UNIVERSIDAD DE ESPECIALIDADES ESPIRITU SANTO

FACULTAD DE DERECHO, POLITICA Y DESARROLLO

TITULO: LÍMITES CONSTITUCIONALES A LA POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL RESPECTO AL SER REDISEÑADOS MEDIANTE ORDENANZAS EN ECUADOR.

TRABAJO DE TITULACIÓN QUE SE PRESENTA COMO REQUISITO PREVIO A OPTAR EL GRADO DE ABOGADO DE LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES DE LA REPUBLICA

NOMBRE DEL ESTUDIANTE

Carlos Augusto Cañadas Cadena

NOMBRE DEL TUTOR

Abg. Santiago Alonso Cabezas-Klaere, Mgs.

SAMBORONDON, JUNIO, 2025

APROBACIÓN DEL TUTOR

En calidad de tutor del estudiante Carlos Augusto Cañadas Cadena, con cédula de ciudadanía 1712920634 de la Facultad de Derecho, Política y Desarrollo de la Universidad de Especialidades Espíritu Santo,

CERTIFICO

Que he analizado el Trabajo Académico con el título "LÍMITES CONSTITUCIONALES A LA POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL RESPECTO AL SER REDISEÑADOS MEDIANTE ORDENANZAS EN ECUADOR" presentado como requisito previo a optar por el título de Abogada de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador, considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos establecidos de carácter académico y científicos por lo que autorizo su presentación.

Samborondón, 02 de junio de 2025

Abg. Santiago Alonso Cabezas-Klaere, Mgs.

Información del Autor.

Nombres y Apellidos: Carlos A. Cañadas Cadena

Título Académico más alto: Magister en Gestión Empresarial

Filiación Institucional: Universidad de Especialidades Espiritu Santo

Correo electrónico: carlos.canadas@uees.edu.ec

Dirección de correspondencia: Facultad de Derecho Edificio P, Universidad Espiritu Santo Km 2.5 Vía la Puntilla, Samboromdón, Ecuador.

Dedicatoria

Dedico con mucho amor y cariño a mi familia, por su ayuda, por su apoyo incondicional, por mantener y sostener mi mano en los momentos más dificiles, en cada paso y decisión que tomé siempre presentes, este logro se lo dedico especialemnte. mi abuelita, mi madre, mi hijo, mi esposa y mi hermano.

Por siempre estar dispuestos a apoyarme en mis jornadas de trabajo y estudio y ser un ejemplo incondicional en cada momento de mi vida. Dios los Bendiga.

María Hortencia Cadena Barros

Macarena Consuelo Cañadas

Carlos Gabriel Cañadas Lascano

Lucia Gabriela Lascano Naranjo

Diego Constante Cañadas

Agradecimiento

Agradezco a cada uno de mis compañeros y amigos que estuvieron paso a paso en este largo camino, apoyándome en todo momento.

Agradezco especialmente la guía del Abg. Santiago Alonso Cabezas-Klaere, Mgs. Que como tutor por su paciencia y sabiduría supieron guiarnos a cada uno de los estudiantes, y la Universidad Espíritu Santo por permitirme cumplir mi formación en mi carrera profesional.

Abg. Santiago Alonso Cabezas-Klaere, Mgs.

Resumen:

Recientemente la Corte Constitucional del Ecuador declaró la inconstitucionalidad de la ordenanza tributaria emitida por el Gobierno Autónomo Descentralizado (GAD) Municipal del Cantón Eloy Alfaro, la cual establecía el cobro del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales. Determinaba como hecho generador la realización de actividades comerciales, industriales en la jurisdicción, sujeto pasivo a las personas y entidades obligadas a llevar contabilidad.

El órgano Constitucional determinó que la Ordenanza 932 excede las competencias constitucionales del GAD al modificar elementos sustanciales del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, puesto constituía una vulneración del principio de reserva de ley tributaria consagrado en el artículo 301 de la Constitución.

Asimismo, se evidencia una afectación al derecho a la seguridad jurídica debido a los efectos retroactivos que presenta la norma, en contravención de lo dispuesto en los artículos 82 y 300 de la Constitución. Se establece que dichas irregularidades configuran una transgresión del orden constitucional y que, conforme a precedentes de la Corte Constitucional, deben activarse mecanismos de restitución, incluido el posible reembolso de tributos recaudados inconstitucionalmente.

Palabra Clave: legalidad, Reserva de ley, Seguridad jurídica, Suficiencia recaudatoria, ordenanza, inconstitucional, impuesto

Abstract:

Recently, the Constitutional Court of Ecuador declared the unconstitutionality of the tax ordinance issued by the Decentralized Autonomous Government (GAD) of the Eloy Alfaro Canton, which established a levy of 1.5 per thousand on total assets. The ordinance identified the performance of commercial and industrial activities within the jurisdiction as the taxable event, and designated as taxpayers those individuals and entities required to maintain accounting records.

The Constitutional Court held that Ordinance No. 932 exceeded the constitutional powers of the GAD by altering the essential elements of the 1.5 per thousand tax on total assets, thereby violating the principle of tax law reserve enshrined in Article 301 of the Constitution.

Furthermore, the Court found that the ordinance infringed upon the right to legal certainty due to its retroactive effects, which contravene the provisions of Articles 82 and 300 of the Constitution. These irregularities were deemed to constitute a breach of the constitutional order. In accordance with the Court's precedents, restitution mechanisms must be activated, including the potential reimbursement of taxes collected unconstitutionally.

Keywords: legality, tax law reserve, legal certainty, revenue sufficiency, ordinance, unconstitutional, tax.

Introducción.

El presente trabajo se propone analizar críticamente la forma en que la Corte Constitucional ha interpretado y aplicado el principio de suficiencia recaudatoria consagrado en el artículo 300 de la Constitución de la republica del ecuador, particularmente en el contexto de la modulación temporal de los efectos de sus sentencias de inconstitucionalidad en materia tributaria. La investigación parte de la hipótesis de que dicho principio, concebido como un mandato de optimización orientado a garantizar la sostenibilidad financiera del Estado, debería entenderse como una directriz dirigida primordialmente al legislador como arquitecto del sistema tributario y no como una herramienta a disposición de la Corte para justificar la prolongación de los efectos de normas inconstitucionales.

El artículo propone dos medidas concretas orientadas a fortalecer la legitimidad de las decisiones de la Corte en materia tributaria: por un lado, la priorización de los procesos de control abstracto que versen sobre el tributo, con el fin de resolverlos oportunamente y minimizar así las implicaciones de una eventual retroactividad; y por otro, la necesidad de que la Corte fundamente con mayor rigor técnico y argumentativo los efectos temporales de sus decisiones, en particular cuando opte por ordenar efectos retroactivos. Con ello, se busca contribuir a una mejor armonización entre la suficiencia recaudatoria y la supremacía constitucional.

"La relación entre el Derecho Constitucional y el Derecho Tributario ha sido motivo de debate académico durante años, sin que exista un consenso definitivo sobre si el derecho constitucional tributario debe considerarse una rama de uno u otro."[1] Sin embargo, más allá de la clasificación doctrinaria, lo cierto es que ambos campos están profundamente interconectados. La potestad tributaria del Estado, como manifestación de su soberanía, encuentra límites en la propia Constitución de la República del Ecuador.

[1]GARCIA, Vizcaino, Derecho tributario, Condideraciones ecónomicas jurídicas, Ediciones Depalma, 1996, pp. 219

Dada la sensibilidad que conlleva la imposición del tributo[2] y los potenciales abusos en el ejercicio de esta potestad, es la Constitución junto con la ley la que establece las fronteras para una imposición legítima.

Se observa la problemática concreta: ¿qué ocurre cuando se cobra un tributo cuya norma habilitante es posteriormente declarada inconstitucional por la Corte Constitucional? Aunque la recaudación se haya realizado bajo la vigencia formal de la norma, el vicio de inconstitucionalidad compromete su validez desde el inicio. A partir del análisis de varios fallos del órgano constitucional ecuatoriano, se identifican cuatro alternativas jurídicas respecto a los efectos de tales declaraciones de inconstitucionalidad.

Este estudio se enfocará particularmente en el uso que la Corte Constitucional ha dado al principio de suficiencia recaudatoria del artículo 300 de la Constitución como argumento para diferir los efectos de sus sentencias. Se plantea una crítica a esta práctica, considerando que dicho principio estaría dirigido al legislador y no a los contribuyentes ni al propio tribunal. Además, se argumenta que recurrir a este principio para justificar la vigencia temporal de una norma inconstitucional vulnera principios fundamentales como la seguridad jurídica, la legalidad y la reserva de ley[3], y finalmente, el artículo propondrá dos medidas concretas para legitimar los efectos retroactivos en las decisiones de inconstitucionalidad en materia tributaria: la priorización del control abstracto de normas tributarias y una mayor fundamentación sobre el impacto de las decisiones adoptadas por la Corte. Estas propuestas buscan equilibrar la protección de los derechos constitucionales del contribuyente con la estabilidad del sistema tributario.

El principio de legalidad consagrado en el artículo 226 de la Constitución de la República, constituye un eje estructural del Estado de derecho, al delimitar con precisión las competencias y atribuciones de las instituciones y funcionarios públicos[4]. En su numeral tercero, dicho artículo establece la reserva de ley para las normas de carácter tributario, disponiendo que la iniciativa para la creación, modificación o reforma de un tributo

---

[2] SIERRA, Humberto, Sentencias de Inconstitucionalidad, Instituto de estudios constitucionales Carlos Restrepo, Jurisdicción Española 1995, pp. 125
[3] SACCONE, Mario, Manual de Derecho Tributario, Editorial la Ley,2005, pp. 159
[4] Constitución de la República del Ecuador (Registro Oficial 449 de 20 octubre 2008) (CRE).

corresponde exclusivamente al presidente de la República, conforme al artículo 135 de la misma Carta Magna[5]. Esta disposición no solo configura una garantía frente a posibles arbitrariedades del poder público, sino que también establece un marco normativo claro para la actuación estatal en materia fiscal, Marco Albán lo califica como un impuesto anacrónico, "sin permitir además se puede distinguir que entre aquellos se encuentra activos que ya tienen un impuesto propio, como, por ejemplo, inmuebles y vehículos[6]

Desarrollo:

En este contexto, la legalidad se convierte en una herramienta esencial para el correcto funcionamiento del sistema democrático, al asegurar que ningún órgano del Estado actúe más allá del ámbito de competencia que le ha sido expresamente conferido. Esta delimitación se erige como una condición indispensable para la protección de los derechos ciudadanos y como pilar de la seguridad jurídica, principio igualmente recogido en el artículo 82 de la Constitución. Según la Corte Constitucional, dicha seguridad se manifiesta en la previsibilidad de las normas jurídicas, su claridad, publicidad y aplicación por autoridades competentes.

La propuesta tiene como finalidad examinar el alcance del principio de legalidad (Reserva de ley) este principio no se concibe contemporáneamente la idea de un tributo como contenido de seguridad y certeza[7], y su vinculación con la seguridad jurídica, especialmente en el ámbito tributario, a partir del análisis de la normativa constitucional y los pronunciamientos de la Corte Constitucional. Se busca evidenciar cómo la reserva de ley actúa como un mecanismo de control y garantía, y de qué manera las posibles transgresiones a este principio comprometen el orden jurídico y el respeto a los derechos fundamentales de los ciudadanos

La Constitución de la República del Ecuador establece con absoluta claridad la distribución de competencias en materia tributaria, reconociendo una diferenciación fundamental entre los tributos que requieren reserva de ley, los impuestos y aquellos que

---

[5]

[6] ALBAN, Marco, Problemas de doble Tributación a nivel seccional, 2005, pp. 32

[7] OSOREY, Rubén, Principios Tributarios Constitucionales, México1992 Pp.331

pueden ser regulados mediante ordenanzas municipales, las tasas y contribuciones[8]. Esta distinción, consagrada principalmente en los artículos 301 y 264 de la Constitución, busca garantizar el respeto al principio de legalidad, la seguridad jurídica y el control democrático sobre el poder tributario. En este contexto, se ve un conflicto constitucional suscitado por la expedición de la Ordenanza 932 del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal (GADM), en la que presuntamente se modifican elementos esenciales del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales establecido en el COOTAD, [9]excediendo las competencias conferidas por la Carta Magna.

Uno de los argumentos centrales del accionante consiste en señalar que dicha ordenanza modifica un impuesto creado por ley, atentando contra el principio de reserva de ley tributaria. El artículo 301 de la Constitución establece que únicamente mediante iniciativa de la Función Ejecutiva y aprobación por la Asamblea Nacional se puede establecer, modificar, exonerar o extinguir un impuesto. Al intervenir sobre los elementos estructurales del tributo como su hecho generador, base imponible o sujeto pasivo– sin contar con competencia legislativa, el GAD habría incurrido en una extralimitación constitucional.

Este acto normativo no puede ser interpretado como un mero problema de legalidad ordinaria, sino que adquiere una dimensión constitucional al comprometer principios fundamentales del Estado de derecho. En efecto, cuando se trata de evaluar la constitucionalidad de normas emitidas por autoridades sublegales, el control no se limita a una simple confrontación entre normas infraconstitucionales, sino que exige determinar si la autoridad actuó dentro del marco de competencia que la Constitución le confiere. Así lo ha sostenido la Corte Constitucional al recalcar que la violación al principio de reserva de ley implica una infracción directa a la Constitución y no un simple error técnico normativo.[10]

---

[8] Constitución de la República del Ecuador (Registro Oficial 449 de 20 octubre 2008) (CRE).

[9] Código Orgánico de Organización Territorial (Registro Oficial Suplemento 303 de 19 de octubre de 2010)

[10] Ruiz Zapatero, Los efectos de las leyes tributarios inconstitucionales, Revista de Administración Pública, (2006), pp. 99-153.

A esto se suma una preocupación igualmente relevante: la posible aplicación retroactiva de la Ordenanza 932. El artículo 82 de la Constitución garantiza el derecho a la seguridad jurídica, entendido como la posibilidad de los ciudadanos de prever con claridad las consecuencias jurídicas de sus actos. Por su parte, el artículo 300 establece el principio de irretroactividad en materia tributaria. La imposición de tributos con efectos retroactivos constituye una violación directa de estos principios, al generar incertidumbre y vulnerar los derechos adquiridos de los contribuyentes.[11]

Frente a estos hechos, surge un interrogante adicional de gran relevancia práctica: ¿qué efectos debe tener una declaratoria de inconstitucionalidad en materia tributaria? Tradicionalmente, la Corte Constitucional ha optado por diferir los efectos de sus sentencias para evitar impactos fiscales inmediatos sobre la administración pública. Sin embargo, esta práctica puede menoscabar derechos fundamentales, especialmente cuando se ha recaudado un tributo sin base legal[12]. La Constitución exige que toda actuación estatal, incluso las de carácter financiero, se realice dentro de los límites de la legalidad y el respeto a los derechos. En consecuencia, cuando se declara la inconstitucionalidad de un tributo, la devolución de lo recaudado de forma ilegítima se presenta no solo como un acto de justicia, sino como una exigencia constitucional.

Por ello, resulta imperativo que la Corte priorice el tratamiento de causas tributarias y emita decisiones fundamentadas con alto nivel técnico y jurídico, valorando el impacto económico, pero también la necesidad de reparar vulneraciones constitucionales. [13]La suficiencia recaudatoria, contemplada en el artículo 300 de la Constitución, no puede ser invocada como excusa para mantener la vigencia de normas inconstitucionales, pues ello equivaldría a permitir la legitimación de actos arbitrarios bajo la apariencia de estabilidad fiscal.

---

[11] RUIZ, Zapatero, Una propuesta de reconsideración de la retroactividad tributaria. Revista de Contabilidad y Tributación, (1999), pp. 217 https://doi.org/10.51302/rcyt.1999.16947

[12] PERALTA, Carlos, Tributación y derechos fundamentales. Los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. Revista de Ciencias Jurídicas, (2014), pp. 89

[13] PREMINGER, Israel, La potestad tributaria en el régimen constitucional Chileno (2022), pp.338

En conclusión, la Ordenanza 932 plantea un problema jurídico de alta complejidad que trasciende el ámbito de legalidad para situarse en el núcleo del control constitucional. La posible modificación de un impuesto por parte de una autoridad no competente, así como su eventual aplicación retroactiva, compromete principios esenciales como la reserva de ley tributaria, la legalidad y la seguridad jurídica. La Corte Constitucional, al resolver este conflicto, no solo debe verificar la compatibilidad formal entre normas, sino asegurar que el ejercicio del poder tributario en Ecuador se mantenga dentro de los límites del orden constitucional.

La recaudación de tributos es una de las principales fuentes de ingresos para los gobiernos autónomos descentralizados (GAD) en Ecuador. Sin embargo, la práctica de modificar los elementos esenciales de los tributos para aumentar su recaudación plantea serias preocupaciones sobre la legalidad y la ética de tales acciones. Este ensayo examina cómo los GAD han alterado estos elementos, lo que puede ser considerado como una forma de "trampa", y las posibles acciones que la Corte podría tomar para remediar tales irregularidades.[14]

El Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) establece claramente las bases para la recaudación de tributos, definiendo el 1.5 x 1000 como un impuesto que los GAD pueden aplicar[15]. Sin embargo, la interpretación y aplicación de este impuesto han sido objeto de manipulaciones por parte de algunos GAD. En lugar de simplemente regular el cobro a través de ordenanzas, muchos GAD han optado por modificar elementos esenciales del impuesto, como la tarifa, el sujeto pasivo y el hecho generador.[16] Estos cambios, aunque presentados como mejoras de redacción, en realidad alteran la naturaleza del tributo y, por lo tanto, son inconstitucionales.

La falta de transparencia en estas modificaciones es alarmante. Los GAD tienden a evitar cambios directos y evidentes, como aumentar el impuesto del 1.5 x 1000, que podría ser fácilmente impugnado por su inconstitucionalidad. En cambio, recurren a cambios

[14] POVEDA, Francisco, Los Impuestos Municipales Segunda Edición (2000), pp. 150-151
[15] Código Orgánico de Organización Territorial (Registro Oficial Suplemento 303 de 19 de octubre de 2010)

[16] RODRIGUEZ, Raúl, Derecho Fiscal segunda edición Oxford (2007), pp. 151

sutiles en la redacción de las ordenanzas que, aunque pueden parecer insignificantes, en realidad afectan los elementos clave del tributo. Por ejemplo, al cambiar ciertos verbos o redefinir términos, logran aumentar la carga tributaria sin que el contribuyente lo perciba de inmediato.

El principio de legalidad en materia tributaria, consagrado en el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador (CRE), exige que todo impuesto debe ser creado, modificado o extinguido únicamente mediante ley, y por iniciativa de la Función Ejecutiva[17]. De igual forma, el principio de reserva de ley tributaria refuerza que los órganos subnacionales no tienen facultad para establecer tributos que escapen de sus competencias específicas, como son las tasas y contribuciones.

Cuando un tributo es declarado inconstitucional por haberse creado sin respetar estos principios, lo lógico y jurídicamente coherente es que se devuelva lo indebidamente recaudado. Así lo ha reconocido recientemente la Corte Constitucional del Ecuador al otorgar efectos retroactivos a sus fallos en esta materia. Este giro jurisprudencial, aunque tardío, ha abierto la puerta para que los contribuyentes puedan exigir la devolución de valores cobrados ilegalmente, lo cual representa una reivindicación del principio de seguridad jurídica (art. 82 CRE) y del derecho a la tutela efectiva.[18]

Sin embargo, esta postura no ha estado exenta de resistencias. En varias ocasiones, la Corte ha apelado al principio de suficiencia recaudatoria del artículo 300 de la CRE como argumento para limitar los efectos retroactivos de sus fallos, con el objetivo de evitar impactos fiscales negativos para el Estado. Esta interpretación, sin embargo, es problemática. La suficiencia recaudatoria no puede servir como escudo para legitimar la permanencia de normas inconstitucionales ni justificar la denegación de derechos adquiridos. De lo contrario, se prioriza la estabilidad fiscal por encima de la supremacía constitucional y de los derechos fundamentales de los ciudadanos.[19]

---

[17] Constitución de la República del Ecuador (Registro Oficial 449 de 20 octubre 2008) (CRE).

[18] Núñez, Sergio, ¿Devuélvase lo recaudado? Sobre los recientes efectos retroactivos dispuestos por la Corte Constitucional del Ecuador en materia tributaria. Lexis Blog Ecuador (2004)

[19] GONZALEZ, Eusebio, El Principio de la capacidad contributiva, Editorial Ábaco (2004), pp. 124

El debate cobra especial relevancia en contextos donde la Corte debe decidir si los efectos de sus fallos deben diferirse o retrotraerse. En este sentido, el artículo analizado propone que la Corte actúe con mayor tecnicismo y transparencia al justificar este tipo de decisiones, así como que priorice el conocimiento de causas tributarias para prevenir daños fiscales masivos. Esto implicaría adoptar criterios claros, previsibles y respetuosos del bloque de constitucionalidad al momento de definir los efectos temporales de sus sentencias.[20]

Conclusión

El rediseño de tributos municipales mediante ordenanzas revela un conflicto constitucional sustancial, al vulnerarse el principio de legalidad tributaria y la reserva de ley establecida

[20] SIERRA, Humberto, Sentencias de Inconstitucionalidad, Instituto de estudios constitucionales Carlos Restrepo, (1995)

en los artículos 301 y 132 de la Constitución de la República del Ecuador (2008). Los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADs) no están facultados para alterar los elementos esenciales de los impuestos, tales como el hecho generador, la base imponible o la tarifa, competencias que se encuentran reservadas al legislador nacional. Cualquier intento de modificación sustancial en estos aspectos, incluso bajo el argumento de rediseño o actualización, constituye un exceso de la potestad normativa municipal y deviene, por tanto, en inconstitucional.

La Corte Constitucional ha reafirmado estos límites en sentencias como la No. 19-14-IN/21 y la No. 18-18-IN/21, en las que se establece que los GADs solo pueden intervenir en aspectos logísticos o administrativos de los tributos, sin modificar su estructura jurídica. El precedente jurisprudencial refuerza la necesidad de preservar un sistema tributario coherente con los principios constitucionales de seguridad jurídica, capacidad contributiva y tutela efectiva.

En este marco, la afectación no es meramente teórica. La modificación ilegítima de tributos municipales tiene consecuencias directas sobre los contribuyentes, comprometiendo la previsibilidad normativa, la equidad tributaria y la confianza pública en las instituciones. La suficiencia recaudatoria, por importante que sea, no puede utilizarse como pretexto para justificar actos normativos contrarios al orden constitucional.

En consecuencia, las administraciones tributarias están obligadas a devolver los montos recaudados inconstitucionalmente. Mantener lo recaudado a partir de una ordenanza inconstitucional implica consolidar una situación de hecho contraria al derecho, vulnerando principios fundamentales como la seguridad jurídica, la legalidad y la tutela judicial efectiva. La Corte Constitucional, en su rol de garante del orden constitucional, debe adoptar una postura proactiva, no solo declarando la inconstitucionalidad de estas ordenanzas, sino también exigiendo la reparación del daño causado.

Asimismo, se recomienda fortalecer los mecanismos institucionales de control, promover la capacitación técnica y jurídica de los gobiernos locales, y establecer criterios uniformes que delimiten con claridad los alcances de la potestad tributaria municipal. La educación fiscal,

tanto en los niveles institucionales como ciudadanos, es también un pilar necesario para fomentar una cultura de respeto al marco jurídico tributario.

Solo mediante la articulación efectiva entre legalidad, control y reparación, se podrá restablecer la confianza ciudadana, proteger los derechos fundamentales y consolidar un sistema tributario justo, transparente y constitucionalmente legítimo.

Finalmente, como línea de investigación futura se propone abordar la siguiente pregunta: **¿Deben las administraciones tributarias devolver lo recaudado inconstitucionalmente?** Un análisis de las declaratorias de inconstitucionalidad en materia tributaria en Ecuador permitiría profundizar en los efectos jurídicos de estas decisiones y en la necesidad de mecanismos eficaces de restitución y reparación en el ámbito fiscal.

Bibliografía:

Alterini, A. A. (1993). La inseguridad jurídica. Abeledo Perrot.

Alexy, R. (2007). Teoría de los derechos fundamentales (trad. Carlos Bernal Pulido).

García de Enterría y Martínez-Carande, E. (1994). La lengua de los derechos. La formación del Derecho Público europeo tras la Revolución francesa. Real Academia Española

García Vizcaíno, C. (1996). Derecho tributario. Consideraciones económicas y jurídicas, t. I. Ediciones Depalma

Boletín Técnico Anual. Informe de Recaudación Tributaria Año 2023. https://tinyurl.com/yc7tdx4x.

Dirección Nacional de Planificación y Gestión Estratégica Departamento Nacional de Planificación Institucional Gestión Interna de Previsiones y Estadísticas. (2023).

Marco Albán Zambonino. Problemas de doble Tributación a nivel seccional.

Núñez Dávila, S. (2024). ¿Devuélvase lo recaudado? Sobre los recientes efectos retroacti-vos dispuestos por la Corte Constitucional del Ecuador en materia tributaria. Lexis Blog Ecuador

OSOREY, Rubén, (1992), Principios Tributarios Constitucionales, México

Peña Sánchez, A. (2015). ¿El principio de favorabilidad, una quimera en la tributación colombiana? Saber, Ciencia y Libertad, (10), 45-52.

Peralta, C. (2016). Tributación y derechos fundamentales. Los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. Revista de Ciencias Jurídicas, (138), 89-134

Preminger, D. I. (2022). La potestad tributaria en el régimen constitucional chileno. Libromar.

RODRIGUEZ, R, Derecho Fiscal segunda edición Oxford (2007)

Ruiz Zapatero, G. (1999). Una propuesta de reconsideración de la retroactividad tributaria. Revista de Contabilidad y Tributación, (200), 217-272. https://doi.org/10.51302/rcyt.1999.16947.

Ruiz Zapatero, G. (2006). Los efectos de las leyes tributarios inconstitucionales. Revista de Administración Pública, (169), 99-153.

SIERRA, Humberto, Sentencias de Inconstitucionalidad, Instituto de estudios constitucionales Carlos Restrepo, Jurisdicción Española 1995

SACCONE, Mario Augusto, Manual de Derecho Tributario, Editorial la Ley,2005

Smith, A. (2000). An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations (ed. Ed-win Cannan). ElecBook Classics (original publicado en 1776).

Troya Jaramillo, J. & Simone Lasso, C. (2014). Manual de derecho tributario. Corpora-ción de Estudios y Publicaciones.NormativaEcuador.

Jurisprudencia

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR Decreto Legislativo 0 Registro Oficial 449 de 20-oct.-2008 Ultima modificación: 25-ene.-2021

CODIGO ORGANICO DE ORGANIZACION TERRITORIAL, COOTAD Registro Oficial Suplemento 303 de 19-oct.-2010 Ultima modificación: 16-ene.-2015

Ecuador. Corte Constitucional (27 de septiembre de 2023). Sentencia 101-20-IN

81Ecuador. Corte Constitucional (01 de noviembre de 2023). Sentencia 64-19-IN/23

Anexo.

Quito, D.M., 27 de septiembre de 2023

CASO 101-20-IN

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

SENTENCIA 101-20-IN/23

Resumen: La Corte Constitucional resuelve la acción pública de inconstitucionalidad presentada por DIRECTV ECUADOR CIA. LTDA. en contra de los artículos 1, 2 y 6 de la Ordenanza que reglamenta la determinación y recaudación del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales en el cantón Eloy Alfaro, publicada en el Registro Oficial Edición Especial 932 de 27 de agosto de 2020. Por un lado, declara la inconstitucionalidad de los artículos 2 y 6 de la Ordenanza 932 por infringir el principio de reserva de ley que recae sobre los impuestos, consagrado en el artículo 301 de la CRE, por modificar a través de una ordenanza el hecho generador, el sujeto pasivo y el lugar de la declaración y el pago del impuesto establecido en el COOTAD, vulnerando también el principio de legalidad del artículo 226 de la CRE. Por otro, declara la inconstitucionalidad del artículo 2 de la Ordenanza 932, por tratarse de una imposición retroactiva injustificada, vulnerando así el derecho a la seguridad jurídica y el principio de irretroactividad impositiva, consagrados en los artículos 82 y 300 de la CRE.

1. Antecedentes procesales

1. El 30 de octubre de 2020, Diego Antonio Calderón Castelo, en su calidad de apoderado especial de la compañía DIRECTV ECUADOR CIA. LTDA. ("**accionante**"), presentó una acción pública de inconstitucionalidad en contra de los artículos 1, 2 y 6 de la Ordenanza que reglamenta la determinación y recaudación del impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales en el cantón Eloy Alfaro, provincia de Esmeraldas ("**Ordenanza 932**" u "**ordenanza impugnada**"), expedida el 01 de junio de 2020 por el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Eloy Alfaro ("**GADM del cantón Eloy Alfaro**", "**GADM EA**" o simplemente "**GADM**"), y publicada en el Registro Oficial Edición Especial 932 de 27 de agosto de 2020.

2. El 30 de octubre de 2020, la competencia de la causa radicó por sorteo en la jueza constitucional Daniela Salazar Marín. La acción fue signada con el número 101-20-IN.

3. El 26 de noviembre de 2020, el Tercer Tribunal de Admisión de la Corte Constitucional, conformado por las juezas constitucionales Daniela Salazar Marín y Carmen Corral

Ponce, así como por el entonces juez constitucional Ramiro Avila Santamaría, decidió por unanimidad admitir a trámite la presente demanda de inconstitucionalidad.[1]

4. El 6 de enero del 2021, el GADM del cantón Eloy Alfaro presentó un escrito ante la Corte Constitucional defendiendo la constitucionalidad de los artículos impugnados.[2]

5. El 5 de septiembre de 2023, en atención al orden cronológico de sustanciación de causas, la jueza constitucional Daniela Salazar Marín avocó conocimiento del caso y solicitó al GADM que realice un informe sobre este impuesto, incluyendo datos sobre la vigencia de la Ordenanza 932 y la recaudación anual generada por el tributo.

6. Con fecha 12 de septiembre de 2023, el GADM remitió un informe en donde indica que la Ordenanza 932 sigue vigente y solicita una ampliación de tiempo para que pueda remitir los montos de recaudación que este impuesto ha generado.[3]

2. Competencia

7. El Pleno de la Corte Constitucional es competente para conocer y resolver la presente acción pública de inconstitucionalidad de conformidad con lo previsto por el artículo 436 numeral 2 de la CRE, en concordancia con los artículos 75 numeral 1 literal d) y 98 de la LOGJCC.

3. Normas impugnadas

8. La presente acción impugna la constitucionalidad de los artículos 1, 2 y 6 de la Ordenanza 932, cuyo tenor literal es el siguiente:

> Art. 1.- Objeto del impuesto y hecho generador.- La realización de cualquier actividad de orden comercial, industrial y financiero, dentro de la jurisdicción cantonal de Eloy Alfaro, ejercidas por las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y negocios individuales, nacionales o extranjeras, que estén obligados a llevar contabilidad, y demás señaladas por las respectivas leyes, constituye el hecho generador del presente impuesto establecido en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.

---

[1] El Tribunal dispuso correr traslado al GADM y notificar a la Procuraduría General del Estado. A su vez, rechazó la suspensión provisional de las disposiciones impugnadas solicitada por el accionante.
[2] La Procuraduría General del Estado no se pronunció al respecto.
[3] Toda vez que esta información se requirió para fines informativos y el monto de recaudación del impuesto, al tratarse de un examen abstracto de constitucionalidad, no condiciona ni determina el análisis de constitucionalidad de las normas impugnadas, no se consideró necesario conceder un plazo adicional para resolver el mérito de la acción pública de inconstitucionalidad.

Art. 2.- Del sujeto activo y de los sujetos pasivos.- El sujeto activo de este impuesto es el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Eloy Alfaro. Son sujetos pasivos de este impuesto las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, nacionales o extranjeras, que estén obligadas a llevar contabilidad, de conformidad a lo previsto en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, y que ejerzan o hayan ejercido actividades económicas dentro de la jurisdicción del cantón Eloy Alfaro.

Art. 6.- De la forma de declarar y del pago del impuesto.- Los sujetos pasivos de este impuesto que tengan actividad económica en el cantón Eloy Alfaro, deberán presentar la declaración y realizar el pago total del impuesto en la Dirección Financiera del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Eloy Alfaro.

Los sujetos pasivos que están domiciliados en el cantón Eloy Alfaro, pero que su planta de producción esté en otra jurisdicción cantonal o tengan sucursales en otras jurisdicciones cantonales, deberán presentar la declaración y realizar el pago total del impuesto en el cantón Eloy Alfaro, especificando el porcentaje de ingresos obtenidos en cada uno de los cantones donde se encuentren la planta o las sucursales, y en base a dichos porcentajes se determinará el impuesto para cada Municipio, por lo que, una vez receptada la declaración y el pago del tributo, la Dirección Financiera Municipal de Eloy Alfaro procederá a remitir los valores que corresponden a cada Municipalidad.

En función de lo que establece el último inciso del artículo 553 del COOTAD, cuando un sujeto pasivo tenga su domicilio en el cantón Eloy Alfaro, pero no realice actividad económica en esta jurisdicción cantonal, pagará el impuesto al Municipio donde esté situada la fábrica o planta de producción. Pero si el sujeto pasivo tiene su domicilio y la fábrica o planta de producción en una jurisdicción distinta a la de Eloy Alfaro, y realiza actividades económicas en el cantón Eloy Alfaro, deberá declarar y pagar lo que corresponde del impuesto a esta Municipalidad. La Dirección Financiera Municipal procederá, de considerarlo pertinente y de conformidad a la facultad otorgada por el Código Orgánico Tributario, a verificar si los valores recibidos son los que contablemente le corresponden.

Para la distribución del impuesto se tomará en cuenta el total de ingresos, que consta en el estado de resultados de la Declaración del Impuesto a la Renta, presentada en el Servicio de Rentas Internas, Superintendencia de Compañías o Superintendencia de Bancos, según el caso.

4. Fundamentos de la acción de inconstitucionalidad

4.1. Fundamentos de la acción y pretensión

9. El accionante considera que las disposiciones impugnadas vulneran el principio de reserva de ley, el principio de legalidad y el derecho a la seguridad jurídica en su faceta de irretroactividad de los tributos, consagrados en los artículos 132, 226, 82 y 300 de la CRE.

10. Estima que la Ordenanza 932 vulnera el principio de reserva de ley y el principio de legalidad en cuanto los gobiernos autónomos descentralizados no tienen la facultad de reglamentar impuestos, pues considera que "la competencia en el orden tributario para los GADs les permite normar de manera reglamentaria las tasas y contribuciones de mejoras, sin ninguna atribución sobre los impuestos". En ese sentido, considera que se violan ambos principios porque la Ordenanza 932 pretende modificar elementos centrales del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales.

11. Argumenta que, si bien ciertos aspectos elementales del tributo referido ya se encuentran regulados en el COOTAD, el GADM pretende modificarlos, violando así el principio de reserva de ley, "pues la Constitución manda que la creación y regulación de impuestos se realice mediante ley y jamás un GAD podría modificarla mediante ordenanza".

12. Adicionalmente, señala que las disposiciones vulneran la seguridad jurídica y el principio de irretroactividad por tratarse de un tributo retroactivo, pues estima que el artículo 2 de la Ordenanza 932 "determina que el tributo aplica para compañías que **EJERZAN O HAYAN EJERCIDO** actividad económica en el cantón Eloy Alfaro, lo cual no solo cambia la naturaleza del tributo, sino que lo hace retroactivo, violando el principio constitucional de irretroactividad y reserva de ley" (énfasis del original).

13. Por lo expuesto, el accionante solicita que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1, 2 y 6 de la Ordenanza 932.

4.2. Argumentos del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Eloy Alfaro

14. El GADM del cantón Eloy Alfaro defendió la constitucionalidad de las disposiciones invocadas. Después de citar una serie de artículos de diversos cuerpos normativos, sostiene que el accionante "tiene claras intenciones de evadir los tributos que por ley le corresponden pagar".

15. En general, argumenta que la Ordenanza no contradice al COOTAD. Afirma que, si bien el accionante alega que la Ordenanza 932 modifica un tributo, "no determina cual [sic] es el tributo que se ha modificado o que se quiere crear; en ninguna parte del articulo [sic] 1 y 2 de la Ordenanza se pretende modificar un tributo", pues considera que la Ordenanza 932 guarda concordancia con lo establecido por el COOTAD.

16. Manifiesta que la Ordenanza 932 no pretende modificar un hecho generador distinto al que se encuentra en el COOTAD, sino que clarifica lo dispuesto por el COOTAD y señala quiénes son los sujetos pasivos.

17. Con relación al cargo sobre la vulneración del derecho a la seguridad jurídica por una retroactividad impositiva, argumenta que si el artículo 2 de la Ordenanza 932 "determina que el tributo aplica para compañías que ejerzan o hayan ejercido, actividad económica en el cantón Eloy Alfaro, no cambia la naturaleza del tributo". Además, sostiene que "en ningún momento manifiesta que se cobrara retroactivo [sic], lo cual es una mera expectativa y la mera expectativa no constituye derecho".

18. Solicita que se rechace la demanda de inconstitucionalidad.

5. Planteamiento de los problemas jurídicos

19. Un argumento central del accionante consiste en que la Ordenanza 932 modifica elementos centrales del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales establecido en el COOTAD, vulnerando así el principio de legalidad y el principio reserva de ley tributaria en cuanto el GADM no cuenta con aquella facultad.

20. Esta Corte estima oportuno aclarar que no le corresponde dirimir conflictos de mera legalidad. Estos quedan reservados para las vías disponibles en la justicia ordinaria. En ese sentido, al tratarse de incompatibilidades infraconstitucionales, les corresponde a los contribuyentes optar por estas vías para solventar esas posibles irregularidades.[4]

21. Ahora bien, el análisis de una ordenanza a la luz del principio de legalidad y reserva de ley no es una simple confrontación de normas infraconstitucionales, sino que a la luz del artículo 301 de la CRE este análisis adquiere una dimensión constitucional para efectos de verificar si un gobierno municipal se extralimitó en sus competencias constitucionalmente conferidas.

22. Cuando se analiza el principio de reserva de ley para los impuestos consagrado en el artículo 301 de la CRE, el análisis no se limita a confrontar una ordenanza con la ley. Por el contrario, en vista de que el artículo 301 de la CRE prohíbe a los gobiernos municipales modificar, suprimir, exonerar o extinguir impuestos, la confrontación se la realiza entre

[4] CCE, sentencia 62-19-IN/23, 12 de abril de 2023, párr. 18.

la ordenanza y la CRE, sin perjuicio de que como parte del análisis constitucional sea necesario remitirse a la ley para verificar la posible modificación de un impuesto.

23. El artículo 301 de la CRE prescribe que "[s]ólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos". Por otro lado, la misma disposición establece que "[s]ólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones".

24. Para aterrizar la potestad tributaria sobre las tasas y contribuciones, el artículo 264 de la CRE, en su numeral 5, les confiere a los gobiernos autónomos descentralizados la facultad exclusiva de crearlas, modificarlas, exonerarlas y extinguirlas, a través de ordenanzas. De esto se desprende que en materia tributaria la facultad de los gobiernos municipales es limitada y solo pueden alterar elementos esenciales de un tributo en la medida que se trate de tasas o contribuciones, pues carece de dicha potestad con relación a los impuestos.

25. Por eso, para determinar la constitucionalidad de una ordenanza municipal atendiendo al principio de reserva de ley tributaria y al principio de legalidad, y en particular cuando se analiza el cargo de la modificación del impuesto, es preciso y forzoso cotejarla con la ley que lo creó. Solo de esa manera se podrá llegar a la conclusión sobre si la ordenanza respeta dichos principios constitucionales.

26. A la luz de lo expuesto, esta Corte utilizará como referencia al COOTAD, por ser la ley que crea y diseña el impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, para llegar a la conclusión sobre si, en la Ordenanza 932, el principio de reserva de ley tributaria que recae sobre los impuestos y el principio de legalidad, consagrados en la CRE, fueron violentados o no.

27. Con fundamento en lo expuesto y en los cargos planteados por el accionante, esta Corte identifica el siguiente problema jurídico: **¿Los artículos 1, 2 y 6 de la Ordenanza 932 modificaron el impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, vulnerando el principio de reserva de ley tributaria que recae sobre los impuestos y el principio de legalidad, consagrados los artículos 301 y 226 de la CRE?**

28. Por otro lado, con fundamento en los cargos planteados por el accionante relativos a la supuesta vulneración del derecho a la seguridad jurídica por imposición retroactiva, este Organismo identifica otro problema jurídico: **¿El artículo 2 de la Ordenanza 932**