, se puede decir que en nuestro ordenamiento jurídico se reconoce este beneficio tomando en cuenta varias consideraciones: situaciones de los predios, circunstancias de personas naturales o jurídicas y las ya mencionadas en el párrafo precedente.

En resumen la exención del impuesto predial es un tipo de beneficio tributario que permite la liberación del pago de la obligación tributaria, a pesar de que el presupuesto que genera el impuesto se haya cumplido. Esta exoneración puede

ser establecida atendiendo a condiciones y circunstancias, que exclusivamente se encuentran previstas en la ley.

Capítulo segundo

Las exenciones del impuesto predial en el Ecuador

Luego del análisis realizado a los principios de legalidad y de reserva de ley, y cómo se advierte su presencia en conjunto en la tributación municipal, es importante entonces ahora dedicar el estudio de manera específica al régimen de exenciones en nuestro país en comparación con otros sistemas o regímenes generados en otros países. Podremos desentrañar los problemas que se suscitan en la aplicación de las mismas y propondremos unas posibles soluciones a fin de lograr que este régimen de exenciones relativas al impuesto predial se vaya consolidando.

2.1. El régimen general de exenciones en el Ecuador

El régimen tributario en el Ecuador tiene como fuentes normativas la Constitución, el Código Orgánico Tributario, las demás leyes que hacen referencia a los tributos establecidos, Reglamentos, las Ordenanzas Tributarias, y demás normativa respectiva.

En cuanto al régimen de exenciones, también está basado en las fuentes enunciadas en la parte correspondiente a este tipo de dispensas legales. Como hemos revisado en el capítulo anterior, las exenciones o exoneraciones, son una especie de los llamados beneficios tributarios, que deben responder entre otros a los principios de legalidad y de reserva de ley. Este tipo de privilegios a más de haber sido desarrollados por la doctrina en cada uno de los países se expresan en su ordenamiento jurídico.

Se hacen presentes las exenciones respondiendo a varios aspectos como lo menciona Juan Carlos Mogrovejo: “Los motivos para la admisión de beneficios tributarios se fundamentan en razones de bienestar general, objetivo o estratégico y

se desenvuelven fuera del tributo, mas, se incorporan en su estructura resultando en «ventajas tributarias» para sus destinatarios.”⁶⁴

Nuestra Constitución como habíamos mencionado anteriormente, en su artículo 301 refiere cómo se establece el régimen de exenciones en el Ecuador, tomando en consideración las variables que puede experimentar este régimen para ser aplicado:

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. (el énfasis es añadido)

Para ir entendiendo este régimen, desentrañaremos el artículo precedente. Se dice en el mismo que únicamente por iniciativa de la Función Ejecutiva se podrá establecer las exenciones, esto quiere decir que con la intervención del Presidente de la República que es la máxima autoridad dentro de la Administración Tributaria central,⁶⁵ se impulsará el proyecto de ley para el establecimiento de exenciones tributarias (sin perjuicio de las competencias reconocidas a los GADs) a ser sancionado (aprobado) por el Legislativo (Asamblea Nacional) mediante la expedición de una ley. No se debe confundir con la administración que del tributo realizan las diferentes instituciones por ejemplo el Servicio de Rentas Internas,⁶⁶ el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, etc.

El camino adecuado entonces para que legalmente se determine cualquier exención es a través de una ley sancionada por la Asamblea Nacional, como bien lo refiere el artículo 301. A través de esta disposición se demuestra que las exenciones tributarias en nuestro país se establecen, en primer lugar, bajo los principios tributarios, en especial, el de legalidad y el de reserva de ley.⁶⁷ Para comprender esta

⁶⁴ Juan Carlos Mogrovejo, *El poder tributario en el Ecuador*, (Quito: Ediciones Abya yala, Corporación Editora Nacional, 2010), 39.

⁶⁵ Ecuador, Código Orgánico Tributario publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 38 de 14 de junio de 2005, art. 64.- “Administración tributaria central.- La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca...”

⁶⁶ Ecuador, Resolución No. 004 Tribunal Constitucional, 19 de septiembre de 2001, sentencia signada 176-2001-TP publicada en el Registro Oficial No. 419 del 25 de septiembre de 2001, que desechó la demanda de inconstitucionalidad.

⁶⁷ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, art. 300.- “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad,

relación, es preciso resumir lo que se trató en el capítulo anterior, y lo haremos citando lo que menciona Juan Carlos Mogrovejo:

[...] cabe distinguir conceptualmente el principio en sus expresiones *legalidad y reserva de ley*. La legalidad, consiste en que los actos de administración deben sujetarse a norma legal; en tanto que la reserva de ley, opera en relación a la fuente, esto es, que solo por ley se pueden crear, modificar o suprimir tributos.⁶⁸

Concordamos plenamente con lo dicho y además añadimos que la ley también, permite conceder también las exenciones, como lo expresa la Constitución.

Al respecto de la expedición de las leyes, la norma fundamental define en su art. 120, número 6 que la Asamblea Nacional tiene entre sus atribuciones: “Expedir, codificar, reformar y derogar las leyes, e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio.”

El procedimiento referente a la expedición de una ley se establece con especificidad en la Ley Orgánica de la Función Legislativa, partiendo de lo que dispone el art. 52 número 3, que prevé leyes, entre otras, para: “crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución de la República confiere a los gobiernos autónomos descentralizados”. Citamos esta disposición ya que en nuestro análisis del art. 301 de la Constitución, veremos más adelante la situación de los gobiernos autónomos descentralizados en torno al régimen de exenciones de los tributos.

La expresión: “Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones”, nos da a entender que los gobiernos indicados anteriormente, tienen la posibilidad en este caso de estudio, exonerar tributos haciendo uso de sus propios actos normativos, es decir, las ordenanzas.

Las ordenanzas al ser actos administrativos por medio de las cuales se manifiesta la Administración Seccional, se constituyen en esos “actos normativos” a la que alude la Constitución. Solamente, que deben mantener una particularidad, y es que en forma exclusiva pueden referirse en el caso de exoneraciones, a aquellas que tienen que ver con tasas y contribuciones.

equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos...”

⁶⁸ Juan Carlos Mogrovejo, *El poder tributario en el Ecuador*, (Quito: Ediciones Abya yala, Corporación Editora Nacional, 2010), 25.

A decir de José Vicente Troya, el principio de legalidad en las circunstancias descritas anteriormente, se ve “atenuado y dulcificado”, ya no es posible sostener sin matices el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley, y que a lo mucho se puede sostener que no hay impuesto sin ley.⁶⁹

Sobre lo expuesto, la Sala de lo Fiscal de la Excma. Corte Suprema de Justicia, en su fallo No. 55-99 de 13 de noviembre del 2001⁷⁰, enfatiza el hecho de que las exenciones se expresan a través de la ley:

[...] según el Art. 31 del mismo código, solamente con disposición expresa de la ley se puede establecer exoneraciones tributarias. (...). QUINTO.- En la especie, existe legalmente establecida la exoneración del impuesto al valor agregado IVA a la importación de los artículos señalados en el numeral 10 del Art. 54 de la Ley de Régimen Tributario Interno con texto vigente en 1995; por lo mismo; existe previsión legal que reconoce la exoneración del IVA en la importación de los productos realizados por la empresa IMPROBA que constan en los permisos de importación y más documentos que obran de autos y que constituyen prueba plena de su autenticidad y de lo que en ellos se expresa; es decir de que las importaciones se han realizado con sujeción a la ley y por lo que para la nacionalización de los bienes importados solamente se debían pagar los tributos vigentes no exonerados, cosa que en la especie no está en discusión. Al ser mandato de la ley, en el caso, el contenido en el numeral 10 del Art. 54 de la Ley de Régimen Tributario Interno el que exonera del pago del impuesto al valor agregado, la exigencia de resoluciones administrativas que exoneren de ese impuesto, está fuera de la ley [...]

Además es preciso explicar que en nuestro régimen de exenciones cada exoneración debe ir acompañada de su propio procedimiento para su otorgamiento. Para ilustrar al respecto citaremos el fallo de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1 dentro del juicio de excepciones No. 22078-1920-D deducido por el Doctor Benjamín Cevallos Solórzano en contra del Director Financiero del I. Municipio del Distrito Metropolitano de Quito:

[...] **CUARTO.-** [...] alegando a su favor los beneficios establecidos en el Art. 14 de la Ley del Anciano, por cuanto a la fecha de producirse el hecho generador del impuesto (Impuesto predial urbano), tenía 67 años de edad; afirmando que, además, cumplía los requisitos establecidos por el Art. 14 de la invocada Ley para acogerse a la norma dispensatoria.- Por su parte, la Administración municipal

⁶⁹ José Vicente Troya, “El nuevo derecho constitucional ecuatoriano 1998”, *En Revista jurídica Online, Facultad de Derecho, Universidad Católica de Guayaquil*, (1998) Guayaquil 95m, [/http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=211&Itemid=29](http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=211&Itemid=29).

⁷⁰ Pronunciamiento dictado dentro del Juicio Penal Aduanero que siguió el Administrador de Aduanas del Primer Distrito de la Corporación Aduanera Ecuatoriana en contra del Gerente de Industrias Procesadora de Banano S.A., IMPROBA. Registro Oficial No. 487 de 4 de enero del 2002, 16 y ss.

demandada ha alegado, en lo principal, que la petición de exoneración por tercera edad debe ser alegada por escrito ante la Dirección Financiera Tributaria, ya que “el Municipio no actúa en base a presunciones”; [...].- **QUINTO.**- [...] Por su parte, el Art. 1 del Reglamento General de la invocada Ley, regula: “Para demostrar la calidad de beneficiarios de la Ley del Anciano bastará con la presentación de la cédula de ciudadanía”.- [...]. 3) Por expresa disposición de la Ley, para acogerse al beneficio de la exoneración prevista, no es necesario declaración previa de la Administración municipal.⁷¹

En el principio habíamos mencionado que otra de las fuentes normativas del régimen de exenciones constituye el Código Orgánico Tributario, el mismo que dispone en su Capítulo V⁷², el régimen general que se aplica a las exenciones de cualquier tipo de tributo.

Se establece en primer lugar que toda exención es la dispensa legal que se establece por razones de orden público, económico o social, es decir, como ya lo habíamos analizado anteriormente, siempre el Estado debe tener una razón que le direcciona a beneficiar de alguna manera a cierto tipo de contribuyente para que, a pesar de haber cumplido con el hecho generador, no se genere la obligación tributaria de pago.

En consideración a lo expresado en este punto, el pronunciamiento de la Corte Nacional de Justicia en la sentencia de Casación emitida por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, derivada del Expediente 22 publicada en el Registro Oficial Suplemento 135 de 26 de abril de 2011, se manifiesta en los siguientes términos:

CUARTO: En conformidad al Art. 256 de la Constitución Política, las leyes tributarias, a más de perseguir la obtención de ingresos públicos, tienen como finalidad, dentro de la política fiscal, estimular la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. La Ley 136 se ha expedido al amparo de esa norma constitucional. A este propósito los estímulos tributarios pueden consistir en exoneraciones, deducciones especiales, tarifas especiales u otros arbitrios. En el caso que se discute, exoneraciones del pago del impuesto a la renta (Art. Ib) de la ley 136). Tales exoneraciones tienen el carácter de administradas, pues no operan ipso jure, sino que ha de aplicárselas por la Administración Tributaria, previo el cumplimiento de determinados requisitos legales y reglamentarios. Sobre el particular tiene singular importancia el Art. 31 del Código Tributario, 32 de su codificación, en la parte que estatuye que en las leyes se especificarán los requisitos para el reconocimiento de las exoneraciones y para su concesión a los beneficiarios. Fluye de lo dicho, examinar si respecto de la empresa actora se han cumplido los

⁷¹ Citado en la Tesis de Maestría “La exoneración tributaria: ¿Un privilegio o un derecho?”, Valarezo Guerrero Jorge Issac, (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Quito, 2006), 45-46.

⁷² Este capítulo trata sobre las exenciones y abarca los artículos 31 al 36.

requisitos necesarios para que pueda gozar de la exoneración del impuesto a la Renta en los ejercicios 2001 y 2002.

En segundo lugar el cuerpo legal señalado, reafirma lo que ya vimos en el capítulo anterior con respecto al principio de reserva de ley, es decir, se determina que solo mediante disposición legal se podrán conceder exenciones tributarias. Podemos notar que respecto a lo que menciona la Constitución, también existe la posibilidad de que se establezcan exenciones por medio de ordenanzas, entonces la disposición queda corta en su expresión.

En tercer lugar en el capítulo citado del Código Orgánico Tributario, se desprenden varios aspectos como el alcance, la derogatoria o modificación y las exenciones generales que se determinan para cualquier tipo de tributo. Se mencionó que las exoneraciones deben ser muy específicas en cuanto a su concesión, según nuestra apreciación, la misma debe contener elementos tales como el tiempo de duración, los sujetos, las circunstancias y cualquier condición más que deba llevar inequívocamente a la aplicación de la misma.

Previniendo que las exenciones no alcancen a ser muy específicas como deberían, el Código ha incorporado los aspectos generales antes mencionados, que deben cumplirse cuando se dicta una exoneración. Es preciso indicar que en el artículo 35 inciso primero, se advierte la prohibición de exencionar tasas y contribuciones, cuestión que queda inaplicable con la disposición constitucional indicada anteriormente.

Argentina, en cuanto a su régimen de exenciones de manera general posibilita la concesión de las mismas, al igual que en nuestro país, refiriendo que su gobierno así como tiene la potestad de crear tributos correlativamente le asiste la potestad de dispensar su pago, ese comportamiento lo asumen todos los tipos de gobierno existentes: Nacional, Provincial y Municipal, cada cual respondiendo a su necesidad y atendiendo también las exigencias o expectativas de sus administrados.⁷³

Giuliani Fonrouge menciona que en el art. 75 inciso décimo octavo de la Constitución argentina el Congreso está autorizado a: “proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de

⁷³ Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, Vol I, 10ma Ed. (Buenos Aires: Editorial La Ley, 2011), 344.

la ilustración”, promoviendo “leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo.”

A partir de estas disposiciones se conceden exenciones de amplitud variable que abarcan no solo a los tributos nacionales, provinciales y municipales.

En su obra, Giuliani Fonrouge cita varios casos en los que se refleja la amplitud con que se había utilizado el poder de eximir, dando lugar a que el gobierno nacional expida el Decreto-Ley 22.016 (B.O., 22/6/79), mediante el cual se derogaron todas las disposiciones de leyes nacionales, de carácter general, especial o estatutario, en cuanto eximan o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales a diferente tipo de contribuyentes. Sin embargo, no fue la solución más eficaz ya que la amplitud de dicha norma originó reglamentaciones e interpretaciones que le restaron parte de su alcance. En el tiempo, manifiesta el autor, se comprobó la imposibilidad de la aplicación de esta norma, por lo que se empezó con la aplicación de otras normas de carácter provincial y municipal para dar mayor facilidad.⁷⁴

Quizás en nuestro ordenamiento ha resultado mejor el hecho de que se haya normado a partir de la Constitución la competencia de establecer las exenciones, tratando de obviar aquellas interpretaciones que podrían darse cuando se trata de regular todos los aspectos de las exenciones más aún cuando los tributos corresponden a varias Administraciones Tributarias⁷⁵.

En el caso italiano Salvatore La Rosa indica que el régimen de beneficios tributarios, se caracteriza por una clara oscilación entre *fases de laxismo* y momentos de *apriorística clausura*:

Por lo regular, en efecto, son fácilmente concedidos bajo el empuje de las más variadas exigencias, y en las más diversas ocasiones, exenciones, detracciones, reducciones o regímenes especiales de favor, por esta o aquella situación de hecho. Pero a esta posición de fácil apertura a veces la sustituyen momentos de máxima reflexión, en los cuales los regímenes tributarios de favor son considerados como lesivos de por sí para los principios de universalidad e igualdad tributaria, o sin más confusiones, aproximados a factores tales como la evasión y elusión fiscal, en el área de la compleja patología jurídica tributaria.⁷⁶

⁷⁴ *Ibíd.*, 348-352.

⁷⁵ Nuestro Código Orgánico Tributario distingue tres tipos de Administraciones Tributarias: Central, Seccional y Excepcional.

⁷⁶ Salvatore La Rosa, *Los beneficios tributarios, en el Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Tomo primero, (Bogotá: Editorial Temis S. A., 2001), 388.

Comparado con el régimen italiano, el nuestro al parecer siempre ha tenido una constante, en cuanto a la directriz de la concesión de exenciones no hay grandes cuestionamientos, sino más bien apertura en encontrar que a través de este mecanismo se llega a incentivar a contribuyentes que por sus circunstancias no pueden cumplir con una obligación tributaria o buscando incentivos a ciertos sectores para que no vean como limitante la estructura tributaria del Estado y aprovechen estas oportunidades para la inversión y el desarrollo económico.

Aunque hay un punto que resaltar en este estudio y que sin ser la norma general, aparece dentro del régimen de exenciones tributarias y son aquellas exoneraciones que aparecen en normativa infralegal que propician una seria discusión en cuanto a la aplicación del principio de reserva de ley, citaremos un ejemplo en la Ordenanza de Espectáculos Públicos que se encuentra vigente en la ciudad de Quito, en cuya Sección II sobre las definiciones, refiere lo siguiente:

No se considerará como hecho generador del impuesto a los espectáculos públicos a la compra venta de entradas o boletos para las actividades artísticas de música, danza o artes de la representación que se desarrollen en locales con un aforo menor a 200 butacas, excepto las actividades descritas en los literales b) y d) del presente artículo; y aquellas que, sin tener fin de lucro económico, consten en la programación cultural del Municipio del Distrito Metropolitano de Quito.

Tampoco se considerará como hecho generador del impuesto a los espectáculos públicos a la compra venta de entradas o boletos para las exhibiciones de cine y video en locales con un aforo menor a 200 butacas, cuya programación, presentada a la unidad correspondiente de la Dirección Metropolitana de Educación, Cultura y Deportes sea calificada al menos en 75% como cine-arte por la Comisión de Cultura, Educación y Deportes del Concejo.

Se verifica en esta normativa que la Administración Tributaria Municipal extiende el nivel de beneficios sobre el impuesto de espectáculos públicos, estableciendo casos de no sujeción pero que en realidad son exoneraciones, irrespetando el principio de reserva de ley que para estos casos se encuentra previsto como hemos señalado anteriormente.

En conclusión, los regímenes de exenciones tributarias son tan diversos como diversos son los regímenes tributarios, cada uno se ha ido adecuando a la necesidad de cada Estado. El ecuatoriano muestra que responde a los principios tributarios, a partir de la Constitución se va estableciendo una coherencia con el resto de la normativa del ordenamiento jurídico vigente. Se refleja que bajo el cobijo de la ley

se establecen las exenciones de los tributos y que el mismo Estado central deriva su competencia propia a los gobiernos autónomos descentralizados para que también participen en la concesión de las respectivas exenciones de los tributos que le son propios: tasas y contribuciones.

2.2. La imposición predial en el Ecuador

En el capítulo anterior habíamos abordado el origen del impuesto predial y como este se vincula plenamente al municipio. Con el estudio realizado, se estableció que este tipo de imposición es uno de los más importantes y que en nuestro país representa el mayor ingreso para los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos.

Como no podía ser de otra manera la imposición predial en Ecuador tiene como base legal la Constitución, sus arts. 264 y 266, establecen que una de las competencias exclusivas de los GAD municipales y metropolitanos es: “planificar el desarrollo cantonal y formular los correspondientes planes de ordenamiento territorial, de manera articulada con la planificación nacional, regional, provincial y parroquial, con el fin de regular el uso y la ocupación del suelo urbano y rural.”

Indefectiblemente, el ejercicio de la competencia descrita anteriormente, relaciona a estos gobiernos autónomos descentralizados (GAD) con los predios de sus circunscripciones, al uso de suelo que a ellos se proporciona y, por ende, a la imposición predial correspondiente, aún más si en el mismo texto constitucional se hace referencia a que cada uno de estos gobiernos debe generar sus propios recursos financieros,⁷⁷ dichos gobiernos se ligan al impuesto predial tanto urbano como rural.

En este capítulo, pro seguiremos el desarrollo del impuesto a partir del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización - COOTAD, que es la ley vigente. En este cuerpo legal se percibe que con el nuevo régimen de descentralización se ha mantenido la administración del impuesto predial en los municipios como en los distritos metropolitanos.

⁷⁷ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, art. 270.- “Los gobiernos autónomos descentralizados generarán sus propios recursos financieros y participarán de las rentas del Estado, de conformidad con los principios de subsidiariedad, solidaridad y equidad.”

Con la autonomía declarada, en el orden político, y esclarecida, en el inciso segundo del art. 5 del COOTAD, podemos ver que cada gobierno autónomo puede ejercitar sus facultades normativas y ejecutivas,⁷⁸ por consiguiente normará en el ámbito del impuesto predial, la manera que la administración del impuesto predial se exprese de conformidad con la idiosincrasia de la población.

La expresión de la voluntad de la Administración Tributaria Seccional, se la realiza mediante las ordenanzas sancionadas por sus órganos legislativos que son: concejos municipales o concejos metropolitanos, según sea el caso.⁷⁹ A través de estas Ordenanzas cada gobierno autónomo descentralizado municipal, así como el correspondiente de los distritos metropolitanos, regula, dentro de los límites constitucionales y legales, el tratamiento del impuesto predial en cada cantón.

Los elementos esenciales del tributo se han definido ya en el COOTAD y cada GAD, conforme a la estructura tributaria que ha construido en su jurisdicción elabora su Ordenanza y recoge en ella todos aquellos detalles que le permitirán a la postre percibir los valores por concepto de este tributo. En éstas, se señalan en ocasiones los parámetros en los que se administrará el catastro predial y cómo los datos que en él se condensan sirven de base imponible para determinar el respectivo impuesto.

Es notorio en nuestro país que la imposición predial, no ha tomado su mayor dimensión, se ve aún ahora, luego de tantos años que se encuentra vigente, que existen GAD que no han aprovechado este ingreso.

César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo en su libro de Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano, señalan que este impuesto es de fácil recaudación “toda vez que la ostentación de un bien inmueble es prácticamente imposible de disimular, peor todavía ocultar ante la administración.”⁸⁰

⁷⁸ Ecuador, Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización - COOTAD, artículo 5, inciso segundo: “La autonomía política es la capacidad de cada gobierno autónomo descentralizado para impulsar procesos y formas de desarrollo acordes a la historia, cultura y características propias de la circunscripción territorial. Se expresa en el pleno ejercicio de las facultades normativas y ejecutivas sobre las competencias de su responsabilidad; las facultades que de manera concurrente se vayan asumiendo: la capacidad de emitir políticas públicas territoriales: la elección directa que los ciudadanos hacen de sus autoridades mediante sufragio universal, directo y secreto; y, el ejercicio de la participación ciudadana.”

⁷⁹ Ecuador, COOTAD, artículo 7, primer inciso: “Facultad normativa.- Para el pleno ejercicio de sus competencias y de las facultades que de manera concurrente podrán asumir, se reconoce a los consejos regionales y provinciales, concejos metropolitanos y municipales, la capacidad para dictar normas de carácter general, a través de ordenanzas, acuerdos y resoluciones, aplicables dentro de su circunscripción territorial.”

⁸⁰ César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, (Quito; Corporación Editora Nacional; 2014), 87.

A pesar de lo mencionado y de los esfuerzos realizados por instituciones como el BEDE, en capacitar y suministrar sistemas informáticos para que los GAD puedan administrar el catastro y llegar a la determinación del impuesto predial, todavía se nota que varios de estos gobiernos ni siquiera existe la voluntad por actualizar catastros, y menos aún las Ordenanzas que son el fundamento legal para el cobro del impuesto.

La sentencia C-467/93 dictada por la Corte Constitucional de Colombia, nos revela como en ese país se aborda la imposición predial:

[...] para efectos de establecer un impuesto municipal se requiere de una ley previa que autorice su creación, la que como es obvio debe adecuarse a la preceptiva constitucional. Una vez creado el impuesto, los municipios adquieren el derecho a administrarlo, manejarlo y utilizarlo en las obras y programas que consideren necesarias y convenientes para el municipio y la comunidad en general de acuerdo con una política preconcebida, sin que pueda el Congreso injerir en su administración, ni recortarlo, ni conceder exenciones, ni tratamientos preferenciales, ni extenderlo, ni trasladarlo a la Nación, en esta última hipótesis salvo el caso de guerra exterior. || Decretado el impuesto en favor de los municipios, se convierte en renta de carácter municipal de su propiedad exclusiva, con las mismas prerrogativas de que goza la propiedad de los particulares y cuya distribución y utilización, como se anotó, únicamente le compete al municipio, lo que en verdad constituye una garantía para el manejo autónomo de los recursos propios.

Vemos cierta similitud en el tratamiento de la imposición predial en Colombia como en nuestro país, no se permite que los gobiernos seccionales ejerzan soberanía fiscal creando un impuesto, pero la ley les ha preservado la posibilidad de su administración regulando los aspectos contenidos en la misma.

Otros países como Brasil y Argentina también presentan dificultades en la aplicación del impuesto predial, ya que al igual que nosotros, tienen problemas de informalidad en las construcciones y poco mantenimiento a los catastros que manejan. Se puede apreciar en el documento desarrollado por el Banco Interamericano de Desarrollo, llamado “El potencial oculto Factores determinantes y oportunidades del impuesto a la propiedad inmobiliaria en América Latina”,⁸¹ que los casos de estos países se tornan más complejos ya que en Brasil principalmente, se evidencia tanto el conflicto con el pago del impuesto mencionado que los mismos

⁸¹Jaime Bonet, Andrés Muñoz y Carlos Pineda Mannheim, “El potencial oculto factores determinantes”, Instituciones para la gente (Monografía, BID, 2014), XII y ss.

políticos se niegan a considerar este tipo de exacción como un ingreso fiscal, prefieren mantener la informalidad en la construcción e indirectamente la incentivan.

En el caso de Argentina según el mismo informe, se registra con una tasa bastante baja de recaudación a nivel internacional derivada de los problemas señalados. En mi criterio el Ecuador está encaminado a posicionar este tributo, inclusive hay ciudades como Quito en la cual se ha logrado una mejor cultura tributaria alrededor del pago del impuesto predial, empero hay cantones que arrastran el velo del paternalismo y se resisten a trabajar por obtener sus propios ingresos para atender sus necesidades básicas.

En definitiva, la imposición predial en el Ecuador no ha podido desarrollarse como se podría esperar, aunque no se ha llegado a los extremos como otros países. Los limitantes descritos y la poca gestión que le dedican los gobiernos autónomos descentralizados municipales a explorar el verdadero potencial que encierra este tipo de imposición, no nos permite apreciar un tratamiento uniforme en el país de este tributo. Todavía hay mucho por hacer y lo mejor de aquello es que se puede lograr con la predisposición de las autoridades de turno.

2.3 Régimen de exenciones del pago del impuesto predial en el Ecuador

Partiendo desde el régimen general de exenciones que dispone la Constitución de la República y el Código Orgánico Tributario, que habíamos citado anteriormente, nos acercamos en este estudio al régimen de exenciones del pago del impuesto predial en nuestro país.

Casi en forma exclusiva, las exoneraciones previstas para este tributo se hallan en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD en sus artículos 509, 510 y 520. Las exenciones como habíamos señalado anteriormente, siempre corresponden a algún tipo de criterio para su concesión, destacándose las de orden público, económico o social, en nuestro análisis iremos definiendo lo que el legislador ha querido beneficiar en cada caso.

2.3.1. Exenciones del impuesto predial urbano

Las exenciones para el pago del impuesto predial urbano son las siguientes:

a. *A los predios unifamiliares urbano-marginales con avalúos de hasta veinticinco remuneraciones básicas unificadas del trabajador en general,* en la actualidad, el salario básico es de USD 354,00 entonces correspondería la exención a los predios que no sobrepasen los USD 8.850,00. Esta exención corresponde de una razón netamente social, ya que no permiten este gravamen en los quintiles de menos recursos económicos.

b. *Los predios de propiedad del Estado y demás entidades del sector público,* esta exoneración ya se encuentra contemplada también entre las de carácter general en el Código Orgánico Tributario, en la normativa existente en el Municipio de Mosquera, Estado de Cundinamarca en Colombia, se prevé también las exenciones del impuesto predial para predios de carácter público, mencionándolos de manera más particularizada en el art. 61 de su Acuerdo N° 31 del año 2013:

c) Los inmuebles de propiedad de la defensa civil, debidamente certificados por misma entidad a nivel nacional mediante certificado de libertad.
d) Los inmuebles donde funcione el cuerpo de bomberos de Mosquera. (...) f) Los Predios de propiedad de los Establecimientos Públicos del orden Municipal. (...) k) En virtud del artículo 137 de la Ley 488 de 1998, los predios que se encuentren definidos legalmente como parques naturales o como parques arqueológicos de propiedad de entidades estatales no podrán ser gravados con impuestos, ni por la Nación ni por las entidades territoriales. (...) m) Los predios con destinación a actividad educativa de propiedad de entes públicos diferentes a los del municipio, se incluyen los predios de propiedad de empresas industriales y comerciales del estado y los predios educativos con contratos de comodato vigentes con el Municipio. n) Los predios de propiedad de la policía nacional que se encuentren a paz y salvo y que sean destinados a fortalecer la seguridad en el Municipio.

El hecho de enumerar uno por uno los casos de exención dentro de un gran grupo que se engloba en bienes públicos, puede causar que, de aparecer algún otro bien que se pretenda exencionar, se debería proceder a

una modificación del presente Acuerdo. Además es preciso anotar que este tipo de exoneración, pretende precautelarse que el Estado, en cualquiera de sus manifestaciones, sea a la vez deudor y acreedor del tributo mencionado, por lo que corresponde a una exención de carácter público.

- c. *Los predios que pertenecen a las instituciones de beneficencia o asistencia social de carácter particular, siempre que sean personas jurídicas y los edificios y sus rentas estén destinados, exclusivamente a estas funciones. Si no hubiere destino total, la exención será proporcional a la parte afectada a dicha finalidad.* En Paraguay, existe un impuesto muy similar al nuestro y se denomina Impuesto inmobiliario, el mismo que se halla detallado en la Ley 125/91, el mismo reconoce, entre otras exoneraciones, las aplicables a las instituciones de beneficencia de carácter particular y en ellas engloba:

Las propiedades inmuebles de las entidades religiosas reconocidas por las autoridades competentes.

Los inmuebles utilizados como sedes sociales pertenecientes a partidos políticos, instituciones educacionales, culturales, sociales sindicales, o de socorros mutuos o beneficencia, incluidos los campos de deportes e instalaciones inherentes a los fines sociales.

En nuestro país casi no se dan estas distinciones ya que se ha procurado que todas estas organizaciones religiosas o laicas, que no persiguen fines lucrativos, se agrupen en una sola denominación general y se cataloguen en su especie específica bajo cada ente rector, por ejemplo las iglesias se encuentran registradas en el Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos.

Al tener esta característica, estas instituciones se benefician de esta exoneración también por el orden social.

- d. *Las propiedades que pertenecen a naciones extranjeras o a organismos internacionales de función pública, siempre que estén destinados a dichas funciones.* Esta exención surge de la reciprocidad que deben guardar los

Estados entre sí, y por supuesto no puede ser sobreentendida sino que se la debe expresar en la normativa respectiva.⁸² Por lo que no es otra cosa que una exención de tipo público que permite mejorar y ensamblar las relaciones con los Estados extranjeros.

- e. *Los predios que hayan sido declarados de utilidad pública por el concejo municipal o metropolitano y que tengan juicios de expropiación, desde el momento de la citación al demandado hasta que la sentencia se encuentre ejecutoriada, inscrita en el registro de la propiedad y catastrada. En caso de tratarse de expropiación parcial, se tributará por lo no expropiado.* Acerca de este asunto es menester resaltar lo que mencionan César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo:

[...] no resulta admisible que el propietario de un inmueble ubicado en el sector urbano, que haya sido objeto de expropiación total, esté conminado al pago del impuesto predial, sobre ese bien, en el periodo computado desde la declaratoria de utilidad (...), hasta la citación a la municipalidad o gobierno distrital metropolitano, con la demanda (...) ya que en la generalidad de los casos se arriba a acuerdos...⁸³

Opinamos que en este literal no se mencionó hasta cuándo los dueños de un predio declarado completamente en utilidad pública deben satisfacer el pago del impuesto predial, cuando no existe el caso de una controversia judicial, tal como lo concluyen los tratadistas mencionados, deberían tener el mismo tratamiento que se especifica para quien tiene un predio con declaratoria de utilidad parcial. Esta exención también corresponde el orden público, de esa manera el Estado en cualquier nivel de gobierno siempre se preserven los recursos públicos.

Las exenciones anotadas son las que acompañan el desenvolvimiento del impuesto predial, las mismas que los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritales deben aplicar,

⁸² Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, 18 de abril de 1961. Entró en vigor el 24 de abril de 1964. <http://www.oas.org/legal/spanish/documentos/convencionvienna.htm>

⁸³ César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 87.

siempre que al ser invocadas o de oficio se hayan cumplido cabalmente las condiciones establecidas para cada una de ellas.

Adicionalmente el COOTAD, formula exoneraciones temporales con un tiempo de duración de cinco años en los casos que se detallan a continuación:

a) Los bienes que deban considerarse amparados por la institución del patrimonio familiar, siempre que no rebasen un avalúo de cuarenta y ocho mil dólares; definitivamente es una exención de orden social que proteja los recursos provenientes del patrimonio del gobierno autónomo descentralizado.

b) Las casas que se construyan con préstamos del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, el Banco Ecuatoriano de la Vivienda, las asociaciones mutualistas y cooperativas de vivienda y solo hasta el límite de crédito que se haya concedido para tal objeto; también aquí se constata un carácter social; y,

c) Los edificios que se construyan para viviendas populares y para hoteles. Definitivamente hablamos aquí de un incentivo por un lado social, para que las empresas inmobiliarias hagan viviendas con costos disminuidos; y por otro lado se incentive la industria hotelera lo que confluente en un tipo de exención de orden económico.

Otro tipo de exoneración temporal se les otorga a las casas destinadas a vivienda no contempladas, en las letras a), b) y c) de este artículo, así como los edificios con fines industriales, la misma que tendrá una duración de dos años.

En otro sentido los edificios que deban reconstruirse en su totalidad, estarán sujetos a lo que se establece para nuevas construcciones, es decir, no pagarán impuesto predial si esta reconstrucción dura más de un año y se afecta a más del 50% del inmueble. En este caso el criterio que predomina es el económico ya que incentiva al lado productivo inmobiliario, creando esta compensación sobre la inversión realizada.

2.3.2. Exenciones impuesto predial rural

En el artículo 520 del COOTAD, se determinan los casos en que se considerará la aplicación de una exención y estos son:

- a. *Cuando las propiedades cuyo valor no exceda de quince remuneraciones básicas unificadas del trabajador privado en general.* En este caso, a diferencia de la primera exención en el impuesto predial urbano, la única condición es el valor del inmueble, que en la actualidad equivaldría a USD 5.310,00. Como en el caso descrito en las exenciones del impuesto predial urbano, ésta corresponde a una exoneración de tipo social.
- b. *Cuando las propiedades pertenezcan al Estado y demás entidades del sector público.* Se aprecia en este literal la exención de la misma manera como se hace para el impuesto predial urbano. Igualmente esta exención se refiere a un beneficio cuya base está en orden público.
- c. *En el caso de que las propiedades sean de propiedad de las instituciones de asistencia social o de educación particular cuyas utilidades se destinen y empleen a dichos fines y no beneficien a personas o empresas privadas.* Similar a lo dispuesto en el literal c) en el régimen de exenciones del impuesto predial urbano. También se ha considerado para beneficiar con esta exoneración el razonamiento de orden social.
- d. *Cuando las propiedades pertenezcan a gobiernos u organismos extranjeros que no constituyan empresas de carácter particular y no persigan fines de lucro.* Tiene la misma razón que lo mencionado en el tema similar del numeral anterior de este capítulo. Aquí destaca el beneficio por razones de orden público.
- e. *Cuando las tierras comunitarias sean propiedad de las comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas o afroecuatorianas.* El artículo 57 de la Constitución de la República del Ecuador, reconoce entre

otros derechos colectivos para las comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas, en su número 4: “*Conservar la propiedad imprescriptible de sus tierras comunitarias, que serán inalienables, inembargables e indivisibles. Estas tierras estarán exentas del pago de tasas e impuestos.*”

De tal manera, el COOTAD, instrumenta el mandato Constitucional, estableciendo en su normativa esta exención. Por consiguiente se considera que esta dispensa legal corresponde a un beneficio de orden social.

- f. *Los terrenos que posean y mantengan bosques primarios o que reforesten con plantas nativas en zonas de vocación forestal.* Esta exoneración es concordante con el beneficio tributario determinado en la Ley Forestal y de conservación de áreas naturales y vida silvestre. Asimismo varias Ordenanzas Municipales reflejan regulaciones al respecto, especialmente de los lugares donde es predominante este tipo de predios.⁸⁴ Las características de estos predios sin duda nos llevan a pensar que se trata de un beneficio de orden público.
- g. *Cuando las tierras pertenezcan a las misiones religiosas establecidas, o que se establecieron en: la región amazónica ecuatoriana, cuya finalidad sea prestar servicios de salud y educación a la comunidad, siempre que no estén dedicadas a finalidades comerciales o se encuentren en arriendo.* En este caso también se está regulando uno de los derechos reconocidos por la Constitución.⁸⁵ Y por ende se convierte en un beneficio otorgado en consideración a una necesidad social y abarca a toda denominación religiosa.

⁸⁴ Ecuador, Ordenanza para la protección de fuentes y zonas de recarga de agua, ecosistemas frágiles y otras áreas prioritarias para la conservación de la biodiversidad y el patrimonio natural del cantón Cuyabeno, dictada por Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal Cuyabeno y publicada en el Registro Oficial N° 260 del 4 de junio de 2014, art. 27

⁸⁵ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, art. 66 número 8: El derecho a practicar, conservar, cambiar, profesar en público o en privado, su religión o sus creencias, y a difundirlas individual o colectivamente, con las restricciones que impone el respeto a los derechos. El Estado protegerá la práctica religiosa voluntaria, así como la expresión de quienes no profesan religión alguna, y favorecerá un ambiente de pluralidad y tolerancia.

h. Cuando las propiedades sean explotadas en forma colectiva y pertenezcan al sector de la economía solidaria y las que utilicen tecnologías agroecológicas. Este nuevo segmento de la economía ecuatoriana reconocido por la Constitución, prevé también incentivos tributarios mencionados en su ley y reglamento respectivos⁸⁶, los mismos que instan a las entidades públicas a dinamizar a este grupo dándole posibilidades de desarrollo a través de tratos preferenciales en materia tributaria. Vale anotar que esta exención es incorporada por primera vez en el COOTAD. En este caso el incentivo a un sector productivo es el motivador para este tipo de exenciones, lo que se considera de orden económico.

Como se puede apreciar, el asambleísta ha hecho posible el cumplimiento de varios incentivos tributarios referidos en la Constitución al incorporarlos en el régimen de exenciones de los impuestos predial urbano y rural, queda como tarea a los GAD municipales y metropolitanos el aplicarlos de manera consciente, sin que esto llegue a perjudicar los intereses de la comunidad, ni que sirva como trampolín político para ciertas candidaturas.

Las exenciones no solo buscan beneficiar a ciertos contribuyentes, sino persiguen objetivos más elevados como conseguir un justo equilibrio en la sociedad, y permitir que los GAD construyan con sus administrados una cultura tributaria y de alguna manera compartan el impacto que representan los gastos fiscales dentro de su presupuesto.

2.4. Exenciones del pago del impuesto predial establecidas en normativa ordinaria

Las exenciones del impuesto predial en el Ecuador como lo habíamos manifestado anteriormente, no solo constan en el COOTAD, sino también en otros cuerpos legales y que mantienen vigencia aún en la actualidad. Pasaremos a revisarlos a continuación:

⁸⁶ Ecuador, Ley Orgánica de Economía Popular y Solidaria y el Reglamento a la Ley Orgánica de Economía Popular y Solidaria.

El art. 20 de la Ley de Protección a los Ciegos,⁸⁷ dispone:

Los ciegos están exonerados del pago del impuesto del un por mil sobre los activos fijos, así mismo, se encuentran exonerados del pago del impuesto predial sobre los bienes raíces de su propiedad siempre que su valor no exceda de doscientos salarios mínimos vitales generales. (sic)

En esta disposición se observa que el beneficio tributario para las personas que tienen discapacidad visual alcanza, en la actualidad a predios que no sobrepasen los USD 800,00⁸⁸ de avalúo. Para ese efecto como vimos anteriormente, se encuentra la exoneración prevista para el impuesto predial en el COOTAD, para predios con valores mínimos, tiene más cobertura en cuanto al monto del avalúo, que el que se consigna en esta ley.

La Ley Orgánica de Discapacidades⁸⁹ en su artículo 75 dispone:

Las personas con discapacidad y/o las personas naturales y jurídicas que tengan legalmente bajo su protección o cuidado a la persona con discapacidad, tendrán la exención del cincuenta por ciento (50%) del pago del impuesto predial. Esta exención se aplicará sobre un (1) solo inmueble con un avalúo máximo de quinientas (500) remuneraciones básicas unificadas del trabajador privado en general. En caso de superar este valor, se cancelará uno proporcional al excedente.

La aludida exoneración para el presente ejercicio fiscal, contempla un inmueble avaluado en: máximo USD 177.000, en el precedente caso de exoneración.

Otro cuerpo legal que reconoce un tipo de exención del impuesto predial es la Ley sobre Inmunidades, Privilegios y Franquicias Diplomáticas, Consulares, y de Organismos Internacionales⁹⁰, que dispone en su artículo 14 letra b) que el agente diplomático estará exento de todos los impuestos y gravámenes personales excepto: “Los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados ubicados en

⁸⁷ Ecuador, Ley N° 97 publicada en Registro Oficial N° 506 de 23 de agosto de 1990.

⁸⁸ Ecuador, Código de Trabajo publicado en el Suplemento del Registro Oficial 167 de 16 de diciembre de 2005, art. 133.- “Mantiénese, exclusivamente para fines referenciales, el salario mínimo vital general de cuatro dólares de los Estados Unidos de América (US \$ 4.00), el que se aplica para el cálculo y determinación de sueldos y salarios indexados de los trabajadores públicos y privados mediante leyes especiales y convenios individuales colectivos; sanciones o multas; impuestos y tasas; cálculo de la jubilación patronal; o, para la aplicación de cualquier disposición legal o reglamentaria en la que se haga referencia a este tipo de salario.”

⁸⁹ Ecuador, Ley 0, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 796 de 25 de septiembre de 2012.

⁹⁰ Ecuador, Decreto Supremo 382, publicado en el Registro Oficial N° 334 de 25 de junio de 1973.

territorio ecuatoriano, a menos que el agente diplomático los posea por cuenta del Estado acreditante y para los fines de la misión”.

Esta disposición se hace extensiva a los miembros de su familia que vivan en su casa, de acuerdo a lo normado en el art. 46 del cuerpo legal indicado:

Los funcionarios consulares y los miembros de su familia que vivan en su casa, estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales y municipales, con excepción de los derechos de registro, aranceles judiciales, hipoteca y timbres y de los demás derechos contemplados en el artículo 14 de esta Ley con respecto a los funcionarios diplomáticos.

Como ya habíamos revisado anteriormente en el COOTAD, hay una exoneración del impuesto predial que se aplica a los bienes inmuebles de las misiones diplomáticas que es concordante con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario en el artículo 35.

Por su parte, la Ley de Compañías⁹¹ reconoce en su artículo 455 la exoneración del pago de toda clase de impuestos y contribuciones fiscales, municipales o especiales a los edificios de la Superintendencia de Compañías. Esta exoneración no puede hacerse extensiva a las personas que al celebrar actos o contratos con la Superintendencia, deban cumplir con las obligaciones tributarias.

Al tratarse de la Superintendencia de Compañías de un órgano de control perteneciente al sector público, la exención del pago del impuesto predial ya se encuentra regulada por el Código Orgánico Tributario y el COOTAD.

Uno de los grupos vulnerables de la sociedad constituyen las personas de la tercera edad, por tanto, también el Estado a través de la Ley del Anciano⁹² establece una exención para el impuesto predial en su art. 14:

Toda persona mayor de sesenta y cinco años de edad y con ingresos mensuales estimados en un máximo de cinco remuneraciones básicas unificadas o que tuviere un patrimonio que no exceda de quinientas remuneraciones básicas unificadas, estará exonerada del pago de toda clase de impuestos fiscales y municipales. En cuanto a los impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas se estará a lo dispuesto en la ley.

Para la aplicación de este beneficio no se requerirá de declaración administrativa previa, provincial o municipal.

⁹¹ Publicada en el Registro Oficial N° 312 de 5 de noviembre de 1999.

⁹² Publicada en el Registro Oficial N° 806 de 6 de noviembre de 1991.

Si la renta o patrimonio excede de las cantidades determinadas en el inciso primero, los impuestos se pagarán únicamente por la diferencia o excedente.

Es preciso anotar adicionalmente que el Reglamento General de la Ley del Anciano⁹³ en su Disposición General Tercera puntualiza que la exoneración de los impuestos fiscales y municipales se entenderá que procede en forma individual para cada cónyuge.

Este tipo de exención, aunque fue incorporada en este cuerpo legal hace ya algunos años, también es reconocida en la Constitución vigente, en su art. 35 número 6, se trata básicamente de un beneficio social determinado para uno de los grupos de atención prioritaria por el Estado en su conjunto.

Ya habíamos mencionado que la aplicación de una exención también implica el cumplimiento de condiciones, en este caso, la administración tributaria seccional debe realizar un análisis de las que menciona la ley:

Por un lado que el contribuyente debe tener sesenta y cinco años de edad, y por otro sus ingresos mensuales estimados serán de en un máximo de cinco remuneraciones básicas unificadas (USD 1.770,00,); o que tenga un patrimonio que no exceda las quinientas remuneraciones básicas unificadas (USD 177.000,00).

Este último requisito nos hace notar que en la aplicación se debe tomar en cuenta todo el patrimonio que tenga el contribuyente, sin embargo, el legislador en su momento no ha sido suficientemente explícito y cada gobierno autónomo descentralizado municipal o metropolitano ha realizado una “suerte de interpretación de la norma”, como por ejemplo en Quito, se considera únicamente como patrimonio los bienes inmuebles existentes en el cantón, que en la realidad solo correspondería a una parte del activo que conforma el patrimonio. Siendo este un elemento que demuestre la capacidad contributiva del contribuyente no estaría dimensionada de una manera real y de la manera como especifica la ley.

La Ley de incentivos tributarios por la conservación de áreas históricas de Quito⁹⁴, contempla una exoneración del impuesto predial, que advierte un condicionante:

Art. 2.- Las propiedades rehabilitadas, restauradas o en las que se hayan realizado obras de conservación y mantenimiento, debidamente autorizadas por la

⁹³ Ecuador, Decreto Ejecutivo 3437, publicado en el Registro Oficial N° 961 de 19 de junio de 1992.

⁹⁴ Publicada en Registro Oficial N° 552 Segundo Suplemento, de 29 de diciembre de 1995.

Comisión de Áreas Históricas, gozarán de la exoneración del 100% del impuesto predial urbano y sus adicionales, durante un lapso de cinco años, contado a partir del año siguiente al de la terminación de las obras.

El Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, reglamentará mediante Ordenanza los procedimientos para la aplicación de esta exoneración.

Para la aplicación de esta disposición, el Municipio ha regulado a través de una ordenanza la forma en cómo los sujetos pasivos de la obligación descrita, puedan obtener esta exención, atando a este proceso el hecho de que el propietario solicite un permiso para reconstruir su vivienda perteneciente al área histórica del cantón, entonces la misma municipalidad agiliza el proceso para conceder dicha exoneración.

Cabe señalar en este punto de estudio lo que la Ley de Patrimonio Cultural,⁹⁵ dispone en su artículo 21:

Serán exonerados del 50% de los impuestos prediales y sus anexos los edificios y construcciones declarados bienes pertenecientes al Patrimonio Cultural de la Nación que tengan un correcto mantenimiento y se encuentren inventariados.

Cuando estos edificios hayan sido restaurados con los respectivos permisos del Instituto de Patrimonio Cultural y de las municipalidades, y siempre que el valor de las obras de restauración llegaren por lo menos al 30% del avalúo catastral del inmueble, la exoneración de los impuestos será total por el lapso de cinco años a contarse desde la terminación de la obra. Si se comprobare que el correcto mantenimiento ha sido descuidado, estas exoneraciones se darán por terminadas.

Este incentivo tributario tiende a estimular el cuidado que los propietarios de los bienes patrimoniales, deben mantener. Siempre se advierte en este tipo de exenciones que el Municipio hará la comprobación respectiva para continuar o no con el mentado beneficio tributario.

También la Ley de Fomento Artesanal⁹⁶ considera en su artículo 9, beneficios tributarios a los artesanos sean estos, personas naturales o jurídicas, entre ellos el que consta en el número 5:

Exoneración de derechos e impuestos fiscales, provinciales y municipales, inclusive los de alcabala y de timbres, a la transferencia de dominio de inmuebles para fines de instalación, funcionamiento, ampliación o mejoramiento de los talleres, centros y almacenes artesanales, donde desarrollan en forma exclusiva sus actividades.

⁹⁵ Publicada en el Registro Oficial N° 865 de 2 de julio de 1979.

⁹⁶ Ecuador, Decreto Ley de Emergencia N° 26, publicado en el Registro Oficial N° 446 de 29 de mayo de 1986.

El contenido de la disposición engloba a algunos tipos de impuestos municipales como parte del beneficio tributario al que podría acogerse los artesanos, entre los tributos indicados en la norma y en relación a este trabajo de análisis se encuentra también el impuesto predial, sin ninguna otra consideración que el hecho de testimoniar su calidad de artesano, de acuerdo con la ley y que el bien al que se pretende dejar de gravar sea el utilizado en las actividades propias artesanales.

Cuando expusimos las exoneraciones del impuesto predial rural se hizo referencia a la Ley forestal y de conservación de áreas naturales y vida silvestre⁹⁷ cuyo art. 54 manifiesta al respecto del tema:

Las tierras forestales cubiertas de bosques o vegetación protectores naturales o cultivados, las plantadas con especies madereras y las que se dedicaren a la formación de cualquier clase de bosques que cumplan con las normas establecidas en esta Ley, gozarán de exoneración del pago del impuesto a la propiedad rural. La Dirección Nacional de Avalúos y Catastros, al efectuar el avalúo y determinar el impuesto, aplicará dicha exoneración.

Como se anotó en el numeral anterior referente al régimen de exenciones del impuesto predial en nuestro país, el avalúo de la propiedades rurales debe tener en cuenta varios parámetros, en el caso presente, si una propiedad posee bosques o vegetación protectora natural o cultivada, de acuerdo a lo que dispone esta ley, gozarán de la exención tributaria contenida en el artículo citado. Mantener este tipo de tierras, no representan para su propietario un ingreso lucrativo, sino más bien, en ocasiones son inversiones que contienen iniciativas ambientales de conservación, por lo que, al otorgar un beneficio tributario, se está buscando por parte del Estado, que se continúe con dichos cultivos para proteger el ambiente dando cabida a que estos espacios puedan seguirse manteniendo como en su origen.

Con el Decreto Supremo 1385⁹⁸ se exenciona, en su artículo 1, del pago del impuesto predial y de sus adicionales a los Conventos de Religiosas enclaustradas tomando en consideración que no tienen capacidad contributiva para satisfacer este tipo de obligación.

⁹⁷ Publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 418 de 10 de septiembre de 2004.

⁹⁸ Publicado en el Registro Oficial 302 de 31 de julio de 1964.

A través del Decreto Supremo N° 1759⁹⁹ publicado en el Registro Oficial N° 409 de 26 de agosto de 1977 la Academia Ecuatoriana de la Lengua obtiene la exoneración del pago del impuesto predial y urbano sobre el edificio No. 681 de la calle Cuenca de esta ciudad Capital, por cuanto se la considera como institución educativa.

Esta exención es muy específica y direccionada a un solo inmueble de propiedad de esta institución.

En el artículo 61 de la Ley de Inquilinato¹⁰⁰ se menciona que existe una exención del pago de todos los impuestos que afecten a los predios urbanos, a los edificios que se construyan dentro del perímetro urbano. Esta exoneración durará cinco años desde que se hubiere terminado la construcción, sin que sea extensiva al suelo sobre el que se ha edificado.

Como habíamos visto anteriormente, el avalúo de un predio se constituye de manera general por dos valores, el que es generado por el suelo y otro derivado de la construcción. Según lo descrito en la norma precedente, en este caso, se trata de una exoneración parcial ya que únicamente afecta al bien inmueble construido, pero no el suelo, en el cual, se edificó.

En la Disposición General Tercera de la Ley Orgánica de Educación Intercultural se hace referencia a la exoneración de la cual gozan los establecimientos educativos públicos.

Como lo habíamos observado anteriormente esta exención se enmarca en las mencionadas a nivel general tanto en el COOTAD como en el Código Orgánico Tributario.

Otras de las instituciones educativas a las que la ley les ha otorgado una exención en el pago del impuesto predial son las universidades, así lo establece la letra a) del artículo 37 de la Ley Orgánica de Educación Superior¹⁰¹

En el Decreto Supremo 1¹⁰² se señala en el artículo 1, lo que más adelante se abordaría en el Código Orgánico Tributario: “A base de reciprocidad, decláranse libres de todos los impuestos fiscales y municipales que gravan la propiedad, los edificios y todas sus dependencias adquiridos por Gobiernos extranjeros y destinados

⁹⁹ Publicado en el Registro Oficial N° 409 26 de agosto de 1977.

¹⁰⁰ Publicada en el Registro Oficial 196 de 1 de noviembre de 2000.

¹⁰¹ Publicada en el Suplemento Registro Oficial 298 de 12 de octubre de 2010.

¹⁰² Publicado en el Registro Oficial 52 de 8 de junio de 1926.

para uso de sus Embajadas, Legaciones u Oficinas de Cancillería.” Hemos citado esta disposición por cuanto la misma se encuentra vigente.

En la Ley de Estatización de FLOPEC¹⁰³ también se dispone la exoneración de los impuestos municipales a favor de dicha institución, que por pertenecer al Sector Público, ya goza de dicho beneficio.

Por último en la Ley de las Cámaras de Comercio¹⁰⁴ el artículo 133 dispone que las indicadas entidades gocen de exenciones, entre otros tributos, del impuesto predial.

Luego de esta larga recopilación podemos concluir diciendo que el precepto constitucional es que todos contribuyan al sostenimiento del Estado, y como dice César García Novoa “la capacidad económica constituye el epicentro de la justicia tributaria en el Derecho Tributario”,¹⁰⁵ sin dejar de lado el resto de elementos que contribuyen a que esta justicia se vea reflejada. También es cierto que la norma constitucional, reiteramos, da la posibilidad de determinar las exenciones correspondientes en atención a todos estos criterios.

Sin embargo, es preciso enfatizar que la disgregación en tantos cuerpos legales de las exenciones sobre el impuesto predial para variadas instituciones, no resulta cómoda para la aplicación y para consolidar un régimen de exenciones como lo habíamos mencionado con anterioridad.

A pesar que se ha venido haciendo acciones de depuración en la legislatura con la derogación de disposiciones que ya no tendrían vigencia, hasta el momento se conservan incluso cuerpos legales cuya aplicación no podría ser posible, o que se encuentran ya prescritas en otras leyes que guardan mayor relación.

En cuanto al tema de las exenciones del impuesto predial, luego de esta larga enumeración que se ha realizado, se nota fácilmente que casi la totalidad de las exenciones nombradas de alguna u otra forma ya están presentes en las mencionadas tanto en el Código Orgánico Tributario como en el COOTAD.

¹⁰³ Publicada en el Registro Oficial N° 579 de 4 de mayo de 1978.

¹⁰⁴ Ecuador, Ley 106 publicada en el Registro Oficial N° 131 de 7 de marzo de 1969.

¹⁰⁵ César García Novoa, *El Concepto de Tributo*, (Lima: Tax Editor, 2009), 104.

2.5. Problemas jurídicos del régimen de exenciones del impuesto predial en el Ecuador

El régimen de exenciones del impuesto predial en nuestro país enfrenta algunos problemas, muchos de ellos se hubieran resuelto quizás con un buen trabajo legislativo al momento de elaborar el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, sin embargo se perdió la oportunidad histórica de aportar en este sentido y en sí en todo lo referente a la imposición municipal.

El primer problema lo encontramos cuando se percibe la división entre las del impuesto predial urbano y las del impuesto predial rural, que en el contexto son prácticamente las mismas con inclusión de ciertas particularidades de los predios rurales.

En segundo lugar, una de las demandas que realiza el COOTAD para la aplicación del impuesto predial, es que los catastros se encuentren actualizados, situación que en apariencia ocurre en los municipios grandes pero no así en la mayoría de gobiernos autónomos descentralizados. Esto ocasiona que los gobiernos autónomos municipales y distritales, no logren utilizar este mecanismo para financiar apropiadamente sus presupuestos. Además, la falta de los datos que se pueden incluir en un catastro, impiden el desarrollo de la comunidad por cuanto no pueden apreciarse con claridad, entre otras situaciones, las necesidades de servicios básicos no atendidas y el mantenimiento de un plan de desarrollo urbanístico.

Como consecuencia de lo anotado, con la falta de información tampoco se puede conocer cuánto representa el ingreso por el pago del impuesto en estudio, tampoco el gobierno seccional puede saber el costo que representa el gasto fiscal reflejado en su presupuesto por el régimen de exenciones concedido.

Es importante contar con información cuantitativa precisa porque eso le permitirá al gobierno autónomo descentralizado evaluar si todas las dispensas que se hacen sobre los tributos en general, especialmente las exenciones en el impuesto predial son convenientes presupuestariamente y entender si en el tiempo, todas y cada una de ellas se pueden seguir manteniendo como el real beneficio que representan.

Otro de los problemas jurídicos que se advierte es que la aplicación de algunas de las exenciones reconocidas, no son lo suficientemente esclarecidas por la

norma legal y la mayoría de municipios o distritos dan interpretaciones particularizadas a través de ordenanzas en el mejor de los casos, o de procesos administrativos que se cumplen por costumbre, sin mayor razonamiento. Pues bien, la idea de la unificación de criterios entre las administraciones tributarias municipales para la concesión de algunas exoneraciones, no ha sido un planteamiento de estos gobiernos locales. Tanta disparidad es notoria que en varios municipios ni siquiera se aplican estos beneficios tributarios por desconocer cuál sería la manera adecuada.

La exención del impuesto predial en el caso de los predios con declaración de utilidad pública como lo señalamos en el numeral respectivo, representa un problema en su aplicación, ya que la ley menciona que se la obtendrá a partir de la citación con la demanda en el juicio respectivo, el asambleísta no ha tomado en cuenta que no en todas las situaciones se vuelve controversial el efecto de la utilidad pública, por lo que no sería justo el pago del impuesto cuando ya el dueño ha dejado de ejercer la propiedad de su inmueble, aunque los trámites legales lleven un tiempo en concretarse.

Mientras se ha llevado a cabo el estudio presente también es notorio que algunas de las exenciones no han tenido una justificación para su concesión, no se ha hecho un discernimiento apropiado tomando en consideración los principios tributarios como el de capacidad contributiva, igualdad, generalidad, etc., se observa que hay fuertes presiones políticas.

En último lugar mencionaremos que otro de los problemas jurídicos que afronta el régimen de exenciones del impuesto predial es que muchas de las normas que contienen este beneficio tributario se hallan dispersas en el ordenamiento jurídico vigente. Esto provoca que el régimen tributario relativo al tema de estudio no se consolide y se pierda la seguridad jurídica que debe el Estado brindar al administrado o contribuyente.

2.6. Perspectivas de solución de los problemas jurídicos que causan las exenciones del impuesto predial en el Ecuador

Como el régimen tributario de un país, cualquiera que este fuera, siempre está en construcción, siempre habrá posibilidades de mejoramiento del mismo. Las soluciones van a venir si éstas se encuentran aparejadas de la voluntad política así como del conocimiento técnico jurídico que permita el mejor entendimiento de lo que significa tener un régimen de exenciones tributarias que podría cubrir no solo los tributos de carácter local sino también los de la Administración Tributaria Central.

Es preciso que se mantenga un catastro con la mayor consolidación de información de todos los predios pertenecientes a un cantón que permita conocer al operador tributario cómo y cuándo aplicar las exenciones previstas en la ley, sin que esto represente trámites complicados para los contribuyentes y esperas interminables en la respuesta de la administración para obtener el reconocimiento del beneficio tributario. Mantener un catastro actualizado, brinda muchísimas ventajas, como lo mencionan César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo:

[...] el catastro constituye un instrumento valioso, pues permite apuntalar especialmente la aplicación de los tributos sobre la propiedad urbana y rural, toda vez que al avaluar cada unidad predial se ofrece el componente valorativo, que constituye la base imponible de los gravámenes recientemente citados.

[...] rescatamos la naturaleza multifinilaria del catastro, más allá de la frecuente subutilización de esta herramienta para efectos netamente fiscales y recaudatorios, aunque estas últimas aplicaciones son las más frecuentes.¹⁰⁶

Los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritales deben procurar una inversión fuerte para conseguir este objetivo, que a la postre representará un beneficio mayor para estos gobiernos no solo en la recaudación tributaria sino en el mejoramiento del desarrollo urbanístico de su jurisdicción y la satisfacción de las necesidades imperantes en su comunidad. A la vez, estos esfuerzos también serán reconocidos por el gobierno central con la asignación de

¹⁰⁶ César Montaña y Juan Carlos Mogrovejo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*, 71.

recursos respectiva, ya que esto revelaría con suficiencia los criterios establecidos constitucionalmente para recibirlos.¹⁰⁷

Si se llega algún momento a la simplificación tributaria local, el régimen de exenciones se vería afectado, pero de una manera positiva, de modo que se consolidaría toda la casuística que incorpora este régimen a los tributos ecuatorianos municipales.

“El “ingreso” y el “gasto” son institutos jurídicos que el ordenamiento financiero concibe como integrantes de la Hacienda Pública...”¹⁰⁸ Partiendo de esta aseveración realizada por Sainz de Bujanda, podemos decir que uno de los trabajos pendientes para los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritales es cuantificar lo que significa el “gasto fiscal” dentro de sus presupuestos a fin de que ello sea un elemento para las decisiones que conlleven otorgar beneficios tributarios y no solo realizar, como dijimos anteriormente, cálculos políticos direccionados a momentos de elecciones, olvidando que la autoridad local es responsable, por la autonomía de la que se halla investida, sobre la administración de la Hacienda Pública municipal o distrital.

En el COOTAD también se establece la autonomía legislativa para los gobiernos autónomos descentralizados, la misma que no es explotada en su

¹⁰⁷ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, art. 272.- “La distribución de los recursos entre los gobiernos autónomos descentralizados será regulada por la ley, conforme a los siguientes criterios:

1. Tamaño y densidad de la población.
2. Necesidades básicas insatisfechas, jerarquizadas y consideradas en relación con la población residente en el territorio de cada uno de los gobiernos autónomos descentralizados.
3. Logros en el mejoramiento de los niveles de vida, esfuerzo fiscal y administrativo, y cumplimiento de metas del Plan Nacional de Desarrollo y del plan de desarrollo del gobierno autónomo descentralizado.”

En concordancia con la norma constitucional el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización dispone en su artículo 192: “Los gobiernos autónomos descentralizados participarán del veintiuno por ciento (21%) de ingresos permanentes y del diez por ciento (10%) de los no permanentes del presupuesto general del Estado.

En virtud de las competencias constitucionales, el monto total a transferir se distribuirá entre los gobiernos autónomos descentralizados en la siguiente proporción: veintisiete por ciento (27%) para los consejos provinciales; sesenta y siete por ciento (67%) para los municipios y distritos metropolitanos; y, seis por ciento (6%) para las juntas parroquiales.

El total de estos recursos se distribuirá conforme a tamaño y densidad de la población; necesidades básicas insatisfechas jerarquizadas y consideradas en relación con la población residente en el territorio de cada uno de los gobiernos autónomos descentralizados; logros en el mejoramiento de los niveles de vida; esfuerzo fiscal y administrativo; y, cumplimiento de metas del Plan Nacional de Desarrollo y del plan de desarrollo del gobierno autónomo descentralizado.

Para la aplicación de cada uno de estos criterios se establece en la presente Ley una fórmula de cálculo y una ponderación del peso que tiene cada uno de los mismos en el monto general a distribuirse, diferenciada por nivel de gobierno.”

¹⁰⁸ Fernando Sainz de Bujanda, *Sistema de Derecho Financiero*, tomo 1, Introducción, vol. 1, (Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977), 25.

integridad, ya que la manifestación de la Administración Tributaria Municipal, hace poco esfuerzo por entregar a sus administrados normativas claras que permitan mejorar la cultura tributaria y que determine cómo se aplica un impuesto y la oportunidad de obtener exenciones con respecto al pago cuando el caso lo amerite.

Basta recorrer el ordenamiento jurídico vigente para identificar que no todos los gobiernos municipales han emitido una ordenanza de impuesto predial, son muy pocos y algunas de estas ordenanzas son muy limitadas en su normativa, generalmente el régimen de exenciones en cuanto a su aplicación no se detalla de manera que el contribuyente tenga una certeza de los pasos a seguir.

Los gobiernos municipales y distritales deberían no solo limitarse a recibir la ley y a aplicarla según su interpretación particular, podrían realizar talleres que los agrupe con el fin de procurar una mejor gestión tributaria, haciendo énfasis en análisis jurídicos tributarios, apoyándose mutuamente y con la concurrencia de organismos como la Asociación de Municipalidades Ecuatorianas, el Banco Ecuatoriano de Desarrollo, etc.

Otra de las perspectivas que tenemos para desentrañar y solucionar los problemas jurídicos, es la voluntad política de las autoridades locales, quienes deben preocuparse por tecnificar sus Direcciones Financieras y que las mismas se incluyan profesionales en el ámbito tributario y mantener una capacitación constante en estos temas.

Por lo analizado, las perspectivas de solución de los problemas jurídicos que se presentan al momento de aplicar las exenciones del impuesto predial en el país pueden concretarse con el mejor desarrollo de la técnica jurídico tributaria, el compromiso de las autoridades locales y, por supuesto, por la Asamblea Nacional, cuyo rol es ser sensible a los requerimientos de estos niveles de gobierno para que así ellos puedan alcanzar la tan mentada autonomía y cumplir de mejor manera con los objetivos a estos encomendados.

Conclusiones

Al llegar al final de este trabajo de investigación podemos llegar a conclusiones interesantes que se han nutrido además de la experiencia y la visión como contribuyente y también como funcionaria de uno de los gobiernos autónomos descentralizados con mayor flujo de gestión tributaria.

- a) Hemos establecido a través de este análisis que tanto el principio de legalidad y el de reserva de ley en el contexto del régimen de gobiernos autónomos descentralizados municipales son manejados de manera independiente, con su propio significado. Se puede verificar con claridad que desde la Constitución de la República se emana la competencia para dictar las normas tributarias correspondientes.

Aunque los gobiernos autónomos descentralizados gozan de autonomía, no están exentos de aplicar la ley, este poder muy elocuente permite que la Administración se exprese a través de la norma, la misma que se sujeta a la Constitución, Tratados Internacionales y a las leyes.

El poder tributario emanado por el concejo municipal, órgano encargado de legislar dentro de los municipios, permite ejercitar el principio de legalidad que tiene su origen en la Constitución y de manera específica el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización - COOTAD.

En tanto que el principio de reserva de ley aunque también limita el poder tributario, no se desvincula de la norma jurídica tributaria, sino que da a partir de la ley la oportunidad de regular los aspectos imprescindibles de los diversos tributos, y en el caso de los gobiernos autónomos descentralizados esta regulación se expresa a través de las ordenanzas o resoluciones.

- b) El impuesto predial es uno de los impuestos más antiguos de la sociedad, en Ecuador este tributo también tiene su apareamiento en primera instancia en la época colonial y de ahí se ha convertido en el tributo más representativo dentro de las ciudades.

Pese a que ha transitado cientos de años, este impuesto no ha cambiado en su esencia pero si ha procurado adecuar dentro de sus elementos condiciones que permiten hoy en día que el contribuyente pague el valor más cercano a su real capacidad contributiva.

Otro de los aspectos importantes de este tributo es que los gobiernos autónomos descentralizados han podido construir un presupuesto sostenible ya que es un ingreso que siempre está en aumento, a pesar de que hay en el país poco aprovechamiento de esta cualidad.

- c) Este estudio nos ha permitido conocer lo que significa la exención tributaria y poderla diferenciar de otros beneficios tributarios.

La exención le entrega la posibilidad a la Administración Tributaria para que en función de su potestad tributaria, beneficie a un tipo de contribuyente con el no pago de una obligación tributaria, aunque se haya configurado el presupuesto legal establecido. Diferente es el caso de no sujeción que es la circunstancia en la que el presupuesto legal no se ha configurado.

Nuestro país reconoce estas exenciones cuando las mismas constan en un cuerpo legal. En el caso del impuesto predial las exenciones se determinan a través de la ley y es ella la que condiciona su forma de obtención.

Vale puntualizar que las exenciones son consideradas dentro de los presupuestos de los Estados o en el de las ciudades como gasto fiscal que no es otra cosa que la valoración de la dispensa legal que se ha dejado de percibir, lo que permite evaluar la aplicación de la política de incentivos tributarios sobre los contribuyentes.

- d) Hemos examinado cómo los principios de legalidad y el de reserva de ley, se hacen presentes el régimen de exoneraciones tributarias. Siempre en la cúspide se encuentra la Constitución, seguida por la ley (Código Orgánico Tributario y Código Orgánico de Organización, Autonomía y Descentralización), y demás normas secundarias que procuran el mejor desenvolvimiento de las exenciones.

Es primordial que aquellos casos de las exenciones que constan en normas infralegales se eliminen por completo, ya que las mismas han aparecido por cuestiones de orden político, entonces dentro de la concepción misma del gasto fiscal, no revelan un beneficio que incentive a alguna actividad o se presente como ayuda de un grupo vulnerable y ni siquiera se puede encontrar explicación por el orden público, ya que son dispensas realizadas para ciertos grupos de personas particulares con intereses propios.

Este régimen se encuentra en un proceso de afianzamiento, aún falta el compromiso del Estado en todos los niveles de gobierno para que, el mismo, tienda a ser un elemento que beneficie a los contribuyentes y su importancia no se diluya en el cumplimiento de promesas políticas. Para que ello resulte es menester que los gobiernos autónomos descentralizados procuren una mayor tecnificación en su gestión tributaria así como una buena preparación de todos sus operadores tributarios con el fin de ofrecer a sus administrados mayor seguridad jurídica en la aplicación de los beneficios tributarios.

Finalmente, es preciso insistir que las exenciones del pago del impuesto predial en Ecuador, deben tener su punto de partida en la ley y aplicarse de conformidad con la misma y los elementos concomitantes que configuren cada caso y ya que los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritales son los que administran el tributo en mención, son los llamados a aportar con planteamientos que permitan convertir a estas dispensas legales en mecanismos de beneficio real a los contribuyentes.

Bibliografía

Publicaciones

Enciclopedia Latinoamericana. México: Rubinzal-Culzoni Editores, 2007.

Altamirano, Alejandro. *El procedimiento tributario*. Buenos Aires: Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003.

Amatucci, Andrea. *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Ed. Temis, 2001.

Araujo Falcao, Amilcar. *El hecho generador de la obligación tributaria*. Buenos Aires: Edic. de Palma, 1964.

Benítez Díaz, Alfredo. *Derecho Tributario*. La Paz: Azul Editores, 2009.

Bonet, Jaime, Muñoz, Andrés y Pineda Mannheim, Carlos. «El Potencial oculto factores determinantes.» *Monografía*. BID, 2014.

Bravo Cucci, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores, 2010.

Casás, Jorge Oswaldo. *Derechos y Garantías constitucionales del contribuyente a partir del Principio de Reserva de Ley Tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2005.

De la Torre, Patricia. *En el Cerebro Político del Ecuador*. Quito: SENPLADES, 2013.

Ferreiro Lapatza, José Juan. *Instituciones de Derecho Financiero*. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales S. A., 2010.

Fichiera, Franco. *Le agevolazioni fiscali*. Padova: Ed. Cedam, 1992.

Fuentealba, Gerardo. «Sobre la producción textil o manufacturera en distintos contextos históricos de la formación social ecuatoriana y en particular de su forma artesanal.» *Tesis de Licenciatura*. Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 1980.

Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Ed. La Ley, 2011.

Iturralde Dávalos, Felipe. *Manual de Tributación Municipal*. Quito: Municipio del Distrito Metropolitano de Quito, 1998.

Gamba Valega, César. «Notas para un estudio da la reserva de ley en materia tributaria.» En *Tratado de Derecho Tributario*, de Paulo Barros Carvalho, 209. Lima: Palestra Editores, 2003.

Gamba Valega, César. «Reserva de Ley y Obligados Tributarios.» En *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 221. Lima: Palestra Editores, 2003.

García Belsunce, Horacio. *Tratado de Tributación*. Buenos Aires: Astrea, 2009.

González García, Eusebio. *Temas actuales de Derecho Tributario*. Barcelona: J. M. Bosh Editor, 2005.

«Historia del impuesto predial.»
<http://www.neoliberalismo.com/impuestos.html> (último acceso: 3 de mayo de 2015).

La Rosa, Salvatore. «Los beneficios tributarios.» En *Tratado de Derecho Tributario*, de Andrea Amatucci, 388. Bogotá: Editorial Temis, 2001.

Manera de Fantin, Graciela. *Principios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Edic. Alveroni, 2010.

Mogrovejo, Juan Carlos. *El Poder tributario en el Ecuador*. Quito: Ediciones Abya yala, 2010.

Montaño Galarza, César. «El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y reserva de ley en la Constitución del Ecuador.» *Foro*, 2011: 62.

Montaño, César y Juan Carlos Mogrovejo. *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2014.

Paredes Montiel, Marat. *El principio de reserva de ley en materia tributaria*. México: Editorial Porrúa, 2001.

Parra, Jaime. «La Teoría General del Tributo Agrario y el impuesto venezolano a las tierras ociosas.» *III Jornadas de Tributación Agrícola*. Caracas, 2006.

Peña Toledo, Tatiana. «Evolución de los principios de legalidad y reserva de ley tributarios en el constitucionalismo ecuatoriano.» *Tesis*. UASB, Quito, 2009.

Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Ediciones S. L., 2001.

Piza Rodríguez, Julio Roberto. Coord. *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2008

Sainz de Bujanda, Fernando. *Sistema de Derecho Financiero*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977.

Sánchez Armas, Marcial. «Teoría del Gasto Fiscal: un replanteamiento.» *Tesis de doctorado*. La Laguna: Universidad de la Laguna, 1997.

Terán Moreno, Ernesto. “El impuesto territorial en Chile: Metodología y tasación fiscal”. En Durán, Ignacio, Modelos de valoración mobiliaria en Iberoamérica. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2009.

Troya, José Vicente. «Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez 2006.» *Foro*, 2006: 39-58.

Troya, José Vicente. «El nuevo derecho constitucional ecuatoriano.» *Revista Jurídica Online, Facultad de Derecho*, 1998.

Villegas, Héctor Belisario. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2002.

Yacolta Estares, Daniel y otros. *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario*. Lima: Ed. Grijley, 2010.

Zapata, Sandra Acevedo. *Impuesto predial*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2008.

Normativa

Constitución de la República del Ecuador. Publicada en el Registro Oficial N° 449 de 20 de octubre de 2008.

Código Orgánico Tributario. Publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 38 de 14 de junio de 2005.

Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización. Publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 303 de 19 de octubre de 2010.

Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas. Publicado en el Registro Oficial N° 306 de 22 de octubre de 2006.

Resolución No. 004 Tribunal Constitucional, 19 de septiembre de 2001, sentencia signada 176-2001-TP. Publicada en el Registro Oficial N° 419 de 25 de septiembre de 2001.

Pronunciamiento dictado dentro del Juicio Penal Aduanero que siguió el Administrador de Aduanas del Primer Distrito de la Corporación Aduanera Ecuatoriana en contra del Gerente de Industrias Procesadora de Banano S.A., IMPROBA. Publicado en el Registro Oficial N° 487 de 4 de enero del 2002.

Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, 18 de abril de 1961. Entró en vigor el 24 de abril de 1964.

Ordenanza para la protección de fuentes y zonas de recarga de agua, ecosistemas frágiles y otras áreas prioritarias para la conservación de la biodiversidad y el patrimonio natural del cantón Cuyabeno, dictada por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal Cuyabeno. Publicada en el Registro Oficial N° 260 del 4 de junio de 2014.

Ley Orgánica de Economía Popular y Solidaria. Publicada en el Registro Oficial N° 444 de 10 de mayo de 2011.

Reglamento a la Ley Orgánica de Economía Popular y Solidaria. Publicado en el Registro Oficial N° 648 de 27 de febrero de 2012.

Ley de Protección a los Ciegos Ley N° 97. Publicada en Registro Oficial N° 506 de 23 de agosto de 1990.

Código de Trabajo. Publicado en el Suplemento del Registro Oficial 167 de 16 de diciembre de 2005.

Ley Orgánica de Discapacidades. Publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 796 de 25 de septiembre de 2012.

Ley sobre Inmунidades, Privilegios y Franquicias Diplomáticas, Consulares, y de Organismos Internacionales. Publicada en el Registro Oficial N° 334 de 25 de junio de 1973.

Ley de Compañías. Publicada en el Registro Oficial N° 312 de 5 de noviembre de 1999

Ley del Anciano. Publicada en el Registro Oficial N° 806 de 6 de noviembre de 1991

Reglamento General de la Ley del Anciano. Publicado en el Registro Oficial N° 961 de 19 de junio de 1992.

Ley de incentivos tributarios por la conservación de áreas históricas de Quito. Publicada en Registro Oficial N° 552 Segundo Suplemento, de 29 de diciembre de 1995.

Ley de Patrimonio Cultural. Publicada en el Registro Oficial N° 865 de 2 de julio de 1979.

Ley de Fomento Artesanal. Decreto Ley de Emergencia N° 26 publicado en el Registro Oficial N° 446 de 29 de mayo de 1986.

Ley forestal y de conservación de áreas naturales y vida silvestre. Publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 418 de 10 de septiembre de 2004.

Ley Orgánica de Educación Intercultural. Publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial N° 417 de 31 de marzo de 2011.

Decreto Supremo 1385. Publicado en el Registro Oficial N° 302 de 31 de julio de 1964.

Ley de Inquilinato. Publicada en el Registro Oficial N° 409 de 26 de agosto de 1977.

Ley Orgánica de Educación Superior. Publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 298 de 12 de octubre de 2010.

Decreto Supremo 1. Publicado en el Registro Oficial N° 52 de 8 de junio de 1926

Ley de Estatización de FLOPEC. Publicada en el Registro Oficial N° 579 de 4 de mayo de 1978.

Ley de las Cámaras de Comercio. Ley 106 publicada en el Registro Oficial N° 131 de 7 de marzo de 1969