

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 artículo [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**

establece un impuesto con efectos retroactivos, vulnerando así el derecho a la seguridad jurídica y el principio de irretroactividad, consagrados en los artículos 82 y 300 de la CRE?

6. Resolución de los problemas jurídicos

6.1. Primer 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?

29. El artículo 132 de la CRE consagra el principio general de reserva de ley: “[l]a Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común”.⁵ Según el numeral 5, se requerirá de ley para “[c]rear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados”.
30. Señala la CRE en el numeral 7 de su artículo 120 que una de las atribuciones de la Asamblea Nacional consiste en “[c]rear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados”.
31. Ahora bien, a pesar de ser esa la regla general, la misma CRE contempla ciertas excepciones con fundamento en las cuales los gobiernos autónomos descentralizados también tienen potestad tributaria, es decir, la facultad de crear, modificar, exonerar o suprimir tributos.⁶
32. Esta potestad encuentra cabida en el artículo 264 de la CRE, cuyo numeral 5 prescribe que los gobiernos autónomos descentralizados tienen la competencia exclusiva para “[c]rear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”.
33. De los artículos citados se desprende que la potestad tributaria varía dependiendo de si se trata de un impuesto, una tasa o una contribución especial de mejoras. Cada uno de

⁵ De aquí el adagio popular “*no taxation without representation*”.

⁶ La potestad tributaria no debe ser confundida con la potestad impositiva o de imposición. Mientras que la primera se refiere a la facultad de crear, modificar, exonerar o extinguir tributos, la segunda tiene que ver con su aplicación. Así, por ejemplo, la Asamblea Nacional tiene potestad tributaria pero no tiene potestad de imposición, mientras que el Servicio de Rentas Internas no tiene potestad tributaria pero sí potestad impositiva.

estos representa una especie dentro del género que es el tributo.⁷ Un impuesto es un tributo no vinculado, es decir, que no surge como respuesta de una actividad estatal particularizada, mientras que las tasas y las contribuciones especiales son tributos vinculados que, en términos generales, sí responden a un determinado accionar estatal.⁸

34. De esta manera, la CRE distingue estos tres tipos de tributos y confiere potestad tributaria a determinadas entidades públicas dependiendo del tipo de tributo que se trate. La CRE consagra el principio de reserva de ley que pesa específicamente sobre los impuestos:

Art. 301.- 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. (Énfasis añadido)

35. Los impuestos gozan de reserva de ley en sentido estricto, es decir, solo a través de una ley aprobada o conocida por la Asamblea Nacional, cuya iniciativa provenga de la Función Ejecutiva, se los puede establecer, modificar, exonerar o extinguir.⁹ Esto guarda relación con el artículo 135 de la CRE, que prescribe que “[s]ólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos”.¹⁰

⁷ Al respecto, el Código Tributario: “Art. 1.- [...]”.

‘Tributo’ es la prestación pecuniaria exigida por el Estado, a través de entes nacionales o seccionales o de excepción, como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, con el objetivo de satisfacer necesidades públicas. *Los tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales*”. (Énfasis añadido).

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

⁹ En el dictamen 0001-19-DOP-CC de 12 de marzo de 2019, la Corte Constitucional resolvió una objeción presidencial de un proyecto de ley propuesto por la Asamblea Nacional. Presidencia consideró que el proyecto de ley ampliaba exoneraciones de ciertos impuestos y que esa modificación debió haber tenido la iniciativa de la Función Ejecutiva. La Corte Constitucional dictaminó la inconstitucionalidad por la forma de dicho proyecto de ley. En el mismo sentido pero con relación a la supresión de tributos se pronunció esta Corte en el dictamen 1-23-OP/23 de 25 de enero de 2023, pues aceptó la objeción por inconstitucionalidad formal del presidente de la República al estimar que un proyecto de ley que suprima tributos debe contar con iniciativa de la Función Ejecutiva.

Por poner otro ejemplo, en la sentencia 025-17-SIN-CC de 9 de agosto de 2017 de esta Corte Constitucional, el accionante alegó que cuatro ordenanzas están creando nuevos impuestos y que los gobiernos municipales no tienen tal facultad. La Corte negó la acción pública de inconstitucionalidad considerando que estos impuestos ya estaban previstos en la ley con anterioridad.

¹⁰ CCE, dictamen 1-23-OP/23, 25 de enero de 2023, párrs. 41-44. En el mismo sentido, la LOFL: “Art. 68.- Iniciativa.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante el trámite ordinario previsto en esta Ley, la Asamblea Nacional podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos”.

- 36.** Por otro lado, la CRE ha sido menos severa al tratar las tasas y contribuciones especiales, puesto que el artículo 301 de la CRE señala que estas se podrán establecer, modificar, exonerar o extinguir a través de un acto normativo de órgano competente. Esta posición adoptada por el constituyente es menos estricta y permite que las tasas y contribuciones sean reguladas por órganos distintos a la Asamblea Nacional.
- 37.** La CRE les confiere a los gobiernos municipales la competencia exclusiva de, mediante ordenanzas, crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones.¹¹ De esto se desprende, entonces, que la potestad tributaria de la Asamblea Nacional es exclusiva a los impuestos, mientras que la potestad tributaria de los gobiernos municipales se limita a las tasas y contribuciones especiales de mejoras.
- 38.** Ahora, si bien es cierto que los gobiernos municipales no tienen potestad tributaria con relación a los impuestos, sí tienen ciertas facultades para reglamentar su cobro. El COOTAD, en su artículo 489, consagra tres fuentes de obligación tributaria municipal y metropolitana, y entre esas se encuentran “[l]as ordenanzas que dicten las municipalidades o distritos metropolitanos en uso de la facultad conferida por ley”. En su artículo 491, el COOTAD consagra una lista no taxativa de impuestos “municipales”, incluyendo por ejemplo el impuesto a la propiedad urbana, el impuesto sobre la propiedad rural, el impuesto de alcabalas y, a su vez, el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales. Que los impuestos sean municipales no quiere decir, dicho sea de paso, que fueron creados por los municipios. El artículo 491, al mencionar que las ordenanzas que dicten las municipalidades pueden ser fuente de una obligación tributaria, hace alusión a una fuente inmediata de obligación, sin perjuicio de que la fuente mediata y última de estos impuestos encuentra su origen en el mismo COOTAD, que tiene rango de ley orgánica, respetando así el artículo 301 de la CRE.
- 39.** Es en ese sentido que el artículo 492 del COOTAD consagra para las municipalidades y distritos metropolitanos, con relación a los impuestos de su artículo anterior, una facultad

¹¹ Es oportuno invocar, a propósito de las facultades de competencia exclusiva de los gobiernos autónomos descentralizados, el artículo 425 de la CRE: “Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior. *La jerarquía normativa considerará, en lo que corresponda, el principio de competencia, en especial la titularidad de las competencias exclusivas de los gobiernos autónomos descentralizados*”. (Énfasis añadido).

reglamentaria que se limite a definir logísticamente la forma de cobrarlos, así como el resto de los aspectos operativos para la efectiva recaudación de los tributos.¹²

40. En ese sentido, si bien un gobierno municipal podría reglamentar el cobro de un impuesto, no cuenta con la facultad constitucional para alterar sus elementos esenciales. La Corte considera importante insistir en que la alteración de estos elementos, al tratarse de un impuesto, está reservada para una ley.

41. El accionante estima que la Ordenanza 932 modifica elementos esenciales del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales regulado en el COOTAD. Es por eso que el análisis versará sobre la alegada modificación, y no sobre una posible creación, exoneración o supresión.¹³

42. La Corte Constitucional se ha referido a los elementos centrales del tributo de la siguiente manera:

[L]os elementos básicos del tributo, entre los cuales tenemos: el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse, conforme lo previsto en el artículo 4 del Código Tributario.¹⁴

43. De conformidad con lo alegado por el accionante, así como también con lo que de los artículos impugnados se puede sustraer, esta Corte procederá a examinar si la Ordenanza 932 modificó el impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, en particular en lo que concierne al (i) sujeto activo, al (ii) sujeto pasivo, al (iii) hecho generador y al (iv) lugar donde realizar la declaración y el pago. De esta manera, la Corte procederá a verificar, a la luz del COOTAD por ser la ley que crea el impuesto (art. 551 y siguientes), si la

¹² COOTAD: “Art. 492.- *Reglamentación.* - Las municipalidades y distritos metropolitanos reglamentarán por medio de ordenanzas el cobro de sus tributos.

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

¹³ En particular, el accionante estima que se modificó el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, el lugar en el que se debe declarar y pagar el impuesto, y su forma de pago.

¹⁴ CCE, sentencia 014-12-SIN-CC de 19 de abril de 2012, pág. 12. En el mismo sentido véase la sentencia 27-12-IN/20, 29 de enero de 2020, párrs. 36-38 y el dictamen 2-21-OP/21, 23 de junio de 2021, párr. 26. Esto guarda relación, a su vez, con el artículo 4 del Código Tributario: “Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código”.

Ordenanza impugnada se inmiscuyó en regulaciones que estaban reservadas para una ley, de conformidad con el artículo 301 de la CRE.

44. Sobre el sujeto activo:

44.1. El sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.¹⁵

44.2. Con relación al impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, el artículo 552 del COOTAD prescribe que “[s]on sujetos activos de este impuesto las municipalidades y distritos metropolitanos en donde tenga domicilio o sucursales los comerciantes, industriales, financieros, así como los que ejerzan cualquier actividad de orden económico”. Por su parte, el artículo 2 de la Ordenanza 932 prescribe que “[e]l sujeto activo de este impuesto es el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Eloy Alfaro”.

44.3. Este Organismo encuentra que el artículo 552 del COOTAD sí regula la posibilidad de que sea un gobierno autónomo descentralizado el acreedor de este impuesto. En ese sentido, se observa que el artículo 2 de la Ordenanza 932 no modifica el sujeto activo del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales.

45. Sobre el sujeto pasivo:

45.1. El sujeto pasivo de un tributo es la persona natural o jurídica deudora de la obligación tributaria, y puede serlo tanto en calidad de contribuyente como en calidad de responsable.¹⁶

45.2. El artículo 553 del COOTAD prescribe que los sujetos pasivos del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales serán “las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal que ejerzan permanentemente actividades económicas y que estén obligados a llevar contabilidad, de acuerdo con lo que dispone la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento”.

45.3. El artículo 1 de la Ordenanza 932 establece que son sujetos pasivos “las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y negocios individuales, nacionales o

¹⁵ Código Tributario: “Art. 23.- Sujeto activo.- Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo”.

¹⁶ Código Tributario: “Art. 24.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable”.

extranjeras, que estén obligados a llevar contabilidad”. Por su parte, el artículo 2 de la Ordenanza 932 prescribe también que “[s]on sujetos pasivos de este impuesto las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, nacionales o extranjeras, que estén obligadas a llevar contabilidad, [...], y que ejerzan o hayan ejercido actividades económicas dentro de la jurisdicción del cantón Eloy Alfaro”.

- 45.4.** Este Organismo observa que la Ordenanza incluye dos conceptos dentro del sujeto pasivo que no se encuentran expresamente regulados en el COOTAD, a saber, las sociedades de hecho y los negocios individuales.
- 45.5.** Las sociedades de hecho no constituyen personas jurídicas distintas de sus socios o accionistas, por lo que su tributación es individual.¹⁷ Introducir a la sociedad de hecho como sujeto pasivo del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, no modifica el sujeto pasivo del COOTAD, pues los sujetos pasivos siguen siendo las personas naturales o jurídicas que hayan intervenido en su documento constitutivo siempre y cuando este no se haya inscrito en el Registro Mercantil o en la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, según corresponda.
- 45.6.** Por otro lado, sobre los negocios individuales, esta Corte determina que no hace alusión a un supuesto distinto de lo que regula el COOTAD, pues al negocio individual, independientemente de que se lo entienda como una compañía unipersonal o un negocio informal, de cualquier manera deberá tributar en calidad de persona jurídica o persona natural, respectivamente.
- 45.7.** En ese sentido, la Corte estima que la introducción de estas dos categorías en realidad no cambia lo dispuesto por el COOTAD, en cuanto de todas maneras tributarían, ya sea en calidad de persona jurídica o en calidad de persona natural.
- 45.8.** Ahora bien, a pesar de lo mencionado, la Corte observa que los sujetos pasivos regulados por el COOTAD son “las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal”. En ese sentido, condición necesaria de la calidad del sujeto pasivo es que tenga su domicilio o su establecimiento en la respectiva municipalidad.
- 45.9.** Mientras que, por otro lado, el artículo 2 de la Ordenanza 932 establece que los sujetos pasivos, con las condiciones expuestas en los párrafos 45.4 – 45.7 *ut supra*,

¹⁷ Ley de Compañías: “Art. 29.3.- Las sociedades en formación o de hecho no constituyen personas jurídicas”.

serán aquellos que ejerzan actividades económicas en el cantón Eloy Alfaro. Si bien el ejercicio de actividades económicas también se relaciona con el hecho generador, no por eso deja de ser cierto que en este caso la Ordenanza 932 está tratando al ejercicio de actividades económicas como una calidad necesaria del sujeto pasivo.

45.10. En conclusión, la Corte observa que el artículo 2 de la Ordenanza 932 sí modifica el sujeto pasivo del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales.

46. Sobre el hecho generador:

46.1. El hecho generador es el presupuesto establecido en la ley que configura el nacimiento de la obligación tributaria.¹⁸

46.2. El COOTAD, en el artículo 553, prescribe que el hecho generador del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales se configura por el hecho de que el contribuyente (i) ejerza permanentemente actividades económicas, y (ii) se encuentre obligado a llevar contabilidad.

46.3. Por otro lado, de la lectura del artículo 1 de la Ordenanza 932 se desprende que el hecho generador se configura con “[l]a realización de cualquier actividad de orden comercial, industrial y financiero, dentro de la jurisdicción cantonal de Eloy Alfaro”. El artículo 2 complementa el hecho generador y señala que los sujetos pasivos serán aquellos contribuyentes que “ejerzan o hayan ejercido actividades económicas dentro de la jurisdicción del cantón Eloy Alfaro”. Concurrentemente, ambos artículos exigen también la obligatoriedad de llevar contabilidad.

46.4. En primer lugar, es oportuno observar que mientras que el COOTAD hace alusión al ejercicio de actividades económicas y la Ordenanza 932 se refiere a cualquier actividad de orden comercial, industrial o financiero, en realidad se están refiriendo a lo mismo, así que su hecho generador no se encuentra modificado en cuanto a esa frase se refiere.

46.5. Ahora, según el COOTAD, para que se verifique el primer requisito del hecho generador es necesario que las actividades de índole económica se ejerzan de manera permanente. Diferente situación experimenta la Ordenanza 932 que prescinde de ese requisito. Esta Corte observa que el criterio de permanencia como configurador del hecho generador es una diferencia fundamental en ambas regulaciones, pues permite

¹⁸ Código Tributario: “Art. 16.- Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.

distinguir una actividad económica permanente de una que no lo sea, siendo considerables los efectos tributarios en cada situación. Así, al prescindir del elemento de permanencia, el artículo 2 de la Ordenanza 932 amplía considerablemente el alcance del hecho generador, pues involucraría a toda persona que ejerza actividades económicas en dicho cantón independientemente de la frecuencia con que lo haga.

46.6. Adicionalmente, el artículo 2 de la Ordenanza 932 prescribe que para la configuración del hecho generador no solo basta con ejercer actividades económicas, sino que también se verifica por el hecho de haberlas ejercido. Eso quiere decir, entonces, que está modificando el alcance temporal del hecho generador, pues no solo grava las conductas presentes, sino que también lo hace con las conductas pasadas. En consecuencia, esta Corte observa una modificación sustancial en cuanto a la temporalidad del hecho generador, regulación que naturalmente se encuentra reservada para la ley.¹⁹

46.7. Por lo expuesto, este Organismo observa que la Ordenanza 932, en su artículo 2, modifica el hecho generador del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales.

47. Sobre el lugar de declaración y pago:

47.1. El artículo 553 del COOTAD prescribe que, en caso de que se tenga actividad económica en varios cantones, se debe declarar y pagar en el cantón que el sujeto pasivo tenga su domicilio principal, aclarando el porcentaje de ingresos obtenidos en cada uno de los cantones donde tenga sucursales, con el fin de, con esas cifras, determinar cuánto le corresponde recibir a cada cantón. Pero, en caso de que el sujeto pasivo tenga actividad económica en diversos cantones y en ninguno de ellos se encuentre su domicilio principal, entonces deberá declarar y pagar el impuesto en el cantón en el que tenga su planta o fábrica de producción.

47.2. Por su parte, el artículo 6 de la Ordenanza 932 establece algunas reglas para determinar en dónde se debe declarar y pagar. Las hipótesis son las siguientes: (i) en caso de que el sujeto pasivo tenga actividad económica en el cantón Eloy Alfaro, entonces debe declarar y pagar todo en el cantón Eloy Alfaro; (ii) si el contribuyente tiene su domicilio en el cantón Eloy Alfaro, pero su planta de producción se encuentra en un lugar diverso, entonces debe de todas maneras declarar y pagar todo en el cantón Eloy Alfaro, devolviendo a cada municipalidad lo que le corresponda; (iii) si, por el otro lado, tiene su domicilio en el cantón Eloy Alfaro pero no cuenta

¹⁹ El análisis sobre la posible retroactividad del impuesto podrá ser encontrado en el segundo problema jurídico.

con actividades económicas en este cantón, deberá declarar y pagar en ese otro cantón; (iv) sin embargo, en caso de que tenga su domicilio en otro cantón, y que realice actividades en otro cantón, si es que realiza actividades económicas en el cantón Eloy Alfaro, entonces forzosamente deberá declarar y pagar lo que corresponde del impuesto en el cantón Eloy Alfaro.

- 48.** En consecuencia, según la Ordenanza 932, siempre que se tenga actividades económicas en el cantón Eloy Alfaro se deberá declarar y pagar ahí, incluso si no se cuenta con un domicilio en este cantón, ni una fábrica o planta de producción. Situación distinta experimenta el COOTAD, que tiene dos criterios para determinar el lugar de declaración y pago: el domicilio, y subsidiariamente la planta o fábrica de producción.
- 49.** De esto se desprende, entonces, que la Ordenanza 932 modifica el lugar de la declaración y pago del impuesto pues, siempre que el sujeto pasivo realice actividades económicas en el cantón Eloy Alfaro, deberá declarar y pagar en ese lugar. En cambio, el COOTAD permite excepciones en el sentido de que, incluso si el contribuyente realiza actividades económicas en un cantón determinado, eso no es suficiente para fijar el lugar de la declaración y del pago, pues todavía tendrá que verse en dónde se encuentra su domicilio, y subsidiariamente se verá en dónde se encuentra su planta principal de producción.
- 49.1.** En consecuencia, esta Corte observa que el artículo 6 de la Ordenanza 932 sí modifica el criterio para determinar el lugar de declaración y pago del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales.
- 49.2.** La Ordenanza 932, con relación al lugar de declaración y pago, no se está limitando simplemente a reglamentar el cobro del impuesto, facultad que sí tiene el GADM de conformidad con el artículo 492 del COOTAD, sino que está activamente modificando el criterio para determinar en dónde se debe declarar y pagar el impuesto, cuestión que excede su potestad.
- 50.** De esta manera, después de haber analizado los elementos modificados y que se desprenden de los artículos impugnados, esta Corte observa que los artículos 2 y 6 de la Ordenanza 932 en efecto modificaron el hecho generador, el sujeto pasivo y el criterio para determinar el lugar de declaración y pago del impuesto.
- 51.** La CRE consagra el principio de legalidad al prescribir que:

Art. 226.- Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal *ejercerán*

solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución. (Énfasis añadido).

52. Es en ese sentido que, para que el GADM tenga la facultad de modificar un impuesto, es necesario que dicha facultad se encuentre expresamente establecida en la CRE o en la ley. El artículo 301 de la CRE exige de la aprobación de una ley por la Asamblea Nacional con iniciativa de la Función Ejecutiva para la modificación de un impuesto. En consecuencia, el GADM no cuenta con una facultad expresa para modificar un impuesto.
53. Por las consideraciones antedichas, este Organismo encuentra que los artículos 2 y 6 de la Ordenanza 932 contravinieron el principio de reserva de ley en materia tributaria —referido a los impuestos— del artículo 301 de la CRE al modificar el impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales. En el mismo sentido y como consecuencia de lo anterior, la Ordenanza 932 vulneró el principio de legalidad del artículo 226 de la CRE en cuanto el GADM ejerció una facultad que no le fue concedida por la CRE.

6.2. Segundo problema jurídico: ¿El artículo 2 de la Ordenanza 932 establece un impuesto con efectos retroactivos violatorio del derecho a la seguridad jurídica y al principio de irretroactividad, consagrados en los artículos 82 y 300 de la CRE?

54. El accionante argumenta que la frase “o hayan ejercido actividades económicas” del artículo 2 de la Ordenanza 932 trae como consecuencia que este tributo tenga efectos retroactivos.
55. La CRE, con relación a la seguridad jurídica prescribe que es un derecho que se fundamenta, entre otras características, en la existencia de normas “previas”.²⁰ De manera más específica, en el ámbito tributario, el artículo 300 de la CRE establece que la irretroactividad es uno de los principios del régimen tributario. Lo que busca es garantizar que los tributos solo operen hacia el futuro y que no se graven conductas cuya imposición no se encontraba prevista al momento de su realización.

²⁰ Código Tributario: “Art. 11.- Vigencia de la ley.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán a partir de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezcan fechas de vigencia posteriores a la misma”.

56. Este Organismo ha hecho énfasis en el estrecho vínculo que conecta el derecho a la seguridad jurídica con el principio de irretroactividad de las normas jurídicas.²¹ En ese sentido, el derecho a la seguridad jurídica constituye una fuente de confianza y previsibilidad para los ciudadanos en general y para los contribuyentes en particular, pues les permite tener la expectativa legítima de que las conductas que realizan se rigen por las normas jurídicas vigentes, y no por normas que podrían o no expedirse en el futuro.²²
57. La Corte Constitucional ha establecido que los tributos deben tener efectos hacia el futuro, y que la única excepción consiste en aquellos casos en que la retroactividad beneficie a los contribuyentes o tenga un efecto favorable.²³
58. Con relación a la materia tributaria, el artículo 300 de la CRE consagra el principio de irretroactividad. La retroactividad de las normas tiene dos dimensiones, una sustantiva y una adjetiva:
- Así, el ámbito sustantivo de los tributos está dado por los elementos constitutivos prescritos en determinada norma (los sujetos de la obligación tributaria, el hecho generador, la base imponible, la tarifa, entre otros). Por su parte, la dimensión adjetiva se relaciona con los procedimientos, facultades tributarias, la regulación procedimental, incluyendo reclamos e impugnaciones, así como las regulaciones que le permiten a la autoridad tributaria ejercer sus facultades de determinación, sanción, resolución y recaudación.²⁴ (Énfasis añadido).*
59. Es así que la vulneración del derecho a la seguridad jurídica en su faceta del principio de irretroactividad de los tributos puede verse vulnerado en estas dos dimensiones, tanto en la sustantiva, como en la adjetiva. El caso en cuestión trata sobre una potencial retroactividad sustantiva, en cuanto lo que se impugna es el alcance del hecho generador.
60. La Corte ha sosteniendo que se configura “una afectación retroactiva sustantiva de un tributo, cuando a un tributo preestablecido se le modifican sus elementos configurativos y se lo aplica a situaciones del pasado, de tal forma que se generen nuevas consecuencias económicas respecto a hechos pasados”.²⁵

²¹ CCE, sentencia 1889-15-EP/20, 25 de noviembre de 2020, párr. 27.

²² CCE, sentencia 2-21-IA/23, 02 de agosto de 2023, párr. 62.

²³ CCE, sentencia 76-16-IN/21, 08 de septiembre de 2021, párr. 60; CCE, sentencia 024-16-SIN-CC, 06 de abril de 2016, pág. 26; CCE, dictamen 1-23-UE/23, 16 de junio de 2023, párrs. 31-39.

²⁴ CCE, sentencia 2-21-IA/23, 02 de agosto de 2023, párr. 64. En el mismo sentido véase CCE, sentencia 76-16-IN/21, 08 de septiembre de 2021, párrs. 62 y 63.

²⁵ CCE, Sentencia 76-16-IN/21, 08 de septiembre de 2021, párr. 65. No por casualidad el Código Tributario en su artículo 3 prescribe que “[n]o se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes”.

61. Sobre el caso en cuestión, le corresponde a este Organismo determinar si el artículo 2 de la Ordenanza 932 tiene efectos retroactivos en su dimensión sustantiva y, de ser así, si estos fueron establecidos en favor de los contribuyentes.
62. Es preciso recordar que el GADM no tiene la facultad de crear un impuesto y consecuentemente la Ordenanza 932 no creó el impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales. Este impuesto fue creado por la Ley de Control Tributario y Financiero (en adelante, “**Ley 006**”), que entró en vigencia en el año 1988.²⁶ El COOTAD, cuerpo normativo que actualmente regula este impuesto, fue publicado el 19 de octubre de 2010 en el Registro Oficial Suplemento 303.
63. Esto quiere decir que, incluso si se aceptase que la frase “o hayan ejercido actividades económicas” retrotrae el hecho generador con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ordenanza 932,²⁷ de todas maneras el impuesto ya estaba vigente. En consecuencia, la Ordenanza 932 no tiene efectos retroactivos por el solo hecho de gravar conductas anteriores a su publicación.
64. Ahora, el artículo impugnado no establece un límite temporal que determine hasta cuándo el ejercicio de actividades económicas debe ser gravado con este impuesto. Por su redacción, la imposición en principio podría alcanzar conductas que fueron realizadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 006. Pues, la frase “o hayan ejercido actividades económicas” podría, en abstracto, alcanzar conductas ocurridas antes de que el impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales esté vigente.
65. En caso de que la administración tributaria del cantón Eloy Alfaro haya pretendido cobrar este impuesto cuando el hecho generador tuvo lugar antes de la entrada en vigencia de la Ley 006, la acción de cobro ya habría prescrito.²⁸ No es menos cierto, sin embargo, que

²⁶ Conocida también como Ley 006, fue publicada en el Registro Oficial 97 el 29 de diciembre de 1988. Antes el impuesto gravaba el 1.5 por mil no de los activos totales, sino del capital en giro. Por eso el artículo 30 prescribía: “Art. 30.- Sustitúyese el impuesto del 1.5 por mil al capital en giro por el impuesto del 1.5 por mil anual sobre los activos totales”.

²⁷ La Ordenanza 932 entró en vigencia el 27 de agosto de 2020.

²⁸ Código Tributario:

“Art. 55.- Plazo de prescripción de la acción de cobro.- La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; o desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.

Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento.

según el artículo 55 del Código Tributario la prescripción debe ser expresamente alegada por el contribuyente, por lo que nuevamente, en abstracto, en virtud de la Ordenanza 932 el GADM sí pudo haber recaudado el impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales en cualquier momento anterior a la entrada en vigencia del impuesto.

66. Es oportuno recordar que el control abstracto de constitucionalidad debe ser realizado con independencia de la forma en que una norma esté siendo entendida o aplicada. Es por eso que la constitucionalidad de la disposición impugnada no puede estar condicionada por la dificultad práctica de la aplicación de este tributo. Pues, a pesar de que la acción de cobro haya prescrito, el tributo sigue siendo retroactivo en abstracto. Razón por la cual este Organismo encuentra que el artículo 2 de la Ordenanza 932 en efecto le da efectos retroactivos al impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales.
67. La Corte concluye que el artículo 2 de la Ordenanza 932 tiene efectos retroactivos en su dimensión sustantiva al tributar sobre conductas que al momento de ser realizadas no se encontraban gravadas. En vista de que esta retroactividad no se entiende beneficiosa para los contribuyentes por el hecho de que con la Ordenanza 932 se gravan conductas que al momento de su ejecución no tenían imposición alguna, los efectos retroactivos de la disposición impugnada no tienen amparo constitucional, vulnerando así el derecho a la seguridad jurídica y el principio de irretroactividad consagrados en los artículos 82 y 300 de la CRE.

7. Efectos de la sentencia

68. El artículo 95 de la LOGJCC prescribe que “[l]as sentencias que se dicten en ejercicio del control abstracto de constitucionalidad surten efectos de cosa juzgada y producen efectos generales hacia el futuro”. Ahora bien, señala que “[d]e manera excepcional se podrán diferir o retrotraer los efectos de las sentencias, cuando sea indispensable para preservar la fuerza normativa y superioridad jerárquica de las normas constitucionales, la plena vigencia de los derechos constitucionales, y cuando no afecte la seguridad jurídica y el interés general”.

En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado. La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio”.

69. En ese sentido, este Organismo tiene la facultad constitucional de, incluso habiendo declarado la inconstitucionalidad de una determinada norma jurídica, diferir o retrotraer los efectos de esta sentencia.
70. Sobre el artículo 6 de la Ordenanza 932, la presente sentencia tendrá efectos hacia el futuro conforme la regla general del artículo 95 de la LOGJCC. Este impuesto es de declaración y pago anual, por lo que la Corte no ve la necesidad de diferir los efectos de esta sentencia como lo ha hecho en ocasiones anteriores.²⁹
71. En cambio, con relación a la inconstitucionalidad de la retroactividad identificada por este Organismo, los efectos de la presente declaración de inconstitucionalidad serán retroactivos únicamente para aquellos casos en los que el GADM recaudó este impuesto atribuyéndole al hecho generador un alcance retroactivo.
72. Por un lado, como se determinó en la sección 6.2 *ut supra*, la frase “o hayan ejercido actividades económicas” del artículo 2 de la Ordenanza 932 es en abstracto retroactiva, pues no tiene un límite temporal hacia el pasado en el cual puede cobrar el tributo.
73. Por otro, sin embargo, la Corte encuentra que hay un supuesto en el que la retroactividad sí puede ocurrir después de la creación del impuesto y antes de la entrada en vigencia de la Ordenanza 932. Este sería el caso en que, a la luz de la frase “o hayan ejercido actividades económicas”, el GADM recaude por concepto de este impuesto el ejercicio de actividades económicas no permanentes (a la luz del artículo 2, cuya inconstitucionalidad también fue declarada en la presente sentencia).
74. Según se expuso en el párrafo 46.2 *ut supra*, la Ordenanza 932 no solo cambió el alcance temporal del hecho generador, sino que también modificó la frecuencia que la actividad económica necesita para configurarlo. Mientras que el COOTAD exige que la actividad económica sea permanente, la Ordenanza 932 no lo hace.
75. En consecuencia, la Ordenanza 932 grava una conducta que con anterioridad a su publicación no estaba gravada, a saber, el ejercicio no permanente de actividades económicas.
76. Partiendo de la premisa de que solo la Ordenanza 932 grava esta conducta, y que también permite hacerlo retroactivamente con la frase “o hayan ejercido actividades económicas”,

²⁹ CCE, sentencia 65-17-IN/21 de 19 de mayo de 2021, párr. 71.

el presupuesto sobre el cual se debía tributar, al momento de ser ejecutado, no se encontraba gravado. Es decir, se trató de una conducta que no contaba con normas “previas” que la regulen.

77. En ese sentido, la presente sentencia tendrá efectos retroactivos para efectos de aquello que se recaudó con base en estas dos situaciones:

77.1. Por haber cobrado el impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales atribuyéndole al hecho generador un alcance anterior a la entrada en vigor de la Ley 006. Es decir, antes del 29 de diciembre de 1988.

77.2. Por haber cobrado el impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales con fundamento en un hecho generador ocurrido después de la publicación de la Ley 006, pero antes de la entrada en vigencia de la Ordenanza 932, siempre y cuando el fundamento de esta imposición haya sido el ejercicio no permanente de actividades económicas.

78. Es así que los contribuyentes que pagaron el impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales con fundamento en alguno de estos dos supuestos, tendrán derecho a la devolución a través de la acción de pago indebido.

79. La retroactividad de los efectos de la presente sentencia se justifica por la vulneración del derecho que tienen los contribuyentes de pagar impuestos que hayan sido establecidos en la ley. Para esta Corte es claro que así como los gobiernos municipales tienen facultades tributarias claramente establecidas en la CRE, los contribuyentes tienen, en consecuencia, el derecho de que los impuestos que pagan tengan un origen legítimo que guarde concordancia con lo dispuesto por la norma constitucional.³⁰

80. En vista de que no se está retrotrayendo los efectos de esta decisión respecto de toda la recaudación generada con ocasión del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, sino únicamente sobre escenarios específicos y puntualizados, esta decisión no entra en pugna con el principio de suficiencia recaudatoria consagrado en el artículo 300 de la CRE.

81. Para estos casos, los contribuyentes, con fundamento en esta sentencia, podrán activar los mecanismos ordinarios correspondientes para solicitar al GADM que les devuelva aquello que recaudó con base en la aplicación retroactiva de la Ordenanza 932. Cualquier

³⁰ En el mismo sentido, el numeral 15 del artículo 83 de la CRE establece que son deberes y responsabilidades de los ecuatorianos y ecuatorianas, entre otros, “pagar tributos establecidos en la ley”.

acción o recurso de reclamo de pago indebido al que hubiere lugar, podrá activarse en el plazo previsto en la ley contado desde la publicación de la presente sentencia en el Registro Oficial.

8. Decisión

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

- a.** *Aceptar la acción pública de inconstitucionalidad 101-20-IN.*
- b.** *Declarar la inconstitucionalidad con efectos inmediatos y a futuro del artículo 6 de la Ordenanza 932.*
- c.** *Declarar la inconstitucionalidad con efectos retroactivos del artículo 2 de la Ordenanza 932, con el fin de que los contribuyentes que pagaron el impuesto con fundamento en alguno de los supuestos de los párrafos 77.1 y 77.2 ut supra, puedan entablar una acción de pago indebido para recuperar dichos valores.*
- d.** *Exhortar al Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Eloy Alfaro que, en el evento de que decida expedir normativa que sustituya los artículos 2 y 6 de la Ordenanza 932, esta guarde estricta observancia de los parámetros establecidos por la CRE y reproducidos en esta sentencia, a saber:*
 - i.** *Que respete el principio de reserva de ley que recae sobre los impuestos, limitándose a reglamentar el cobro del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, sin modificar elementos constitutivos del tributo.*
 - ii.** *Que el hecho generador no contenga disposiciones que apunten hacia una imposición retroactiva del impuesto al 1.5 por mil sobre los activos totales, respetando así el derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes y el principio de irretroactividad tributaria.*
- e.** *Ordenar que la presente sentencia sea remitida a la Contraloría General del Estado para que inicie los exámenes especiales pertinentes y/o las investigaciones correspondientes a las que hubiere lugar de las autoridades que emitieron la regulación del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Eloy Alfaro que exigió el cobro de un tributo de manera contraria a lo dispuesto en la Constitución.*

- f. *Ordenar* que la presente sentencia sea remitida a la Fiscalía General del Estado para su conocimiento y para las investigaciones pertinentes y a las que hubiera lugar.
- g. *Instar* a los gobiernos autónomos descentralizados a nivel nacional a que, a través de ordenanzas municipales, se limiten a reglamentar el cobro de impuestos y que se abstengan de modificar elementos centrales de impuestos que se encuentran establecidos en la ley, respetando así sus facultades atribuidas por el artículo 264 numeral 5 de la CRE, y consecuentemente el principio de legalidad y el de irretroactividad tributaria, consagrados en los artículos 226 y 301 del mismo texto constitucional.
- h. *Disponer* la notificación de este fallo a la Asociación de Municipalidades Ecuatorianas, a fin de evitar prácticas similares.

83. Notifíquese, publíquese y cúmplase.

Alí Lozada Prado
PRESIDENTE

Razón: Siento por tal, que la sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional con seis votos a favor de los Jueces Constitucionales Alejandra Cárdenas Reyes, Carmen Corral Ponce, Jhoel Escudero Soliz, Enrique Herrería Bonnet, Teresa Nuques Martínez y Daniela Salazar Marín; y, dos votos salvados de los Jueces Constitucionales Alí Lozada Prado y Richard Ortiz Ortiz, en sesión jurisdiccional ordinaria de miércoles 27 de septiembre de 2023; sin contar con la presencia de la Jueza Constitucional Karla Andrade Quevedo, por uso de una licencia por comisión de servicios.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL

SENTENCIA 101-20-IN/23

VOTO SALVADO

Juez Constitucional Richard Ortiz Ortiz

1. Respetuosamente me aparto del voto de mayoría 101-20-IN por las consideraciones que se exponen a continuación:
2. El voto de mayoría se pronunció sobre una acción de inconstitucionalidad propuesta por Diego Antonio Calderón Castelo, en su calidad de apoderado especial de la compañía DIRECTV ECUADOR CIA. LTDA., (“**accionante**”) en contra de los artículos 1, 2 y 6 de la Ordenanza 932 (“**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 “**GADM**”), y publicada en el Registro Oficial Edición Especial 932 de 27 de agosto de 2020.
3. En esta ocasión, el voto de mayoría resolvió aceptar la demanda de acción de inconstitucionalidad al considerar que la Ordenanza 932 vulneraron el principio de reserva de ley (art. 132 número 3 CRE), la seguridad jurídica (art. 82 CRE); y, el principio de irretroactividad de tributos (art. 300 CRE). En lo principal, puntualizó que los artículos 2 y 6 de la mencionada Ordenanza sí contravinieron el principio de reserva de ley en materia tributaria al haber modificado el impuesto de 1.5 por mil a los activos totales; y vulneró el principio de legalidad (art. 226 CRE), debido a que el GADM ejercicio una facultad no concedida en la CRE. Así mismo, se concluyó que el artículo 2 tiene efectos retroactivos en su recaudación, por lo que, vulnera el derecho a la seguridad jurídica y el principio de irretroactividad.
4. Aparatándome del criterio de mayoría, considero que es necesario identificar si los argumentos planteados en la demanda constituyen un problema que vulnere la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico;¹ en este sentido, la accionante busca que este Organismo realice un *control de legalidad* al haber hallado inconsistencias entre un precepto legal contenido en el artículo 491 literal i del COOTAD y la Ordenanza 932.

¹ LOGJCC, artículo 74.

5. De lo descrito *ut supra*, es de importancia mencionar que la Corte ha señalado que las contradicciones entre normas legales de distinta jerarquía podrían generar una ruptura en la unidad de coherencia del ordenamiento jurídico; pero no necesariamente son objeto del control abstracto de constitucionalidad a través de una acción pública de inconstitucionalidad.²
6. En este escenario, al existir un conflicto entre normas de naturaleza infraconstitucional (COOTAD vs. Ordenanza) se debería activar los mecanismos procesales propios de la jurisdicción ordinaria con el fin de atender dicha pretensión, pues este Organismo ha reiterado en varias ocasiones que cuando se demanda una presunta antinomia entre normas de rango infraconstitucional debería acudir al recurso de anulación u objetivo como el mecanismo jurisdiccional ordinario pertinente e idóneo propio de la jurisdicción contencioso tributaria para atender dicha problemática.³
7. En este contexto, la jurisdicción contencioso tributaria y administrativa tienen por objeto, velar los derechos de toda persona y realizar el control de legalidad de los hechos, actos administrativos o contratos del sector público (art. 300 COGEP). Así mismo, el artículo 185 inciso 2 número 2 del Código Orgánico de la Función Judicial determina que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia es competente para conocer las acciones *de impugnación que se propongan en contra de ordenanzas* u otras normas de carácter general de rango inferior a la ley que sean de carácter tributario, cuando en esta exista una controversia con preceptos legales.
8. Por lo que, la contradicción que las normas de una ordenanza puedan tener frente a otras disposiciones legales, conlleva a un asunto de legalidad y este tiene que resolverse mediante los mecanismos idóneos para el ejercicio del control de legalidad, es decir, mediante la jurisdicción contencioso tributaria, como lo ha afirmado esta misma Corte.⁴

² Corte Constitucional, sentencia 94-15-IN/21, párr. 21.

³ Corte Constitucional, sentencia 0041-11-IN.

⁴ Corte Constitucional, sentencia 026-12-SIN-CC:

[...]la discusión se plantea alrededor de la legalidad o ilegalidad de la ordenanza GADMM N.º 25-11 que constituyó la Empresa Pública Cuerpo de Bomberos de Milagro "EP-CBM", cuyo examen no es competencia de esta Corte Constitucional, sino de la justicia ordinaria, pues la Corte Constitucional es el máximo órgano de control, interpretación constitucional y de administración de justicia en esta materia -artículo 429 CRE-, así, le corresponde ejercer, de conformidad con el artículo 226 de la misma Carta Suprema, solamente las atribuciones y facultades conferidas en la Constitución y la ley; no pudiendo lógicamente, esta última, atribuir competencias opuestas y contradecir las previstas en la Constitución.

9. A mi consideración, acción pública de inconstitucionalidad debió ser rechazada porque el problema jurídico planteado en la demanda no era de naturaleza constitucional, sino de mera legalidad y, en consecuencia, debió ser reconducida a la jurisdicción competente.

Richard Ortiz Ortiz
JUEZ CONSTITUCIONAL

Razón: Siento por tal que el voto salvado del Juez Constitucional Richard Ortiz Ortiz, anunciado en la sentencia de la causa 101-20-IN, fue presentado en Secretaría General el 10 de octubre de 2023, mediante correo electrónico a las 17:14; y, ha sido procesado conjuntamente con la sentencia.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL

SENTENCIA 101-20-IN/23

VOTO SALVADO

Juez Constitucional Alí Lozada Prado

1. Formulo este voto salvado porque, respetuosamente, disiento parcialmente de la decisión de la sentencia de mayoría, específicamente en lo relativo a declarar la inconstitucionalidad del artículo 2 de la Ordenanza 932 respecto a la inclusión entre los sujetos pasivos del impuesto a los activos totales a las personas que hayan ejercido actividades económicas en el cantón Eloy Alfaro. Las razones de mi discrepancia se sintetizan a continuación.
2. La mencionada sentencia de mayoría **(i)** afirma que el artículo 2 de la Ordenanza de la referencia modificó el alcance temporal del hecho generador “pues no solo grava las conductas presentes, sino que también lo hace con las conductas pasadas”,¹ por ende, “lo que se impugna es el alcance del hecho generador”.² Luego, declaró inconstitucional el señalado artículo 2 porque **(ii)** tendría efectos retroactivos en su dimensión sustantiva al gravar con el impuesto a los activos totales a las conductas que, al momento de ser realizadas, no lo estaban. Es decir, sus efectos se extenderían en cualquier momento anterior a la entrada en vigencia de dicho impuesto con la Ley de Control Tributario y Financiero (“**Ley 006**”), de 1988. En consecuencia, sería contrario al derecho a la seguridad jurídica y al principio de irretroactividad de la ley, previstos en los artículos 82 y 300 de la Constitución.
3. El artículo 2 de la Ordenanza 932 prevé lo siguiente:

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.

¹ Véase párr. 46.3 de la sentencia de mayoría.

² *Ibid.*, párr. 59.

4. La disposición transcrita identifica al sujeto activo y a los sujetos pasivos del impuesto a los activos totales. Así, califica como sujetos pasivos a las personas que ejerzan “o hayan ejercido actividades económicas dentro de la jurisdicción del cantón Eloy Alfaro”.
5. En primer lugar, discrepo con la sentencia de mayoría cuando afirma que la frase del referido artículo modificó el hecho generador del impuesto (párrafos 46.3 y 59) ya que esta disposición se refiere a los sujetos pasivos del mismo y no a su hecho generador. Al respecto, cabe mencionar que el hecho generador se estableció en el artículo 1 de la Ordenanza, refiriéndose a la realización de cualquier actividad de orden comercial, industrial o financiero en el cantón Eloy Alfaro.
6. Pero, principalmente, no comparto con la sentencia de mayoría que la disposición impugnada sea retroactiva. El motivo de mi desacuerdo es que la frase “o hayan ejercido actividades económicas dentro de la jurisdicción del cantón Eloy Alfaro” debe interpretarse en el contexto normativo que regula el impuesto a los activos totales. Al respecto, se debe considerar que este impuesto no rige desde la vigencia de la ordenanza impugnada, sino desde que entró en vigor la Ley 006, de 1988, lo que explica que la disposición impugnada se refiera a hechos previos a su emisión. Por el contrario, interpretar que la citada disposición de la ordenanza se refiera a hechos anteriores a la vigencia de la Ley 006 –esto es, que la frase señalada pueda entenderse con independencia de la vigencia del impuesto– no me parece razonable.
7. En definitiva, mi criterio es que la norma analizada no es retroactiva ni transgrede el derecho a la seguridad jurídica. Lo dicho, porque existen mejores razones –las señaladas en el párrafo anterior– para interpretar que la frase “o hayan ejercido actividades económicas dentro de la jurisdicción del cantón Eloy Alfaro” se refiere a quienes hayan tenido la calidad de sujetos pasivos del impuesto en función de la Ley 006, de 1988, no antes.
8. En los términos antes señalados, dejo sentada mi discrepancia parcial con lo resuelto en la sentencia de mayoría.

Alí Lozada Prado
JUEZ CONSTITUCIONAL

Razón: Siento por tal que el voto salvado del Juez Constitucional Alí Lozada Prado, anunciado en la sentencia de la causa 101-20-IN, fue presentado en Secretaría General el 12 de octubre de 2023, mediante correo electrónico a las 09:24; y, ha sido procesado conjuntamente con la sentencia.- Lo certifico.

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL