

Descentralización y autonomía

El actual modelo de descentralización en el Ecuador:
un desafío para los gobiernos autónomos descentralizados
Hernán Batallas

Impuestos locales a las transferencias
de dominio de bienes inmuebles
Juan Carlos Mogrovejo

Descentralización y autonomía fiscal en el Ecuador:
bases teóricas y tensiones jurídicas
César Montaña Galarza

El principio de corresponsabilidad fiscal:
fundamento y límites de los ingresos
en la Constitución española
Fernando Serrano Antón

El estado de la descentralización fiscal en el Ecuador
José Suñg Nagua

Revista del Área de Derecho
UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
Sede Ecuador

ISSN 1390-2466

Segundo semestre de 2013 • Número 20

FORO, revista de Derecho recoge trabajos de alto nivel que enfocan problemas jurídicos en los ámbitos nacional, regional e internacional resultantes de los procesos de análisis, reflexión y producción crítica que desarrollan profesores, estudiantes y colaboradores nacionales y extranjeros. *FORO* es una revista del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, creada para cumplir con el rol institucional de promoción y desarrollo del conocimiento, cuya dinámica nos exige respuestas innovadoras a las complejas situaciones que se producen cotidianamente.

DIRECTOR DEL ÁREA: Dr. César Montaña Galarza.

EDITOR DE LA REVISTA: Dr. Ernesto Albán Gómez.

COMITÉ EDITORIAL: Dr. Juan Pablo Aguilar (Pontificia Universidad Católica del Ecuador), Dr. Santiago Andrade Ubidia (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), Dr. Ramiro Ávila Santamaría (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), Dr. Fernando Chamorro (Universidad Central del Ecuador), Dr. Genaro Eguiguren (Universidad Central del Ecuador), Dr. Agustín Grijalva (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), Dr. César Montaña Galarza (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), Dra. Judith Salgado (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), Dr. Julio César Trujillo (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador), Dr. José Vicente Troya (Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador).

COMITÉ ASESOR INTERNACIONAL: Dr. Víctor Abramovich (Universidad de Buenos Aires), Dr. Alberto Bovino (Universidad de Buenos Aires), Dr. Antonio de Cabo de la Vega (Universidad Complutense de Madrid), Dr. Miguel Carbonell (Universidad Nacional Autónoma de México), Dr. Silvio Gambino (Universidad Della Calabria), Dr. Andrés Gil Domínguez (Universidad de Buenos Aires), Dr. Fernando Puzzo (Universidad Della Calabria), Dra. Claudia Storini (Universidad Pública de Navarra), Dr. Víctor Uckmar (Universidad de Génova), Dr. Rodrigo Uprimny (Universidad Nacional de Colombia), Dra. Rosario Valpuesta (†) (Universidad Pablo de Olavide), Dr. Alberto Zelada (Universidad Andina Simón Bolívar, La Paz), Dr. Francisco Zúñiga (Universidad de Chile).

COORDINADOR DEL NÚMERO: Dr. Juan Carlos Mogrovejo.

COORDINADORA EDITORIAL: Lcda. María José Ibarra González.

SUPERVISOR EDITORIAL: Jorge Ortega.

CORRECCIÓN: Fernando Balseca.

DIAGRAMACIÓN: Sonia Hidrobo P.

CUBIERTA: Raúl Yépez.

IMPRESIÓN: Ediciones Fausto Reinoso, Av. Rumipamba E1-35 y 10 de Agosto, of. 203, Quito.



**UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR**
Ecuador

FORO aparece en los índices *LATINDEX, Sistema Regional de Información en Línea para Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal, y PRISMA, Publicaciones y Revistas Sociales y Humanísticas.*

FORO es una publicación gestionada por el Comité Editorial que circula semestralmente desde noviembre de 2003. Para la selección de ensayos se utiliza el sistema de doble ciego (*peer review*).

Las ideas emitidas en los artículos son de responsabilidad de sus autores. Se permite la reproducción si se cita la fuente.

FORO

Revista de Derecho

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador /
Corporación Editora Nacional
n.º 20 • II semestre 2013

	Editorial <i>Ernesto Albán Gómez</i>	3
TEMA CENTRAL	DESCENTRALIZACIÓN Y AUTONOMÍA	
	El actual modelo de descentralización en el Ecuador: un desafío para los gobiernos autónomos descentralizados <i>Hernán Batallas Gómez</i>	5
	Impuestos locales a las transferencias de dominio de bienes inmuebles <i>Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo</i>	23
	Descentralización y autonomía fiscal en el Ecuador: bases teóricas y tensiones jurídicas <i>César Montaña Galarza</i>	55
	El principio de corresponsabilidad fiscal: fundamento y límites de los ingresos en la Constitución española <i>Fernando Serrano Antón</i>	77
	El estado de la descentralización fiscal en el Ecuador <i>José Suing Nagua</i>	105
RECENSIONES	Cristian J. Billardi, <i>Solve et Repete</i> , <i>por Jorge Luis Carrión Benítez</i>	121
	Marco Morales Tobar, coord., <i>La nueva organización territorial y el nuevo modelo de descentralización en el Ecuador</i> , <i>por Daniela Estefanía Erazo Galarza</i>	123
JURISPRUDENCIA	Sentencia de casación respecto de las actuaciones de las administraciones tributarias vinculadas a actos administrativos impugnados judicialmente <i>Álvaro R. Mejía Salazar</i>	131
ÍNDICES DE FORO, NÚMEROS 11-20	Autores	143
	Artículos	145
	Recensiones	147
	Jurisprudencia	148
	Colaboradores	149
	Normas para colaboradores	151

FORO

Revista de Derecho

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador /
Corporación Editora Nacional
n.º 20 • II semestre 2013

	Preface from the editor <i>Ernesto Albán Gómez</i>	3
MAIN THEME	DECENTRALIZATION AND AUTONOMY	
	The current decentralization model in Ecuador: A challenge for decentralized self-governments <i>Hernán Batallas Gómez</i>	5
	Local taxes on transfers of the ownership of real estate <i>Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo</i>	23
	Decentralization and fiscal autonomy in Ecuador: Theoretical basis and legal tensions <i>César Montaña Galarza</i>	55
	The principle of fiscal responsibility: Basis and income limits in the Spanish Constitution <i>Fernando Serrano Antón</i>	77
	The state of fiscal decentralization in Ecuador <i>José Suing Nagua</i>	105
BOOK REVIEWS	Cristian J. Billardi, <i>Solve et Repete</i> , <i>by Jorge Luis Carrión Benítez</i>	121
	Marco Morales Tobar, coord., <i>La nueva organización territorial y el nuevo modelo de descentralización en el Ecuador</i> , <i>by Daniela Estefanía Erazo Galarza</i>	123
CASE LAW	Judgment on appeal regarding the actions of the tax authorities related to judicially contested administrative acts <i>Álvaro R. Mejía Salazar</i>	131
FORO INDEX	Authors	143
JOURNAL ISSUES	Essays	145
11-20	Reviews	147
	Case Law	148
	Collaborators	149
	Rules for collaborators	151

Editorial

El presente número de la Revista de Derecho FORO aborda la problemática de la descentralización y la autonomía como categorías que develan un importante proceso de transferencia de competencias desde el Estado central a instancias de gobierno menores, con base en una nueva organización territorial del Estado, apalancadas en la Constitución ecuatoriana, norma que ha propiciado un amplio desarrollo normativo posterior.

Este panorama trasluce un significativo margen de acción de los niveles de gobierno seccional con implicaciones de orden político, administrativo y financiero, y, particularmente, en torno a este último punto se han forjado reflexiones encaminadas a la dilucidación de los aspectos más intrincados de la autonomía y la descentralización fiscal, lo que pone en escena, por un lado, las capacidades de las entidades territoriales para captar recursos financieros y, por otro, la de disponerlos para el ejercicio eficiente de sus competencias, sin que en tal escenario dejen de presentarse tensiones entre el Estado central y los distintos niveles de gobierno autónomo descentralizado.

Se advierte así, llevado al terreno de lo fáctico, la complejidad de cristalizar las competencias proclamadas constitucionalmente a favor de los gobiernos autónomos descentralizados. Precisamente, el diagnóstico sobre el estado actual del proceso, a partir de los avances, pero también de los escollos, desafíos y replanteamientos que sigue suscitando la cuestión, constituyen la sustancia de los trabajos expuestos en este número, que incorpora también un estudio del caso español que, desde las competencias de las entidades territoriales reconocidas por la norma suprema, desarrolla el principio de corresponsabilidad fiscal.

Hernán Batallas Gómez plantea los desafíos a los que se enfrentan los gobiernos autónomos descentralizados en el Ecuador para promover el desarrollo nacional desde lo local, con equidad social, económica y territorial. Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo reflexiona sobre la imposición local a la transferencia de dominio de bienes inmuebles en el caso ecuatoriano, que hace parte del estudio de las fuentes de financiamiento de los gobiernos municipales. Al tiempo de ir destacando los elementos materiales y aspectos formales de esta imposición, devela algunas inconsistencias del régimen jurídico pertinente y plantea, alternativamente, varios supuestos que aportan a la discusión sobre la necesidad de depurar dicho marco regulatorio. César Montaña Galarza presenta los elementos teóricos útiles para construir los significa-

dos y alcances de los términos descentralización y autonomía, a la vez que examina el desenvolvimiento y rol de estas dos situaciones, dentro de la dinámica del poder público atinente a lo fiscal y tributario en el país, identifica también tensiones surgidas entre la legislación de la materia y algunas cláusulas constitucionales. José Suing Nagua en su estudio destaca los avances de la descentralización fiscal a la luz de resultados visibles, en dos escenarios que forman parte de su contenido esencial; por una parte, la transferencia de recursos del presupuesto general del Estado a favor de los gobiernos autónomos descentralizados y, por otra, el régimen impositivo subnacional que, con base constitucional, se ha desarrollado en la legislación brindando la posibilidad real para estos niveles de gobierno, con excepción del parroquial rural, de incrementar los recursos propios, mediante el ejercicio de la potestad tributaria que les permite crear, modificar, suprimir y exonerar tasas y contribuciones especiales de mejoras. Fernando Serrano Antón examina el principio de corresponsabilidad fiscal en el contexto español, con base en las prerrogativas constitucionales relativas a la hacienda pública, en dimensión nacional y, de las entidades territoriales expresadas en las comunidades autónomas y municipios; en este marco, pone de relieve los márgenes de acción de cada uno de estos niveles de gobierno, particularmente en lo atinente a ingresos de orden tributario.

De esta manera, la Revista Jurídica FORO expresa el permanente propósito del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, de contribuir a la doctrina y al debate jurídico con material académico de excelencia.

*Ernesto Albán Gómez
Editor*

El actual modelo de descentralización en el Ecuador: un desafío para los gobiernos autónomos descentralizados

*Hernán Batallas Gómez**

RESUMEN

El gran objetivo que planteó la Asamblea de Montecristi de impulsar un avanzado proceso de autonomía y descentralización dentro de un marco de equidad social, económico y territorial, debe generar en los gobiernos autónomos descentralizados una visión de oportunidad y desarrollo, entendiendo principalmente que ambos conceptos buscan ampliar la democracia y viabilizar a un país productivo, igualitario y territorialmente justo. Ideales que se alejan de cualquier improvisación y clientelismo, y que, por el contrario, requieren de políticas públicas serias, de un marco jurídico claro y unificado, y de readecuaciones e innovaciones institucionales.

PALABRAS CLAVE: Autonomía, descentralización, gobierno autónomo descentralizado, competencias exclusivas, participación ciudadana, desafíos fiscales.

SUMMARY

The great objective proposed by the Assembly of Montecristi in promoting a progressive process of autonomy and decentralization within a framework of social equity, economic and regional fairness, should generate in decentralized self-governments a vision of opportunity and development, understanding that both concepts seek primarily to extend democracy and make a productive, egalitarian and territorially fair country a viable option. Ideals that are far from any improvisation and patronage, but on the contrary, require serious public policy, of a clear and unified legal framework, as well as rearrangements and institutional innovations.

KEY WORDS: Autonomy, decentralization, decentralized self-governments, exclusive competences, citizen participation, fiscal challenges.

FORO

* Asesor de la Corte Constitucional del Ecuador.

En la actualidad, hablar de descentralización en el Ecuador es, sin duda alguna, hablar de cambios importantes en la concepción de los gobiernos seccionales y sus sistemas de gestión, lo cual, a su vez, les conlleva a enfrentar grandes desafíos y cambios en su estructura política, administrativa y económica. La actual Constitución plantea un proceso nuevo y efectivo de descentralización, basado en el ejercicio de competencias exclusivas por niveles de gobiernos y de la transferencia complementaria de otras competencias por parte del Estado central hacia los distintos gobiernos autónomos descentralizados, conocidos como Gobiernos Regionales, Gobiernos Provincias, Distritos Metropolitanos, Municipios y Juntas Parroquiales, también denominados GAD o simplemente gobiernos autónomos.

De manera acertada, dentro de la exposición de motivos para el proyecto del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, se establece que:

Los distintos aspectos sobre este nuevo esquema de descentralización, autonomía y organización territorial del Estado ecuatoriano contenido en el presente Código, constituye un desafío trascendental para la agenda de transformación social, económica, democrática y de recompensación institucional del Estado ecuatoriano.

Precisamente, estos desafíos son trasladados, en un primer orden, a quienes deben asumir las distintas competencias establecidas en la Carta Suprema, gobiernos que tienen la substancial tarea de hacer que estos procesos funcionen y cumplan con los objetivos y aspiraciones de una descentralización contemporánea. Atrás quedaron aquellos procesos en donde el traslado de competencias dependía de las voluntades y capacidades de cada gobierno seccional, y que naturalmente resultó un fracaso dentro del país, no solo por las evidentes limitaciones de los gobiernos seccionales, sino también por la falta de decisión política del Estado central para impulsar el proceso de descentralización y cumplir con la obligatoriedad de transferir las competencias y recursos que le sean solicitados, conforme lo establecía la Constitución Política de 1998.

Lautaro Ojeda Segovia puntualiza en su estudio sobre la descentralización que este proceso guarda sin duda una alta complejidad, siendo costoso y conflictivo desde su inicio, afectando intereses de ciertos grupos tanto a nivel local como nacional.¹ En tal sentido, resulta fundamental no solo contar con las herramientas legales que permitan viabilizar los procesos de descentralización, sino también con la voluntad incondicional y decidida de sus tres principales actores: el gobierno central, los gobiernos autónomos y la sociedad.

1. Lautaro Ojeda Segovia, *Situación actual de la descentralización en el Ecuador*, Quito, UNDP, 2002, p. 109.

El presente estudio abarca una revisión del nuevo modelo de descentralización previsto en la Constitución de 2008 y la legislación secundaria encargada de regular el sistema nacional de competencias de carácter obligatorio y progresivo, así como un análisis de los principales desafíos que, desde mi visión, enfrentan los gobiernos autónomos descentralizados dentro del nuevo modelo de descentralización y desde las distintas áreas en donde se desenvuelven.

LA DESCENTRALIZACIÓN EN EL CONTEXTO ACTUAL

De conformidad con lo previsto en el art. 1 de la Constitución de la República, el Ecuador es un Estado que se “organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada”. Este enunciado de orden constitucional se traduce en la idea de que la descentralización no debe ser considerada como una simple herramienta de administración pública, sino que representa la propia vía de gobierno que nos conduce a un Estado equitativo, solidario, redistributivo y organizado; al menos esa fue la intención de la Asamblea Constituyente, la cual fue posteriormente ratificada por el soberano.

Tal como lo señalé en la parte introductoria, la descentralización simboliza cambios importantes dentro del Estado, pero sin duda representa desafíos y retos que deben enfrentar de forma obligatoria los gobiernos autónomos en sus distintos niveles, de manera organizada y paulatina, pero sin marcha atrás; de ahí la importancia de tener muy en claro su objeto, finalidad y alcances, pues, de otra manera, la implementación de una verdadera descentralización en el país pasará a ser un proceso incompleto y fallido, conforme ha venido aconteciendo en las últimas décadas.

Como parte inicial de este estudio, surge una primera interrogante: ¿qué es la descentralización? Para dar respuesta a tan importante pregunta, no veo la necesidad de acudir a la vasta doctrina que habla sobre la materia, ni hacer un análisis histórico sobre el origen de la misma, sino simplemente hacer mención a lo previsto en el art. 105 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, el cual la define como: “la transferencia obligatoria, progresiva y definitiva de competencias con los respectivos talentos humanos y recursos financieros, materiales y tecnológicos, desde el gobierno central hacia los gobiernos autónomos descentralizados”. Frente a esta sencilla pero clara definición, resulta oportuno tomar en cuenta, para el análisis posterior que realizaré, las palabras *obligatoria*, *progresiva* y *definitiva*, las mismas que marcan una diferencia entre la descentralización concebida en el pasado y la descentralización a partir del año 2008 en que entró a regir la actual Constitución.

La descentralización es una figura que ha venido siendo discutida por muchos años en el Ecuador; de ahí que su concepto y características no son algo novedoso para quienes hemos estado involucrados con los gobiernos seccionales, ahora llamados gobiernos autónomos descentralizados. En tal sentido, cabría remitirse a la Ley de Descentralización del Estado y de Participación Social, así como a la denominada Ley de Modernización del Estado. Ambas normas, más allá de implantar un avance significativo en el desarrollo de esta figura, no dejaron de evidenciar una limitación a un proceso verdadero de descentralización y entrega de competencias, pues, como bien lo describe José Castillo Vivanco, el proceso de descentralización del que tanto se ha hablado en esta última década se encontraba agotado y desprestigiado, utilizándolo únicamente como un argumento para reclamar rentas y transferencias del gobierno central.²

Posteriormente, con el fortalecimiento local y la modernización del Estado se puso al orden del día el debate sobre el avance de la descentralización, con la aprobación de la Ley del Distrito Metropolitano en donde se contempló una regulación para aquellas grandes ciudades que demandan una mayor atención en los servicios principales hacia la población, mediante la creación de un régimen especial que sin duda alguna rompió el esquema tradicional en el que vivían los regímenes municipales, dando paso a una descentralización en competencias estratégicas como el manejo del suelo, transporte público, aeropuerto, educación, entre otros. El caso del Distrito Metropolitano de Quito es un ejemplo claro de superación frente a las adversidades del centralismo, y de una ambición progresista y constructiva por parte de sus autoridades.

A nivel Constitucional, la Carta Magna de 1979³ hacía referencia en su art. 118 a una “descentralización administrativa”, bajo los siguientes términos:

El Estado propende al desarrollo armónico de todo su territorio mediante el estímulo de las áreas deprimidas, la distribución de recursos y servicios, la descentralización administrativa y la desconcentración nacional, de acuerdo con las circunscripciones territoriales.

Posteriormente, no fue sino hasta la Constitución Política de 1998⁴ donde el concepto de descentralización toma un mayor impulso y presencia dentro del esquema político seccional. Es así que se habla del concepto de descentralización sin limitarlo al ámbito administrativo y, adicionalmente, se hace referencia al traslado de competencias como parte de una nueva estructura de descentralización. Al respecto, el art. 226 de dicha Constitución señalaba que:

2. José Castillo Vivanco, *Descentralización del Estado y articulación del espacio nacional*, Loja, ILUS, 2008, p. 129.
3. Registro Oficial n.º 800; 27 de marzo de 1979.
4. Registro Oficial n.º 01; 11 de agosto de 1998.

Las competencias del gobierno central podrán descentralizarse, excepto la defensa y la seguridad nacional, la dirección de la política exterior y las relaciones internacionales, la política económica y tributaria del Estado, la gestión de endeudamiento externo y aquellas que la Constitución y convenios internacionales expresamente excluyan. La descentralización será obligatoria cuando una entidad seccional la solicite y tenga capacidad operativa para asumirla.

La actual Constitución de la República⁵ marca un nuevo pasaje en la larga y poco relevante trayectoria de la descentralización en el país, no solo por lo enunciado en el primer artículo de la Carta Magna, sino también porque establece de manera directa, sin ambigüedades, un esquema viable sobre el régimen de competencias a los gobiernos seccionales en sus distintos niveles. Bajo este nuevo esquema, la Constitución ubica a la descentralización como un deber primordial del Estado, según se establece en el art. 3, numeral 6: “Promover el desarrollo equitativo y solidario de todo el territorio, mediante el fortalecimiento del proceso de autonomías y descentralización”. De igual forma, dentro del ámbito de competencias, establece el concepto de competencias exclusivas sobre cada nivel de gobierno, las cuales adquieren el carácter de obligatorio y progresivo, y, adicionalmente, instituye el concepto de competencias concurrentes, adicionales y residuales, las cuales serán analizadas más adelante. Finalmente, se cambia el ambiguo término “autonomía plena” por una autonomía administrativa, política y financiera.

En definitiva, esta breve revisión sobre la implementación y evolución del concepto de descentralización en las Constituciones nos permite identificar, principalmente, el cambio que ha tenido esta figura: de ser un proceso opcional para aquellos gobiernos que se veían en las posibilidades de asumir nuevas competencias bajo su propia iniciativa, y sin que existan las garantías necesarias para que el Estado central ejecute dichas transferencias, a un proceso obligatorio y paulatino, tal como lo concibe la Constitución en la actualidad. Es decir, vivimos una evolución de la descentralización de voluntades y antojos a una descentralización basada en competencias exclusivas y obligatorias sobre los gobiernos autónomos.

Ahora bien, una vez que se ha identificado cuál es la nueva concepción de la descentralización a nivel constitucional, resulta importante hacer mención a su finalidad dentro del Estado. Para ello vale la pena enunciar los principales objetivos que busca alcanzar dicha figura dentro de los distintos niveles de gobiernos autónomos, previstos en el art. 106 del COOTAD, que señala expresamente:

5. Registro Oficial n.º 449; 20 de octubre de 2008.

A través de la descentralización se impulsará el desarrollo equitativo, solidario y equilibrado en todo el territorio nacional, a fin de garantizar la realización del buen vivir y la equidad interterritorial, y niveles de calidad de vida similares en todos los sectores de la población, mediante el fortalecimiento de los gobiernos autónomos descentralizados y el ejercicio de los derechos de participación, acercando la administración a la ciudadanía.

Bajo el análisis de la norma citada, cabría enfatizar que el fin último de la descentralización es precisamente acercar el Estado al ciudadano a través de los distintos gobiernos locales, tal como acontecía en los orígenes de las sociedades y los pueblos. Romper con aquel esquema tradicional en donde los estados se gobernaban de manera central y bajo una lejana distribución equitativa de riquezas. Nótese entonces que la descentralización, entendida como la transferencia de competencias del Estado central a los distintos gobiernos seccionales o autónomos, representa, más que un mecanismo o herramienta, una vía a través del cual se impulsa un Estado equitativo, equilibrado y solidario, en donde se garantice una correcta redistribución de la riqueza, un fortalecimiento de gobierno, tanto local como nacional, así como un próspero desarrollo territorial junto con el bienestar general del ciudadano.

Ahora bien, es precisamente este enunciado legal sobre los fines de la descentralización, lo que permite meditar sobre su aplicabilidad efectiva y exitosa en los gobiernos autónomos, y, sobre todo, si estos gobiernos, en sus distintos niveles, están realmente preparados para asumir las competencias asignadas por la Constitución y la ley, con el carácter de obligatorio y definitivo.

Los procesos de descentralización y asignación de competencias por parte de los gobiernos autónomos deben ir de la mano con la observancia de varios principios enunciados por el COOTAD, los cuales ameritan ser analizados dada su trascendencia a la hora de medir los desafíos que deben enfrentar los distintos gobiernos, en función a sus competencias. En lo principal, están los principios de *subsidiaridad*, *solidaridad*, *participación ciudadana* y *coordinación y corresponsabilidad*.

- La subsidiaridad hace relación al respeto que debe primar dentro de los gobiernos a las distintas competencias y niveles de autonomía que existen entre ellos, dando una prioridad a la gestión de servicios, competencias y políticas públicas por parte de los niveles de gobierno más próximos a la población.
- La solidaridad denota el propósito de que todos los GAD en sus distintos niveles políticos, competencias y capacidades trabajen en conjunto para alcanzar los fines de la descentralización bajo los parámetros de la equidad y justicia. Asimismo, la solidaridad debe aplicarse en una redistribución equitativa de los recursos públicos en función a nuevos conceptos como el de necesidades básicas insatisfechas dentro de los gobiernos autónomos y sus circunscripciones territoriales.

- La participación ciudadana, figura que sin duda ha alcanzado una vital importancia en los últimos tiempos, más que ser un principio, es en realidad un derecho, el cual conlleva a que sea la ciudadanía quien exija a sus mandatarios la mayor transparencia en sus gestiones y una rendición de cuentas periódica sobre los logros y aspectos positivos alcanzados en bienestar del respectivo gobierno autónomo.
- La coordinación y la corresponsabilidad plantean la necesidad de un trabajo en conjunto entre los gobiernos autónomos, a través de mecanismos de cooperación, intercambios de información y tecnología, o cualquier otro recurso vital para el normal desarrollo de los gobiernos y de su ciudadanía.

LA IMPLEMENTACIÓN DE LA DESCENTRALIZACIÓN A TRAVÉS DE LA NORMA SECUNDARIA

Conforme se ha señalado en el presente artículo, la descentralización definitivamente no es una palabra nueva dentro de nuestro diccionario político y jurídico, más allá de que su concepto y verdadero alcance sea, lamentablemente, desconocido por muchos, incluso dentro de los propios GAD. Independientemente de aquello, la Constitución de 2008 trajo consigo la necesidad y obligación de crear una normativa que permita transparentar, direccionar y viabilizar los procesos de descentralización en el país, la cual debía establecer, según el art. 239 de la Carta Magna, “un sistema nacional de competencias de carácter obligatorio y progresivo y definirá las políticas y mecanismos para compensar los desequilibrios territoriales en el proceso de desarrollo”. Esto, naturalmente, en lo que se refiere a la parte nueva de la ley, pues en una segunda división, dicha norma debía regular los aspectos políticos, administrativos y financieros de los GAD, tanto de los ya existentes, como de los creados en la Constitución de Montecristi. Fue así que se recopiló en su gran mayoría lo dispuesto en las normas que ya regulaban dichos gobiernos, como es el caso de la Ley Orgánica de Régimen Provincial, Ley Orgánica de Régimen Municipal y la Ley Orgánica de Juntas Parroquiales; todas ellas derogadas a partir de la entrada en vigencia de esta nueva norma. En definitiva, este cuerpo normativo con rango de ley orgánica debía contener la organización política administrativa del Estado en el territorio, así como el régimen de los gobiernos autónomos descentralizados en sus diferentes niveles, garantizando su autonomía política, administrativa y financiera. Adicionalmente, debía desarrollar, a través de los órganos competentes, el nuevo modelo de descentralización según lo concibe la Constitución vigente.

Bajo los antecedentes expuestos, en el mes de octubre de 2010, luego de dos años de que entrara en vigencia la actual Constitución, a través del Registro Oficial n.º S-303 del 19 de octubre de 2010, se publicó tan anhelada normativa bajo el nombre de Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, también conocido como COOTAD. Por paradójico que resulte, pese a que esta ley fue aparentemente socializada por un largo período y enunciada en largos debates dentro y fuera de la Asamblea, una vez entrada en vigencia parecía que ningún funcionario dentro de los GAD conocía de su existencia y menos aún conocía de su verdadero alcance y finalidad, hecho que lo pude vivir dentro el propio municipio de Quito. Lamentablemente, el Código tomó por sorpresa a más de uno. Una vez que su estudio y aplicación se fue dando paulatinamente, empezaron a evidenciarse ciertas ambigüedades y errores que lamentablemente no fueron advertidos a tiempo por quienes tenían la voz y posibilidad de hacerlo. Bajo esta apreciación de lo acontecido, lo que quiero manifestar es que desde mi perspectiva y corta experiencia como funcionario municipal, el COOTAD entró a regir, bajo el nuevo esquema de la descentralización prevista en la Constitución, con un total desconocimiento de la mayoría de servidores y funcionarios que integraban los gobiernos autónomos descentralizados, y, en algunos casos, hasta diría con un completo desinterés sobre el nuevo esquema de descentralización y su transcendental importancia en la gestión de los gobiernos; tal es así que, por tan solo señalar un ejemplo, hasta la presente fecha, habiendo transcurrido varios años de que dicha norma entrara en vigencia, aun existen ordenanzas en materia tributaria que se siguen aplicando bajo la anterior normativa, contradiciendo las actuales disposiciones de la ley.

En definitiva, creo que es necesario advertir que uno de los principales problemas que afronta el COOTAD, y por ende los procesos de descentralización y entrega de competencias previstos en él, es el desconocimiento en muchos gobiernos autónomos y descentralizados sobre su importancia y alcance, desconocimiento que es, por un lado, consecuencia de una falta de socialización adecuada cuando este era un proyecto de ley y posteriormente cuando entró a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico, así como por el desinterés de las propias autoridades en conocer las nuevas disposiciones legales y más aún las nuevas responsabilidades y competencias dentro de su gestión, cometiendo el error de ver a la descentralización como algo lejano e incluso imposible de implementar en sus circunscripciones territoriales. Asimismo, su poca divulgación atenta contra el principio de participación ciudadana, pues la falta de conocimiento sobre su alcance, y principalmente sobre los procesos que deben vivir los distintos gobiernos, genera precisamente una falta de control y vigilancia por parte de la ciudadanía.

SISTEMA DE COMPETENCIAS EN LOS GAD

A la hora de identificar un problema en el sistema de descentralización bajo el esquema anterior a la Constitución de 2008, vale la pena hacer referencia a la permanente superposición de competencias y atribuciones no solo entre el gobierno central y los gobiernos seccionales autónomos, sino también entre estos últimos y en sus distintos niveles, dejando en claro la falta de voluntad política para avanzar en un proceso serio y comprometido de descentralización. Bajo esta perspectiva, resulta fundamental que la ley haya definido con precisión el ámbito de competencias que le corresponde a cada uno de los diferentes niveles de gobierno, así como determinar los recursos que van a financiar las competencias que se vayan asumiendo. Con tal propósito, el COOTAD hace referencia a un denominado “Sistema Nacional de Competencias”, que se compone de un conjunto de instituciones, planes, políticas, programas y actividades relacionadas con el ejercicio de competencias que le son conferidas a cada nivel de gobierno, bajo la finalidad de alcanzar los objetivos de conformar un país incluyente, solidario, equitativo y democrático. Se entiende término competencia como la capacidad de acción de un gobierno, ejercida a través de sus facultades otorgadas por ley.

En tal sentido, por medio del COOTAD se clasifican las competencias como:

- *Exclusivas*, cuya titularidad le corresponde únicamente a un nivel de gobierno, pero que su gestión puede realizarse de forma concurrente en varios niveles, como es el caso de la viabilidad urbana y uso de suelo en los gobiernos municipales o el fomentar la actividad agropecuaria en el caso de los gobiernos provinciales;
- *Concurrentes*, cuya titularidad le corresponde a varios niveles de gestión que deben gestionarse obligatoriamente de forma concurrente;
- *Adicionales*, las que, al ser parte de los sectores o materias comunes y al no estar asignadas expresamente por la Constitución y la ley, pueden ser transferidas a un gobierno de forma progresiva y bajo el principio de subsidiaridad; y
- *Residuales*, definidas por la ley como aquellas que, al no estar asignadas en la Constitución o en la norma secundaria y que no forman parte de los sectores estratégicos, competencias privativas o exclusivas del gobierno central, podrán ser asignadas a un gobierno en particular por parte del Consejo Nacional de Competencias.

Ahora bien, no cabe duda de que la descentralización es un proceso complejo que requiere la máxima participación de los gobiernos seccionales, pero que a la larga es un paso necesario que permitirá una relación solidaria e integral entre los pueblos y sus territorios en el país. Es importante comprender que los verdaderos retos a los que

debemos enfrentarnos todos dentro de este nuevo proceso, a mi parecer, pasa por el hecho de cumplir con las siguientes normas:

- Fortalecer los gobiernos autónomos en su estructura administrativa.
- Mejorar la eficiencia en la prestación de servicios públicos actuales y de los que vayan asumiendo de forma paulatina.
- Velar porque el campo normativo guarde una armonía entre los distintos gobiernos y estén siempre apegados a las leyes, garantizando una seguridad jurídica dentro del país.
- Reestructurar el régimen fiscal de cada gobierno, a fin de garantizar la existencia de una adecuada y eficaz gestión tributaria que genere recursos importantes en el propio beneficio de los ciudadanos contribuyentes.

LOS DESAFÍOS POLÍTICOS Y ADMINISTRATIVOS

La actual Constitución de la República ha traído consigo cambios interesantes y trascendentales en gran parte de sus ámbitos, incluyendo un nuevo esquema en el campo de organización territorial con los denominados regímenes especiales de gobierno, en donde se destaca al ya conocido Distrito Metropolitano, y la incorporación de un nuevo nivel de gobierno autónomo descentralizado en las llamadas regiones, que deberán conformarse dentro de los próximos años, según lo dispone la Carta Suprema. Bajo este nuevo esquema, tenemos que dentro de un mediano plazo el Ecuador estará conformado por regiones, las cuales a su vez estarán conformadas por provincias; estas a su vez por cantones y/o distritos, y estos por parroquias rurales; todos ellos con sus respectivos órganos de gobierno, competencias y bajo una autonomía política, administrativa y financiera, según lo prevé el art. 5 del COOTAD.

Bajo este nuevo esquema de organización territorial comprendido en cinco niveles de gobierno autónomo, cabe plantearse la interrogante de si en un país pequeño como el Ecuador, con 14 millones de habitantes y una extensión aproximada de 256.000 km², se tendrá una excesiva fragmentación territorial y política, tomando en consideración que en la actualidad el país cuenta con 1.042 gobiernos autónomos descentralizados comprendidos en 24 provincias, 1 distrito metropolitano, 220 cantones y 797 juntas parroquiales, cifra general a la que habrá que sumarle en los próximos años las regiones que se llegaren a conformar en el país. Precisamente este número elevado de gobiernos autónomos, que tarde o temprano deberán asumir íntegramente las competencias que la Constitución y la ley les han otorgado, nos llevan a establecer interrogantes como la planteada anteriormente y, en lo principal, nos permite reflexionar sobre si la unión de parroquias, cantones e incluso provincias con serias limitaciones ayudarían a que los fines de la descentralización puedan concretarse con

mayor eficiencia y en plazos más cortos. Sin embargo, lejos estamos de llegar a pensar en dicha alternativa, pues las recientes creaciones de provincias como la de Santa Elena y Santo Domingo de los Tsáchilas nos hacen pensar que en el Ecuador siguen predominando los ideales de fragmentación bajo falsas y demagogas expectativas que crean algunos sectores. Sobre este fenómeno que persiste en el país, Augusto Barrera Guarderas destaca en uno de sus artículos el hecho de que, desde el punto de vista político administrativo, el Ecuador tiene una gran fragmentación y heterogeneidad en su tamaño, con complejidad, recursos y posibilidades de cada jurisdicción y entre gobiernos de un mismo nivel.⁶ Con esta realidad se tiene que luchar y sobre la cual se debe implementar una visión de unidad y agrupación, despojando el individualismo e incorporando el trabajo en equipo en beneficio de toda una comunidad.

Tan solo observando las condiciones en que algunos municipios pequeños y medianos conducen su administración y manejan sus políticas tributarias es que uno puede llegar a pensar que, a lo mejor, este enorme universo de gobiernos autónomos pueden, a la larga, significar un serio obstáculo en los procesos de descentralización, no solo desde la perspectiva económica (gasto público), sino también por sus propias capacidades y limitaciones, así como las marcadas diferencias que existen entre unos y otros, siendo gobiernos de un mismo nivel político. Dicho en otras palabras, seguramente el cantón Las Naves, ubicado en la provincia de Bolívar, con un número aproximado de 6.090 habitantes no tendrá las mismas capacidades de impulsar procesos en las competencias exclusivas que le ha otorgado la Constitución, como es el caso de la educación, vialidad, transporte público u ocupación de suelos; a diferencia de un cantón como el de Machala, provincia de El Oro, con un número aproximado de 245.000 habitantes, según cifras del último censo elaborado en el año 2010. El inconveniente no atraviesa tanto por la diferencia poblacional entre un cantón y otro, sino por el hecho de que se le otorgue la categoría de gobierno autónomo descentralizado cantonal, con las responsabilidades y competencias que eso implica, a una circunscripción pequeña y con recursos limitados.

El COOTAD en su art. 5 describe a la autonomía política como la “capacidad de cada gobierno autónomo descentralizado para impulsar procesos y formas de desarrollo acordes a la historia”, bajo las competencias y facultades que se vayan asumiendo de forma concurrente. En tal sentido, creo indispensable comprender dicha capacidad no solo como el conjunto de facultades que está otorgando la ley, sino también analizar dicha capacidad como la posibilidad que tiene o no el respectivo gobierno

6. Augusto Barrera Guarderas, “Agotamiento de la descentralización y oportunidades de cambio en el Ecuador”, en Fernando Carrión, comp., *La descentralización en el Ecuador: opciones comparadas*, Quito, Flacso/Senplades, 2007, p. 191.

autónomo para asumir tales competencias, en cuyo caso el principal desafío a nivel político e institucional que deben enfrentar los GAD es precisamente hacer frente a la autonomía que se les ha otorgado. Mi apreciación es que en los últimos años el debate sobre la descentralización se ha enfocado en el diseño de procesos que la conviertan en una realidad, así como en el reparto y entrega de competencias a cada nivel del gobierno a fin de garantizar su eficiencia y eficacia, pero que lamentablemente poco o casi nada se ha hecho por emprender un fortalecimiento institucional, financiero y político de dichos organismos, pues de lo contrario cualquier entrega de competencias sufriría serios inconvenientes.

Sobre lo señalado resulta oportuno hacer referencia a la experiencia vivida en este último año con la transferencia de los registros de la propiedad a manos de las municipalidades, conforme lo establece la Constitución en su art. 265. Este traslado, a pesar de habérselo establecido en un plazo de 365 días desde la promulgación de la Ley del Sistema Nacional de Registros de Datos Públicos, no fue asumido por la mayoría de gobiernos municipales en el tiempo previsto; quienes lo hicieron, como el caso de Quito, sufrieron serios escollos a nivel jurídico y administrativo con el fin de poder brindar eficientemente el servicio público. La transferencia de los registros de la propiedad, competencia que dicho sea de paso no es nada sencilla de asumir y ejecutar, es un claro ejemplo de las falencias que poseen los gobiernos autónomos, fruto de la improvisación y falta de planificación sobre los nuevos desafíos que la propia Constitución de Montecristi les ha impuesto, desafíos que forman parte del proceso de descentralización y sobre los cuales se deberán ir trabajando en aras de alcanzar sus tan anhelados objetivos.

Para que un proceso de descentralización funcione dentro de un país como el Ecuador, altamente fraccionado y con múltiples falencias administrativas, políticas y económicas, sin duda se requieren de varios elementos que permitan el acople paulatino de la descentralización a las capacidades de cada gobierno autónomo, toda vez que un proceso como estos no funciona únicamente bajo las voluntades y buenos deseos de las autoridades, sino también bajo un esquema democrático de planificación, coordinación y participación, dejando a un lado lo que Lautaro Ojeda Segovia de manera muy acertada califica como la “cultura del conflicto”,⁷ la cual busca imponer los intereses de una parte a través de cualquier medio, primando el individualismo sobre el trabajo mancomunado y profundizando cada día más la fragmentación social y regional.

7. Lautaro Ojeda Segovia, *Situación actual de la descentralización en el Ecuador*, p. 131.

Bajo esta reflexión, vimos en un inicio que el proceso de descentralización está amparado bajo ciertos principios fundamentales, entre ellos, el principio de *coordinación*, el mismo que, según lo señala el art. 3 del COOTAD, busca incentivar a que “todos los niveles de gobierno trabajen de manera articulada y complementaria para la generación y aplicación de normativas concurrentes, gestión de competencias y ejercicio de atribuciones”, y así “acordar mecanismos de cooperación voluntaria para la gestión de sus competencias y el uso eficiente de los recursos”. Ahora bien, lo trascendental y necesario que se vuelve este principio dentro del proceso de descentralización nos hace reflexionar sobre cuán alejado está el país de los ideales previstos en él; pues bien, está ahí un desafío más de los GAD en aprender a trabajar en conjunto, bajo los mismos ideales y objetivos, dejando a un lado individualismos y rivalidades; coordinar un solo norte entre todos de tal forma que el traspaso de competencias y los procesos de descentralización beneficien ampliamente al país, a sus gobiernos, instituciones y a la sociedad en general.

Precisamente, dicho ideal de agrupación entre los GAD está reconocido en la Constitución y la ley a través de las denominadas *circunscripciones territoriales* de comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas, afroecuatorianas y montubias, conformadas por parroquias, cantones o provincias, que tienen como fin común el pleno ejercicio de los derechos colectivos de quienes lo conforman; así como las *mancomunidades o consorcios* de GAD que buscan en común el mejoramiento en la gestión de competencias y favorecer sus procesos de integración. Tal es el caso de la denominada “Mancomunidad del Sur”, integrada entre las provincias del Azuay, Cañar, Zamora Chinchipe, Morona Santiago y El Oro, que trabajan en conjunto bajo el ideal de emprender un camino común en materia económica, ambiental, vialidad, turismo, entre otras.

EL DESAFÍO FISCAL

En lo que respecta al campo tributario, materia en la que me especializo y sobre la cual he tenido la posibilidad de estudiar sus regímenes en cantones como Portoviejo, Quinindé, Quevedo, Ambato y principalmente el Distrito Metropolitano de Quito, me atrevería a señalar que el panorama de la gran mayoría de los GAD, de cara a los procesos de descentralización y su relación en el ámbito fiscal, no son del todo alentadores, circunstancia que sin duda debe significar una alerta para muchos gobiernos, si tomamos en consideración que los recursos tributarios, junto con las asignaciones presupuestarias del gobierno central, representan su mayor ingreso económico. Lamentablemente, en términos financieros existe una marcada dependencia de los gobiernos autónomos hacia el gobierno central, pues estos, por sus limitaciones de índole administrativo e institucional, no generan los recursos suficientes que les

permita desarrollar proyectos propios o, peor aún, asumir nuevas competencias que les confiere la ley, realidad que sin duda alguna habrá que ir transformando pues, de lo contrario, el proceso de descentralización en dichos casos se volverá irrealizable.

Ahora bien, al momento de analizar cuáles y cuántos podrán ser los problemas que afronta un gobierno dentro del ámbito tributario, y que a la larga llega a afectar considerablemente el proceso de descentralización, yo diría que son varios, unos más complejos que otros, pero en su mayoría la solución está en manos de los propios gobiernos descentralizados. Como primer elemento está la particularidad con la que los impuestos municipales y distritales se encuentran regulados en el COOTAD, que establece parámetros generales y en algunos casos únicamente uno o dos elementos esenciales del tributo, obligando a que sean los propios gobiernos quienes se encarguen de normar y regular íntegramente el tributo. Tal es así que, en mi criterio, de los nueve impuestos que clasifica el art. 491 del COOTAD, solo el impuesto al 1,5 por mil sobre activos totales no requiere de un acto normativo seccional (ordenanza) para su correcta y completa aplicación. Estas circunstancias no solo exigen a cada gobierno trabajar en la creación y diseño de ordenanzas que efectivicen la aplicación y cobro de un impuesto, sino que también genera un centenar de actos normativos que rigen a lo largo del país, a través de los cuales se regulan los impuestos, bajo las interpretaciones que cada gobierno decida adoptar dentro de su circunscripción territorial y que, en muchos casos, serán doctrinariamente incorrectas e incluso contradictorias a la ley, fenómeno que ya se vive con el impuesto al juego en donde existen municipios que lo han dejado de recaudar bajo la prohibición de actividades relacionadas al juego de azar, mientras que otros municipios, ampliando el hecho generador del mismo, lo continúan aplicando en su jurisdicción sobre otro tipo de juegos.

En este orden, si consideramos que en el Ecuador existen 221 administraciones tributarias (municipios y distrito metropolitano) que deben aplicar a través de actos normativos ocho de nueve impuestos que crea el COOTAD, en todo el país existirán un número aproximado de 1.768 ordenanzas de carácter tributario, sin contar las ordenanzas que creen tasas y contribuciones especiales en cada gobierno autónomo que goce con la facultad para hacerlo. Dichas ordenanzas tendrán un sinnúmero de falencias e ilegalidades, producto de la propia ambigüedad que genera el COOTAD y producto también de las propias falencias que se creen dentro del municipio por la falta de personal especializado. Esta abundancia de normas, sin duda, a la larga afecta la normal gestión tributaria de cada gobierno; lo óptimo es que sea la propia ley la que regule íntegramente cada impuesto, sin dejar a la discrecionalidad de cada municipio sus elementos fundamentales como el hecho generador, el sujeto pasivo o la tarifa del impuesto. Lamentablemente, la solución de este primer problema que he planteado no está en manos de las administraciones tributarias y sus gobiernos autónomos, sino del órgano legislativo que a futuro deberá simplificar el sistema tributario seccional en beneficio de la ciudadanía y de los propios GAD.

Este particular, a su vez, nos conduce a analizar dos puntos ciertamente controvertidos con respecto al verdadero ejercicio que realizan los gobiernos autónomos dentro de la materia fiscal. El primero de ellos guarda relación con la facultad reglamentaria que tienen las administraciones tributarias para poder reglar los impuestos municipales y distritales creados en la ley. De ello nace la inquietud de si estamos hablando de una verdadera reglamentación o, por lo contrario, estaríamos frente a una normatividad del impuesto, dado que en algunos casos deben ser las propias administraciones las que establezcan elementos esenciales de los impuestos, a través de ordenanzas municipales o distritales en el caso de Quito, tal como acontece de forma evidente con el impuesto a espectáculos públicos o el impuesto al juego que está regulado en el COOTAD a través de un solo artículo. Claro está que esta amplitud en las facultades tributarias, atentatoria contra el principio de legalidad y reserva de ley, no es producto de un abuso por parte de los gobiernos autónomos, sino, por lo contrario, parte de una necesidad que el propio COOTAD ha generado, y que de manera imperiosa la deben ejercer las Administraciones so pena de que varios impuestos sean simplemente inejecutables.

El segundo punto enunciado hace referencia al ejercicio de dictar políticas tributarias, competencia que de acuerdo con nuestra Constitución le corresponde única y exclusivamente al gobierno central. Al respecto, mi conjetura es que los gobiernos autónomos descentralizados que gozan de facultades tributarias tales como crear tributos, reglamentar impuestos y establecer las tarifas sobre los mismos, también crean políticas de índole fiscal. Es decir, cada municipio, distrito, provincia y región, en virtud a sus facultades fiscales, puede establecer, a través de actos normativos, su propio entorno tributario, es decir, están en la capacidad de crear políticas rígidas en el campo tributario (carga fiscal), como es el caso de Quito que se caracteriza por aplicar tarifas elevadas en los impuestos municipales o el caso de Guayaquil que se caracteriza por tener un alto índice de tasas pero una obligación menor en los impuestos; asimismo habrán cantones como Portoviejo en donde la carga tributaria es excesivamente baja, la cual se ve reflejada en los montos que se logran recaudar y que en el mejor de los casos llegan a cubrir el gasto administrativo del Cabildo. Lo mismo acontece con otros gobiernos autónomos en donde está a su voluntad el crear tasas, contribuciones, recargos o sobretasas. En definitiva, los GAD, a través de sus facultades y competencias tributarias, ciertamente tienen una potestad de crear políticas tributarias seccionales, claro está, enmarcados en la disposiciones legales y constitucionales, y amparados en principios tributarios fundamentales como los de legalidad, progresividad, no confiscación, entre otros.

La complejidad del sistema tributario seccional produce a su vez otro problema al que deben enfrentar los gobiernos seccionales y en especial los municipios y distritos; me refiero específicamente a la “gestión tributaria”. A la par de que la cultura tributaria seccional en el Ecuador es mínima, y por ende el porcentaje de contribu-

yentes evasores es considerable, los municipios del país e incluso el propio Distrito Metropolitano de Quito deben contar con un recurso humano capacitado para hacer frente a las cinco facultades tributarias en todos y cada uno de los impuestos, tasas y contribuciones especiales regulados en la ley y ordenanzas.

Frente a este *deber ser* en la gestión tributaria, lamentablemente la realidad es completamente otra. Habrán municipios como es el caso del cantón Quinindé (segundo cantón más grande en la provincia de Esmeraldas), en donde cuentan con el contingente de un solo abogado para los procesos determinativos, procesos administrativos, elaboración de normativas, absolución de consultas y procesos coactivos; e incluso administraciones como las de Quito en donde, pese a contar con una importante cantidad de personal especializado, en muchos aspectos su capacidad de gestión no logra cubrir los niveles deseados, claro está, tomando en consideración que hablamos de una metrópoli con dos millones de habitantes y más de seiscientos mil predios catastrados. En definitiva, las reducidas recaudaciones tributarias en la mayoría de los GAD son consecuencia de una deficiente gestión, muchas veces producto de la falta de compromiso y visión de las autoridades para fortalecer las administraciones tributarias y así incrementar los ingresos propios de los gobiernos que tanta falta les hace.

Más allá de los problemas normativos y de gestión a los que me he referido, y que sin duda alguna los gobiernos tendrán el desafío de subsanarlos en un mediano plazo, so pena de continuar bajo un régimen tributario lleno de asimetrías, resulta imperioso que los propios gobiernos comprendan la importancia que adquiere el ámbito tributario dentro de los procesos de descentralización y competencias, dejando a un lado ese irracional pensamiento de mezclar el ámbito fiscal con el político, y trabajando seriamente por contar con administraciones tributarias sólidas, eficientes y comprometidas en brindar una verdadera gestión tributaria. Es responsabilidad de cada gobierno autónomo descentralizado velar por sus intereses internos, creando verdaderas políticas tributarias que les permitan hacer frente a sus múltiples necesidades y requerimientos, sin depender en su mayoría de las asignaciones que realice el gobierno central, sino también de los propios recursos que se generen dentro de la gestión fiscal. He ahí el gran desafío.

CONCLUSIONES

El gran objetivo que planteó la Asamblea de Montecristi de impulsar un nuevo proceso de descentralización dentro de un marco de equidad social, económica y territorial es valorado por muchos como una devolución de competencias a los gobiernos autónomos descentralizados que en su momento les fueron arrebatadas por la estructura política del centralismo. Bajo los esquemas planteados en la Constitución

de 2008, es factible pensar que nos encontramos frente a la gran reforma del Estado, en donde existe una ideología de gobernarlo de forma distinta, es decir, de forma descentralizada. Sin embargo, queda un largo camino por recorrer dentro del proceso de descentralización y, sin duda, queda un sinnúmero de desafíos técnicos, legales e institucionales que permita hacer de esta figura una vía de gobierno eficiente en sus procesos y eficaz en búsqueda de una redistribución del poder político y de los recursos del Estado ecuatoriano.

En el ámbito tributario está claro que no existen los parámetros ni mecanismos necesarios para que los gobiernos autónomos asuman la descentralización bajo un soporte fiscal sostenible, siendo el gobierno central el que debe asumir en su totalidad los costos que demanda este tipo de procesos. De ahí la importancia de concientizar a los gobiernos y sus autoridades la necesidad de crear verdaderas políticas tributarias, al amparo de los principios y facultades que rigen en nuestro ordenamiento jurídico. Los desafíos de los GAD en el ámbito fiscal pasan por el hecho de: i) Apartar el ámbito tributario del político, desarrollando una gestión basada en una captación de recursos y no de votos; ii) Trabajar en una gestión tributaria sólida que haga frente al complejo sistema fiscal que deben enfrentar, principalmente, municipios y distritos como sujetos activos de los impuestos previstos en el COOTAD, así como la incorporación de un recurso humano capacitado que permita cumplir con la finalidad principal del sistema fiscal: la recaudación; y iii) Trabajar en una cultura tributaria seccional capaz de inculcar en la ciudadanía un verdadero sentido de compromiso, retribución y corresponsabilidad en el proyecto de descentralización, a través de las obligaciones fiscales que tenemos todos los ciudadanos.

Hablar de descentralización es, para muchos, hablar de eficiencia, de equidad, de transparencia, de un mejor vivir para todos e incluso de una recuperación de la identidad nacional. Sin embargo, todos estos ideales pueden no efectivizarse si utilizamos mal esta forma de gobierno tan puesta en moda estas últimas décadas, permitiendo que prevalezcan intereses políticos de unos cuantos sobre el interés general de todo un país. Sin duda que la descentralización parte de un manejo político y de una correcta administración de los gobiernos autónomos; sin embargo, debemos tener en claro que la descentralización no es tarea de pocos sino de todos, es una participación política pero principalmente es una participación social; de lo contrario, aquellos ideales mencionados anteriormente estarán lejos de convertirse en una realidad.

Está en los GAD ver a los procesos de descentralización y autonomía con ambición y responsabilidad, entendiendo principalmente que ambas figuras buscan ampliar la democracia y viabilizar a un país productivo, igualitario y territorialmente justo. Estos ideales se alejan de cualquier improvisación y clientelismo y, por lo contrario, requieren de políticas públicas serias, de un marco jurídico claro y unificado, así como

de readecuaciones e innovaciones institucionales. En esto se traducen los grandes desafíos a los que se enfrentan los gobiernos autónomos.

BIBLIOGRAFÍA

- Ahedo Gurrutxaga, Igor, y Pedro Ibarra Guell, eds., *Democracia participativa y desarrollo humano*, Madrid, Dykinson, 2007.
- Barrera Guarderas, Augusto, “Agotamiento de la descentralización y oportunidades de cambio en el Ecuador”, en Fernando Carrión, comp., *La descentralización en el Ecuador: opciones comparadas*, Quito, Flacso/Senplades, 2007.
- Castillo Vivanco, José, *Descentralización del Estado y articulación del espacio nacional*, Loja, ILUS, 2008.
- Cordero Cueva, Fernando, *Descentralización y participación ciudadana: logros y desafíos*, Quito, Tramasocial, 1999.
- Hernández Terán, Miguel, *Descentralización y gobiernos autónomos*, Quito, Universidad Católica de Guayaquil, 2009.
- Ojeda Segovia, Lautaro, *Situación actual de la descentralización en el Ecuador*, Quito, UNDP, 2002.

Fecha de recepción: 16 de julio de 2013
Fecha de aprobación: 30 de septiembre de 2013

Impuestos locales a las transferencias de dominio de bienes inmuebles

*Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo**

RESUMEN

Este artículo versa sobre los impuestos municipales y metropolitanos a la transferencia de dominio de bienes inmuebles en el contexto ecuatoriano como parte de la tributación local, y examina con un enfoque teórico los elementos cardinales de esta específica imposición, así como de aspectos formales y de gestión, a remolque del marco normativo vigente. En esta línea se exponen algunas inconsistencias del régimen jurídico de la materia con el correlativo planteamiento de varios supuestos que podrían considerarse para la depuración del régimen en cuestión.

PALABRAS CLAVE: tributos locales, transferencia de dominio, derechos reales, utilidad, plusvalía, avalúo predial, acto jurídico, facultad normativa, gestión tributaria.

SUMMARY

This article is about the metropolitan and municipal taxes on real estate domain transfers in the Ecuadorian context as part of local taxation, examining with a theoretical approach the cardinal elements of this specific taxation, as well as formal and management aspects, in tow to the existing regulatory framework. Along those lines some inconsistencies of the legal regime are exposed, with the correlative approach of several assumptions that could be considered for the depuration of the regime in question.

KEY WORDS: Local taxes, domain transfer, property rights, income, capital gain, farm appraisal, legal act, legislative powers, tax management.

FORO

* Docente de planta del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

INTRODUCCIÓN

Los impuestos a la transferencia de dominio de bienes inmuebles, con particular referencia a la realidad ecuatoriana, son parte de la variopinta imposición local que coadyuvan a la financiación de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos.

El estudio de esta imposición exige la revisión de cada uno de sus elementos esenciales, así como de los aspectos formales y de gestión a tenor de la normativa que los instituye y desarrolla, y que al mismo tiempo trasluce el ejercicio de competencias exclusivas reconocidas a los gobiernos municipales y metropolitanos. En este cometido, se examinan los impuestos de alcabala y de utilidad en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos, exponiendo algunos puntos que suscitan mayor debate en torno a su estructura y despliegue operativo. Concomitantemente se hace referencia general sobre este tipo de imposición en los otros países de la Comunidad Andina, para dilucidar el alcance y matizaciones presentadas en esos contextos.

FACULTAD NORMATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

Los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritales metropolitanos son parte de la compleja estructura, organización y funcionamiento del Estado que, en complejión unitaria, tal como lo proclama el art. 1 de la Constitución de la República del Ecuador¹ (CRE), están dotados de competencias claramente diferenciadas de las del Estado central y ejercidas en sus respectivas jurisdicciones territoriales dentro de los límites fijados por la propia Carta Fundamental y por la ley, en este último caso en los ámbitos, sectores y materias que aquella los define.

En la esfera impositiva, el art. 301 de la CRE, en correspondencia con los arts. 120 número 7 y 132 número 3 del propio ordenamiento supremo, determina que únicamente por ley pueden crearse, modificarse y suprimirse impuestos. La reserva de ley, de entre sus diversos efectos, permite asegurar la univocidad en la regulación de los elementos sustantivos de los impuestos, tanto de los que aportan al presupuesto general del Estado como de los que financian las haciendas públicas locales, aunque

1. El inciso primero del art. 1 de la Constitución de la República del Ecuador, R.O. 449, de 20 de octubre de 2008, al caracterizar al Estado ecuatoriano, determina que el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada.

ciertamente con atenuaciones, particularmente para estos últimos, dada la producción normativa reglamentaria a cargo de los gobiernos municipales y metropolitanos pro-hijada por la propia ley,² dentro de los límites que esta demarca, con incidencia en aspectos cardinales de la imposición local.³

Esta atenuación presenta, asimismo, otro cariz al tiempo de advertirse el reconocimiento constitucional a instancias distintas al Parlamento (Asamblea Nacional en el caso ecuatoriano) de la facultad para crear, modificar o extinguir tasas y contribuciones especiales. Es el caso de los órganos con capacidad normativa (concejos) de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos ejercida dentro de su respectiva jurisdicción territorial.

En este sentido, a tenor del art. 264.5 de la CRE, los gobiernos municipales están provistos de la competencia para crear, modificar o suprimir, mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras, competencia extendida también a los gobiernos metropolitanos en mérito del art. 266 de la CRE; en tanto que para los gobiernos regionales y gobiernos provinciales tal competencia no consta explicitada en la Constitución, aunque por la habilitación que la propia Carta Magna efectúa a la ley (arts. 262 y 263 de la CRE), ha sido a través del COOTAD donde expresamente se la ha consignado.

TRIBUTOS MUNICIPALES Y METROPOLITANOS

La financiación de los gobiernos municipales y de los gobiernos metropolitanos deviene de fuentes de orden tributario, no tributario y por endeudamiento público, quedando explicitadas por el COOTAD cada una de ellas. Los ingresos tributarios se generan por la recaudación de impuestos (propios o de coparticipación) y de tasas y contribuciones especiales de mejoras. Los ingresos no tributarios corresponden a los generados por la venta de bienes y servicios, los de renta de inversiones y multas, los de venta de activos no financieros y recuperación de inversiones, los obtenidos por las

2. La reglamentación mediante ordenanza para el cobro de los tributos de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y metropolitanos a través de sus respectivos concejos consta prescrita en los arts. 57 b) y 87 b) COOTAD, en correspondencia con el art. 492 de la misma ley.

3. La atenuación del principio de reserva de ley respecto de la regulación de los elementos sustantivos del impuesto se ha evidenciado particularmente en el de orden cuantitativo. Como expresión de autonomía local, y en el afán de dotar de recursos para cubrir las necesidades de los gobiernos locales, es extendido el reconocimiento legal a estos niveles de gobierno, dentro de límites fijados en la misma ley, en unas veces en mínimos y máximos, y en otras exclusivamente en máximos, la fijación de los tipos impositivos mediante su propia normativa. En el caso español, por ejemplo, tal como indica Checa González, se ha generado importante jurisprudencia constitucional que ha venido a afianzar esta línea. Véase Clemente Checa González, *El sistema tributario local*, Navarra, Aranzadi, 2001, pp. 28-29.

transferencias del presupuesto general del Estado, los provenientes por legados y donaciones y otras transferencias; y, finalmente, los derivados por la participación en las rentas de la explotación o industrialización de recursos naturales no renovables en los territorios en los que se produzcan. Respecto de los ingresos por financiamiento, estos se componen de recursos provenientes de la colocación de títulos y valores, de la contratación de deuda pública interna y externa, y de los saldos de ejercicios anteriores.

Sobre los ingresos tributarios son los gobiernos municipales y metropolitanos los que en el concierto de gobiernos autónomos descentralizados perciben mayores recursos. Así, en cuanto a impuestos actualmente llegan a la decena, diversificados en distintos ámbitos de incidencia, como aquellos que gravan la propiedad inmobiliaria, a saber: impuesto predial urbano, impuesto predial rural, impuesto por solar no edificado y el impuesto adicional en inmuebles no edificados o con construcción obsoleta en zonas de promoción inmediata. Impuestos sobre la propiedad vehicular como el impuesto a los vehículos. Gravámenes sobre el ejercicio de actividades económicas como los impuestos de patente y del 1,5 por mil sobre los activos totales. Los que inciden sobre la expectación de eventos públicos de orden cultural, deportivo y, en general, los de recreación y esparcimiento, como el impuesto a los espectáculos públicos. Los gravámenes sobre la transferencia de dominio inmobiliario, desagregados en el impuesto de alcabala y en el impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos; y, el impuesto al juego, aunque de inaplicabilidad actual por efectos de la prohibición de actividades relacionadas con juegos de azar y de apuesta en casinos y establecimientos semejantes.

En el caso de tasas y contribuciones especiales de mejoras, estas procederán según las competencias reconocidas y asumidas por los gobiernos municipales y metropolitanos; de manera que habrá tantas tasas como cuantos servicios públicos preste el gobierno municipal o gobierno metropolitano y tantas contribuciones especiales de mejoras como cuanta obra pública –que conlleve beneficio individual o colectivo por el incremento del valor del bien incidido– ejecuten las administraciones municipales y metropolitanas.

LOS IMPUESTOS MUNICIPALES Y METROPOLITANOS A LA TRANSFERENCIA DE DOMINIO DE BIENES INMUEBLES

Los impuestos que gravan la transferencia de dominio inmobiliario en el caso ecuatoriano discurren exclusivamente en la órbita municipal y distrital metropolitana, y son el impuesto de alcabala y el impuesto a la utilidad en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos.

Tal como quedó indicado, por efectos del art. 266 de la CRE, todas las competencias atribuidas a los gobiernos municipales se extienden también a los gobiernos de los distritos metropolitanos autónomos.

IMPUESTO DE ALCABALA

NATURALEZA

Los impuestos se apuntalan y encuentran justificación en la medida en que acometan contra manifestaciones de capacidad económica. Esta capacidad ha sido identificada básicamente en ingresos (renta obtenida), consumo (renta gastada) y patrimonio (renta acumulada). El impuesto de alcabala, a la luz de estas expresiones, se despliega con incidencia no solo en un segmento del patrimonio, sino también en una fracción de la renta, con ocasión de la transferencia y adquisición de derechos reales como los de propiedad, usufructo, uso y habitación sobre bienes inmuebles, que se los identifica en doctrina civil como negocios jurídicos de disposición.⁴

Es un impuesto directo porque incide en los sujetos que intervienen en la operación civil o mercantil objeto de gravamen, tanto para el tradente (cuando la operación sea a título oneroso) por la riqueza expresada en la obtención de ingresos, como para el adquirente por la riqueza manifestada en una porción del patrimonio, siendo las dos partes contratantes las obligadas al pago del tributo. En lo económico, la detracción patrimonial opera exclusivamente sobre estos dos actores. Esta imposición igualmente se verifica cuando el beneficio se concentra exclusivamente en el adquirente del derecho de propiedad, como en los casos en los que opera la tradición por donación (exceptuando aquella entre legitimarios) y por adjudicación por remate; en otros, en los que el modo de adquisición se constata por prescripción adquisitiva de dominio (usucapión), o en aquellos en los que operan por sucesión por causa de muerte, particularmente en los legados (entre no legitimarios), o por exceso de adjudicación en particiones entre coherederos. Casos estos en los que la imposición acomete sobre una parte del patrimonio.

Se trata de un impuesto real porque grava la transferencia y adquisición de dominio de bienes raíces y la constitución o transferencia de otros derechos reales, con independencia de los sujetos obligados a satisfacerlo.

4. Cfr. Rosario Pallares Rodríguez, "Tributación de los bienes inmuebles en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados", en José Antonio Sánchez Galiana, edit., *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Granada, Comares, 2000, p. 95.

Es un impuesto objetivo porque su cuantificación no precisa de circunstancias personales de los sujetos llamados a asumirlo.

ELEMENTOS ESENCIALES

El impuesto de alcabala se encuentra desarrollado en el COOTAD⁵ pudiendo, no obstante, cada gobierno municipal o distrital metropolitano a través de ordenanza, en el marco de la aplicación del tributo y en línea reglamentaria, regular aspectos que, sin reñir con la ley, apoyen la gestión del tributo.

HECHO GENERADOR

El hecho generador o hecho imponible⁶ de este impuesto comprende los actos jurídicos que impliquen el traspaso de dominio de bienes inmuebles en los siguientes casos:⁷ los títulos traslativos de dominio onerosos de bienes raíces y buques en el caso de ciudades portuarias; la adquisición del dominio de bienes inmuebles a través de prescripción adquisitiva de dominio y de legados a quienes no fueren legitimarios; la constitución o traspaso, usufructo, uso y habitación, relativos a dichos bienes; las donaciones que se hicieren a favor de quienes no fueren legitimarios; y las transferencias gratuitas y onerosas que haga el fiduciario a favor de los beneficiarios en cumplimiento de las finalidades del contrato de fideicomiso mercantil. Como se advierte, el hecho generador del impuesto de alcabala, a la luz de la norma que contiene los presupuestos que lo configuran, no solo involucra a los actos jurídicos que denotan la tradición sobre bienes inmuebles, sino que también se extiende a actos que comportan otros modos de adquirir el dominio como la prescripción adquisitiva y la sucesión por causa de muerte (este último respecto de los legados), y a eventos constitutivos o traslativos de otros derechos reales como el usufructo y el uso y habitación sobre bienes inmuebles.

5. La regulación del impuesto de alcabala descansa en los artículos 527 a 537 COOTAD.

6. Conforme lo detalla el profesor Pérez Royo, hecho generador o hecho imponible son expresiones que refieren al presupuesto de hecho del tributo que representa la noción o concepto fundamental en la estructura del tributo y en la teoría para su explicación, y que su denominación, en uno u otro sentido, obedece a la terminología dominante en la literatura y legislación de cada país. Véase Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Pamplona, Thomson Reuters, 2012, 22.^a ed., p. 152.

7. Art. 527 COOTAD.

En la misma tónica, se adiciona como supuesto de imposición los excesos de adjudicación de la cuota a la que cada condómino, socio o copropietario tiene derecho, y que resulta de particiones entre coherederos o legatarios, socios o copropietarios.⁸

El hecho generador del impuesto se cumple con la realización del acto jurídico que configura el tributo, lo que implica decir que aquellos que comporten la adquisición del derecho de propiedad sobre inmuebles (según los modos considerados en los supuestos gravables), y la constitución o traspaso de otros derechos reales relativos a dichos bienes como el usufructo, el uso y habitación, deberán forzosamente obrar a través de instrumento público, más preciso todavía, mediante escritura pública, debiéndose cumplir imperativamente con esta solemnidad, exceptuándose los casos en los que el dominio provenga de un reconocimiento judicial, en los que procederá la protocolización notarial del documento que lo contenga.

Cuando el perfeccionamiento del acto jurídico demande la intervención del notario a través de la celebración de escritura pública, la realización del acto gravado opera con la formalización a cargo del fedatario del instrumento público contenido del mismo. De otro lado, si el acto jurídico objeto de esta imposición deviene de un reconocimiento judicial se entiende realizado dicho acto, para fines tributarios, en el momento en que el auto o sentencia judicial con la razón de ejecutoria de la adjudicación o del reconocimiento del dominio inmobiliario haya sido extendida por el funcionario competente.

Lo descrito en esta última parte tiene conexión con la gestión misma del impuesto de alcabala. La secuencia de los eventos conducentes al cumplimiento de la obligación tributaria se ve trastocada respecto de la figura en cuestión.

Se entiende que el pago del tributo está precedido por el proceso de determinación y liquidación de la deuda y previamente por la verificación de la realización del hecho que lo motiva; sin embargo, en el impuesto de alcabala (particularmente en los actos jurídicos cuya instrumentación requiere escritura pública) la determinación, liquidación y pago del tributo se realizan con anterioridad al acaecimiento del supuesto de hecho previsto en la norma, que, en el caso de marras, se remite a la formalización y perfeccionamiento por parte del notario del acto jurídico gravado.⁹ Lo acotado, implica acreditar, en puridad, la asunción de la obligación antes de la realización del hecho que la provoca, de tal forma que si no se realiza el acto jurídico, cabe la devolución de

8. Art. 528 COOTAD.

9. Desacuerdo que se corrobora con el art. 537 del COOTAD, cuando se previene a los notarios que *no podrán extender las respectivas escrituras* sin que se les presenten los recibos de pago de las contribuciones principales y adicionales, las que a su vez deben ser incorporadas en dichos instrumentos públicos.

los valores asumidos por concepto del impuesto de alcabala y bastará para su concreción, la certificación del notario respecto de la no realización de tal acto.

Situación contraria se presenta si el acto jurídico se hubiese realizado, caso en el cual no procede devolución. En correspondencia con este aserto, el art. 529 del COOTAD prescribe que no habrá lugar a la devolución del impuesto que se haya pagado en los casos de reforma, nulidad, resolución o rescisión de los actos o contratos que comportaron el tributo, quedando librado el caso de nulidad declarada por causas que no pudieron ser previstas por las partes y la nulidad del auto de adjudicación del inmueble, en los que queda admitida tal devolución. Por otro lado, la convalidación de estos actos jurídicos tampoco deriva otro valor por este impuesto.

SOBRE LOS ACTOS JURÍDICOS GRAVADOS

Los actos jurídicos más frecuentes en los que se causa el impuesto de alcabala son los relacionados con la transferencia de dominio inmobiliario y, más aún, de aquellos generados a título oneroso. La tradición, como modo de adquirir el dominio, opera generalmente a través de contratos de compraventa, permuta, y donación; respecto de este último nótese que la transferencia de dominio inmobiliario comportará el impuesto de alcabala si los contratantes no resulten ser legitimarios,¹⁰ de manera que si en la donación intervienen padres e hijos como tradentes y adquirentes, en ese orden o en sentido inverso, esta no contemplará el impuesto.

El hecho generador también se extiende a otros modos de adquisición de dominio inmobiliario como la prescripción adquisitiva de dominio (usucapión) y los legados¹¹ a quienes no fueren legitimarios, estos dos eventos incorporados por el COOTAD, los que por acreditar un acrecimiento patrimonial han sido considerados como indicativos de capacidad económica, idóneos, por ende, para soportar esta imposición.

En este mismo orden de cosas ha merecido especial atención el acto relativo a la resciliación o mutuo disenso del negocio jurídico que en su momento causara el impuesto de alcabala (impuesto que no es motivo de devolución).

El acto jurídico por el cual se deja sin efecto la transferencia de dominio inmobiliaria, devenido de la aquiescencia previa de las partes, no genera el impuesto de alcabala

10. El art. 1205 del Código Civil (codificación 2005-010, R.O. 46, 24 de junio de 2005), determina que los legitimarios serán: 1. los hijos; y, 2. los padres.

11. Los art. 995 y 996 del Código Civil, al referirse a las asignaciones por causa de muerte, señalan que son aquellas que hace la ley o el testamento de una persona difunta, para suceder en los bienes de esta. También dejan explicitado que las asignaciones a título singular se llaman legados y que el asignatario del legado se denomina legatario.

por no imputarse propiamente a ninguno de los supuestos que configuran tal tributo de acuerdo con la ley municipal. La operación ínsita del acto resciliatorio no puede ser considerada como onerosa cuando lo que se produce realmente es la devolución recíproca de los efectos del negocio resciliado, de un lado el valor monetario que representara el precio del inmueble y, de otro, precisamente el bien que fuera objeto de tal contrato.

SUJETOS

SUJETO ACTIVO

El sujeto activo del impuesto de alcabala es el gobierno autónomo descentralizado municipal o distrital metropolitano en cuyo territorio se encuentre ubicado el inmueble objeto ya de la adquisición o transferencia de dominio ya de la constitución o traspaso de los derechos reales de usufructo, uso y habitación.

En el caso de barcos, el gobierno municipal o distrital metropolitano acreedor del tributo será el del puerto en cuya capitanía se hubiere obtenido la respectiva inscripción.

SUJETOS PASIVOS

Los sujetos pasivos de este impuesto son los contratantes que reciban beneficio en el respectivo contrato, al igual que los favorecidos en los actos que se realicen en su exclusivo beneficio, de allí la connotación antes advertida sobre la incidencia de la imposición no solo en una porción del patrimonio, sino también en una parte de la renta, que en uno y en otro caso se verifica según el acto jurídico realizado.

El COOTAD determina la presunción del beneficio como mutuo y proporcional a la respectiva cuantía, salvo estipulación específica en otro sentido. Este enunciado implica decir que la carga tributaria, atendiendo al beneficio resultante de la operación gravada, en la generalidad de casos es repartida para cada una de las partes contratantes en proporciones iguales, a razón del cincuenta por ciento para cada una de ellas, más todavía cuando se trata de contratos sinalagmáticos y conmutativos. Siendo así, la estipulación que prevea un beneficio en distinta medida para cada una de las partes contratantes, y por la cual se redimensione la carga tributaria que cada una deba asumir, resulta forzada. Con todo, para este discernimiento habrá que remitirse al tipo de contrato y a las obligaciones que en virtud de este se produzcan.

Consta estatuido igualmente que cuando una de las partes contratantes goce de la exoneración del impuesto, el gravamen se causará únicamente en proporción al beneficio que corresponda a la parte o partes que no gozan de esa exención, recalándose

que las instituciones beneficiarias con la exoneración del impuesto que intervienen en la contratación no podrán subrogarse en las obligaciones que a los otros sujetos de la misma parte contratante o de la otra les corresponda asumir por no gozar de esa dispensa.

Esta disposición no plantea dificultades en los actos jurídicos que denotan beneficio exclusivo para la parte adquirente del bien inmueble; en cambio, para los actos en los que, de entrada, se advierte beneficio para ambas partes contratantes, conviene hacer dos puntualizaciones.

Primera. La estipulación por la cual se acredite contractualmente un beneficio para ambas partes (partes que no gocen de ninguna exoneración del impuesto) en distinta proporción que el que supondría derivar de un contrato conmutativo, se la tendría como admisible para fines tributarios siempre que no repercuta aminorando el importe del impuesto o, dicho de otro modo, en tanto que la cuota del impuesto no se altere por efectos de la forma como haya operado el reparto de la carga tributaria en función de tal beneficio.

Segunda. La estipulación por la que una de las partes contratantes siendo exonerada del impuesto asuma el beneficio exclusivo o en mayor proporción del que deviene de un contrato conmutativo, no surtirá efecto para fines tributarios, dada la prohibición legal a la parte exonerada, de subrogarse en la obligación que le corresponde a la otra parte que no goza de la dispensa, la que, en tal sentido, deberá afrontar el impuesto en el cincuenta por ciento de la cuota.

BASE IMPONIBLE

La base imponible del impuesto es el valor contractual del inmueble que motiva el gravamen, conforme lo prevé el art. 532 del COOTAD. Sin embargo, la propia ley determina que si el valor contractual resulta inferior al establecido en el catastro predial municipal, regirá este último.

Para la gestión del impuesto de alcabala y de la mayoría de tributos municipales, el catastro predial tiene notable utilidad. Precisamente uno de los datos que suministra este instrumento es el avalúo de los bienes inmuebles ubicados en cada cantón y distrito metropolitano que, a efectos de la determinación de la base imponible de este impuesto, sirve como referente de contrastación con el precio o valor contractual del inmueble, primando para estos fines el valor mayor.

En este mismo orden de cosas, el avalúo catastral predial se presenta como un referente indispensable para la cuantificación de los actos jurídicos contentivos de otros modos de adquisición de dominio de bienes raíces, constituyéndose en elemento vital para la determinación de la base imponible del impuesto de alcabala.

Tal como queda indicado, en la práctica la disposición legal en comentario ha provocado, en gran parte de las operaciones inmobiliarias, la equiparación del valor contractual o del monto fijado en cualquier acto jurídico que comporte el gravamen, con el avalúo catastral lo que ha derivado que la base imponible gire preeminentemente en torno a este último dato, por efectos de considerar valores inferiores a los de mercado.

Si bien la reforma a la Ley de Régimen Municipal¹² consagrara la actualización valorativa del catastro predial a partir del año 2006, a precios de mercado (tal como puede evidenciarse de los elementos de valoración atinentes al suelo, construcción y reposición), los avalúos prediales, sujetos a actualizaciones bienales, se han venido manteniendo levemente en rangos inferiores a los comerciales.

La situación descrita ha puesto de manifiesto en gran parte de las operaciones inmobiliarias el empleo de una base teórica menor a la auténtica, justificada por el hecho de que la imposición termina acometiendo sobre una parte de la renta (atribuida al tradente del inmueble) o de un segmento del patrimonio (en caso del adquirente), y que a su vez representa la intención del legislador, en el marco de política fiscal, de impulsar o desanimar, según corresponda, la realización de actividades con propósitos económicos y sociales. No se estaría propiamente ante un caso de elusión tributaria, puesto que no se distorsiona la figura por la cual se origina la obligación (en este caso el acto jurídico gravado) sino que, dada la habilitación para el acoplamiento al supuesto (favorable) previsto en la norma, sería más bien una expresión de economía de opción.¹³

Siguiendo el análisis de la base imponible, conviene también observar lo preceptuado para la constitución o traspaso de otros derechos reales como el usufructo, y el uso y habitación sobre bienes raíces. La base imponible en estos casos constituye el valor contractual de dichos derechos a la fecha que ocurra el acto o contrato que motiva el gravamen; de manera que, cuando se transfiera únicamente la nuda propiedad en virtud de la constitución de los derechos de usufructo o de uso y habitación, las bases imponibles se establecerán conforme a los valores contractuales fijados tanto para el derecho de propiedad como para los otros derechos reales, estando igualmente sometidos a la contrastación con el avalúo catastral del predio, por lo cual, si el valor contractual resulta inferior al avalúo catastral se tomará el avalúo como base imponible del impuesto segmentado en el 60 % para la constitución o transferencia de los

12. Ley 2004-44 R.O. S 429, de 27 de septiembre de 2004, reformativa a la Ley de Régimen Municipal vigente hasta antes de la expedición y entrada en vigor del COOTAD.

13. Un interesante desarrollo al respecto consta en el trabajo de Álvaro Ojeda, "Algunos aspectos problemáticos en torno al régimen impositivo de la transferencia de dominio de bienes inmuebles", en *Memorias IV Jornadas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2004, pp. 94-99. En la misma línea, véase el análisis del profesor Ferreiro Lapatza sobre la diferencia entre la economía de opción y la simulación, en José Juan Ferreiro Lapatza, *Instituciones de derecho financiero*, Madrid, Marcial Pons, 2010, pp. 207-213.

derechos de usufructo o de uso y habitación y, en el 40 % para la transferencia de la nuda propiedad; porcentajes constantes en el art. 58.7 del Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno¹⁴ que, para fines impositivos municipales, resultan aplicables por expresa remisión del COOTAD a tal normativa.

En las transferencias de derechos y acciones o, en general, de cuotas de copropiedad sobre inmuebles, la base imponible se obtiene según la proporción a transferirse, requiriéndose para el efecto un informe de la asesoría jurídica de la unidad de la dirección financiera; aunque este requisito en la práctica no suele ser exigido. Con todo, para la determinación de la base imponible se realiza igualmente la comparación entre el valor contractual y el avalúo catastral, primando el valor mayor.

Caso singular representa el traspaso de dominio inmobiliario por remate público, en el que la ley determina taxativamente como base imponible el precio de la adjudicación, por lo que no cabría el cotejo con el avalúo catastral para determinar el valor mayor, aunque habrá que decir también que el avalúo catastral municipal constituye el referente primario de valoración del inmueble a instancias de remate considerado por la autoridad competente.

Para el caso de permuta, la base imponible será el valor contractual del inmueble que transfiera cada una de las partes contratantes, debiendo cada una de ellas asumir el impuesto de conformidad con el valor del inmueble que transfiere, y habrá lugar al descuento del 30 % para cada parte. En estos traspasos de dominio para determinar la base imponible igualmente se contrastará el valor contractual con el avalúo catastral, prevaleciendo el valor mayor.

Finalmente en este punto interesa destacar que de no constatarse catastrado el inmueble objeto de la adquisición o de la transferencia de dominio, la liquidación del impuesto se supedita al registro previo del bien en el catastro predial, con la consecuente valoración que efectúe la administración municipal o distrital metropolitana, a partir de lo cual, ya para determinar la base imponible, se cotejará el precio o valor contractual con el avalúo catastral, considerando para el efecto, y en la misma línea ya descrita, el valor mayor.

REBAJAS

El impuesto de alcabala puede reducirse cuando el traspaso de dominio o de otros derechos reales referidos a un mismo inmueble y a todas o a una de las partes que in-

14. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, codificación 26, R.O. 463, 17 de diciembre de 2004.

tervinieron en el contrato se repitiese dentro de los 3 años contados desde la fecha en que se efectuó el acto o contrato anteriormente sujeto al pago del impuesto.

A tenor de lo expuesto, para que proceda la rebaja deben concurrir las siguientes condiciones: que el acto o contrato que soporta el impuesto deba instrumentar la tradición como modo de adquirir el dominio inmobiliario o, de ser el caso, la constitución o el traspaso del usufructo, uso y habitación sobre un bien inmueble; que la operación verse sobre el mismo objeto; que intervenga el propietario, usufructuario o beneficiario del uso y habitación del inmueble; que el acto o contrato anterior haya gravado el impuesto; y que el lapso que haya transcurrido entre el acto o contrato que causa el impuesto y el anterior no exceda de 3 años.

De acreditarse tales condiciones, la rebaja operará en el 40 % si la nueva transferencia ocurriera dentro del primer año; en el 30 % si se verificare dentro del segundo año; y en el 20 % si ocurriera dentro del tercer año. Cuando el legislador hace referencia a una nueva transferencia, queda entendido que esta puede comportar los derechos de propiedad, de usufructo o de uso y habitación sobre bienes inmuebles como supuestos que configuran el impuesto de alcabala.

En los casos de permuta se causará únicamente el 75 % del impuesto total a cargo de uno de los contratantes, aunque no queda singularizado a qué parte, por lo que podría plantearse dos posibilidades. 1. Si ambas partes contratantes produjeren el supuesto de rebaja, la cuota del impuesto sería asumida en proporciones iguales por cada una de ellas, cuota que equivaldría al 75 % del impuesto. 2. Si el acto o contrato gravado se repite solo para una de las partes, el impuesto debería ser asumido por la parte en la que no se constata el supuesto de rebaja. En la práctica, y acogiendo el sentido de este beneficio, debería verificarse un beneficio adicional para las partes mayor de aquel que se produce por la deducción del 30 % a cada una de ellas al tiempo de determinarse la base imponible por la transferencia de dominio de cada inmueble permutado. No obrar conforme a este criterio implicaría un contrasentido de la disposición que, como queda indicado, proyecta un beneficio expresado en una rebaja en el importe del impuesto.

Para finalizar esta parte, conviene apuntar que las rebajas proceden exclusivamente para los actos jurídicos que comprendan la traslación de dominio, incluidas las adjudicaciones en las que opere refundición, pero no se agregan aquellos que instrumentan otros modos de adquirir el dominio como la prescripción y la sucesión por causa de muerte a través del legado, lo que implicaría que en estos casos aunque se cumplan el resto de supuestos, no correspondería las rebajas. Lo dicho pone de manifiesto las incongruencias del régimen aplicable al impuesto de alcabala, dado que al haberse ampliado los eventos que lo configuran debió considerarse con el mismo criterio utilizado para el resto casos, la admisibilidad de estos beneficios para los actos jurídicos citados y que también soportan dicho tributo.

EXENCIONES

Las exenciones del impuesto de alcabala constan desagregadas en el art. 534 del COOTAD del que pueden advertirse exoneraciones que apuntan a los sujetos, entre los que se detalla al Estado, entidades de derecho público y organismos internacionales dentro de ciertas condiciones; y otras que se centran en el objeto, casos específicos de transferencia de dominio inmobiliario en programas de vivienda de interés social; adjudicaciones por particiones o disolución de sociedades; expropiaciones; aportes a sociedades, sociedad conyugal, sociedad de bienes; transferencias de dominio con ocasión de la constitución de un fideicomiso mercantil; donaciones que se hagan al Estado y otras instituciones de derecho público, al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, a entidades de derecho privado con finalidad social o pública; contratos de transferencia de dominio y mutuos hipotecarios otorgados entre el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y sus afiliados y otros previstos en dicha disposición.

Para este impuesto el COOTAD no prohíbe la aplicación de exenciones previstas en otras leyes, lo que, en sentido lato, podría auspiciar su reconocimiento. Sin embargo, esta posibilidad no deja de crear cierta tensión dado que, de operar la dispensa, se terminaría incidiendo en las finanzas de los gobiernos municipales y distritales metropolitanos con lo que podría asumirse menoscabada su autonomía.

TARIFA

La tarifa del impuesto es del 1 % aplicada sobre la base imponible.

IMPUESTOS ADICIONALES

A la fecha se verifica un impuesto adicional al de alcabala que es el generado para los gobiernos provinciales cuya tarifa corresponde al 0,001 % del impuesto municipal. El monto del gravamen adicional no podrá exceder del 50 % de la tarifa del impuesto de alcabala, ni la suma de los adicionales podrá exceder del 100 % de dicha tarifa. Esta disposición reafirma que la imposición a las transferencias de dominio inmobiliario corre preminentemente en el ámbito municipal y distrital metropolitano.

RESPONSABLES

La legislación municipal prevé responsabilidades para los notarios, a efectos de coadyuvar al cumplimiento del impuesto de alcabala, estando impedidos de extender las escrituras públicas si no se acredita el pago del tributo principal y adicionales, lo que implica dar aviso previo a la administración tributaria municipal o distrital metropolitana de la realización de un acto jurídico que conlleva el pago del impuesto. Tiene también la obligación de incorporar a las escrituras traslaticias de dominio inmobiliario los recibos que den cuenta de esos pagos. Estas exigencias se extienden también a los eventos de protocolización de las resoluciones judiciales que impliquen adquisición o adjudicación de dominio inmobiliario y que comporten el impuesto, debiendo adjuntar los comprobantes de pago al título de dominio.

En el mismo sentido, el registrador de la propiedad deberá cerciorarse del pago del impuesto de alcabala y adicionales previo a la inscripción de los actos o contratos gravados. En caso de inobservarse estas disposiciones, a más de la responsabilidad solidaria del pago del impuesto, serán sancionados pecuniariamente. Todas estas previsiones apuntan palmariamente al propósito de asegurar el cumplimiento de la prestación impositiva.

CAUSACIÓN

El impuesto de alcabala es de los calificados como instantáneos, distinto a los de causación periódica. Se ocasiona cada vez que ocurre el hecho imponible. Es de aquellos en los que el hecho imponible se agota en sí mismo en el momento de su realización, de forma que el nacimiento de la obligación tributaria depende, generalmente, del perfeccionamiento del negocio, acto o contrato que constituye su hecho imponible.¹⁵

SISTEMA DE DETERMINACIÓN

Es un impuesto de determinación mixta dada la necesaria participación para la definición de la base imponible de los contribuyentes en su condición de tradentes o adquirentes del derecho real de propiedad o como beneficiarios constituyentes o

15. Fernando De la Hucha Celador, Ignacio Amatriain Cía, *Manual de Derecho financiero y tributario de las haciendas locales de Navarra*, Pamplona, Gobierno de Navarra/Instituto Navarro de Administración Pública, 2008, p. 94.

adquirentes de derechos reales de usufructo o de uso y habitación. Participación manifestada, según corresponda, ya en la consignación en el acto jurídico gravado del valor contractual ya en la exposición del valor en la resolución judicial de adquisición o de adjudicación de dominio y, en ambos casos, con el concurso del notario para extender el respectivo aviso al sujeto activo del tributo. La administración tributaria con soporte en esta información determina la base imponible contrastando esos valores con el avalúo catastral, prevaleciendo para ese cometido el valor mayor. Una vez alcanzada la base imponible y aplicándose la tarifa se obtiene la cuota impositiva que podrá ser reducida por efectos de la aplicación de rebajas, atendiendo los casos y condiciones señaladas en líneas anteriores.

EXIGIBILIDAD

Sobre la exigibilidad del impuesto de alcabala, la legislación de la materia no ha explicitado fecha. Al respecto vale considerar dos escenarios.

1. Dada la concreción del hecho generador que, como es sabido, opera con la realización del acto o contrato que comporte el gravamen a través de la formalización de la escritura pública a cargo del notario, o con la extensión del título de dominio judicialmente reconocido (documento que comporta la protocolización notarial), se llevaría el proceso de determinación y liquidación del impuesto con participación de las partes y de la administración tributaria, para, finalmente, proceder con la inscripción del acto en el registro de la propiedad, debiendo para el efecto y previo a la inscripción cerciorarse el registrador de la propiedad del cumplimiento del impuesto y de los adicionales en caso de haberlos, con la constancia de sus pagos. La exigibilidad en este escenario operaría, apelando a la segunda regla prevista en el art. 19 del Código Tributario,¹⁶ desde el día siguiente de la notificación con el acto liquidatorio, que en este caso estaría representado en el título de crédito emitido. El marco descrito, pese a ser el apropiado, no resulta actualmente aplicable por la exigencia normativa al notario de extender las escrituras públicas o protocolizar, según sea el caso,

16. El art. 19 del Código Tributario (codificación 9, R.O. 38, 14 de junio de 2005), refiriéndose a la exigibilidad de la obligación tributaria, sostiene: “La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.

A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

- 1.ª Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,
- 2.ª Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación”.

los actos jurídicos objeto del impuesto luego de acreditarse su pago, habiéndose cerciorado de ese evento con el aparejamiento al título de dominio de los respectivos comprobantes de pago.

2. El panorama que actualmente se presenta por las implicaciones normativas ya señaladas, que conlleva la determinación y liquidación del impuesto previo a la realización del acto jurídico gravado. En este caso la exigibilidad resulta controvertida, dado que, aunque notificados los contribuyentes con la emisión del título de crédito por el impuesto de alcabala, materialmente todavía no ha acaecido el hecho que provoca el nacimiento de la obligación.

No obstante, en los dos escenarios queda en evidencia que la adecuada regulación de este impuesto en faceta de gestión impone una reforma normativa que, por un lado, de cuenta de la secuencia con la que debe obrar el procedimiento (realización del hecho generador, determinación y liquidación de la obligación) soslayando de paso la obligación del notario de asegurarse del cumplimiento de la prestación, al trasladarse esta responsabilidad al registrador de la propiedad previo la inscripción respectiva; y, por otro, consignar una fecha en la que el impuesto se torne exigible. Mientras tanto, por efectos del art. 19.2 del Código Tributario en concordancia con el art. 21 del mismo cuerpo legal,¹⁷ podría estarse enervando la obligación tributaria al considerarse el cómputo de intereses moratorios a partir de la notificación del título de crédito contenido de la obligación principal liquidada.

CONCURRENCIA IMPOSITIVA

El impuesto de alcabala incide sobre parte de la renta y parte del patrimonio.

La repercusión sobre una fracción de la renta está representada por el gravamen que sufren los ingresos de la persona tradente del bien inmueble que devienen por la condición onerosa del traspaso del derecho de propiedad o de otros derechos reales como el de usufructo y el de uso y habitación.

La incidencia sobre una porción del patrimonio se avista por el gravamen al acrecimiento patrimonial verificado en la persona adquirente del bien inmueble en los casos como: transferencia de dominio a título oneroso (caso en el que se comparte la carga

17. El art. 21 del Código Tributario señala: “Intereses a cargo del sujeto pasivo. La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1,5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo [...]”.

tributaria con el tradente en iguales proporciones); transferencia de dominio a título gratuito como la donación entre no legitimarios (caso en el que la carga tributaria la afronta íntegramente el donatario); la adjudicación por remate reconocida judicialmente (la carga la asume íntegramente el beneficiario); y por otros modos distintos a la tradición, como es el caso de la prescripción adquisitiva de dominio (el tributo lo afronta exclusivamente el beneficiario) o en sucesión por causa de muerte, a través del legado (la imposición la asume en su totalidad el legatario).

En las condiciones descritas, la parte de la renta incidida con este impuesto municipal podría también estarlo con el impuesto a la renta en el caso de los sujetos tradentes de bienes raíces en los que el giro ordinario de su actividad comercial sea la inmobiliaria, no así para los sujetos (igualmente en su condición de tradentes) en los que los actos jurídicos traslativos de dominio se produzcan de manera ocasional, dado que esta circunstancia constituye un supuesto de exoneración de estos ingresos para la determinación y liquidación del impuesto a la renta, conforme lo establece el art. 9.14 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.¹⁸

Respecto del patrimonio, ha quedado indicado que la imposición municipal o metropolitana generada con ocasión de la adquisición de inmuebles acomete sobre una parte del patrimonio, imposición asumida por los sujetos adquirentes de estos bienes por connotar un acrecimiento patrimonial. Sin embargo, este elemento también es considerado como indicativo de capacidad económica en el marco de la configuración de otros tributos, como el caso del impuesto a la renta en torno a la figura del anticipo, particularmente para las sociedades y para las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad,¹⁹ que aunque aplicable, no exento de controversias por traslucir una desnaturalización de esta imposición. Por otro lado, también tiene incidencia en el impuesto municipal de patente al erigirse como el referente para la determinación de su base imponible, aunque específicamente el relacionado con la actividad económica gravada.²⁰

18. Sobre las exenciones del impuesto a la renta, el art. 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno señala: “Exenciones. Para fines de la determinación y liquidación del impuesto a la renta, están exonerados exclusivamente los siguientes ingresos: (...) 14. Los generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. Para los efectos de esta Ley se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente”.

19. El art. 41 número 2 letra b) de la LORTI, sobre el pago anticipado del impuesto a la renta con cargo al ejercicio fiscal corriente, establece que, para las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, dicho anticipo se estructurará en función de la sumatoria del cero punto dos por ciento (0,2 %) del patrimonio total; del cero punto dos por ciento (0,2 %) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta; del cero punto cuatro por ciento (0,4 %) del activo total; y, del cero punto cuatro por ciento (0,4 %) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

20. Al efecto, el art. 548, 2.º inciso del COOTAD preceptúa que el concejo, mediante ordenanza, establecerá la tarifa del impuesto anual en función del patrimonio de los sujetos pasivos del impuesto de patente dentro del cantón,

IMPUESTO A LAS UTILIDADES EN LA TRANSFERENCIA DE PREDIOS URBANOS Y PLUSVALÍA DE LOS MISMOS

NATURALEZA

Este impuesto, que en adelante se lo denominará simplemente impuesto a la utilidad, es de exclusiva financiación de los gobiernos autónomos descentralizados municipales y distritales metropolitanos.

Es un impuesto directo dado que grava una parte de la renta expresada en la ganancia del tradente del dominio de un bien inmueble urbano, siendo este el sujeto obligado en calidad de contribuyente. En lo económico, la detracción patrimonial opera sobre el tradente, aunque por efectos contractuales podría recaer sobre el adquirente, ambos actores inmersos en la relación jurídica con el sujeto acreedor del impuesto, en condición de contribuyente y responsable, respectivamente.

Es un impuesto real porque grava el incremento del valor del inmueble transferido con prescindencia de los sujetos conminados a satisfacer la prestación.

Se trata de un impuesto objetivo porque su cuantificación procede sin considerar circunstancias personales de los sujetos pasivos.

ELEMENTOS ESENCIALES

La creación y regulación del impuesto a la utilidad constan desplegadas en el COOTAD.²¹ Habrá, no obstante, aspectos tarifarios que podrán regularse por ordenanza municipal o distrital metropolitana devenidos de la propia habilitación legal.

HECHO GENERADOR

El supuesto de hecho cuya realización origina esta obligación tributaria es la utilidad y plusvalía derivada de la transferencia de dominio de inmuebles ubicados en el sector urbano del cantón o del distrito metropolitano respectivo.

y que la tarifa mínima será de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América.

21. El impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos se desarrolla en los artículos 556 a 561 COOTAD.

La utilidad se la dimensiona a través de la operación que coteja el precio o valor de la transferencia con el de adquisición del inmueble, y cuya diferencia, luego de la aplicación de deducibles, que identifica el incremento neto del valor del inmueble, constituye la materia gravable depurada.

Nótese que el hecho generador del impuesto comporta la utilidad y la plusvalía. Al efecto, para la determinación de la base imponible la plusvalía se entiende subsumida en el importe de la utilidad, ya que tal utilidad representa el incremento del valor del inmueble (transferido) por razones económicas atribuidas al mercado con o sin la intervención de su propietario, por factores físicos relativos al predio y a su entorno y por regulaciones propias de planificación territorial,²² por un lado y, por otro, por la actuación municipal o distrital metropolitana a través de la ejecución de la obra pública (plusvalía), engrosando así el importe de la utilidad y propiciando también la actualización del avalúo catastral del inmueble (actualización general cada bienio). Así, la captación de plusvalía a favor de los municipios o distritos metropolitanos estaría operando a través del cobro del impuesto a la utilidad por considerarla en su cuantificación como un factor más de incidencia en la mayor valoración del inmueble, margen indicativo de capacidad económica y sustrato de la imposición en comentario.

Esta línea de reflexión conduce correlativamente al análisis de otro tributo local como es el caso de la contribución especial de mejoras, cuyo objeto es el beneficio o ventaja (real o presuntiva) que produce la ejecución de la obra pública municipal o metropolitana y representada en el incremento del valor del inmueble incidido por tal actividad. Podría pensarse que este tributo, dada su complejidad contraprestacional, sería el llamado a recuperar la plusvalía inmobiliaria; sin embargo, a la luz del ordenamiento jurídico vigente, la cuantificación de esta prestación no opera atendiendo el grado o intensidad del beneficio derivado de la obra pública, obrando más bien en función del costo de la obra prorrateado a todos los beneficiarios con base, según el tipo de obra y la zona de beneficio o influencia de esta sobre el inmueble, en los metros de frente a la vía y/o del avalúo de la respectiva unidad predial.

Por otro lado, la consideración normativa de la contribución especial de mejoras como gasto deducible para determinar la base imponible del impuesto a la utilidad, estaría corroborando que la captación de plusvalía se produce a través del pago de este impuesto.

22. Sobre los factores que inciden en el valor de los bienes inmuebles puede revisarse la Guía de Implementación y Gestión de la Contribución Especial de Mejoras en los Gobiernos Autónomos Descentralizados Municipales, Quito, Banco del Estado, 2012, p. 15.

SUJETOS

El sujeto activo es el gobierno municipal o distrital metropolitano del territorio en el que esté ubicado el inmueble objeto de la imposición.

Los sujetos pasivos son los propietarios de los predios transferidos (tradentes) y por los que se obtiene la utilidad imponible; y los adquirentes hasta el valor principal del impuesto que no se hubiere pagado al momento en que se efectuó la transferencia de dominio. Siendo así, el tradente tiene la calidad de contribuyente y el adquirente la de responsable. En esa línea, se prevé que el impuesto grava solidariamente a las partes contratantes, o a todos los herederos o sucesores en el derecho, cuando se trata de herencias, legados o donaciones.

En virtud de la solidaridad, si el adquirente del bien es quien asume la deuda tributaria podrá solicitar al gobierno municipal o distrital metropolitano se promueva la acción coactiva en contra del tradente para que se le resarza los valores pagados por concepto del tributo. Esta posibilidad no obsta que pueda repetir lo pagado en contra del contribuyente ante la justicia ordinaria en trámite verbal sumario, tal como lo prevé el art. 26 del Código Tributario.

Sin embargo, la ley municipal determina que si el pago del tributo fue aceptado contractualmente por el adquirente del predio, no procede la coactiva por parte de la municipalidad o gobierno distrital metropolitano en contra del tradente para el reintegro de los valores asumidos por el adquirente, prohibición esta que abre un espacio de análisis sobre la viabilidad del ejercicio del derecho de repetición ante la justicia ordinaria considerando esa especial circunstancia.

BASE IMPONIBLE

Para determinar la base imponible del impuesto a la utilidad se consideran algunas deducciones aplicables al valor contractual de la transferencia, aunque en la generalidad de los casos se aplique al avalúo catastral vigente al tiempo en que dicho traspaso de dominio se realice, dada la equiparación que suele hacerse del valor contractual al avalúo catastral por parte de los contratantes.

Las deducciones que se admiten son: el valor relativo a la diferencia que no haya alcanzado a deducirse en la liquidación correspondiente del impuesto a la renta; el costo de adquisición del inmueble (valor constante en el título adquisitivo de dominio o en el catastro predial); los valores pagados por contribución especial de mejoras por el período que va entre la adquisición y la transferencia del inmueble; las mejoras que se han introducido al inmueble desde su adquisición, que deberán estar valuadas por

la municipalidad o gobierno distrital metropolitano; el 5 % de las utilidades líquidas por cada año que haya transcurrido desde la adquisición hasta la transferencia, sin que en ningún caso el impuesto pueda cobrarse una vez transcurridos veinte años a partir de la adquisición; y la desvalorización de la moneda según informe al respecto del Banco Central. Una vez aplicadas estas deducciones se obtiene la base imponible del impuesto identificada propiamente como la utilidad.

TARIFA

La tarifa de este impuesto es del 10 %, que se aplica sobre la utilidad imponible. Este porcentaje puede ser modificado mediante ordenanza.

En virtud de esta disposición, cada gobierno municipal o distrital metropolitano a través de sus respectivos órganos con competencia normativa podrán, mediante ordenanza, modificar la tarifa del impuesto. Por citar algunos casos, el Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Guayaquil mediante ordenanza²³ fijó la tarifa del 0,5 % para la primera transferencia realizada con los nuevos avalúos que empezaron a regir desde 2006; y, la tarifa del 10 % desde la segunda transferencia. El Gobierno Autónomo Descentralizado del Distrito Metropolitano de Quito, mediante ordenanza 0338,²⁴ fijó la tarifa del 0,5 % para la primera transferencia de dominio que se realice a partir de 2006, y para la segunda transferencia en adelante del 10 %. También estatuyó que la tarifa en casos de transferencia de dominio a título gratuito es del 1 %. Posteriormente, la ordenanza n.º 155²⁵ reformó la n.º 338, determinando que para el caso de las primeras transferencias de dominio que se realicen a partir de 2006, la tarifa aplicable será del 0,5 % cuando estas sean realizadas por personas naturales o jurídicas cuyo objeto social, giro de negocio o actividad económica no sea la inmobiliaria, de construcción o cualquier tipo explotación de bienes inmuebles diferente a la de arrendamiento, pues de ser así, la tarifa es del 4 %. Esta disposición con criterio progresivo apunta a obtener mayores ingresos tributarios de quienes construyen y comercializan bienes inmuebles por denotar mayor capacidad económica, aunque en la práctica pueda generar distorsiones en la medida en que sean los adquirentes quienes terminen asumiendo la carga tributaria como condicionante en la realización de la transferencia, o simplemente sea absorbido por estos a través del incremento en el precio del inmueble.

-
23. Ordenanza expedida por el M. I. Concejo de Guayaquil, sancionada por el Alcalde el 17 de diciembre de 2010.
 24. Ordenanza Metropolitana n.º 0338 expedida por el Concejo Metropolitano de Quito, R.O. 358 de 8 de enero de 2011.
 25. Ordenanza Metropolitana n.º 155, expedida por el Concejo Metropolitano de Quito, R.O. 599 de 19 de diciembre de 2011.

RESPONSABLES

El COOTAD establece, al igual que en el impuesto de alcabala, responsabilidades para los notarios a fin de asegurar el pago del impuesto a la utilidad, debiendo cerciorarse de ese pago verificando los respectivos comprobantes, o de la autorización municipal o metropolitana que viabilice la transferencia como condición previa para extender las escrituras públicas, aunque no queda precisado si los comprobantes deban ser agregados al título traslativo de dominio.

En caso de que el fedatario inobserve estas disposiciones, a más de la responsabilidad solidaria del pago del impuesto, será sancionado pecuniariamente. Estas responsabilidades curiosamente no se hacen extensivas al registrador de la propiedad, al contrario de lo ocurre en el impuesto de alcabala, siendo exclusivamente el notario quien deba asegurar el cumplimiento de esta obligación impositiva.

CAUSACIÓN

El impuesto a la utilidad es de carácter instantáneo al igual que el de alcabala. No tiene la condición de ser continuo o permanente, de allí que se diferencie del periódico. Se ocasiona cada vez que ocurra el hecho imponible.

SISTEMA DE DETERMINACIÓN

Es un impuesto de determinación mixta al igual que el de alcabala. A partir de la información que proporcionan los contratantes sobre el precio de la transferencia con la consecuente contrastación con el avalúo catastral, se liquida la obligación con intervención de la administración tributaria municipal o distrital metropolitana.

EXIGIBILIDAD

Sobre la exigibilidad del impuesto a la utilidad, la ley municipal tampoco ha definido fecha en la que deba operar. Si el objeto del impuesto es la utilidad (incluida la plusvalía) y esta acaece con la transferencia de dominio, el hecho generador se entiende realizado cuando el notario extiende las escrituras públicas contentivas de tal acto, luego de lo cual procedería la determinación y liquidación del impuesto. Sin embargo, al igual que la alcabala, el tributo en cuestión se determina previamente al acaecimiento del acto jurídico que lo provoca, quedando en evidencia la misma inconsistencia nor-

mativa antes apuntada. Este desatino podría propiciar que la administración tributaria considere intereses moratorios sobre la obligación liquidada por efectos de una aparente exigibilidad (contada desde el día siguiente al de la notificación del título de crédito contentivo de la liquidación impositiva) cuando todavía no se ha realizado el acto jurídico que origina tal prestación, por ello se plantea como necesaria una reforma al marco normativo actual, por la cual el proceso de determinación y liquidación impositiva quede supeditado a la verificación previa de la realización del hecho que lo motiva y al que deberá, a partir de tal condición, adicionarse regulaciones sobre su exigibilidad.

CONCURRENCIA IMPOSITIVA

Este impuesto, si bien grava parte de la renta, no enerva la imposición a la renta propia del régimen nacional, puesto que los ingresos (en los que están incluidas las ganancias) por transferencias de dominio inmobiliario ocasional, tal como quedó indicado anteriormente, no comportan este tributo. Situación distinta ocurre con las transferencias de dominio inmobiliario derivadas del giro del negocio o de la actividad económica habitual cuyos ingresos serían objeto del impuesto nacional citado.

Por otro lado, a nivel municipal o distrital metropolitano los dos impuestos revisados afectan una misma expresión de riqueza (parte de la renta del tradente), en el uno caso sobre el valor contractual o avalúo catastral y en el otro sobre la utilidad producto de la transferencia. Ante esta realidad se ha sostenido que para la racionalización de la imposición municipal se mantenga uno solo, aunque de difícil concreción en la práctica por la repercusión en los ingresos que tal renuncia representa.

IMPUESTOS QUE GRAVAN LA TRANSFERENCIA DE DOMINIO INMOBILIARIO A NIVEL MUNICIPAL EN EL RESTO DE PAÍSES DE LA COMUNIDAD ANDINA

BOLIVIA

En el caso boliviano se constatan algunos impuestos que gravan la transferencia de dominio inmobiliario, a saber: el impuesto a las transferencias; el impuesto a las sucesiones y a las transmisiones gratuitas de bienes; y, el impuesto municipal a las transferencias de inmuebles y vehículos automotores.²⁶

26. Un trabajo que da cuenta del desarrollo normativo impositivo boliviano se lo encuentra en Roberto Viscafé Ureña, *Sistema tributario boliviano. Compendio de normas*, La Paz, Excelsior, 2010.

Sobre el impuesto a las transferencias, merece apuntar que se trata de un tributo de financiación nacional creado por la Ley n.º 843,²⁷ que, a más de gravar el ejercicio en el territorio nacional del comercio, industria, profesión, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad –lucrativa o no–, incluye también a los actos a título gratuito que comporten la transferencia de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos; igualmente las sucesiones hereditarias y la usucapión. Este impuesto es desarrollado por el Decreto Supremo 21532.²⁸

El hecho imponible en el caso de venta de bienes inmuebles (art. 2 Decreto Supremo 21532), se produce en el momento de la firma de la minuta o documento equivalente o de la posesión, lo que ocurra primero. Aunque luego dicha disposición aclara que los tiempos y eventos descritos en los que operaría el hecho imponible alcanzan únicamente a las operaciones de venta de bienes inmuebles que no hubieran estado inscritos al momento de su transferencia en los registros de Derechos Reales, o que, habiéndolo estado, se trate de su primera venta mediante fraccionamiento o loteamiento de terrenos o de venta de construcciones nuevas, por el propietario o a través de terceros, dejando aclarado que las transferencias posteriores de estos bienes están gravadas por el Impuesto Municipal a las Transferencias de Inmuebles y Vehículos Automotores.

Los demás elementos relativos a sujetos pasivos, base imponible, tarifa, exenciones y otros aspectos de gestión constan detallados en dicha ley, con remisión igualmente al decreto supremo antes aludido.

El impuesto a las sucesiones y a las transmisiones gratuitas de bienes²⁹ es de financiación y dominio nacional, grava las sucesiones hereditarias y los actos jurídicos por los cuales se transfiere gratuitamente la propiedad. Están comprendidas en el objeto de este impuesto únicamente las que se realicen sobre los bienes muebles, inmuebles, acciones, cuotas de capital y derechos sujetos a registro.

En cuanto al impuesto municipal a las transferencias de inmuebles y vehículos automotores, está previsto en el art. 107 de la Ley n.º 843 (creado por la Ley n.º 1606 de 22 de diciembre de 1994) y tiene por objeto las transferencias eventuales de inmuebles y vehículos automotores. Se deja estatuido que no pertenecen al dominio tributario municipal el impuesto a las transacciones que grava la venta de inmuebles y vehículos automotores efectuada dentro de su giro por casas comerciales, importadoras y fabricantes.

27. Ley n.º 843 de 20 de mayo de 1986. Esta ley regula el impuesto a las transferencias (arts. 72 a 78).

28. Decreto Supremo 21532 de 27 de febrero de 1987.

29. Este impuesto se encuentra igualmente previsto en la Ley n.º 843 (arts. 99 a 105).

Es un tributo de financiación y dominio municipal, se paga al gobierno municipal en cuya jurisdicción se encuentre registrado el bien. La regulación de sus elementos esenciales obra en reglamento expedido a través del Decreto Supremo n.º 24054.³⁰

Están comprendidas en el ámbito de este impuesto las transferencias eventuales de inmuebles, entendiéndose por tales las operaciones de venta de dichos bienes, sea en forma directa por el propietario o a través de terceros, que hubiesen estado inscritos al momento de su transferencia en los registros de Derechos Reales respectivos, inclusive las ventas de construcciones simplemente remodeladas o refaccionadas, cuando el inmueble hubiese estado inscrito al momento de su transferencia en el respectivo Registro de Derechos Reales.

Se explicita, en la misma línea de diferenciación con los dos impuestos anteriores, que son del giro del negocio las primeras ventas de inmuebles, y por tanto de dominio tributario nacional, realizadas mediante fraccionamiento o loteamiento de terrenos o de venta de construcciones nuevas, quedando estas operaciones gravadas por el impuesto a las transacciones, e igualmente que las transferencias de dominio de inmuebles y vehículos automotores a título gratuito (incluidas sucesiones hereditarias y usucapión) son de dominio tributario nacional.

El hecho generador de este impuesto municipal queda perfeccionado en la fecha en que tenga lugar la celebración del acto jurídico a título oneroso en virtud del cual se transfiere la propiedad del bien.

Sobre el sujeto pasivo se establece que es el tradente del inmueble, esto es, la persona natural o jurídica a cuyo nombre se encuentre registrado el bien sujeto a la transferencia. En el caso ecuatoriano, en cambio, en las transferencias de dominio onerosas, como se ha señalado, la carga tributaria es compartida entre tradente y adquirente y en el caso de las adquisiciones a título gratuito o por otro modo de adquisición de dominio inmobiliario el sujeto pasivo es el adquirente como único beneficiario, eventos estos que en el caso boliviano, son objeto de imposición de dominio nacional.

La base imponible está dada por el valor efectivamente pagado en dinero o en especie por el bien objeto de la transferencia o el que se hubiere determinado conforme avalúo fiscal, el que fuere mayor.

Vale precisar que el avalúo fiscal es establecido en cada jurisdicción municipal en aplicación de las normas catastrales y técnico-tributarias urbanas y rurales emitidas por el Poder Ejecutivo. A falta de este avalúo se considerará el autoavalúo fijado por el propietario del inmueble.

La tarifa del impuesto es del 3 % aplicada a la base imponible.

30. Decreto Supremo 24054 de 29 de junio de 1995.

Se prevén reglas sobre la rescisión, desistimiento y devolución del impuesto. Asimismo se conmina a los notarios para no dar curso a la protocolización de minutas o documentos equivalentes de traslación de dominio a título oneroso de bienes inmuebles y vehículos automotores, cuando no tengan adjunta la copia respectiva del comprobante de pago del impuesto, formulario que además debe ser transcrito íntegramente en el respectivo protocolo y sus testimonios.

La liquidación del impuesto se la efectúa mediante declaraciones juradas debiendo ser pagado dentro de los diez (10) días hábiles posteriores a la fecha de perfeccionamiento del hecho generador, a través de la banca autorizada por el respectivo Gobierno Municipal o en el lugar expresamente señalado por este.

Si bien se trata de un impuesto municipal, la administración tributaria central (Dirección General de Impuestos Internos) fiscalizará la correcta aplicación del tributo, pudiendo intervenir para asegurar la eficacia del proceso recaudatorio, inclusive efectuando los cobros por cuenta del Gobierno Municipal sin costo para el mismo.

Este impuesto municipal se mantiene vigente conforme a las prescripciones de la Ley 154 de 14 de julio de 2011.

COLOMBIA

Un impuesto de financiación de las entidades territoriales, aunque no a nivel municipal sino departamental, es el denominado impuesto de registro identificado como un impuesto a las transacciones.

Este impuesto se encuentra establecido en la Ley 223 de 1995.³¹ Según el art. 226 de dicha ley y en la parte pertinente, se señala que está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban inscribirse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio.

Este tributo grava los requisitos establecidos por mandato legal en materia de publicidad-oponibilidad de los actos, providencias, contratos o negocios jurídicos documentales sometidos a registro, la tradición de bienes, cuando esta se realiza por la inscripción en el registro de instrumentos públicos y en el registro mercantil, y la inscripción constitutiva de la eficacia de un acto, providencia o negocio jurídico.³²

Los sujetos activos son los gobiernos de los departamentos.

31. Ley 223 de 1995. Diario Oficial n.º 42160, 22 de diciembre de 1995.

32. Mauricio Marín Elizalde, "El impuesto de registro", en Julio Roberto Piza Rodríguez, coord., *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, Bogotá, Express Estudio Gráfico y Digital, 2008, p. 287.

Los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes son los particulares contratantes o beneficiarios del acto o providencia sometida a registro. Las oficinas de registro y las cámaras de comercio tienen la calidad de responsables.

Según el art. 2 del Decreto 650 de 1996,³³ este impuesto se causa en el momento de la solicitud y se paga por una sola vez por cada acto, contrato o negocio jurídico sujeto a registro.

La base imponible, según el art. 229 está atada al tipo de acto jurídico sometido al impuesto. En el caso de actos, contratos o negocios jurídicos referidos a inmuebles, el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación.

La tarifa en actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos va entre el 0,5 y el 1 %. En actos, contratos o negocios jurídicos con cuantía sujetos a registro en las Cámaras de Comercio, va entre el 0,3 y el 0,7 % y en el caso de actos, contratos o negocios jurídicos sin cuantía sujetos a registro en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio, va entre dos y cuatro salarios mínimos diarios legales. Regulación que se desprende del art. 230 de la referida ley 223. Sobre los sistemas de determinación, exenciones y más especificidades del impuesto, se prevén normas constantes en la referida ley y en el Decreto 650 de 1996, principalmente.

PERÚ

Las transferencias de dominio sobre bienes inmuebles son gravadas con el impuesto de alcabala. La regulación de este tributo obra en la Ley de Tributación Municipal.³⁴ Es de realización inmediata y grava las transferencias de propiedad de bienes inmuebles urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio, obrándose para ello conforme a lo dispuesto en el respectivo reglamento.

Este impuesto es de financiación municipal.³⁵ Al efecto, la ley peruana señala que dicho tributo constituye renta de la Municipalidad Distrital en cuya jurisdicción se

33. Decreto 650 de 1996. Diario Oficial n.º 42761, 9 de abril de 1996.

34. Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo 776, publicado el 30 de diciembre de 1993. Este impuesto es desarrollado en los arts. 22 a 29 de dicha normativa.

35. Sobre los impuestos de financiación municipal en el Perú, puede verse una breve descripción de cada uno de ellos en el trabajo de Mercedes Martínez Centeno, "Tributación y gobiernos locales en el Perú", en Gabriel Casado Ollero, coord., *La financiación de los Municipios. Experiencias comparadas*, Madrid, Dykinson, 2005, pp. 609-624.

encuentre ubicado el inmueble materia de la transferencia. En el caso de Municipalidades Provinciales que tengan constituidos Fondos de Inversión Municipal, estas serán las acreedoras del impuesto y transferirán, bajo responsabilidad del titular de la entidad y dentro de los 10 días hábiles siguientes al último día del mes que se recibe el pago, el 50 % del impuesto a la Municipalidad Distrital donde se ubique el inmueble materia de transferencia y el 50 % restante al Fondo de Inversión que corresponda.

Es sujeto pasivo del impuesto en calidad de contribuyente, el comprador o adquirente del inmueble. Nótese, en cambio, que el impuesto municipal de transferencias inmobiliarias boliviano tiene por sujeto pasivo al propietario del inmueble. En el Ecuador, por su parte, el impuesto de alcabala incide tanto en el tradente como en el adquirente del bien raíz, o únicamente en el adquirente cuando la operación comporta un beneficio exclusivamente para este.

La base imponible del impuesto es el valor de transferencia, el cual no podrá ser menor al valor de autoavalúo del predio correspondiente al ejercicio en que se produce la transferencia ajustado por el Índice de Precios al por Mayor (IPM) para Lima Metropolitana que determina el Instituto Nacional de Estadística e Informática. El ajuste es aplicable a las transferencias que se realicen a partir del 1 de febrero de cada año y para su determinación, se tomará en cuenta el índice acumulado del ejercicio, hasta el mes precedente a la fecha que se produzca la transferencia.

La tarifa, alícuota o tasa aplicable es del 3 %, siendo de cargo exclusivo del comprador, sin admitir pacto en contrario. No está afecto al impuesto de alcabala, el tramo comprendido por las primeras 10 UIT (Unidades Impositivas Tributarias)³⁶ del valor del inmueble.

El pago del impuesto debe realizarse hasta el último día hábil del mes calendario siguiente a la fecha de efectuada la transferencia.

El pago se efectuará al contado, sin que para ello sea relevante la forma de pago del precio de venta del bien materia del gravamen, acordada por las partes.

Sobre las exoneraciones de este impuesto, la ley peruana considera como inafectas las siguientes transferencias: la primera venta de inmuebles que realizan las empresas constructoras, salvo en la parte correspondiente al valor del terreno; los anticipos de legítima; las que se produzcan por causa de muerte; la resolución del contrato de transferencia que se produzca antes de la cancelación del precio; las transferencias de

36. Entendido como un monto de referencia que es utilizado en las normas tributarias a fin de mantener en valores constantes las bases imponibles, deducciones, límites de afectación y demás aspectos de los tributos que considere conveniente el legislador, véase *Glosario de términos sobre administración pública*, Vicerrectorado Administrativo, Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Disponible en <<http://www.unmsm.edu.pe/ogp/ARCHIVOS/Glosario/indu.htm>>.

aeronaves y naves; las de derechos sobre inmuebles que no conlleven la transmisión de propiedad; las producidas por la división y partición de la masa hereditaria, de gananciales o de condóminos originarios; las de alcúotas entre herederos o de condóminos originarios. De igual forma, la adquisición de propiedad inmobiliaria que efectúe: El Gobierno Central, las regiones y las municipalidades; los gobiernos extranjeros y organismos internacionales; entidades religiosas; Cuerpo General de Bomberos Voluntarios del Perú; universidades y centros educativos, conforme a la Constitución.

Este breve repaso a la imposición sobre la transferencia de bienes raíces en estos países permite acreditar que los casos que presentan mayor relación con el contexto ecuatoriano, con las matizaciones propias en cada uno de ellos, son los de Perú y Bolivia. Referentes a partir de los cuales queda advertido el papel de los entes subnacionales, en lo tocante a la tributación sobre la adquisición y traslación de dominio sobre inmuebles y más derechos relativos a dichos bienes.

CONCLUSIONES

- La imposición sobre la adquisición y transferencia de dominio sobre inmuebles y más derechos relativos a dichos bienes, en el caso ecuatoriano, corre preeminentemente en la esfera municipal y distrital metropolitana, la que hace parte de los ingresos tributarios que financian la hacienda pública local.
- Los impuestos de alcabala y a la utilidad en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos constituyen las dos manifestaciones de este tipo de imposición. Gravámenes que, en el primer caso, inciden sobre la renta (ingresos con ocasión de la transferencia del dominio inmobiliario) y sobre el patrimonio (acrecimiento patrimonial por efectos de la adquisición del dominio inmobiliario); y, en el segundo, exclusivamente sobre la renta verificada en la utilidad obtenida.
- Ha quedado constatada la concurrencia de impuestos locales y nacionales sobre el patrimonio, expuestos, por un lado, en el impuesto de alcabala (acrecimiento patrimonial para el adquirente del dominio predial) y en el impuesto a la renta, por efectos de la configuración del anticipo de dicho tributo (toma al patrimonio como un componente) para sociedades y personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad; y, por otro lado, con el impuesto municipal de patente, por considerar este último como base imponible el patrimonio vinculado a la actividad económica gravada.
- La mejora en la gestión de los impuestos locales a las transferencias de dominio sobre bienes inmuebles exige reformas al régimen jurídico actual, especialmente en lo atinente al nacimiento de la obligación tributaria y al proceso de determinación y liquidación impositiva, que incluya correlativamente regulaciones sobre la exigibilidad de estos tributos.

- El régimen aplicable para este tipo de imposición en el resto de estados de la Comunidad Andina presenta algunas diferencias respecto de lo previsto en el Ecuador. Así, en Bolivia se verifica el impuesto nacional a las transferencias, el impuesto nacional a las sucesiones y a las transmisiones gratuitas de bienes y, el impuesto municipal a las transferencias de inmuebles y vehículos automotores; en tanto que en Colombia a nivel subnacional se constata el impuesto departamental de registro; y en Perú el impuesto municipal de alcabala con un diseño similar al de nuestro país.
- La imposición a la transferencia de dominio inmobiliario, al igual que el resto de tributos locales, da cuenta del rol protagónico de las entidades subnacionales en la estructura y funcionamiento estatal, al tiempo de revelar una derivación propia de la descentralización fiscal conducente, en último término, a potenciar el ejercicio de sus competencias, pero igualmente plantea al legislador la tarea compleja y delicada de definir y redefinir los impuestos de orden nacional y local en sus elementos sustanciales, a efectos de evitar a toda costa la multiplicidad de la imposición (tanto en hechos imposables como en materia gravable) que pueda enervar la carga tributaria particularizada en cada sujeto y, por el contrario, permita más bien ir acreditando un sistema de tributos coherente y equilibrado que atienda, entre otros principios de imperativa observancia, la capacidad económica (real) de los sujetos llamados a asumirlos.

BIBLIOGRAFÍA

- Banco del Estado, *Guía de implementación y gestión de la contribución especial de mejoras en los gobiernos autónomos descentralizados municipales*, Quito, 2012.
- Checa González, Clemente, *El sistema tributario local*, Navarra, Aranzadi, 2001.
- De la Hucha Celador, Fernando, e Ignacio Amatriain Cía, *Manual de derecho financiero y tributario de las haciendas locales de Navarra*, Pamplona, Gobierno de Navarra/Instituto Navarro de Administración Pública, 2008.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, *Instituciones de derecho financiero*, Madrid, Marcial Pons, 2010.
- Marín Elizalde, Mauricio, “Impuesto de Registro”, en Julio Roberto Piza Rodríguez, coord., *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, Bogotá, Express Estudio Gráfico y Digital, 2008.
- Martínez Centeno, Mercedes, “Tributación y Gobiernos Locales en el Perú”, en Gabriel Casado Ollero, coord., *La financiación de los municipios. Experiencias comparadas*, Madrid, Dykinson, 2005.
- Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos, *El poder tributario municipal*, Serie Magíster, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar/Abya-Yala/Corporación Editora Nacional, 2010.

Ojeda, Álvaro, “Algunos aspectos problemáticos en torno al régimen impositivo de la transferencia de dominio de bienes inmuebles”, en *Memorias IV Jornadas de Derecho Tributario*, Quito, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2004.

Pallares Rodríguez, Rosario, “Tributación de los bienes inmuebles en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados”, en José Antonio Sánchez Galiana, edit., *Estudios sobre fiscalidad inmobiliaria y doble imposición interna*, Granada, Comares, 2000.

Pérez Royo, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Pamplona, Thomson Reuters, 2012, 22.^a ed.

Viscafé Ureña, Roberto, *Sistema tributario boliviano. Compendio de normas*, La Paz, Excelsior, 2010, 4.^a ed.

NORMATIVA JURÍDICA

Constitución de la República del Ecuador, 2008, R.O. 449, 20 de octubre de 2008.

Código Civil ecuatoriano, codificación 2005-010, R.O. 46, 24 de junio de 2005.

Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización, R.O. 303, 19 de octubre de 2010.

Código Orgánico Tributario, codificación 9, R.O. 38, 14 de junio de 2005.

Decreto Supremo 21532 de 27 de febrero de 1987 (Bolivia).

Decreto Supremo 24054 de 29 de junio de 1995 (Bolivia).

Decreto 650 de 1996. Diario Oficial n.º 42761, 9 de abril de 1996 (Colombia).

Ley n.º 843 de 20 de mayo de 1986 (Bolivia).

Ley 223 de 1995. Diario Oficial n.º 42160, 22 de diciembre de 1995 (Colombia).

Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo 776, publicado el 30 de diciembre de 1993 (Perú).

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, codificación 26, R.O. 463, 17 de noviembre de 2004.

Ordenanza, M. I. Concejo de Guayaquil, sancionada el 17 de diciembre de 2010.

Ordenanza Metropolitana n.º 0338, Concejo Metropolitano de Quito, R.O. 358 de 8 de enero de 2011.

Ordenanza Metropolitana n.º 155, Concejo Metropolitano de Quito, R.O. 599 de 19 de diciembre de 2011.

Fecha de recepción: 5 de febrero de 2014
Fecha de aprobación: 10 de junio de 2014

Descentralización y autonomía fiscal en el Ecuador: bases teóricas y tensiones jurídicas

*César Montaña Galarza**

RESUMEN

Presenta los elementos teóricos útiles para construir los significados y alcances de los términos “descentralización” y “autonomía”, así mismo, en vía de profundización, da cuenta de un análisis jurídico crítico del desenvolvimiento y rol de estas dos situaciones, dentro de la dinámica del poder público atinente a lo fiscal y tributario en el Ecuador. También identifica tensiones surgidas entre la legislación de la materia y algunas cláusulas de la Constitución, todo a partir de la óptica del gobierno autónomo descentralizado municipal o metropolitano, por tratarse de niveles gubernativos bastante consolidados en el país.

PALABRAS CLAVE: Descentralización fiscal, autonomía fiscal, Municipio, Tributos municipales, Ecuador.

SUMMARY

This article presents the useful theoretical elements to construct the meanings and scope of the terms “decentralization” and “autonomy”. Also, in the process of deepening, realizes a critical legal analysis of the development and role of these two situations, within the dynamic of public power pertains to fiscal and taxation in Ecuador. It also identifies tensions arising between the laws of the matter and some clauses of the Constitution, all from the perspective of the municipal or metropolitan decentralized self-government, given its consolidated gubernatorial levels in the country.

KEY WORDS: Fiscal Decentralization, fiscal autonomy, municipality municipal taxes, Ecuador.

FORO

* Docente de Planta-Investigador y, Director del Área de Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

INTRODUCCIÓN

Este escrito establece, por una parte, los elementos teóricos para clarificar los significados y los alcances de los términos “descentralización” y “autonomía” en la dinámica del poder público que atañe al campo tributario, y, por otra, explica jurídicamente la descentralización y la autonomía fiscal en el Ecuador, así como algunas tensiones con cláusulas constitucionales, todo lo cual se justifica por cambios operados en el régimen jurídico, sobre todo, desde 2008, lustro en que entró en vigencia la Constitución de la República del Ecuador (CRE), instrumento que trae novedades sobre la organización y la distribución territorial del poder. Tanto en materia de descentralización fiscal como de autonomía fiscal existen algunas cuestiones que destacan de la mano del tratamiento que hace la norma fundamental sobre los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD) y, el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD). Refiero, sobre todo, la realidad del municipio ecuatoriano¹ –aunque prácticamente todas las reflexiones que siguen son aplicables también a los distritos metropolitanos–, por ser el gobierno local más destacable en materia fiscal y tributaria. Abordo primero la descentralización y, dentro de esta, la que comporta a lo fiscal y tributario; luego trato la autonomía de los gobiernos locales y, en particular, la autonomía fiscal y tributaria. Reviso el tema de las competencias del Estado central y de los GAD, con énfasis en las relacionadas con los tributos; al final, constan las conclusiones.

DESCENTRALIZACIÓN Y DESCENTRALIZACIÓN FISCAL EN EL ECUADOR

El primer párrafo del art. 1 de la Constitución dice:

El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y *se gobierna de manera descentralizada* (cursivas agregadas).

1. Este gobierno autónomo es persona jurídica de derecho público, con autonomía política, administrativa y financiera. Se integra por las funciones de participación ciudadana, legislación y fiscalización y ejecutiva, para el ejercicio de las funciones y competencias que le corresponden. La sede es la cabecera cantonal prevista en la ley de creación del cantón (art. 53 del COOTAD).

Con acierto el Constituyente entendió que la descentralización es no solamente una manera de organizar el poder público a través del reparto de competencias en diversos niveles de gobierno, sino un verdadero principio del Estado.² La norma suprema también prescribe mediante el art. 227: “La administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, *descentralización*, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación” (cursivas agregadas). Además, en el art. 3.6 asigna, entre los deberes primordiales del Estado: “Promover el desarrollo equitativo y solidario de todo el territorio, mediante el *fortalecimiento del proceso de autonomías y descentralización*” (cursivas agregadas). Vistas estas prescripciones, colijo que el Estado está obligado a profundizar dos situaciones o realidades de largo aliento: la descentralización y la autonomía, ambas interdependientes “portadores de facetas y momentos de un mismo proceso en la ampliación de la libertad en su acepción territorial”.³

El COOTAD define que la descentralización de la gestión estatal “consiste en la transferencia obligatoria, progresiva y definitiva de competencias, con los respectivos talentos humanos y recursos financieros, materiales y tecnológicos, desde el gobierno central hacia los gobiernos autónomos descentralizados” (art. 105). Entonces, la descentralización ecuatoriana puede entenderse también como el despliegue de una estrategia de organización del Estado, que transfiere o devuelve competencias y recursos económicos, desde el gobierno central a instancias regionales o locales cercanas a la población (públicas o privadas), dotadas de independencia administrativa y legítimamente constituidas.⁴ La descentralización es un mecanismo estratégico, una argucia gubernativa para llegar con poder y medios efectivos, lo más cerca posible de la población necesitada de atención mediante los servicios y las obras públicas. Ciertas dinámicas de la descentralización no prescinden del sector privado; en este sentido, procesos de desinversión pública de la década de 1990, en América Latina, tuvieron como corolario, en algunos casos, situaciones en las cuales empresas privadas pasaron a prestar ciertos servicios de naturaleza pública.

2. Véase en este sentido la Sentencia n.º 003-11-SIN-CC, del Caso n.º 0002-11-IN, de 21 de junio de 2011, de la Corte Constitucional del Ecuador.

3. Mauricio Marín Elizalde, “Financiación y poder fiscal en las entidades descentralizadas”, en Julio Roberto Piza Rodríguez, coord., *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2008, p. 29, quien refiere la Sentencia C-478 de 1992 de la Corte Constitucional de Colombia.

4. Presidencia de la República y Secretaría Nacional de Desarrollo Administrativo, *Plan Nacional de Descentralización*, Quito, 1996, p. 3. Un estudio importante que refiere un desarrollo histórico sobre la temática en el Ecuador se encuentra en, Luis Fernando Torres, “La descentralización”, en José V. Troya, edit., *Estudios de Derecho económico*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 1998, pp. 75-87.

El marco jurídico de la descentralización está compuesto por varios instrumentos, sobre todo, por la Constitución de 2008 y, el COOTAD.⁵ El Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE) dice:

Mediante la descentralización administrativa se transfieren de manera definitiva funciones que desempeñan órganos de la Administración Central a favor de entidades de Derecho Público de la Administración Pública Institucional (descentralización funcional) o del Régimen Seccional Autónomo (descentralización territorial).⁶

Resulta que la descentralización consiste en dar paulatinamente autoridad a diversos niveles de gobierno, así como recursos de diversa índole, y responsabilidades para ejecutar obras, programas y, desarrollar proyectos. En virtud de aquella, se administra los recursos en general en base a consideraciones de carácter funcional, geográfico y territorial. Debido a su complejidad, la descentralización no puede darse de forma inmediata ni aislada, requiere no solo de cuestiones de orden formal, logístico y estructural, sino sobre todo, de la construcción de una cultura descentralizadora y, de una política que la impulse y fortalezca hacia la unidad del Estado, la solidaridad y la equidad en el territorio. La descentralización implica organización y gestión administrativas para servir a los ciudadanos, materializando así múltiples derechos. Con esta orientación, el art. 273 de la CRE establece que las competencias que asuman los GAD serán transferidas con los correspondientes recursos, así como que no habrá transferencia de competencias sin la de recursos suficientes, salvo expresa aceptación de la entidad que asuma las competencias. También que los costos directos e indirectos del ejercicio de las competencias descentralizables en el ámbito territorial de cada uno de los gobiernos autónomos descentralizados, se cuantifiquen por un organismo técnico, integrado en partes iguales por delegados del Ejecutivo y de cada uno de los GAD, según la ley orgánica correspondiente.

Desde la perspectiva del COOTAD (art. 106), con la descentralización se impulsará el desarrollo equitativo, solidario y equilibrado en todo el territorio nacional, a fin de garantizar la realización del buen vivir y la equidad interterritorial, y niveles de calidad de vida similares en todos los sectores de la población, mediante el fortalecimiento de los GAD y el ejercicio de los derechos de participación, acercando la administración a la ciudadanía.

5. Una revisión de esa normativa se encuentra en José Suing Nagua, *Gobiernos autónomos descentralizados*, Loja, UTPL, 2010, pp. 82-109.

6. *Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva*, Sistema Legal Lexis S. A. DEJ 2428, Registro Oficial 536, de 18 de marzo de 2002, actualizado a mayo de 2014.

La discusión en América Latina sobre la política de descentralización ha girado en torno a tres cuestiones: primero, al *descentralizar funciones y servicios prestados por el Estado* se aspira a lograr mayor eficacia; segundo, al *descentralizar competencias políticas* se aspira a ampliar los espacios de participación de la ciudadanía; y, tercero, al *descentralizar la planificación económica* se aspira, por un lado, a aumentar las capacidades reguladoras del Estado, por otro, a reducir desigualdades.⁷ Sobre esto último, la Constitución establece el Sistema Nacional Descentralizado de Planificación Participativa (art. 279).

Al tratar esta temática no puede ignorarse la existencia de otra situación diferente, la desconcentración, consistente en una estrategia de los Estados para efectuar una reorganización administrativa, por la cual se transfieren responsabilidades y recursos a las dependencias de las extensiones del gobierno central en las regiones, provincias, cantones, etc. Se llega a una centralización normativa y de toma de decisiones y, a una desconcentración operativa.⁸ La desconcentración implica una realidad de dependencia y subordinación entre niveles de gobierno; no contempla espacio para el ejercicio autónomo de las competencias.

Estas situaciones son complejas, involucran no solo aspectos jurídicos y económicos, sino también políticos. A esto se adiciona la permanente demanda para que se devuelva al municipio el papel de gestor del desarrollo local porque representa los intereses de la sociedad.⁹ Las propuestas de descentralización y de desconcentración suelen coincidir con la necesidad de reforzar a los gobiernos locales como instituciones de poder público, dotándolos de más atribuciones, recursos, capacidad de gestión y fortaleciéndolos para facilitar la participación activa de la población, pero no refieren directamente la descentralización fiscal, aunque esta se deduce de la descentralización financiera.

Se ha dicho que la diferencia entre descentralización y autonomía consiste en que el primer concepto encuadra en el conjunto de actividades desarrolladas por diversos niveles de gobierno, dentro de la unidad nacional; el segundo es el conjunto de facultades atribuidas a los órganos territoriales para manejar los propios asuntos.¹⁰ En mi criterio, la descentralización es una situación inherente al reparto del poder, de competencias, facultades y atribuciones, sobre diversos campos, en diferentes niveles de

7. Delfte Nolte, “Descentralización en América Latina”, en *Revista Democracia Local IULA/CELCADEL*, Quito, 1996, pp. 48 y 49.

8. Véase también al respecto, el Glosario del *Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva*.

9. Véase al respecto, Luis Fernando Torres, “La Descentralización”, pp. 75-87.

10. Juan de Dios Bravo González, “Poder tributario y autonomía fiscal de las entidades territoriales en Colombia”, en Eleonora Lozano Rodríguez, coord., *Fundamentos de la tributación*, Bogotá, Universidad de los Andes, 2008, pp. 162 y 163.

gobierno dentro de un mismo Estado; mientras que la autonomía consiste en un margen de libertad para actuar en lo político, lo administrativo, lo jurídico, lo financiero, etc., que posee un determinado nivel de gobierno, cuando ejerce las competencias que detenta. Para el Ecuador, la descentralización fiscal viene a ser una faceta tanto de la descentralización administrativa como de la descentralización financiera, y consiste en la distribución de competencias junto con sus recursos, desde el Estado central hacia los GAD, lo que les sirve tanto para la obtención como para la asignación de medios económicos dentro del mismo gobierno autónomo, en su ámbito territorial de incidencia.

La descentralización fiscal y la autonomía fiscal no son similares; por una parte, aquella evoca lo sustancial o material en términos de ámbitos competenciales (facultades y atribuciones), y a los recursos que han sido asignados constitucional y legalmente; de otra, se traduce en el grado de autodeterminación para crear cargas económicas y en las posibilidades de gestión, que tanto el Constituyente como el legislador garantizan a los gobiernos locales. Muchos estudios refieren atinadamente que la descentralización fiscal implica una distribución de materias seguida de un reparto de medios financieros, tanto en la perspectiva de los ingresos (posibilidad de obtenerlos), como en la del gasto (posibilidad de decidir acerca de su asignación).¹¹ Entre los contenidos más interesantes y visibles de la descentralización fiscal están el poder tributario y la potestad tributaria, atribuidos ambos a los entes locales.

AUTONOMÍA Y AUTONOMÍA FISCAL EN EL ECUADOR

La Carta Europea de Autonomía Local entiende por autonomía al “derecho y la capacidad efectiva de las entidades locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes”. Afirmar, además, el derecho “a tener recursos propios suficientes de los cuales puedan disponer libremente en el ejercicio de sus competencias”.¹² Para nuestro país, en materia de autonomía de los GAD, se debe revisar lo ordenado por el art. 238 de la Constitución:

11. Ver por todos, Violeta Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004.

12. Enrique I. Groisman, “Implicaciones teóricas y consecuencias prácticas del debate sobre la autonomía municipal”, en *Revista de Derecho Público*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni Editores, 2004, p. 673; José Suing Nagua, *Gobiernos autónomos descentralizados*, pp. 136-145.

Los gobiernos autónomos descentralizados gozarán de autonomía política, administrativa y financiera, y se regirán por los principios de solidaridad, subsidiariedad, equidad interterritorial, integración y participación ciudadana. En ningún caso el ejercicio de la autonomía permitirá la secesión del territorio nacional. Constituyen gobiernos autónomos descentralizados las juntas parroquiales rurales, los concejos municipales, los concejos metropolitanos, los consejos provinciales y los consejos regionales. (cursivas agregadas)

Como se constata, la norma suprema limita la autonomía de los GAD a través de principios de funcionamiento y de elementos con contenido democrático, por medio de la reafirmación del Estado unitario. Lo cierto es que la autonomía no supone un poder absoluto de legislación y de gobierno, sino lo contrario: está restringida por normas superiores.¹³ Para cualquier análisis sobre la materia se debe considerar, a más de la Constitución, los tratados y convenios internacionales y la ley. La autonomía siempre será relativa, lo contrario implicaría hablar de independencia y, por lo tanto, de un riesgo para la unidad del Estado.

Se ha dicho que una corporación local será autónoma en la medida en que pueda realizar sus propios objetivos políticos, sociales, económicos o administrativos, con independencia de cuáles hayan sido las fuentes de ingreso que le han posibilitado tal actuación.¹⁴ Comparto parcialmente estas precisiones, pero ayudan para aclarar el panorama y evidencian lo complejo que es llegar a una definición de autonomía. Lo dicho sirve para formar un criterio aproximado de los contornos y del grado de autonomía logrado en el país. El art. 240 de la CRE, dice:

Los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos,¹⁵ provincias y cantones tendrán facultades legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales. Las juntas parroquiales rurales tendrán facultades reglamentarias. Todos los gobiernos autónomos descentralizados ejercerán facultades ejecutivas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales.

Se establece que los GAD poseen libertad para “legislar” y decidir sobre las materias de su competencia, en su territorio, salvo el caso de las juntas parroquiales que poseen facultad reglamentaria. La norma referida también plasma la facultad ejecutiva de los distintos niveles de gobierno. Según la Constitución (art. 270), los gobiernos autónomos descentralizados deben generar sus propios recursos financieros y parti-

13. Andrés Ortiz Herbener, “Autonomía municipal: análisis comparativo entre la Carta de la Autonomía Municipal Iberoamericana y la normativa jurídica ecuatoriana”, en *Revista Iberoamericana de Estudios Autonómicos*, n.º 2, Guayaquil, Goberna y Derecho Cía. Ltda., 2007, p. 160.

14. Francisco Clavijo Hernández, “Autonomía tributaria de los entes locales”, en Andrea Amatucci, dir., *Tratado de Derecho tributario*, t. I, Bogotá, Temis, 2001, p. 205.

15. Véase al respecto, los arts. 247 y 254 de la Constitución.

cipar de las rentas del Estado, de conformidad con los principios de subsidiariedad, solidaridad y equidad. Lo último explica que, con el diseño constitucional vigente, los GAD no son enteramente autónomos en el campo económico. La autonomía política, administrativa y financiera de estos gobiernos consta en el art. 5 del COOTAD, en donde la faceta de las finanzas se define como un derecho y como una capacidad de acción pública, así:

La autonomía política, administrativa y financiera de los gobiernos autónomos descentralizados y regímenes especiales prevista en la Constitución comprende el derecho y la capacidad efectiva de estos niveles de gobierno para regirse mediante normas y órganos de gobierno propios, en sus respectivas circunscripciones territoriales, bajo su responsabilidad, sin intervención de otro nivel de gobierno y en beneficio de sus habitantes. Esta autonomía se ejercerá de manera responsable y solidaria. En ningún caso pondrá en riesgo el carácter unitario del Estado y no permitirá la secesión del territorio nacional. (...) La autonomía financiera se expresa en el derecho de los gobiernos autónomos descentralizados de recibir de manera directa, predecible, oportuna, automática y sin condiciones, los recursos que les corresponden de su participación en el Presupuesto General del Estado, así como en la capacidad de generar y administrar sus propios recursos, de acuerdo a lo dispuesto en la Constitución y la ley.¹⁶

Para contar con un panorama más completo del asunto, sostengo que la autonomía reconocida a los GAD recibe injerencia directa de lo que la Constitución llama Régimen de Desarrollo, orientado hacia la consecución del Buen Vivir, por medio de la planificación nacional. Los mayores efectos derivarían del art. 275 constitucional, que dispone:

El Estado planificará el desarrollo del país para garantizar el ejercicio de los derechos, la consecución de los objetivos del régimen de desarrollo y los principios consagrados en la Constitución. La planificación propiciará la equidad social y territorial, promoverá la concertación, y será participativa, descentralizada, desconcentrada y transparente. (...).

La planificación se erige como la pieza más importante del Régimen de Desarrollo, elemento que tensiona la autonomía de los GAD, por medio del denominado “Plan Nacional para el Buen Vivir 20-2013-2017” (PNBV),¹⁷ obligatorio para el sector pú-

16. Conforme al art. 124 del COOTAD, sobre la “Efectividad de la autonomía”: “La organización y ejercicio de las competencias deberá garantizar obligatoriamente la efectividad de la autonomía política, administrativa y financiera de los gobiernos autónomos descentralizados”.

17. *Plan Nacional de Desarrollo / Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017*, versión resumida, Quito, Senplades, 2013.

blico, elaborado por la Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo (SENPLADES). A la sazón, el art. 280 de la norma fundamental prescribe:

El Plan Nacional de Desarrollo es el instrumento al que se sujetarán las políticas, programas y proyectos públicos; la programación y ejecución del presupuesto del Estado; y la inversión y la asignación de los recursos públicos; y coordinar las competencias exclusivas entre el Estado central y los gobiernos autónomos descentralizados. Su observancia será de carácter obligatorio para el sector público e indicativo para los demás sectores.

El PNBV contempla una Estrategia Territorial Nacional con énfasis en la desconcentración antes que en la descentralización o en la autonomía de los GAD; este instrumento también establece los “Lineamientos para la inversión de los recursos públicos y la regulación económica” y el “Plan Plurianual de Inversión Pública 2013-2017”.¹⁸ A la sazón, el art. 55 a) del COOTAD señala, entre las “competencias exclusivas” del gobierno autónomo descentralizado municipal, la siguiente:

Planificar, junto con otras instituciones del sector público y actores de la sociedad, el desarrollo cantonal y formular los correspondientes planes de ordenamiento territorial, de manera articulada con la planificación nacional, regional, provincial y parroquial, con el fin de regular el uso y la ocupación del suelo urbano y rural, en el marco de la interculturalidad y plurinacionalidad y el respeto a la diversidad.

Los instrumentos últimamente referidos se complementan con el Plan Nacional de Descentralización (PND), con el cual se gestiona el proceso de descentralización en marcha, y que tiene como objetivos: alcanzar el fortalecimiento de todos los niveles de gobierno, establecer la progresividad de la entrega de competencias constitucionales y la equidad territorial en el país.¹⁹

En otro ámbito, la Constitución somete el destino de la inversión extranjera o nacional a los designios de la planificación nacional y de la que corresponde a los GAD,²⁰ situación que también menoscaba la autonomía financiera de estos niveles de gobierno.

A falta de pronunciamientos destacables de la Corte Constitucional del Ecuador, acudo a la Sentencia C-517 de 1992, de la Corte Constitucional de Colombia, con la cual definió la autonomía de las entidades territoriales de ese país como sinónimo de

18. *Ibid.*, pp. 101, 111, 114 y ss.

19. *Plan Nacional de Descentralización 2012-2015*, Res. n.º 003-CNC-2012, Registro Oficial n.º 673, de 30 de marzo de 2012, pp. 19 y ss. Disponible en <<http://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2012/08/Plan-Nacional-de-Descentralizaci%C3%B3n-2012-2015.pdf>> (19 de mayo de 2014).

20. Véase al respecto, el art. 339 de la Constitución.

“poder de regulación normativa”, lo que se traduce en la capacidad de adoptar normas jurídicas. Mediante otra sentencia, dijo:

La autonomía es la capacidad de manejar los asuntos propios; es decir, aquellos que le conciernen al ente territorial como tal, con una libertad que estará limitada por lo que establezcan la Constitución y la ley. La autonomía es entonces, afirmación de lo local, seccional y regional, pero sin desconocer la existencia de un orden superior.²¹ (...) Lo autónomo, expresión de intereses y de necesidades limitadas en el espacio, conexos con los intereses de la nación pero de menor alcance y complejidad, debe explicarse como poder limitado que al mismo tiempo es parte necesaria del conjunto nacional. De ahí la necesidad de articular los intereses nacionales con los autónomos.²²

Se justifica además referir las vertientes subjetiva u organizativa, institucional y objetiva o funcional de la autonomía.²³ Desde la primera, según el art. 242 de la CRE, la autonomía está radicada en cada uno de los niveles de gobierno existentes, es decir, en las regiones, las provincias, los cantones, las parroquias rurales, los distritos metropolitanos autónomos, la provincia de Galápagos y las circunscripciones territoriales indígenas y pluriculturales;²⁴ las últimas cuatro son regímenes especiales. El contenido institucional de la autonomía refiere la posición de los órganos locales en el desempeño de sus cometidos, por lo que deberán gozar de un margen decisorio en el marco de la Constitución y de la ley para ejercer sus competencias con criterios propios. Lo objetivo o funcional de la autonomía denota complejidad, se trata del reparto de competencias entre el Estado central y las demás administraciones públicas, lo que pasa por la adopción de normas de desarrollo de la Constitución.

Corresponde ahora indagar la manera como en el Ecuador se ha regulado la autonomía fiscal, centrada en los tributos de financiación municipal o metropolitana. Antes cito que el Tema 3 de las I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (JLDT), celebradas en Montevideo el año 1956, abordó la “Autonomía de los gobiernos locales en materia tributaria”; sus resoluciones expresan:

1.º Que el mejor medio para asegurar el normal desenvolvimiento de los estados miembros u otros gobiernos locales que –según las características de cada país– constituyen una unidad política, social y económica, es el reconocerles u otorgarles autonomía financiera,

21. Corte Constitucional, Sentencia C-520 de 1994, M. P. Hernando Herrera Vergara, en Medios Magnéticos de la Corte Constitucional, Bogotá, p. 18. Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002, 8.ª ed., pp. 305 y 306, sobre la situación institucional argentina.

22. *Ibid.*, pp. 20 y 21.

23. Cfr. Juan Manuel Barquero Estevan, *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*, Madrid, Civitas, pp. 32-34.

24. Véase al respecto, el art. 257 de la Constitución.

comprendida en este concepto la atribución de establecer recursos, inclusive impuestos, y emitir títulos de deuda pública, en las esferas de sus competencias. 2.º Las facultades tributarias que se reconozcan u otorguen a los estados miembros y otros gobiernos locales, deben coordinarse entre sí y con el gobierno nacional a efectos de: a) Evitar que se produzca la superposición de gravámenes y solucionarla en los casos concretos por órganos y medios jurídicos. b) Realizar una política fiscal de equilibrio o para otros fines que contemplen los intereses económicos del país, tanto en lo que respecta al orden interno como al internacional. c) Uniformar, en cuanto fuere posible, los conceptos jurídicos relativos a la obligación tributaria en todos sus aspectos. 3.º Las facultades a que se refieren los puntos anteriores deberán ser distribuidas y coordinadas en los respectivos ordenamientos constitucionales. (cursivas agregadas)

Estas resoluciones tienen plena vigencia ahora, evidencian las imbricaciones existentes entre la autonomía financiera y el poder tributario local, además destacan la importancia de la Constitución para el ejercicio de aquella, así como para ordenarla.

Apunto a continuación casos en los cuales normas constitucionales afectan al ámbito impositivo local y, por ende, a la autonomía financiera. El primero, tanto la Constitución como el COOTAD establecen con sentido social, una serie de beneficios tributarios, entre ellos, exenciones que alcanzan a ciertos impuestos locales, e incluso a tasas por servicios públicos –que normalmente son de beneficio y gestionadas por gobiernos autónomos descentralizados–, así como para adultos mayores, personas con discapacidad, comunas, comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas.²⁵

Como segundo caso, en la regulación constitucional sobre los derechos de libertad se encuentra que estos incluyen que ninguna persona pueda ser privada de su libertad por deudas, costas, multas, *tributos*, ni otras obligaciones, salvo el caso de pensiones alimenticias (art. 66.29, c).

El tercer supuesto sería que, pese a que según el art. 104 constitucional el organismo electoral correspondiente convocará a consulta popular –mecanismo de participación democrática directa– por disposición de la Presidenta o Presidente de la República, de la máxima autoridad de los GAD o de la iniciativa ciudadana, está proscrito que tales convocatorias se refieran a *asuntos relativos a tributos* o a la organización político-administrativa del país, con las salvedades que haya incorporado o que incorpore la Constitución. De esta manera la carta suprema dejó a salvo los tributos de la posibilidad de ser auscultados mediante consulta popular, sea a nivel nacional como local.

El cuarto caso: ocurre que dos normas de la Constitución se ocupan directamente del régimen tributario nacional, sin distingo para el cúmulo de tributos existentes, lo que modula el ejercicio de la autonomía local e imprime orientaciones específicas al

25. Véase, los artículos constitucionales: 37.5, 47.4, 48.2 y 57.4.

ejercicio de las competencias de los gobiernos locales; así la primera disposición es el art. 300, que dice:

El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

La eficiencia que alude esta norma puede ser leída al menos en una doble faz; por un lado, en la administrativa, donde la Administración debe alcanzar la mejor recaudación posible pero con el menor desgaste administrativo en su gestión, y, por otro, en la del contribuyente, quien debe cumplir fácilmente su obligación tributaria.²⁶ Esta cláusula fundamental permite varios comentarios adicionales; en este sentido diré que entre los principios constitucionales tributarios no están los de legalidad, reserva de ley y capacidad contributiva, aunque, como más adelante se evidencia, los dos primeros vienen incorporados en otras disposiciones de la Constitución; que se establece como prioridad el uso de los impuestos directos y progresivos, los cuales normalmente recaen sobre los ingresos o el patrimonio, como elementos que dicen de la capacidad económica y de la aptitud de contribuir de los administrados; finalmente digo que lo que busca promover la política tributaria puede alcanzarse mediante un efectivo, transparente y calificado gasto público. La otra disposición constitucional es el art. 301, que alude tanto a la iniciativa legislativa como al principio de reserva de ley en la materia impositiva; en este orden de cosas, expresa:

Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo 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.

Al final de esta disposición se constitucionaliza la posibilidad de que la Asamblea Nacional atribuya competencias a otros entes dotados de poder normativo –más allá de las que inicialmente la norma suprema ha repartido a los GAD–, como son, entre otros, los concejos municipales y metropolitanos; de esta manera, por una parte, se formaliza la atenuación del principio constitucional tributario de reserva de ley y, por otra, se otorga cierto sustento para la autonomía fiscal de los entes subnacionales.

26. Roberto Insignares Gómez, “Los principios constitucionales del derecho fiscal”, en *Curso de Derecho Fiscal*, t. I, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007, p. 110.

Es el caso del COOTAD cuyo art. 55 e), más allá de lo que dispone la Constitución, permite al municipio crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas no solo tasas y contribuciones especiales de mejoras, sino además “tarifas”, singulares prestaciones pecuniarias de carácter público, como las que se cobran por los servicios prestados en el Registro de la Propiedad del cantón Quito.²⁷

En quinto y último término encuentro que entre las atribuciones y deberes entregados a la Asamblea Nacional, además de las que manda la ley están:

Art. 120.- (...) 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. (...) 12. Aprobar el Presupuesto General del Estado, en el que constará el límite del endeudamiento público, y vigilar su ejecución.

Estos mandatos se complementan por el art. 132 de la CRE, que permite al poder legislativo delegar a los GAD ciertos deberes, responsabilidades y competencias que inicialmente le pertenecieron, verbigracia, definir mediante ordenanza aspectos esenciales de impuestos municipales, como por ejemplo la tarifa del impuesto de patente, que a tenor del principio constitucional tributario de reserva de ley, en principio únicamente podría fijarse mediante ley emanada del poder legislativo. La Constitución prevé en el art. 135 que la iniciativa legislativa en materia tributaria es exclusiva del poder ejecutivo.²⁸ Como señalé, estas normas son complementadas e incluso aclaradas por el art. 301 de la Constitución. Como sexta cuestión, según la Constitución, una vez declarado el estado de excepción, la Presidenta o Presidente de la República podrá, entre otras cosas, decretar la recaudación anticipada de tributos y utilizar los fondos públicos destinados a otros fines, excepto los correspondientes a salud y educación (art. 165 de la CRE). De la aplicación de esta norma puede resultar una afectación a las dimensiones del poder fiscal (normativa, de gestión o aplicación, de disposición de los recursos),²⁹ y a las competencias exclusivas y propias de los GAD, en términos de facultades de gestión y de recaudación, con lo cual podría menoscabarse la autonomía financiera. Un

27. Véase al respecto, art. 142 del COOTAD.

28. De manera similar ocurre en el ámbito municipal, según el art. 60 e) del COOTAD.

29. Roberto Insignares Gómez, “Los principios constitucionales del derecho fiscal”, p. 59, sostiene al respecto: “no termina en las construcciones normativas, como quiera que el poder normativo –que atañe por mandato de la Constitución al Congreso de la República y, en otros eventos, a las asambleas departamentales y a los concejos municipales y distritales, con sujeción a la ley– es solo una de sus facetas. Al lado de este poder normativo, encontramos una segunda dimensión constituida por el poder de gestión o aplicación, el cual tiene que ver precisamente con la aplicación de las normas –por ejemplo, la gestión tributaria a cargo de la administración– y se traduce en una serie de potestades administrativas en cabeza del ejecutivo conforme a los mandatos de la Ley. Finalmente, la tercera dimensión del poder fiscal consiste en el poder de disposición de los recursos, es decir, la capacidad de apropiarlos y gestionarlos conforme a las disposiciones legales que regulan su ejercicio”.

séptimo elemento, de acuerdo con el art. 241 de la CRE: “*La planificación garantizará el ordenamiento territorial y será obligatoria en todos los gobiernos autónomos descentralizados*” (cursivas agregadas). Toda vez que la regulación de los aspectos atinentes al territorio comporta la asignación de recursos económicos, la planificación puede limitar las dimensiones o manifestaciones propias de la autonomía fiscal.

Sin perjuicio de lo dicho, y luego de considerar el régimen tributario municipal previsto en el Título IX del COOTAD, colijo que la autonomía fiscal en materia tributaria propia de los cabildos tiene un desarrollo apreciable, aunque no alcanza como para crear, modificar o extinguir impuestos, condición que de darse evidenciaría profundización de la descentralización y, ampliación de la autonomía local.

Señalo a continuación algunos tópicos que dan cuenta del grado de autonomía fiscal que rige en el país, desde el campo de los ingresos tributarios: Primero, el municipio tiene a cargo el manejo catastral (art. 264.9 de la CRE, art. 55 i) del COOTAD), lo que le permite –en genuino ejercicio de la descentralización y la autonomía operadas–, definir las bases impositivas de varios tributos locales, por ejemplo, de los impuestos prediales urbano y rural, en algunos casos, también del impuesto de alcabalas, del impuesto a las utilidades en la compraventa de bienes inmuebles, de otros impuestos que se pueden cobrar conjuntamente con el impuesto predial urbano como son los de solares no edificados y construcciones obsoletas; de ciertas tasas y de las contribuciones especiales de mejoras. Segundo, el municipio puede fijar las tarifas impositivas, dentro de los rangos fijados por el legislador, en los casos de los impuestos predial urbano (art. 504 del COOTAD), predial rural (art. 517 del COOTAD), de patentes (art. 548 del COOTAD). Tercero, sobre el impuesto al juego, el municipio puede fijar mediante ordenanza prácticamente todos los elementos esenciales, toda vez que la ley que crea el tributo inexplicablemente no lo ha hecho (arts. 563 y 564 del COOTAD). Cuarto, en materia de tasas por servicios públicos (arts. 566 a 568 del COOTAD) y de contribuciones especiales de mejoras por obra pública (arts. 569 a 593 del COOTAD), el municipio detenta poder tributario amplio, toda vez que mediante ordenanza está habilitado para crear, modificar o extinguir tales gravámenes. Para estos casos, la ordenanza es equiparable con la ley, pero de conformidad con los ámbitos competenciales y territoriales de los municipios. Quinto, por medio de la aprobación de ordenanzas, los municipios pueden reglamentar el cobro de sus tributos (arts. 57 b) y 492 del COOTAD), con lo cual este tipo normativo posee también carácter reglamentario.³⁰ Por último, bajo condiciones de estímulo a ciertas actividades,

30. Un estudio más amplio se encuentra en César Montaña Galarza, “El sistema tributario municipal en el Ecuador”, en *Memoria de las 1as. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*, La Paz, Superintendencia Tributaria, 2008, pp. 173-211.

el art. 498 del COOTAD otorga a los municipios la capacidad para disminuir hasta en un 50 % los valores que corresponda cancelar a los sujetos pasivos de los tributos establecidos por la misma ley, lo que cubre tanto impuestos –con lo cual se profundiza la autonomía fiscal en desmedro de la facultad legislativa de la Asamblea Nacional y, se equipara la ordenanza a la ley–, así como las tasas y las contribuciones especiales de mejoras.³¹

Me parece que, en nuestra realidad, la autonomía fiscal tiene una potencialidad que aún no ha sido puesta en práctica –digo esto por la alta dependencia del Estado central que actualmente tienen los municipios y distritos metropolitanos–;³² al tiempo de coadyuvar a la materialización de derechos, cumple una función garantista de la autonomía, que es una garantía de la libre acción del ente local ante eventuales intentos de injerencia del Estado central o de otros GAD; así mismo, crea mayor responsabilidad política.³³

LAS COMPETENCIAS DEL ESTADO CENTRAL Y DE LOS GOBIERNOS AUTÓNOMOS DESCENTRALIZADOS MUNICIPALES Y METROPOLITANOS

Mediante la revisión de las competencias que detentan, de un lado, el Estado central y, de otro, los gobiernos subnacionales, se puede establecer la situación actual, así como las tensiones existentes en el trasfondo, es decir, respecto a la descentralización y a la autonomía. Por lo que, como complemento de lo visto antes, paso a revisar estos asuntos.

Entre las competencias exclusivas del Estado central consta en la Constitución la definición de las políticas, entre otras: económica, *tributaria*, fiscal, endeudamiento (art. 261.5). Estos ámbitos competenciales se instrumentan con normas jurídicas aplicadas por entidades integrantes del régimen autónomo descentralizado. La norma citada primero deja ver que la “autonomía política” reconocida en el art. 238 de la CRE a los GAD queda tensionada. Así mismo, el art. 239 de la CRE determina que el régimen de gobiernos autónomos descentralizados se regirá por la ley correspondiente, que establecerá un sistema nacional de competencias obligatorio y progresivo –res-

31. Antes, el art. 310 de la LORM disponía: “Con la finalidad de estimular el desarrollo del turismo, la construcción, la industria, el comercio u otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas y de beneficencia, los concejos cantonales podrán, mediante ordenanza, disminuir hasta en un noventa y cinco por ciento los valores que corresponda cancelar a los diferentes sujetos pasivos de los tributos establecidos en la presente Ley...”.

32. Véase al respecto, *Plan Nacional de Descentralización 2012-2015*, pp. 24 a 32, sobre el estado actual –por cierto, poco auspicioso– de la descentralización ecuatoriana en sus dimensiones política, fiscal y administrativa.

33. Francisco Clavijo Hernández, “Autonomía tributaria de los entes locales”, p. 206.

petuoso de la autonomía de cada nivel de gobierno— y definirá las políticas y los mecanismos para compensar los desequilibrios territoriales en el proceso de desarrollo. Por lo tanto, la legislación que se adopte en este sentido deberá estar en concordancia con lo que prescribe la norma fundamental.³⁴ El sistema nacional de competencias está a cargo del Consejo Nacional de Competencias, institución que además, entre otras, tiene la responsabilidad de “Organizar e implementar el proceso de descentralización”.³⁵

El art. 268 de la CRE contempla un mandato que puede entenderse como una ruptura —por más que fuere eventual— de la “autonomía administrativa” de los GAD, una especie de amenaza; la norma dice:

La ley determinará los casos excepcionales, el procedimiento y la forma de control, en los que por omisión o deficiente ejecución de una competencia se podrá intervenir en la gestión del gobierno autónomo descentralizado en esa competencia, en forma temporal y subsidiaria, hasta que se supere la causa que motivó la intervención.

El alcance de esta disposición importante cuestiona el concepto de “exclusividad” de las competencias otorgadas originariamente por la carta fundamental a los GAD; así el Estado central se erige indiscutiblemente como el Gran Hermano, vigilante y garante de casi todo y, desde su unilateral perspectiva, ante los ciudadanos.

Adicionalmente, según el art. 269 constitucional, el sistema nacional de competencias contará con un organismo técnico conformado por un representante de cada nivel de gobierno, con las funciones que siguen: regular el procedimiento y el plazo máximo de transferencia de las competencias exclusivas, que de forma obligatoria y progresiva deben asumir los GAD. Los gobiernos que acrediten tener capacidad operativa podrán asumir inmediatamente estas competencias; regular el procedimiento de transferencia de las competencias adicionales que señale la ley a favor del gobierno autónomo descentralizado; regular la gestión de las competencias concurrentes entre los diferentes niveles de gobierno, de acuerdo al principio de subsidiariedad y sin incurrir en la superposición de competencias; asignar las competencias residuales a favor de los GAD, excepto aquellas que por su naturaleza no sean susceptibles de transferencia; resolver en sede administrativa los conflictos de competencia que surjan entre los distintos niveles de gobierno, de acuerdo con los principios de subsidiariedad y competencia, sin perjuicio de la acción ante la Corte Constitucional. Esta

34. El art. 108 del COOTAD prescribe, entre otras cosas, que el sistema nacional de competencias es el conjunto de instituciones, planes, políticas, programas y actividades relacionados con el ejercicio de las competencias correspondientes a cada nivel de gobierno, guardando los principios de autonomía, coordinación, complementariedad y subsidiariedad.

35. Art. 119 b) del COOTAD.

norma permite abrigar la esperanza de que el organismo técnico trabaje para alcanzar la coordinación entre distintos niveles de gobierno, tan venida a menos en nuestro medio, aplicada al campo tributario, así como para profundizar la descentralización local en sus distintas facetas.

La Constitución dota de competencias exclusivas a los gobiernos municipales;³⁶ según el art. 264, estas son, entre otras: prestar los servicios públicos de agua potable, alcantarillado, depuración de aguas residuales, manejo de desechos sólidos, actividades de saneamiento ambiental y aquellos que establezca la ley; *crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras*; formar y administrar los catastros inmobiliarios urbanos y rurales, instrumento multifuncional este último –contiene información de los atributos físicos, geográficos, técnicos y económicos de los bienes inmuebles asentados en el cantón–, de gran utilidad para la aplicación especialmente de tributos a la propiedad inmobiliaria (como los impuestos prediales urbano y rural), pero a la vez idóneo para ahondar la autonomía fiscal, en las perspectivas de posibilitar mayores ingresos para las arcas locales³⁷ y de concretar políticas para alcanzar mayores niveles de solidaridad y de equidad en el territorio.

Hasta aquí deduzco que el municipio y el distrito metropolitano gozan de niveles importantes de descentralización y autonomía fiscal, pues no hay que olvidar que estos niveles de gobierno, aunque no pueden crear impuestos, poseen la facultad de crear y de recaudar tasas por los servicios públicos que presta y, además, cuentan con similares atribuciones respecto a las contribuciones especiales de mejoras. Empero, debe tenerse presente la posibilidad que tiene el Estado central de intervenir eventual y temporalmente, las competencias “exclusivas” de estos gobiernos locales.³⁸

A tenor del art. 114 del COOTAD, las competencias exclusivas: “Son aquellas cuya titularidad corresponde a un solo nivel de gobierno de acuerdo con la Constitución y la ley, y cuya gestión puede realizarse de manera concurrente entre diferentes niveles de gobierno”. Justamente, la posibilidad de gestión concurrente –como el caso de la competencia en materia de los servicios que prestan los registros de la propiedad–³⁹ de una competencia exclusiva, afecta a la realidad, tanto de la descentralización, como de la autonomía de los GAD que analizo.

Vale señalar también que, según el art. 285 constitucional, la política fiscal tendrá como objetivos específicos, entre otros, los siguientes: el financiamiento de servicios,

36. El art. 55 del COOTAD desarrolla las competencias exclusivas del gobierno autónomo descentralizado municipal.

37. El ejercicio de las competencias constitucionales está regulado por los arts. 129 a 148 del COOTAD.

38. De la intervención en la gestión de las competencias de los GAD se ocupan preponderantemente los arts. 157 a 162 del COOTAD.

39. Algunos elementos para el análisis sobre esta problemática sensible constan en la Sentencia n.º 003-11-SIN-CC, del Caso n.º 0002-11-IN, de 21 de junio de 2011, de la Corte Constitucional del Ecuador.

inversión y bienes públicos; la redistribución del ingreso por medio de transferencias, *tributos* y subsidios adecuados. La Constitución también dispone que toda norma que crea una obligación financiada con recursos públicos establezca la fuente de financiamiento correspondiente, así como que *solamente las instituciones de derecho público puedan financiarse con tasas y contribuciones especiales establecidas por ley* (art. 287). Esto último tiene connotación respecto al inconsulto esquema empleado hace un tiempo en la gestión de las tasas por servicios aeroportuarios del Aeropuerto Mariscal Sucre de la ciudad de Quito.⁴⁰

Viene al caso, por su indiscutible valor, el considerando segundo de las recomendaciones tomadas sobre el Tema 1 de las XIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Palma de Mallorca en 1987, sobre “El reparto de competencias tributarias en los distintos niveles de gobiernos”, el mismo expresa:

Que son tres las competencias fundamentales que en el ámbito de los ingresos públicos existen: competencia normativa, competencia para la gestión y competencia para la disposición o disfrute de los rendimientos; y que pueden ser, todas ellas, desarrolladas de un modo pleno por un solo ente o de forma compartida entre varios de ellos.

Las recomendaciones de la misma reunión académica expresan en esencia:

Que la distribución de competencias tributarias entre distintos niveles o ámbitos de poder territorial de un país, corresponde al plano normativo constitucional (...). 2. Que esta distribución debe ajustarse a los fines o cometidos que se atribuyan a cada uno de esos niveles o ámbitos de poder territorial (...). 3. Que la superposición de los mismos o aún de distintos niveles o ámbitos de poder territorial sobre los mismos hechos o actos, debe rechazarse (...). 4. Que los distintos niveles o ámbitos de poder territorial deben coordinar el ejercicio de sus respectivas competencias tributarias, tanto horizontal como verticalmente (...). 5. Que la distribución de competencias tributarias no debe obstaculizar la realización de una política nacional en materia económica y social. (cursivas agregadas)

Estas recomendaciones son trascendentes, plantean la necesidad de obedecer las determinaciones de la Constitución y de las leyes, así como de pensar en torno a objetivos nacionales y de contar con un esquema sistemático de descentralización fiscal, acorde con varios criterios, entre ellos: correspondencia, suficiencia, coordinación, racionalización, legitimidad democrática, justicia y neutralidad.

40. Un análisis interesante sobre esta temática consta en Gabriela Valdivieso Ortega, “Análisis de la jurisprudencia n.º 003-09-SIN-CC de la Corte Constitucional para el Período de Transición referente a los emolumentos cobrados por la prestación del servicio del Aeropuerto Mariscal Sucre”, en *Foro: revista de derecho*, n.º 11, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2009, pp. 185-209.

CONCLUSIONES

Cuando se habla de descentralización y autonomía se lo hace acerca de un capítulo trascendente de la organización del poder público, de lo cual puede depender la concreción de un amplio haz de obligaciones estatales con los ciudadanos, para materializar muchos de sus derechos. Se trata de dos situaciones o mecanismos dinámicos para el mejor gobierno y ejercicio de la autoridad pública.

El diseño constitucional del Estado ecuatoriano muestra que una parcela del poder atinente a la gestión pública está repartida entre distintos niveles de gobierno, de lo que cabe colegir que se ha operado un grado importante de descentralización y, así mismo, de autonomía, que han beneficiado a los gobiernos autónomos descentralizados, especialmente al municipio y al distrito metropolitano, que, dicho sea de paso, constituyen instancias de poder local con trascendencia histórica.

Un sector sensible del poder público local es el de las finanzas. El poder tributario de los GAD se centra alrededor de las posibilidades de cambiar ciertos elementos esenciales de los impuestos (tarifa, base imponible, etc.), así como de la creación, modificación y extinción de tasas y de contribuciones especiales de mejoras, pues estos gobiernos locales están impedidos de crear, modificar o extinguir impuestos, rubro fundamental en el horizonte de la profundización, tanto de la descentralización como de la autonomía.

Al tiempo que la Constitución incorpora cláusulas relacionadas con el ejercicio y el reparto del poder público y con su enfoque alrededor de grandes objetivos nacionales relacionados con el Buen Vivir, la solidaridad y la equidad, también incluye mecanismos que tensan o afectan de alguna manera, por una parte, a la descentralización y, por la otra, a la autonomía local, entre ellos: la planificación con sus objetivos y estrategias; el sistema de reparto de competencias; el ejercicio de las competencias de manera concurrente; la posibilidad de intervención en el ejercicio de las competencias exclusivas u otras.

Finalmente, el horizonte que debe esperar tanto la descentralización como la autonomía en nuestro país está marcado por la necesidad de profundización de estos procesos, para lo cual el apoyo del Estado central es fundamental, al menos en dos vías: la primera, respetando las competencias que constitucionalmente han sido delegadas a los GAD y, la segunda, entregando los recursos suficientes y oportunos para afrontar las competencias que estos últimos niveles de gobierno asuman. Al efecto, la planificación nacional debe jugar un rol protagónico, así como el órgano estatal técnico a cargo de las competencias. En adición a esto, también cabe esperar un mayor apoyo e involucramiento del Estado central en cuestiones estructurales que interesan a todo el aparato público, como lo son, por ejemplo, el uso intensivo de tecnología de punta en

diversos procesos y, la construcción y el mantenimiento del catastro integral y multifuncional de la propiedad inmueble –incluiría datos geográficos, técnicos, económicos, jurídicos, entre otros–.

BIBLIOGRAFÍA

- Barquero Estevan, Juan Manuel, *La gestión de los tributos locales: aspectos competenciales*, Madrid, Civitas.
- Bravo González, Juan de Dios, “Poder tributario y autonomía fiscal de las entidades territoriales en Colombia”, en Eleonora Lozano Rodríguez, coord., *Fundamentos de la tributación*, Bogotá, Universidad de los Andes, 2008.
- Clavijo Hernández, Francisco, “Autonomía tributaria de los entes locales”, en Andrea Amatucci, dir., *Tratado de Derecho tributario*, t. I, Bogotá, Temis, 2001.
- Corte Constitucional, Sentencia C-520 de 1994, M. P. Hernando Herrera Vergara, en Medios Magnéticos de la Corte Constitucional, Bogotá.
- Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, Sistema Legal Lexis S. A. DEJ 1634 del 31 de marzo de 1994.
- Groisman, Enrique I., “Implicaciones teóricas y consecuencias prácticas del debate sobre la autonomía municipal”, en *Revista de Derecho Público*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni Editores, 2004.
- Hernández Terán, Miguel, *Descentralización y Gobiernos Autónomos. Ante la Constitución de Montecristi*, Quito, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil/Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.
- Insignares Gómez, Roberto, “Los principios constitucionales del derecho fiscal”, en *Curso de Derecho Fiscal*, t. I, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007.
- Marín Elizalde, Mauricio, “Financiación y poder fiscal en las entidades descentralizadas”, en Julio Roberto Piza Rodríguez, coord., *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2008.
- Montaño Galarza, César, y Juan C. Mogrovejo Jaramillo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano. Fundamentos y práctica*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2014.
- Montaño Galarza, César, “El sistema tributario municipal en el Ecuador”, en *Memoria de las Ias. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*, La Paz, Superintendencia Tributaria, 2008.
- Nolte, Delfte, “Descentralización en América Latina”, en *Revista Democracia Local IULA/CELCADEL*, Quito, 1996.

- Ortiz Herbener, Andrés, “Autonomía municipal: análisis comparativo entre la Carta de la Autonomía Municipal Iberoamericana y la normativa jurídica ecuatoriana”, en *Revista Iberoamericana de Estudios Autonómicos*, n.º 2, Guayaquil, Goberna y Derecho, 2007.
- Pérez Camacho, Efraín, *Deslinde jurídico de las descentralizaciones y las autonomías en el sistema político ecuatoriano*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2001.
- Pérez Loose, Hernán, “La organización territorial en la nueva Constitución”, en Santiago Andrade U., Julio C. Trujillo y Roberto Viciano P., eds., *La estructura constitucional del Estado ecuatoriano*, Quito, Centro de Estudios Políticos y Sociales/Universidad de Valencia/Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2004.
- Plan Nacional de Descentralización 2012-2015*. Disponible en <<http://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2012/08/Plan-Nacional-de-Descentralizaci%C3%B3n-2012-2015.pdf>>.
- Plan Nacional de Desarrollo / Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017*, versión resumida, Quito, 2013.
- Presidencia de la República y Secretaría Nacional de Desarrollo Administrativo, *Plan Nacional de Descentralización*, Quito, 1996. Res. n.º 003-CNC-2012, Registro Oficial n.º 673, de 30 de marzo de 2012.
- Ruiz Almendral, Violeta, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004.
- Suing Nagua, José, *Gobiernos autónomos descentralizados*, Loja, UTPL, 2010.
- Torres, Luis Fernando, “La descentralización”, en José V. Troya, edit., *Estudios de Derecho económico*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 1998.
- Valdivieso Ortega, Gabriela, “Análisis de la jurisprudencia n.º 003-09-SIN-CC de la Corte Constitucional para el Período de Transición referente a los emolumentos cobrados por la prestación del servicio del Aeropuerto Mariscal Sucre”, en *Foro: revista de derecho*, n.º 11, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador/Corporación Editora Nacional, 2009.
- Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002, 8.ª ed.

SENTENCIAS

- Sentencia n.º 003-11-SIN-CC, del Caso n.º 0002-11-IN, de 21 de junio de 2011, de la Corte Constitucional del Ecuador.
- Sentencia C-478 de 1992, M. P.: Eduardo Cifuentes Muñoz, Corte Constitucional de Colombia.

El principio de corresponsabilidad fiscal: fundamento y límites de los ingresos en la Constitución española

*Fernando Serrano Antón**

RESUMEN

Consiste en un estudio desde el ordenamiento constitucional español del marco hacendístico autonómico y local en perspectiva nacional, contrastado con el desarrollo legal vigente en la materia y que propicia, en el contexto de la descentralización fiscal, la revisión del principio de corresponsabilidad fiscal a la hora de examinar las prerrogativas de orden financiero de estos niveles de gobierno.

PALABRAS CLAVE: descentralización fiscal, corresponsabilidad fiscal, autonomía financiera, ingresos públicos, gasto público, poder tributario, presión fiscal, comunidades autónomas, municipios.

SUMMARY

Is a study from the Spanish constitutional system of the autonomic and local public finance framework from a national perspective, contrasted with the current legal development in this area that encourages in the context of fiscal decentralization, the review of the principle of fiscal responsibility when examining the prerogatives of financial order by these levels of government.

KEY WORDS: Fiscal decentralization, fiscal responsibility, financial autonomy, government revenue, government spending, taxing power, tax burden, autonomous regions, municipalities.

FORO

INTRODUCCIÓN

La corresponsabilidad fiscal constituye un principio clásico del federalismo fiscal. El contenido esencial de la corresponsabilidad se asienta sobre la necesidad política de descentralizar los ingresos públicos en un contexto de descentralización del

* Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid.

gasto público. Se trata, en definitiva, de que los ciudadanos residentes en el territorio de los diferentes entes autonómicos y locales que integran el Estado español puedan evaluar correctamente tanto la utilidad como los costes que se derivan de los distintos programas de gasto.¹

En los últimos años, esta idea ha inspirado claramente la evolución del sistema de financiación autonómica, hasta el punto de que las Comunidades Autónomas han venido asumiendo un cada vez mayor número de competencias normativas con relación a los impuestos cedidos por el Estado central. Pese a ello, debe tenerse presente que la corresponsabilidad fiscal no es un principio de rango constitucional, de tal modo que resultará preciso analizar su anclaje en los distintos principios financieros establecidos por nuestra Carta Magna.

A nuestro modo de ver, dada la premeditada laxitud del sistema financiero diseñado por la Constitución, un modelo de financiación basado en transferencias del Estado central a los entes autonómicos o locales, siempre que respete el principio de suficiencia, no resultaría, en principio, contrario a los mandatos constitucionales. De hecho, este fue el criterio adoptado por el legislador estatal en los primeros años de andadura constitucional, de forma coherente con la inicial indeterminación del modelo de Estado, que, como es sabido, fue concretándose a medida que las diferentes Comunidades Autónomas fueron creándose y asumiendo cada vez más competencias.²

Sin embargo, interesa precisar que, como consecuencia de la referida laxitud constitucional, un sistema financiero inspirado en la idea de corresponsabilidad fiscal resultará igualmente acorde con los mandatos constitucionales. Seguramente, la asunción de este principio por el sistema de financiación autonómica y local resultará más coherente con la evolución que ha sufrido, por un lado, el referido modelo de Estado y, en directa relación con este último, la concepción de determinados principios constitucionales, como los de autonomía política y financiera. Asimismo, ha de resaltarse que el ejercicio de la corresponsabilidad fiscal, en su vertiente de asunción de una mayor capacidad normativa en materia tributaria por parte de los entes autonómicos y locales, estará sujeta a una serie de límites, estipulados por la propia Constitución, que serán objeto de estudio en los siguientes apartados.

Si partimos de la base que el principio de corresponsabilidad fiscal desde la vertiente de los ingresos consiste en la capacidad que tienen los distintos niveles de gobierno de diseñar su política de ingresos públicos, de la misma manera que tienen

1. Ángel Sánchez Sánchez, "Corresponsabilidad fiscal y hacienda municipal", en *Revista de Hacienda Local*, vol. 26, n.º 77, Madrid, Edersa, 1996, pp. 313-358.

2. Mora Lorente (2004b), p. 81.

potestad para elegir su política de gasto público,³ entonces, la génesis de la corresponsabilidad fiscal de España hay que buscarla fundamentalmente tras la experiencia habida en el quinquenio 1987-1991 en la dependencia de las Comunidades Autónomas de régimen común de las transferencias del Estado. Las Comunidades Autónomas se habían convertido en simples gestores de las cantidades transferidas del Estado, con lo que no asumían ningún coste político al elevarse la presión fiscal, ni tampoco llevaban a cabo ningún tipo de función administrativa, lo que llevo a algún autor a tacharla de *Hacienda Parasitaria*.⁴ Además, su actuación en materia de gasto era tendenciosa, poco responsable y exigente de mayor transferencias año a año, aunque en este último supuesto subyace un componente de insuficiente financiación. En este ambiente, la corresponsabilidad fiscal busca desplazar a las distintas Haciendas territoriales la responsabilidad de sus ingresos, o en otras palabras, que el hecho de autofinanciación opere como una restricción moderadora de las decisiones de gasto.

Con la corresponsabilidad se trata que las haciendas subcentrales se responsabilicen de sus propias fuentes de ingresos. ¿Cómo? Por la facultad para poder influir en la creación de tributos, en especial de impuestos, o bien en la determinación de la presión fiscal en los impuestos cedidos, al poseer la capacidad necesaria para su regulación aunque sea solo sobre determinados aspectos de los mismos. Así, se aumenta la independencia financiera de las haciendas territoriales, pues la creación de tributos incrementa los recursos propios y disminuye el peso de las transferencias del Estado. Esta asunción de la responsabilidad de obtener ingresos constituye la esencia de la autonomía financiera que es condición de la autonomía política.⁵

El principio de corresponsabilidad también opera como un sistema de búsqueda de lo real y auténtico, puesto que trata de eliminar cualquier atisbo de ilusión fiscal. Así pues, los contribuyentes comprobarán el coste fiscal de los servicios públicos que disfrutan, a través de la percepción de la carga fiscal que soportan.⁶

La extensión de la capacidad normativa a las CCAA en el ámbito de los tributos cedidos, en el quinquenio 1997-2001 supuso la presencia más importante, en términos

-
3. Carlos Monasterio, "Corresponsabilidad fiscal: problemas de definición y elección de instrumentos", en *Hacienda Pública Española*. Cuadernos de Actualidad, n.º 1, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda/Instituto de Estudios Fiscales 1992, p. 28.
 4. Álvaro Rodríguez Bereijo, "Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 15, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1985, p. 68.
 5. Casado, González Páramo, Lasarte, et al., "*La cesión parcial del Impuesto sobre la renta a las Comunidades Autónomas*", Granada, Comares, 1997, p. 17.
 6. Jesús Ruiz-Huerta Carbonell, "Reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas y la introducción de mecanismos de corresponsabilidad", en *Informe Comunidades Autónomas*, Barcelona, Instituto de Derecho Público, 1993, pp. 129-130.

cuantitativos, de la corresponsabilidad fiscal, cuestión a la que más tarde nos referiremos. En todo caso, es preciso señalar que la corresponsabilidad fiscal no posee un reconocimiento legal expreso ni en la Constitución española, ni en la Ley Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas. Hay que referirse al Acuerdo de Financiación Autonómica arriba citado, para determinar la consideración actual del principio de corresponsabilidad fiscal.

La autonomía financiera se encuentra en la génesis de este principio. Ahora bien, existen autores que, en vez de buscar una interrelación entre el principio de autonomía financiera y el de corresponsabilidad, identifican uno y otro. A nuestro entender, se trata de dos principios íntimamente vinculados, pero no pueden identificarse, ya que la corresponsabilidad es un instrumento para conseguir aquella.

Temporalmente se puede determinar la fecha en la que la corresponsabilidad supuso un verdadero cambio en el entendimiento de la financiación autonómica. Nos estamos refiriendo al 1 de enero de 1997, ya que con anterioridad las potestades normativas de las CCAA estaban circunscritas a sus propios tributos, y en su caso a los recargos que establecieran sobre los impuestos cedidos y el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) autorizados. No significa que no se tomara en cuenta la corresponsabilidad que se realizaba, sino que se tomaba residualmente a través –fundamentalmente– de la cesión del 15 % de la IRPF. A partir de la fecha descrita, la capacidad normativa se refiere a impuestos del Estado, como son los impuestos cedidos y, en particular, el IRPF, así como el Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones (ISD), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), el Impuesto al Patrimonio (IP), el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), y Juego. Por cierto, es la Constitución la que habla de impuestos cedidos total o parcialmente, pero es la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) la que dispone los impuestos que son cedibles.

En el ámbito de las Haciendas Locales, no existe una mención específica de este principio, no obstante, se puede notar su presencia como consecuencia de la regulación legal de algunos de los tributos locales y sus características principales, así como por su especial financiación a través de transferencias del Estado. Estamos seguros que cuando se afronte con decisión la insuficiente financiación que sufren los municipios españoles, se reflejará de forma clara, cómo se da entrada en dicho Acuerdo de Financiación Local a la corresponsabilidad fiscal en el terreno municipal.

EL RECONOCIMIENTO DEL PRINCIPIO DE CORRESPONSABILIDAD FISCAL EN LA JURISPRUDENCIA DEL TC: EXTENSIÓN DEL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA FINANCIERA AL ÁMBITO DE LOS INGRESOS PÚBLICOS

El análisis de la jurisprudencia constitucional pone de relieve que el Tribunal Constitucional, consciente del papel que tiene encomendado, se ha limitado a reconocer la validez de los diferentes modelos que, desde la entrada en vigor de la Constitución, ha venido aprobando el legislador estatal de acuerdo con la competencia reguladora que, en materia de financiación autonómica, le confiere el artículo 157.3 de nuestra Constitución.⁷ Esto ha dado lugar a que su concepción del principio de autonomía financiera, inicialmente vinculado al ámbito del gasto, haya evolucionado de forma paralela a la aprobación, por parte del legislativo estatal, de los sucesivos modelos de financiación autonómica.

En su sentencia 13/1992, de 6 de febrero, el Tribunal afirmaba que la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas hace referencia más a la vertiente del gasto público que a la:

(...) existencia y desarrollo de un sistema tributario propio con virtualidad y potencia recaudatoria suficientes para cubrir las necesidades financieras de la hacienda autonómica. *Se configura así un sistema de financiación apoyado en mecanismos financieros de transferencias desde el Estado* (FJ 7). (las cursivas me pertenecen)

Como puede observarse, no se cuestionaba al Tribunal en aquel momento el protagonismo que debe otorgarse a los entes territoriales autonómicos o locales a la hora de diseñar su propio sistema de ingresos, pues la suficiencia financiera venía garantizada, de la mano del Estado central, a través de un sistema de transferencias y de cesión de la recaudación de determinados tributos estatales.

7. Como advierte el propio Tribunal en el FJ 2.º de su sentencia de 18 de abril de 1996 (RTC 1996/68), a este no le corresponde “pronunciarse sobre el sistema más adecuado de financiación de las Haciendas territoriales o de coordinación de las actividades financieras de los distintos entes territoriales entre sí” (STC 179/1985), ni nos incumbe determinar “cuál es el más adecuado sistema de articulación de competencias estatales y autonómicas”; decisión esta que, “dentro de la Constitución corresponde adoptar a los propios Poderes Públicos responsables de ello, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas” (STC 145/1989 [RTC 1989/145], fundamento jurídico 6.º). “La función de este Tribunal es la de decidir si las concretas disposiciones impugnadas exceden o no el marco de lo constitucionalmente admisible”.

En el mismo sentido se pronunció el Tribunal en su sentencia 68/1996, de 4 de abril, al indicar que:

resulta evidente que la garantía de la autonomía financiera en su vertiente de gasto –*auténtica clave de bóveda de dicha autonomía en una Hacienda de transferencia*–, salvando las fuentes de financiación condicionada que regula la LOFCA, exige en línea de principio la libertad de los órganos de gobierno autonómicos para la distribución del gasto público dentro del marco de sus competencias (FJ 10).

La anterior doctrina se confirma por el Tribunal Constitucional en su sentencia 239/2002, de 11 de diciembre, al insistirse en la idea de que las Comunidades Autónomas:

disponen de autonomía financiera para poder elegir sus “objetivos políticos, administrativos, sociales y económicos” (STC 13/1992, FJ 7), lo que les permite “ejercer sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las competencias propias, en especial las que figuran como exclusivas” (STC 201/1998, FJ 4), pues dicha autonomía financiera “no entraña solo la libertad de los órganos de gobierno en cuanto a la fijación del destino y orientación del gasto público, sino también para la distribución y cuantificación del mismo dentro del marco de sus competencias” (STC 127/1999, de 1 de julio) (FJ 4).

Más recientemente, el Tribunal Constitucional ha bendecido igualmente la adopción, por parte del legislador estatal, de un sistema de financiación autonómica basado en la idea de corresponsabilidad fiscal. La doctrina constitucional evoluciona de una situación en la que se reconocía a los entes autonómicos el ejercicio de su autonomía financiera únicamente a través de la vertiente del gasto, a una situación en la que se admite un margen de maniobra en la modulación y configuración de sus ingresos de naturaleza tributaria. De este modo, se asume por el Alto Tribunal, de forma un tanto acrítica, que el principio de autonomía financiera no debe operar únicamente en el ámbito del gasto, sino también en la esfera de los ingresos.

Buena prueba de ello lo constituye la sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, en la que el Tribunal hace referencia, por primera vez, al principio de corresponsabilidad fiscal, indicando de forma distinta a lo señalado bajo los primeros modelos de financiación autonómica, que:

es cierto que la autonomía financiera ha venido configurándose desde sus orígenes más por relación a la vertiente del gasto, que con relación al ingreso –como capacidad para articular un sistema suficiente de ingresos– (SSTC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7 y 68/1996, de 18 de abril FJ 10). *No obstante, no cabe duda alguna de que, en los últimos años, se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de “corresponsabilidad fiscal” y conectada no solo con la participación*

en los ingresos del Estado, sino también y de forma fundamental, de la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público. Basta acudir al modelo de financiación correspondiente al quinquenio 1997-2001 (con la consiguiente modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de noviembre de financiación de las Comunidades Autónomas, por la Ley 3/1996, de 27 de diciembre; y con la aprobación de la nueva ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas), para comprobar cómo se ha puesto de manifiesto la voluntad del legislador estatal de estructurar un nuevo sistema de financiación menos dependiente de las transferencias estatales y más condicionado a una nueva estructura del sistema tributario que haga a las Comunidades Autónomas “corresponsables” del mismo (dicha intención ya venía manifestada en los “Acuerdos para desarrollo del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el quinquenio 1992-1996”, aprobados por el Consejo de Política Fiscal y Financiera el día 7 de octubre de 1993). Concepto este el de la “corresponsabilidad fiscal”, que no solo constituye la idea fundamental de dicho modelo sino que además se erige en el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación.

La evolución en la concepción del principio de autonomía financiera que había venido manejando el Tribunal Constitucional, al extender sus efectos, no solo a la vertiente del gasto, sino también a la vertiente de los ingresos, se pone de relieve, con toda claridad, en la todavía más cercana sentencia 168/2004, de 6 de octubre. En su Fallo, el Tribunal advierte que las vertientes del ingreso y del gasto:

se reconducen a la unidad mediante la estrecha conexión que existe entre la autonomía financiera de los entes y su suficiencia financiera, que exige la plena disposición de los medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas (...) (FJ 5).

De este modo, es posible apreciar cómo el Tribunal ha venido realizando una interpretación del principio de autonomía financiera que ha evolucionado de forma paralela a los sucesivos modelos de financiación autonómica aprobados, extendiéndose los efectos del referido principio constitucional a la vertiente de los ingresos una vez que el modelo de financiación diseñado por el legislador estatal asume la idea de “corresponsabilidad fiscal”.

Dicho en otros términos, es la acción del legislador central, al aprobar un modelo de financiación autonómico basado en la idea de corresponsabilidad, la que lleva al Tribunal Constitucional a plantearse la eficacia del principio de autonomía financiera en la vertiente de los ingresos, llegando a la conclusión de que, una vez reconocida y garantizada la suficiencia financiera de los diferentes entes territoriales, su eficacia en dicho ámbito resulta incuestionable.

Lo anterior pone de manifiesto que, bajo el actual diseño del Estado, el principio de autonomía financiera permite, e incluso podría aventurarse que exige, que tanto las Comunidades Autónomas como los Entes Locales, asuman un papel relevante en el diseño del sistema de obtención de ingresos tributarios. Esto último, claro está, en la medida en que no se sobrepasen los límites constitucionales, tanto intrínsecos como extrínsecos, al ejercicio de la potestad tributaria por parte de los Entes autonómicos y locales.

EFICACIA JURÍDICA DEL PRINCIPIO DE CORRESPONSABILIDAD

Según hemos advertido en el apartado anterior, la corresponsabilidad fiscal no es un principio de índole constitucional, por lo que, *a priori*, encajaría perfectamente en el modelo de financiación territorial creado por la Constitución un sistema que garantizase la suficiencia financiera de las Haciendas autonómicas y locales a través de transferencias estatales. Esto último permite afirmar que el principio de corresponsabilidad fiscal no tendría por qué inspirar, necesariamente, el sistema de financiación autonómica o local, resultando válidos los modelos financieros autonómicos anteriores al año 1997.

Dicho en otros términos, dado el diseño constitucional de la financiación autonómica y local, entendemos que difícilmente podría reputarse inconstitucional un modelo que limitase la capacidad de las Comunidades Autónomas y de los Entes Locales de incidir plenamente en la determinación del volumen de ingresos tributarios a percibir en función de sus políticas de gasto, siempre que este fuese respetuoso con el principio de suficiencia financiera previsto en los artículos 158 y 142 de la Constitución. Esto último podría conducirnos a la conclusión de que el legislador estatal, al elaborar el modelo de financiación autonómica o local, podría abandonar, en cualquier momento, la idea de corresponsabilidad fiscal.

No obstante, si se admite, como ha hecho el Tribunal Constitucional en su sentencia 168/2004,⁸ que existe una íntima conexión entre la autonomía en el ingreso y el gasto público, la anterior afirmación podría resultar seriamente cuestionada. En este sentido, según advierte el profesor Falcón y Tella, incluso cabría afirmar que la incorporación del principio de corresponsabilidad fiscal al modelo de financiación autonómica constituye un paso importante en la línea querida por la Constitución, que:

8. STC de 6.10.2004, FJ 5.º

al consagrar la existencia de “impuestos propios” de la Comunidades Autónomas, manifiestamente quiere para estas un poder tributario significativo (también en el régimen general de la LOFCA), que no puede quedar reducido, como venía ocurriendo hasta ahora, a impuestos marginales en el sistema, normalmente de finalidad extrafiscal.⁹

Por otra parte, la autonomía financiera en la vertiente del ingreso aparece íntimamente vinculada con la autonomía política de las Comunidades Autónomas y de los Entes Locales. Según advierte Mora Lorente, el poder de dirección propio de las Comunidades Autónomas implica la determinación de los fines a alcanzar, las necesidades a satisfacer, lo que debe completarse con una fase instrumental en la que se ordenan los medios necesarios para alcanzar tales fines, presuponiendo, en consecuencia, una capacidad normativa como medio de plasmación jurídica de las decisiones sobre objetivos finales y medios financieros adoptados.¹⁰ Esto es, la autonomía política atribuida a los referidos entes territoriales exige que los ciudadanos puedan conocer los efectos que, en la esfera de los ingresos, se derivan del programa de gasto aprobado por el ente autonómico o local.

En definitiva, pese a la ausencia de un principio de corresponsabilidad fiscal en el texto constitucional es posible afirmar que este constituye, en realidad, una manifestación del principio de autonomía, tanto política como financiera, reconocido constitucionalmente tanto a las Comunidades Autónomas como a los Entes Locales. Desde esta perspectiva, cabe afirmar que el legislador estatal, a la vista del elevado grado de independencia que, en la actualidad, se reconoce a dichos entes territoriales, resulta compelido, como receptor de este mandato, a dotar a tales entes territoriales de mayores competencias a la hora de diseñar su sistema de ingresos. Esto último, claro está, siempre que de ello no se derive en una quiebra de los límites que, a estos efectos, establece el artículo 157.3 de la Constitución.

Para reforzar la anterior afirmación, cabría añadir que la corresponsabilidad fiscal encuentra su anclaje constitucional no solo en los principios de autonomía política y financiera de los entes autonómicos y locales, sino también en los criterios de eficiencia y economía que deben inspirar el gasto público, anterior artículo 31.2 de la Constitución. Ya nos hemos referido en las páginas anteriores a la indiscutible relación existente entre el sistema de ingresos y gastos públicos, por lo que un sistema de financiación basado en la idea de corresponsabilidad fiscal, que tenga una incidencia directa en el sistema de ingresos exigido por los distintos entes territoriales, permitirá

9. R. Falcón y Tella, “Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la residencia de las personas físicas”, en *Quincena Fiscal*, n.º 3, S/L, 1997, p. 6.

10. María Desamparados Mora Lorente, *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004, p. 94.

a los contribuyentes de un determinado territorio identificar al verdadero responsable político (estatal, autonómico o local) de la (in)observancia de las exigencias constitucionales antes señaladas y votar en consecuencia.

IDONEIDAD DE LOS DISTINTOS RECURSOS FINANCIEROS PREVISTOS POR LA CONSTITUCIÓN PARA ALCANZAR LA PRETENDIDA CORRESPONSABILIDAD FISCAL

A) COMUNIDADES AUTÓNOMAS: RECARGOS SOBRE IMPUESTOS ESTATALES VS. ASUNCIÓN DE COMPETENCIAS NORMATIVAS Y DE GESTIÓN

Ya nos hemos referido en los apartados anteriores a la conexión existente entre el principio de autonomía financiera y la corresponsabilidad fiscal. El propio Tribunal Constitucional ha reconocido, de forma relativamente reciente, los efectos que se desprenden de ese principio en el ámbito los ingresos públicos. Sin embargo, de forma coherente con la función que constitucionalmente tiene encomendada, este no ha entrado a valorar cuáles son las vías más adecuadas para que las Comunidades Autónomas satisfagan sus necesidades de financiación ejercitando la referida corresponsabilidad.

Sin duda, esta última cuestión resulta de especial relevancia, pues debe cuestionarse si las Comunidades Autónomas, con carácter previo a la aplicación de los modelos de financiación aplicables desde 1997, mediante los que se atribuyen competencias normativas a las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos por el Estado, podrían haber empleado otros instrumentos financieros capaces de lograr el objetivo de la corresponsabilidad fiscal.

Según se ha dicho, los diferentes modelos de financiación aplicables a las Comunidades Autónomas han venido garantizado su suficiencia financiera dando preponderancia a los impuestos cedidos y a las transferencias con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. El modelo constitucional permite a las Comunidades Autónomas establecer sus propios tributos, circunstancia que permitiría lograr la pretendida corresponsabilidad, pero no puede perderse de vista que la eficacia recaudatoria de tales tributos se ha visto muy mermada como consecuencia de la prohibición de solapamiento con los tributos estatales contemplada por el artículo 6.2 de la LOFCA.

De los diferentes recursos enumerados por el artículo 157.1 de la Constitución, uno de los que, *a priori*, se han considerado más apropiados para lograr la pretendida corresponsabilidad son los recargos sobre impuestos estatales. De hecho, en el “Informe sobre la Reforma de la Imposición Personal sobre la Renta y el Patrimonio”, se aludía

al establecimiento de un recargo autonómico sobre el IRPF como el instrumento adecuado para incrementar la corresponsabilidad fiscal.¹¹

En este sentido, interesa señalar que, salvo en los primeros momentos de desarrollo del modelo de financiación autonómica, el interés que ha despertado la figura del recargo sobre los impuestos estatales entre los legisladores autonómicos ha sido mínimo. Esta situación se explica, por un lado, por la garantía estatal de la dotación de medios suficientes para el desarrollo de las competencias de las Comunidades Autónomas y, por otro lado, por el coste político que se deriva de su establecimiento.

Para justificar la inaplicación por parte de las Comunidades Autónomas de la figura del recargo sobre los tributos estatales como instrumento de corresponsabilidad, podría aducirse que este puede generar desigualdades impositivas entre los ciudadanos residentes en otras Comunidades. No obstante, el Tribunal Constitucional dejó claro, a través de su sentencia 150/1990, de 4 de octubre, que la exigibilidad de los recargos por parte de las Comunidades Autónomas resulta perfectamente compatible con el principio de igualdad.

En concreto, el Alto Tribunal indicó que:

el ejercicio de la competencia de la Comunidad Autónoma de Madrid para establecer recargos sobre los impuestos estatales no requiere, por ello, una justificación explícita de la desigualdad tributaria que produce, ya que es una manifestación de su autonomía financiera, que tiene lugar en el marco de la Constitución, del Estatuto y de la LOFCA. Por otra parte, la diversidad resultante de la exacción de un recargo autonómico en el Impuesto sobre la Renta, no quiebra la igualdad de posiciones jurídicas fundamentales de los ciudadanos en el incumplimiento de los deberes que les impone el artículo 31 de la Constitución, si así fuera, quedaría radicalmente eliminada la potestad de las Comunidades Autónomas para establecer recargos, en contradicción con las previsiones constitucionales y estatutarias sobre el particular. (las cursivas me pertenecen)

No obstante, debe advertirse que, pese a lo señalado por esta sentencia, la doctrina ha llegado a cuestionar el encaje de la figura del recargo en el ámbito de la corresponsabilidad fiscal. Esto se debe a que, a través de este instrumento financiero, las Comunidades Autónomas, si bien pueden aumentar sus ingresos, no podrían alterarlos a la baja para ajustarlos a su política de gasto. Dicho de otro modo, se achaca a esta vía de financiación que los entes autonómicos no podrían reducir la cuantía de un impuesto estatal, ajustando la recaudación.¹²

11. Violeta Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004, p. 232.

12. María Desamparados Mora Lorente, "Implicaciones de la autonomía política en el desarrollo de la autonomía financiera de la Comunidad Autónoma: la incuestionada corresponsabilidad fiscal", en *Crónica Tributaria*, Ma-

A nuestro modo de ver, este planteamiento cobra sentido únicamente si se analiza la figura del recargo de forma aislada. Un análisis conjunto de los distintos instrumentos de financiación que se reconocen por la Constitución a las Comunidades Autónomas debe llevarnos a la conclusión de que la figura del recargo constituye todavía un instrumento idóneo para lograr que los administrados puedan apreciar qué ente territorial es el que realmente está ejercitando la presión fiscal.

Si tomamos en consideración que las necesidades financieras de las Comunidades Autónomas son cada vez más mayores, y que la reducción de la presión fiscal efectiva soportada por el contribuyente puede conseguirse a través de la reducción de la carga tributaria derivada de la aplicación de tributos propios o cedidos, podría llegarse a la conclusión de que la figura del recargo sobre los impuestos estatales resulta, todavía en la actualidad, un instrumento útil al objeto de lograr el pretendido efecto de corresponsabilidad fiscal.

Obviamente, los recargos sobre los tributos estatales no constituyen la única vía que permite lograr la ansiada corresponsabilidad fiscal. Por ello, la alternativa a esta figura, descartada *de facto* por los entes autonómicos, es dotar de a las Comunidades Autónomas de unas competencias, tanto en la gestión como en la regulación de tributos, que, hasta este momento, se habían reservado al legislador central.

La cesión de competencias normativas en el ámbito de los tributos cedidos pretende romper el monopolio estatal de los índices de capacidad económica generado por la LOFCA. Se atenúan, de este modo, los efectos perniciosos que, para el principio de corresponsabilidad fiscal, se derivan del artículo 6.2 de la LOFCA, con el objeto de lograr que los ciudadanos puedan percibir la presión fiscal que se deriva de la gestión de los recursos realizada por el ente territorial con el que están fiscalmente vinculados.

Por otra parte, la cesión de competencias de gestión sobre tributos de titularidad estatal permite alcanzar la corresponsabilidad fiscal de una forma diferente. Resulta evidente que la obtención de ingresos por parte de los entes públicos no se satisface el mero establecimiento de tributos, sino que debe completarse a través una diligente aplicación de los mismos. Una labor ineficaz del ente territorial en la gestión del sistema tributario conducirá a elevar la presión fiscal de aquellos contribuyentes que cumplen voluntariamente sus obligaciones fiscales. Por ello, la gestión del sistema tributario se configura como una fórmula adicional que permite dar satisfacción al principio de corresponsabilidad fiscal.

drid, Ministerio de Hacienda/Instituto de Estudios Fiscales, 2004. Violeta Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*.

Pasemos ahora a ver la posibilidad de que las Comunidades Autónomas acudan a la imposición propia como instrumento de financiación se encuentra en la Constitución Española, en la legislación de desarrollo que regula el ejercicio de sus competencias financieras y en la doctrina constitucional al hilo de los distintos pronunciamientos del Alto Tribunal.

Como es sabido el artículo 156 CE, señala que “las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”. Esta autonomía financiera, desde la vertiente del ingreso, se entiende como la capacidad de la hacienda autonómica para ajustar el volumen y estructura de sus recursos, materializándose en una tributación propia perfectamente desarrollada frente al tradicional abuso de las transferencias estatales. Así pues, siguiendo el artículo 157.1.b CE, las Comunidades Autónomas poseen para atender autónomamente su financiación “sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”. En la actualidad, la imposición propia no cubre la totalidad del gasto realizado por las haciendas territoriales, por lo que siguen sobreviviendo de las transferencias del Estado.

La Ley 8/1980, Orgánica de Financiación de Comunidades Autónomas, dicta las normas de desarrollo de los principios constitucionales 156 a 158 CE, por lo que se articula la potestad de creación de tributos, junto con sus límites. Se entiende por tributo propio, siguiendo a Simón Acosta (1982), el ingreso del ente territorial que procede de una relación jurídico tributaria, siempre y cuando dicho ente tenga el poder de establecer el tributo o al menos de fijar su cuantía dentro de unos márgenes lo suficientemente amplios como para que sea significativa su intervención.¹³

Ruiz Almendral mantiene, con acierto, que el principio de corresponsabilidad fiscal desarrolla la autonomía financiera de los entes subcentrales al implicar el ejercicio de poder tributario para la cofinanciación de las competencias. Asimismo, la corresponsabilidad supone la coordinación entre los distintos niveles territoriales de gobierno, lo que exige una mayor transparencia del sistema de financiación (vinculación clara entre el gasto y la tributación frente a los individuos, sin que quepa considerar como solución general la afectación).¹⁴

Quizás sea el momento de determinar el grado de corresponsabilidad en relación con las distintas potestades que pueden ejercer los distintos niveles territoriales y las

13. Eugenio Simón Acosta, “El principio de suficiencia en la Hacienda Local”, en *Autonomía y financiación de las haciendas municipales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982; Ismael Jiménez Compareid, *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Madrid, Estudios Jurídicos BOE, 1994, p. 99.

14. Violeta Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, p. 125.

diferentes funciones administrativas que se pueden realizar. Siguiendo a Sánchez¹⁵ se distinguen tres niveles en los que se ejerce la corresponsabilidad, de mayor a menor índice corresponsable, se pueden identificar:

- Potestad normativa para crear un tributo y determinar sus elementos esenciales, que podrá ser total o parcial según se establezcan todos o solo alguno de los elementos del mismo.
- Potestad de gestión, que puede ser total o parcial según las CCAA sean responsables de todas o solo algunas fases de la gestión administrativa, sin que ello signifique que posean la potestad normativa.
- Atribución de la totalidad o parte de la recaudación obtenida por un impuesto en una Comunidad Autónoma.

Como es lógico, en atención a las múltiples combinaciones que se pueden dar entre las distintas potestades –normativa, de gestión tributaria, o poder sobre el producto de la recaudación–, así como dentro de cada una de ellas, las alternativas que pueden recaer en las haciendas territoriales –cambio de tipos de gravamen, creación de beneficios fiscales, iniciación, tramitación y finalización de los procedimientos de gestión, inspección, recaudación y revisión–, las posibilidades de autonomía tributaria aumentan o disminuyen, siendo en ocasiones fórmula para medir el grado de autonomía y, por ende, de la corresponsabilidad en sentido estricto.

Cuanto mayor sea el grado de autonomía en los tributos utilizados por las haciendas subcentrales, mayor será el grado de corresponsabilidad del sistema, sin perjuicio de las matizaciones que se han ido introduciendo. De este modo, los avances en la corresponsabilidad pueden producirse tanto si aumentan los tributos propios de las haciendas subcentrales, como si aumentan sus potestades normativas o de gestión en tributos ya cedidos. Por tanto, a través de la corresponsabilidad fiscal se establece una simetría entre la capacidad de determinar ingresos y gastos de las haciendas territoriales.¹⁶

El carácter restringido de la potestad para crear tributos por las CCAA exige, como no podía ser de otra manera, el acatamiento de los principios de justicia tributaria del artículo 31 CE, además de las limitaciones derivadas del principio de reserva de ley, y de los requisitos de los artículos 6 y 9 LOFCA. Todas estas limitaciones, junto con la delimitación prácticamente residual de los hechos imposables a objetivos extrafiscales han producido que la imposición propia de las CCAA no se haya visto desarrollada, y

15. Ángel Sánchez, *La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas*, Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 35.

16. Alejandro Menéndez Moreno, “La corresponsabilidad fiscal”, en *Información fiscal*, n.º 3, S/L, 1994, p. 8. Luis Alberto Alonso González, “Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica”, en *Quincena Fiscal*, n.º 21, S/L, 1997, p. 13.

la existente es confusa y dispersa al tener que acudir a una gran diversidad de materias imponibles. La consecuencia a la que se llega consiste en que el nivel autonómico se muestra reticente a adentrarse en la imposición propia.

Un avance en profundidad en el desarrollo del principio de corresponsabilidad puede entrar en colisión con otros principios financieros constitucionales que podrían resultar un freno al propósito de dotarlo de plena efectividad. Así, una desigual presión fiscal en las diversas Comunidades Autónomas podría plantearse como atentatorio respecto a los principios de capacidad contributiva, igualdad o coordinación con la hacienda estatal.

Adicionalmente, se pueden localizar dos cuestiones por las que este tipo de financiación autonómica no haya avanzado, como debería, la primera, porque son impuestos siempre expuestos a recursos de los *lobbies* contrarios a la creación de este tipo de tributos, la segunda, el limitado potencial recaudatorio –salvo los que procedan de la imposición de los hidrocarburos y en menor medida los del juego–, y, en tercer lugar, la desviación de las actuaciones fiscales autonómicas a tributos de marcado carácter extrafiscal, que al producir su objetivo, modifican las conductas más perniciosas, lo que redundaría en una menor recaudación a la larga.¹⁷

El análisis de la corresponsabilidad fiscal desde la perspectiva constitucional obliga a delimitar qué instrumentos financieros, de entre los contemplados por el artículo 157 de la Constitución, son los más adecuados para que los contribuyentes residentes en un territorio autonómico perciban el verdadero origen y alcance de las decisiones de carácter tributario o financiero que se adopten en este nivel de gobierno.

También es preciso aludir a las interrelaciones entre los tres niveles territoriales: En el plano de las Haciendas Locales, en donde se carece de la capacidad para crear tributos, tanto la perspectiva constitucional como teórica exigen un planteamiento específico de este principio cuyo reconocimiento y vigencia es cada vez mayor a medida que se van introduciendo sucesivas reformas legislativas.

Si nos atenemos a la evolución de la imposición propia en el sistema de financiación de las CCAA y su interconexión con la corresponsabilidad, hay que señalar que el primer período de financiación en el que se empieza a tomar en cuenta este último, como ya se ha indicado, es el del período 1992-1996, ya que se potencia la corresponsabilidad, debido a la cesión del 15 % de las cuotas líquidas del IRPF a sus respectivas jurisdicciones.¹⁸ Sin embargo, este período no alcanzó a la redefinición de

17. César Albiñana García y Martha Villar Ecurra, “Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 197-198, S/L, CEF, 1999, p. 57.

18. Diego Gómez Díaz, Alfredo Iglesias Suárez, “La imposición propia como ingreso de la Hacienda Autonómica en España”, en *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 11, S/L, Instituto de Estudios Fiscales, 2003, p. 27.

la imposición propia como instrumento de autonomía normativa. El Acuerdo 1997-2001 continuó en la misma línea del fomento de la corresponsabilidad, pero no por la vía de la imposición propia.

El sistema actualmente vigente, firmado el 27 de junio de 2001, que ha tratado de ser atemporal, ya corre un serio peligro y de nuevo se insiste en la denominada corresponsabilidad cuantitativa y se toma en consideración por vez primera a la cualitativa, al ceder competencias normativas en determinados impuestos estatales, que era impensable en los primeros años de los noventa.

Las disfunciones observadas y el carácter residual de la imposición propia producen que hoy estemos hablando del carácter testimonial de dicha tributación. Como ya ha señalado la OCDE, la distribución óptima de recursos entre los diversos niveles de gobierno será aquella en que las fuentes de ingresos asignadas a cada territorio permitan la asunción de las tareas encomendadas y que los contribuyentes conozcan el coste que les supone mantener su jurisdicción. Admitido, que los instrumentos que mejor realizan esta doble función son los tributos propios, se debería producir un pacto político por el que se potencie el uso de la imposición propia y así redefinir la jerarquía entre las fuentes regionales de ingreso.

El propio Tribunal Constitucional, en esta línea, ha señalado que “no cabe duda alguna de que en los últimos años se ha pasado de una concepción del sistema de financiación autonómica como algo pendiente o subordinado a los Presupuestos Generales del Estado, a una concepción del sistema presidida por el principio de corresponsabilidad fiscal y conectada no solo con la participación en los ingresos del Estado, sino también, y de forma fundamental, con la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público. Basta con acudir al último modelo de financiación, correspondiente al quinquenio 1997-2001 [...] para comprobar cómo se ha puesto de manifiesto la voluntad del legislador estatal de estructurar un nuevo sistema de financiación menos dependiente de las transferencias estatales y más condicionado a una nueva estructura del sistema tributario que haga a las CCAA corresponsables del mismo [...] Concepto este, el de la corresponsabilidad fiscal, que no solo constituye la idea fundamental de dicho modelo, sino que además se erige en el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación, (STC 289/2000, FJ 3º).

El propio TC insiste en la idea de la extensión de los efectos de la autonomía financiera no solo al gasto, sino también al ingreso, en su sentencia 168/2004, de 6 de octubre, así señala que las vertientes del ingreso y del gasto, “*se reconducen a la unidad mediante la estrecha conexión que existe entre la autonomía financiera de los entes y su suficiencia financiera*, que exige la plena disposición de los medios financieros para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos y en toda su extensión, las funciones que legalmente les han sido encomendadas (...)” (FJ 5).

Dicho en otros términos, es la acción del legislador central, al aprobar un modelo de financiación autonómico basado en la idea de corresponsabilidad, la que lleva al Tribunal Constitucional a plantearse la eficacia del principio de autonomía financiera en la vertiente de los ingresos, llegando a la conclusión de que, una vez reconocida y garantizada la suficiencia financiera de los diferentes entes territoriales, su eficacia en dicho ámbito resulta incuestionable.

Lo anterior pone de manifiesto que, bajo el actual diseño del Estado, el principio de autonomía financiera permite, e incluso podría aventurarse que exige, que tanto las Comunidades Autónomas como los Entes Locales, asuman un papel relevante en el diseño del sistema de obtención de ingresos tributarios. Esto último, claro está, en la medida en que no se sobrepasen los límites constitucionales, tanto intrínsecos como extrínsecos, al ejercicio de la potestad tributaria por parte de los Entes autonómicos y locales.

La completa y eficaz aplicación del principio de corresponsabilidad determina la eliminación de algunos obstáculos políticos, que muchas veces pasan desapercibidos, sino fuera por las discusiones habidas en el CPFF. Por identificar algunos de los obstáculos, sin ánimo de exhaustividad, podemos señalar:

- El miedo a perder el control, en efecto, el Estado, con su idea del control considera que prescindir de tributos, de recaudación, es renunciar a su soberanía porque ya no controla a las administraciones territoriales si estas dependen de sus recursos propios.
- Asimismo, para las Haciendas territoriales, especialmente para las Comunidades Autónomas, es cómodo el sistema actual porque gastan y se endeudan y luego recurren al Estado para pagar sus deudas y sufragar las necesidades correspondientes. Esta situación cada vez es menos frecuente por los planes de estabilidad presupuestaria vigentes.
- La corresponsabilidad, también, puede generar problemas de gestión y descoordinación administrativa. Es mucho más fácil una Administración única que gestione todas las potestades y competencias, que llegar a competencias compartidas que dificultan la gestión, de hecho actualmente son conocidas las trabas que encuentran las CCAA y las CCLL cuando requieren alguna información o gestión del Estado en el desarrollo de sus procedimientos. En términos tributarios, la existencia de diecisiete agencias autonómicas tributarias puede conllevar serios problemas de gestión.

Muchos son los obstáculos y trabas que se ven en el horizonte del principio de corresponsabilidad, pero quizás el más importante sea la poca capacidad de influir de este principio a la hora de diseñar los sistemas tributarios de estados estructurados como el nuestro. Así, es de temer que el proceso de reconocimiento de capacidad normativa no

signifique de hecho avance alguno en la corresponsabilización, especialmente en el nivel autonómico. La experiencia parece avalar estos temores por cuanto las CCAA tienen ya reconocido un cierto margen de autonomía financiera (incluso desde los primeros momentos con la posibilidad de los recargos) que ha sido utilizada tanto para reducir (aprobación de ciertos beneficios fiscales en el IRPF), como para incrementar los recursos disponibles (Tributos propios y Céntimo Sanitario).

Sin embargo, ese comportamiento es perfectamente explicable. Hasta el momento, la mayor parte de los ingresos propios efectivos dependen de la Administración General. Solo una pequeña parte de los recursos financieros depende de la propia autonomía financiera.

En tales circunstancias, los incentivos son evidentes. Subir la presión fiscal autonómica supone un coste político considerable, a cambio de un aumento relativamente reducido de los ingresos totales pues representan solo la parte pequeña del presupuesto. Resulta mucho más atractivo reclamar al poder central, lo que afecta al grueso de los ingresos y no solo no conlleva costes políticos, sino que, incluso, puede suponer un refuerzo ante los propios electores, al reafirmar la imagen de firmeza en defensa de los intereses autonómicos o locales.

Precisamente el avance radical hacia la autonomía financiera persigue cambiar ese juego de incentivos. Así cada nivel territorial debe ser autosuficiente, no puede incrementar sus ingresos a costa de otra instancia territorial, debe ser realista y afrontar que, en ocasiones, solo cabe el correspondiente aumento de la presión tributaria de sus ciudadanos.

Asimismo, un principio de corresponsabilidad aplicado de manera estricta, que exige cooperación, cohesión y garantía de servicios mínimos, puede hacer peligrar la autonomía, si bien es verdad que los principios constitucionales de igualdad de acceso, unidad de mercado y solidaridad exigen efectivamente unos mínimos servicios fundamentales comunes e irrenunciables, que deben garantizarse a todo ciudadano español en todo el territorio nacional, independientemente de cualquier circunstancia.

Debemos, ya para finalizar, este epígrafe sobre los tributos propios, examinar qué ventajas se ponen de manifiesto al diseñar un sistema fiscal corresponsable, pues bien, siguiendo a Zubiri¹⁹ tres ventajas parecen haberse visto:

- Mejoras en la Administración y control de los tributos, al ser estas jurisdiccionales regionales o locales, espacios físicos más pequeños.

19. Ignacio Zubiri, "Sobre la distribución de recursos en un sistema federal", en *Papeles de Economía Española*, n.º 30-31, Madrid, Funcas, 1987, pp. 30-31.

- Innovaciones en la gestión y control, al competir con las administraciones del mismo nivel, por captar la mayor cantidad de recursos posibles.
- Aumentos en la recaudación al disminuir el fraude porque los contribuyentes se sienten más identificados con el gobierno.

B) ENTES LOCALES

La corresponsabilidad fiscal no debería ser privativa de un único nivel territorial, sino que, ante la descentralización de la autonomía política y financiera vigente en nuestro país, debería extenderse a la totalidad de los mismos.²⁰ En nuestro sistema fiscal, pese a la carencia de potestad legislativa de las entidades locales, que les impide la creación de tributos, los gobiernos municipales disponen de capacidad para modular, probablemente en mayor medida que las Comunidades Autónomas, el importe de sus ingresos tributarios. Esto explica que el debate de la corresponsabilidad se haya planteado mayormente en la doctrina con relación a los entes autonómicos.

Recuérdese que el TRLHL confiere a los entes locales la posibilidad de variar el importe de la presión impositiva existente en su territorio a través de la utilización de la horquilla que, a estos efectos, se contiene en los tributos establecimiento obligatorio (Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica). A ello contribuye también el hecho de que se hayan configurado como tributos de carácter potestativo tanto el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras como el Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.

De lo anterior parece desprenderse que la corresponsabilidad fiscal parece garantizada en el actual sistema de financiación local, dado que estos entes territoriales cuentan desde un inicio con un margen de maniobrabilidad en la configuración de sus sistema de ingresos que permite a los contribuyentes conocer y comparar el origen de la presión fiscal que soportan.

Obviamente estos entes territoriales, al igual que las Comunidades Autónomas, podrían completar su sistema de ingresos a través del endeudamiento. No obstante, dada la evidente contradicción existente entre esta vía de financiación y el principio de corresponsabilidad hace preferible que el grueso de los recursos financieros obtenidos por los entes locales tenga naturaleza tributaria, permitiéndole conocer al

20. Ángel Sánchez Sánchez, "Corresponsabilidad fiscal y hacienda municipal", p. 333.

contribuyente, de primera mano, el coste efectivo que se deriva de la política de gasto impulsada por el ejecutivo local.

LÍMITES CONSTITUCIONALES AL PRINCIPIO DE CORRESPONSABILIDAD FISCAL

A) PRINCIPIOS DE COORDINACIÓN Y SOLIDARIDAD

En directa relación con el principio autonomía financiera, y actuando como límites del mismo, han de citarse los principios de coordinación y solidaridad. Hasta el momento, el Tribunal Constitucional, ha puesto de manifiesto la eficacia del primero de estos principios únicamente desde la vertiente del gasto público.²¹ No obstante es claro que su aplicación debe extenderse también al ámbito de los ingresos autonómicos. De hecho, esta capacidad de coordinación se ha venido ejerciendo por el legislador estatal a través de las distintas Leyes que, en materia de financiación de las Comunidades Autónomas, se han aprobado sucesivamente desde la entrada en vigor de la Constitución.

Por lo tanto, la autonomía en la configuración en el sistema de ingresos no debe implicar, obviamente, una toma unilateral de decisiones por parte de las Comunidades Autónomas. El artículo 2 de la LOFCA ha servido para arbitrar la distribución de competencias en la vertiente de los ingresos entre el Estado y las Comunidades Autónomas, ante la falta de claridad, en este ámbito, del Texto Constitucional.

La LOFCA advierte, a través de su artículo 2.1 a), que el sistema de ingresos de las Comunidades Autónomas deberá establecerse de manera que no pueda implicar, en ningún caso, privilegios económicos o sociales ni suponer la existencia de barreras

21. El Tribunal Constitucional ha señalado, en el FJ 10.º de su sentencia 68/1996, de 18 de abril, que “el alcance del principio de coordinación, cuando opera en el marco del art. 156.1 CE, se encuentra delimitado en el art. 2.1 b) LOFCA, que reconoce al Estado la facultad de ‘adoptar las medidas oportunas tendentes a conseguir la estabilidad económica interna y externa, así como el desarrollo armónico entre las diversas partes del territorio español’. Al interpretar tal disposición, este Tribunal ya ha tenido ocasión de indicar que la misma permite al Estado condicionar la autonomía de gasto de las Comunidades Autónomas, mediante la imposición de determinadas directrices de obligado cumplimiento. Ahora bien, a esa conclusión solo se llegaba tras subrayar que únicamente autoriza a adoptar ‘aquellas medidas que tengan una relación directa con los mencionados objetivos’ contenidos en el precepto (SSTC 63/1986 [RTC 1986/63], fundamento jurídico 11, y 96/1990, fundamento jurídico 3.º). No es este el caso presente. A idéntico resultado de insuficiencia del condicionamiento conduce el análisis de la norma atendiendo al segundo límite de la autonomía financiera recogido en el art. 156.1 CE: la solidaridad entre todos los españoles. Pues, como ya tuvimos oportunidad de declarar, refiriéndonos precisamente a su vertiente de gasto, el principio de solidaridad no justifica ‘la adopción por el Estado de una medida unilateral con fuerza normativa general que incida en la delimitación de las competencias autonómicas en materia presupuestaria’ (STC 63/1986, fundamento jurídico 11)”.

fiscales en el territorio español. Este límite, que como veremos emana directamente del artículo 157.2 de la Constitución, exige necesariamente la labor coordinadora del legislador estatal en el diseño del sistema de ingresos de los distintos entes autonómicos. En este punto juega un papel fundamental el denominado Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3.2 h) de la LOFCA, tiene encomendado el conocimiento de todo aspecto de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas y de la Hacienda del Estado que, dada su naturaleza, precise de una actuación coordinada.

La referida labor coordinadora es igualmente relevante en el ámbito del gasto público, faceta en la que, de igual forma que sucede en la vertiente de los ingresos, se le otorga un papel relevante al Consejo de Política Fiscal y Financiera de las Comunidades Autónomas.²²

Por lo que respecta al principio de solidaridad, contemplado en el artículo 156.1 de la Constitución, el Tribunal Constitucional ha señalado que su cumplimiento supone para las Comunidades Autónomas la imposibilidad de “adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general pues implica la obligación de tener en cuenta la comunidad de intereses que las vinculan entre sí” (STC 64/1990, de 5 de abril, FJ 7). Y ello, porque resulta evidente que la “autonomía no se garantiza por la Constitución para incidir de forma negativa sobre los intereses generales de la Nación o sobre intereses generales distintos de los de la propia entidad” (STC 4/1981, FJ 10). De esta manera, el principio de solidaridad no es más que la “concreción del más amplio deber de fidelidad a la Constitución” (STC 11/1986, FJ 5º), o del principio de lealtad constitucional, que el Tribunal Constitucional ha aplicado en numerosos supuestos.

En esta jurisprudencia se pone de manifiesto la conexión con el principio de lealtad federal (*Bundestreue*) procedente del constitucionalismo alemán, que ha sido ampliamente desarrollado por el Tribunal Constitucional alemán.²³ Bajo este principio los *Bund* y *Länder* resultarán obligados a tomar en consideración en sus relaciones los intereses comunes o generales, garantizando la unidad y armonía en el funcionamiento del sistema, de donde se deriva una limitación de la discrecionalidad en el ejercicio de las competencias financieras por ambas partes.

Este esquema parece perfectamente extrapolable al ámbito de la financiación autonómica nacional, de manera que los entes autonómicos, en base al principio de coordinación, deberán abstenerse de establecer un sistema de ingresos que pudiera perjudicar los intereses del resto de Comunidades. El actual modelo de financiación,

22. Cfr. art. 3.2 a) de la LOFCA.

23. Violeta Ruiz Almendral, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, p. 342.

diseñado en virtud del mandato contenido en el artículo 157.3 de la Constitución, parece llamado a satisfacer dicha exigencia de coordinación, al establecer los parámetros, dentro de los cuales, el legislador autonómico podrá ejercitar su capacidad normativa.

B) EL PRINCIPIO DE JUSTICIA Y LAS LIBERTADES ECONÓMICAS CONSTITUCIONALES

Como acabamos de señalar, el artículo 156 de la Constitución, al regular el sistema de financiación autonómica, incorpora los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad. En directa relación con estos últimos se encuentran los principios a los que alude el artículo 157.2 de la Constitución: interdicción al gravamen de los bienes situados fuera del territorio de la Comunidad Autónoma y al establecimiento de medidas que pudieran afectar a la libre circulación de mercancías o servicios.

Los artículos 9 b) y 19.2 de la LOFCA se encargan de precisar el alcance de dichos principios constitucionales al indicar que las Comunidades Autónomas “no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos”. Resulta incuestionable que la creación obligaciones tributarias o la concesión de incentivos fiscales por parte las Comunidades Autónomas podrá dar lugar, en una buena parte de los casos, a una discriminación basada en el lugar de realización del gasto, de prestación de los servicios, de celebración el negocio, etc. Sin embargo, entendemos que no en todos estos supuestos podrá considerarse limitado el ejercicio de la autonomía financiera y, en directa relación con este último, el principio de corresponsabilidad fiscal.

A nuestro modo de ver, siempre que las medidas tributarias adoptadas por los entes autonómicos respeten los puntos de conexión establecidos por el legislador estatal, difícilmente podrá argumentarse la vulneración del mandato contenido en el artículo 157.2 de la Constitución. Esto último se observa con toda claridad al examinar el artículo 9 de la LOFCA, que permite a las Comunidades Autónomas establecer tributos propios únicamente cuando estos se inspiren en el principio de territorialidad. De este modo, no podrán someterse a gravamen por los tributos autonómicos elementos patrimoniales situados, rendimientos originados, ni gastos realizados, fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma, ni podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.

Los artículos 9 y 19.2 de la LOFCA también se encargan de concretar el efecto de la libre circulación de mercancías y servicios que reconoce la Constitución en su artículo 157.2. De acuerdo con el primero de estos preceptos, los tributos autonómicos propios no podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o de la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades.

A través de esta norma se trata de garantizar, por una parte, la no discriminación de aquellos sujetos residentes en otras Comunidades Autónomas que resulten gravados por tributos autonómicos basados en el criterio territorialidad y, por otra, el establecimiento de un sistema impositivo que no condicione la libertad de establecimiento de las personas físicas o jurídicas dentro del territorio nacional a través de medidas que, o bien, restrinjan el desplazamiento de los sujetos residentes a otra Comunidad Autónoma, o bien, supongan un incentivo fiscal excesivo destinado a lograr una mayor implantación de capitales, personas o empresas en el territorio de dicha Comunidad.

Con relación a esta última cuestión, ha de señalarse que el artículo 19.2 de la LOFCA obliga a los legisladores autonómicos, en materia de impuestos cedidos, a ejercitar la corresponsabilidad manteniendo “una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional”. Es evidente que nos encontramos de nuevo ante una concreción legal de los principios contenidos en el artículo 157.2 de la Constitución, por lo que el alcance de la norma debe ser interpretado en el sentido de que no puede operar un vaciamiento absoluto del principio de autonomía, pues una interpretación demasiado apegada al texto de la norma impediría lo que trata de garantizar, precisamente, la idea de corresponsabilidad fiscal: una presión fiscal desigual en las distintas Comunidades Autónomas.

A la hora de tratar de determinar el alcance y eficacia práctica de la exigencia de una presión fiscal efectiva equivalente a la del resto del territorio nacional, se ha apuntado por la doctrina que nos encontramos ante un instrumento a través del cual el Tribunal Constitucional podrá corregir una situación de competencia fiscal o de incremento de la carga tributaria en alguno de los impuestos cedidos. Dada la ambigüedad de la norma, parece difícil aventurar cuáles serán los límites a una desigual presión fiscal que serán admitidos por el Alto Tribunal.

Sin embargo, podrán servirnos de guía, a estos efectos, los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo con relación a las normas forales. Recuérdese que tanto el régimen económico de Convenio, como el de Concierto, contemplan también la obligación de que el sistema impositivo foral mantenga una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional. Pues bien, en su Sentencia de 9 de diciembre de 2004, el Tribunal Supremo ha considerado que se vulnera esa exi-

gencia de presión global efectiva equivalente cuando los territorios forales establecen un tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades del 32,5 %.

Como ha advertido el profesor Falcón y Tella, resulta ciertamente criticable la anulación por el Tribunal Supremo del citado tipo de gravamen, cuando el Estado tiene establecido un tipo del 30 % para el primer tramo de base de las empresas de reducida dimensión y cuando, en el ámbito de la Unión Europea, en el que también rigen las libertades a las que hace referencia el artículo 157.2 de la Constitución, existen ejemplos de países que aplican tipos cercanos al 10 % (v. gr.: Irlanda).²⁴

A nuestro modo de ver, la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas debe permitirles acomodar la tributación derivada de la aplicación de sus competencias normativas en tributos propios y cedidos en función de sus necesidades de gasto, dando respuesta, de este modo, a la idea de corresponsabilidad que inspira el actual sistema de financiación autonómico.

El Tribunal Constitucional ha afirmado en reiteradas ocasiones que la diversidad de tipos de gravamen ha de entenderse coherente con los principios constitucionales, siempre que posea un fundamento justificado y racional y tenga como causa situaciones que puedan considerarse diversas (STC 19/1987, FJ 4). Y si, como es lógico,

de dicho ejercicio se derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades, no por ello resultarán necesariamente infringidos los artículos 1, 9.2, 139.1 y 149.1.1^a de la Constitución, ya que estos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y a los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales.²⁵

Por ello, parece justificado que la aplicación del principio de autonomía que inspira tanto la financiación de las Comunidades Autónomas pueda dar lugar a una desigual presión fiscal en el territorio de los diferentes Entes Locales. Lo fundamental será que, pese a la existencia de una diversa presión fiscal global en los distintos entes territoriales, esto no genere alteraciones en la libre circulación de bienes, servicios, capitales y mercancías en el territorio nacional, que es lo que, en definitiva, trata de garantizarse por el artículo 157.2 de la Constitución. De este modo, solo en la medida que la diferente presión fiscal afecte a tales libertades, lo cual podría demostrarse a

24. Falcón y Tella, "En torno a la STS de 9 de diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado", en *Quincena Fiscal*, n.º 2, 2005, p. 8.

25. FJ 10º STC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987\37).

través de datos estadísticos, resultarán de aplicación los límites al principio de autonomía financiera a los que nos hemos venido refiriendo en este apartado.

NUEVAS PERSPECTIVAS Y PROPUESTAS DE MECANISMOS DE CORRESPONSABILIDAD

Dos conclusiones se pueden sacar de lo expuesto hasta el momento: primera, el rechazo a la utilización de los recargos y la posible falta de sentido al coexistir con los impuestos cedidos más fáciles de digerir por los contribuyentes y con más potestades en las manos de las CCAA; y, la segunda, las dificultades que tienen las CCAA de crear nuevos tributos, es decir, tributos propios. Ello nos lleva a identificar a los tributos cedidos como la estrella de la financiación de las CCAA, por muchas razones,²⁶ porque no produce ningún conflicto con hechos imposables del Estado, ni materia imponible local, los impuestos son ya conocidos, y esta parece ser la voluntad política, según se señala en la Constitución, tal y como ha sido interpretada por el TC en su Sentencia 289/2000. En efecto, esta STC mantiene que el modelo de financiación autonómica vigente para 1997-2001 se basa en el principio de corresponsabilidad fiscal, menos dependiente de las transferencias estatales. Además, dicho concepto “no solo constituye la idea fundamental del modelo, sino que además se erige en *el objetivo a conseguir en los futuros modelos de financiación*”.

¿Caben otros caminos alternativos? En el Derecho comparado, nos podemos fijar en los Estados Unidos de Norteamérica que, aunque con estructura federal y sin los obstáculos constitucionales españoles, los estados federados utilizan con cierta libertad su poder tributario, de tal manera que cabe la imposición sobre los mismos hechos imposables, ya que los distintos niveles territoriales no agotan los tipos de gravamen, es decir, son tipos bajos, además se permite la deducción de los impuestos pagados en otros niveles territoriales.²⁷ Algo parecido, aunque con matices, ocurre con el establecimiento de recargos y su posible deducción en los impuestos de otras administraciones. Por ejemplo, el IAE y su recargo que después es deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. A fin de cuentas, lo que se quiere poner de relieve es que otro sistema es posible, que caben otras vías de actuación y que nuestro sistema de financiación no es tan rígido como parece.²⁸

26. Manuela Fernández Junquera, “El poder tributario de las CCAA a los 25 años de la Constitución”, en *Hacienda Autónoma y Local*, III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario, Santiago de Compostela, Tórculo Ediciones, 2003, p. 70.

27. Charles Melure, “Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2000, p. 628.

28. Manuela Fernández Junquera, p. 71.

No podemos dejar de tener en cuenta, desde la perspectiva que estamos adoptando, el papel limitador que puede ejercer el Derecho comunitario, y que da lugar a la consideración de los límites derivados de la Sexta Directiva, IVA, y la de los Impuestos Especiales, aparte lógicamente de la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales, junto a la libertad de establecimiento y no discriminación.²⁹

Hemos comprobado a lo largo de las páginas anteriores, el incremento habido de los tributos cedidos, así como de las capacidades normativas trasladadas, en particular, a las Comunidades Autónomas, sin embargo, el papel de los recargos es reducido a lo mínimo, y no se toma en consideración a la hora del diseño de los distintos modelos de financiación autonómica. Debe incidirse en la corresponsabilidad de la figura del recargo, así como su potencia recaudatoria. Ahora bien, también es cierto, que su uso conlleva un alto coste político, que las Haciendas territoriales, en muchas ocasiones, no están dispuestas a afrontar. Ejemplos con distinta fortuna son el recargo sobre el IAE, sobre el juego, o sobre el IRPF que diseñó la Comunidad de Madrid, y tras la confirmación de su constitucionalidad por el Tribunal Constitucional, fue desdeñado por aquélla. De todas formas, es necesario advertir que poco sentido tiene el establecimiento de los recargos, cuando las CCAA pueden modificar los tipos de gravamen a la alza o a la baja.

El Informe sobre el Estado Actual de la Financiación Autonómica y sus Problemas, encargado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera a un Grupo de Expertos, y publicado por el Instituto de Estudios Fiscales en 1995, propone la creación de una nueva figura que persigue un incremento de la corresponsabilidad fiscal en el ámbito de las Haciendas autonómicas, se trata de los *impuestos autonómicos normalizados*, que son exacciones similares a los recargos, pero en lugar de operar en la cuota, se aplican sobre la base, de manera que las decisiones de la Administración Central sobre los tipos, no afectaría a los mismos. Ahora bien, el inconveniente radica en que la normativa básica se halla en manos del Estado, con lo que cualquier modificación en la misma, podría alterar la recaudación, en este caso, autonómica. El objetivo pues descrito e incluido en el Informe citado busca incrementar la corresponsabilidad fiscal de la Hacienda autonómica, aunque, dados los tiempos en los que vivimos, no parece que salga adelante esta iniciativa.

En lo que se refiere a la participación en los impuestos del Estado, parece claro que debe referirse la misma a la actividad económica en el territorio concernido, para así tener una relación entre la riqueza de la región y la financiación de sus servicios públicos, aunque sin olvidar los mecanismos tendentes a la solidaridad entre las regiones.

29. Germán Orón Moratal, "Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas en el Derecho Financiero y Tributario", en *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 97, Madrid, Civitas, 1998, p. 59.

La línea a seguir es diseñar un sistema en el cual, aun dentro de unos límites, la casi totalidad de los recursos provengan de tributos cuyos parámetros dependen de la hacienda territorial que estemos considerando, y sobre todo, que esta decida sobre el nivel de presión fiscal deseado.

Si el margen de autonomía afecta tan solo a una tercera parte de los ingresos propios, puede entenderse el recurso a la reivindicación ante la hacienda central. Pero si las transferencias o participaciones en ingresos estatales resultan absolutamente marginales y casi el 100 % de los ingresos pueden ser modulados por la propia hacienda, ¿qué justificación tendría el recurso a la queja de recursos insuficientes? En ese sistema solo cabe la modificación de los parámetros propios. No hay otra (o es marginal).

BIBLIOGRAFÍA

- Albiñana García, César, y Martha Villar Escurra, “Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 197-198, S/L, CEF, 1999.
- Alfonso González, Luis Alberto, “Los tributos cedidos y la reforma del sistema de financiación autonómica”, en *Quincena Fiscal*, n.º 21, S/L, 1997.
- Casado, González Páramo, Lasarte, *et al.*, *La cesión parcial del Impuesto sobre la renta a las Comunidades Autónomas*, Granada, Comares, 1997.
- Falcón y Tella, R., “Los puntos de conexión en los tributos cedidos: especial referencia a la residencia de las personas físicas”, en *Quincena Fiscal*, n.º 3, S/L, 1997.
- “En torno a la STS de 9 de diciembre 2004 relativa a las normas forales de 1996 (I): los efectos de la declaración de nulidad y el papel del Tribunal Supremo en el control de las ayudas de Estado”, en *Quincena Fiscal*, n.º 2, S/L, 2005.
- Fernández Junquera, Manuela, “El poder tributario de las CCAA a los 25 años de la Constitución”, en *Hacienda Autonómica y Local*, III Seminario Iberoamericano de Derecho Tributario, Santiago de Compostela, Tórculo, 2003.
- Gómez Díaz, Diego, y Alfredo Iglesias Suárez, “La imposición propia como ingreso de la Hacienda Autonómica en España”, en *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 11, S/L, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.
- Jiménez Compareid, Ismael, *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Madrid, Estudios Jurídicos BOE, 1994.
- Mclure, Charles, “Tax Assignment and Subnational Fiscal Autonomy”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2000.
- Menéndez Moreno, Alejandro, “La corresponsabilidad fiscal”, en *Información fiscal*, n.º 3, S/L, 1994.

- Monasterio, Carlos, “Corresponsabilidad fiscal: problemas de definición y elección de instrumentos”, en *Hacienda Pública Española*. Cuadernos de Actualidad, n.º 1, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda/Instituto de Estudios Fiscales, 1992.
- Mora Lorente, María Desamparados, “Implicaciones de la autonomía política en el desarrollo de la autonomía financiera de la Comunidad Autónoma: la incuestionada corresponsabilidad fiscal”, en *Crónica Tributaria*, Madrid, Ministerio de Hacienda/Instituto de Estudios Fiscales, 2004.
- *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004.
- Orón Moratal, Germán, “Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas en el Derecho Financiero y Tributario”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 97, Madrid, Civitas, 1998.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro, “Una reflexión sobre el sistema general de la financiación de las Comunidades Autónomas”, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 15, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1985.
- Ruiz Almendral, Violeta, *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004.
- Ruiz-Huerta Carbonell, Jesús, “Reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas y la introducción de mecanismos de corresponsabilidad”, en *Informe Comunidades Autónomas*, Barcelona, Instituto de Derecho Público, 1993.
- Sánchez Sánchez, Ángel, “Corresponsabilidad fiscal y hacienda municipal”, en *Revista de Hacienda Local*, vol. 26, n.º 77, Madrid, Edersa, 1996.
- Sánchez, Ángel, *La corresponsabilidad fiscal de las Comunidades Autónomas*, Pamplona, Aranzadi, 1997.
- Simón Acosta, Eugenio, “El principio de suficiencia en la Hacienda Local”, en *Autonomía y Financiación de las Haciendas Municipales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982.
- Zubiri, Ignacio, “Sobre la distribución de recursos en un sistema federal”, en *Papeles de Economía Española*, n.º 30-31, Madrid, Funcas, 1987.

Fecha de recepción: 16 de abril de 2014
Fecha de aprobación: 12 de mayo de 2014

El estado de la descentralización fiscal en el Ecuador

*José Suing**

RESUMEN

La descentralización fiscal ha tenido un mejor desarrollo relativo si se la compara con la descentralización administrativa de la que es su complemento; se pueden mostrar resultados visibles en dos escenarios que forman parte de su contenido esencial: por una parte, la transferencia de recursos del presupuesto general del Estado a favor de los gobiernos autónomos descentralizados que observan los criterios de asignación contemplados en la Constitución, ha logrado definir el sistema de transferencia de recursos que cumple con sus características esenciales: ser predecible, automática y oportuna. Por otra parte, está el sistema impositivo subnacional que, con su base constitucional, se ha desarrollado en la legislación secundaria, de manera que tres de los cuatro niveles de gobierno subnacional tienen la posibilidad real de incrementar sus recursos propios, a través del ejercicio de la potestad tributaria que les permite crear, modificar y exonerar tasas y contribuciones especiales de mejoras, dentro del ámbito de competencias de cada nivel.

PALABRAS CLAVE: Descentralización, descentralización fiscal, gobiernos autónomos descentralizados, recursos financieros, transferencias, presupuesto estatal.

SUMMARY

Fiscal decentralization has had a better relative development when compared to administrative decentralization of which is its complement; visible results can be displayed in two scenarios that are part of its substance: On the one hand, the transfer of resources from the state budget, in favor of decentralized self-governments, noting that the allocation criteria set out in the Constitution, has managed to define the transfer system resource that meets their essential characteristics: be predictable, automatic and timely. On the other hand, there is the subnational tax system, with its constitutional basis that has been developed in secondary legislation, so that three of the four levels of subnational government have the real possibility of increasing their own resources, through the exercise of the taxing power that enables them to create, modify and waive fees and special taxes for improvements within the competence of each level.

* Docente contratado del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

KEY WORDS: Decentralization, fiscal decentralization, decentralized self-governments, financial resources, transfers, state budget.

FORO

INTRODUCCIÓN

La descentralización, de manera general, es entendida como la transferencia de competencias y atribuciones desde el nivel central hacia niveles subnacionales o a la propia institucionalidad del gobierno central en sus niveles subordinados, con el propósito de mejorar las condiciones de prestación de los servicios o de la gestión de las competencias estatales. Dependiendo del mayor o menor grado de dependencia de las estructuras del nivel central de gobierno que se obtiene fruto de los procesos de transferencia, se puede hablar de descentralización propiamente dicha, de desconcentración, de delegación y hasta de privatización. Según el ámbito y materia que cubre la transferencia, puede tratarse de descentralización política, de descentralización administrativa y de descentralización financiera o fiscal, que, en algunos casos se comparten y complementan unas con otras.

Para orientar los procesos, se reconocen principios que gobiernan la descentralización como los de subsidiariedad, complementariedad, solidaridad, flexibilidad y gradualidad, cada uno con su contenido y alcance específico.¹

LOS MOMENTOS DE LA DESCENTRALIZACIÓN EN EL ECUADOR

Al indagar qué ha ocurrido con la descentralización en el Ecuador, se puede identificar en los últimos veinte años al menos cuatro momentos claramente diferenciados: i) El inicio de la discusión con su inclusión tanto en la Constitución (la de 1979, con sus reformas) como en la legislación secundaria (Ley de Modernización del Estado, de 1993), que no genera mayor efecto práctico, salvo el posicionamiento del tema en la discusión pública y académica, puesto que, de mano de la referida ley, mayor interés tuvo la reducción del tamaño del Estado a través de la compra de renuncias y supresión de partidas y los intentos de privatización de los principales negocios

1. Ideas tomadas de la obra de José Suing, *Gobiernos autónomos descentralizados*, Loja, UTPL, 2010.

públicos.² ii) La profundización del marco normativo con la expedición de la Ley de asignación del 15 % del presupuesto general del Estado para los gobiernos seccionales autónomos (marzo de 2007) y la Ley de descentralización y participación social (noviembre de 2007), así como las normas constitucionales incorporadas en las reformas de 1998 que consagran el modelo voluntario/obligatorio, la posibilidad de transferir todas las competencias, excepto las expresamente enunciadas en el art. 226 de la Constitución, la exigencia de capacidad operativa al organismo receptor para asumir nuevas competencias y el condicionante de que no habrá transferencia de competencias sin recursos y viceversa, período en el que tampoco hubo ejecución del proceso, aunque sí una suerte de preparación de las condiciones para lo que vendría más adelante. iii) La ejecución del proceso de descentralización como estrategia para frenar los vientos autonomistas³ que se evidenciaron en las consultas populares realizadas en cinco provincias, a partir de mediados del 2001 con la expedición del Reglamento a la Ley de descentralización, al que, de alguna manera y de forma poco ortodoxa, se incorporaron los contenidos constitucionales de 1998, la formulación del primer plan nacional de descentralización, que permitió ejecutar ya procesos de transferencia de competencias, en el período comprendido entre 2001 y 2006, muchos de ellos inacabados por la abierta o solapada oposición principalmente de los mandos medios del nivel central de gobierno.⁴ También en esta etapa, marca un hito la reforma a la Ley Orgánica de Régimen Municipal de 2004 que en la materia, incorpora el procedimiento para la ejecución del proceso, antes contemplado únicamente en el reglamento a la ley de descentralización,⁵ que siguió vigente para los procesos del otro

-
2. Para desencanto de muchos, la privatización tampoco logró sus propósitos, pues, a más de la concreción de unos pocos casos, como la venta de Ecuatoriana de Aviación, la línea de bandera y parte de los paquetes accionarios de propiedad pública en las empresas cementeras, los demás casos no se pueden llamar de privatización porque únicamente lo que se cambió fue la forma de las sociedades, de instituciones públicas (institutos como INECCEL, o empresas como EMETEL o las eléctricas) a formas privadas, principalmente sociedades anónimas, sin que se haya privatizado la titularidad del capital, muy a tono con lo que se conoce como la huida del derecho público hacia formas privadas. Juan Carlos Cassagne, *Tendencias del derecho administrativo*, documento de la Universidad de Salamanca, 2005.
 3. Las demandas de autonomía provincial fueron auspiciadas por los prefectos provinciales, mediante la formulación de preguntas cerradas que no daban opción al electorado a pronunciarse en contra de ellas.
 4. De estos procesos, son decisivos los de transferencia de competencias en materia de salud hacia el gobierno municipal de Cotacachi, que finalmente, no se perfeccionó por la falta de transferencia de recursos económicos, pese a que los demás aspectos fueron asumidos por la administración municipal; y, en esa misma línea paradigmática, la transferencia del sistema nacional ferroviario a la mancomunidad de 33 municipios que fue revertida por Decreto Ejecutivo ya en la presidencia de Rafael Correa, a través de la curiosa figura de la “resiliación” del convenio de transferencia a la que no se opuso ninguna autoridad representante de los gobiernos municipales integrantes de la mancomunidad, abortando el proceso antes de que se concrete, pese a que la ley señalaba como definitiva.
 5. La falta de claridad del proceso previsto en el reglamento en más de una ocasión fue tomado como excusa para no avanzar en la ejecución de algunos ya iniciados o, por otra parte, se intentó complementarlo sectorialmente como fue el Acuerdo 55 del Ministerio del Ambiente, que en fin de cuentas estableció su propio mecanismo de transferencia.

nivel de gobierno, los provinciales. iv) La Constitución de 2008 que incorpora en su título V, de “Organización Territorial del Estado”, la identificación de competencias exclusivas por niveles de gobierno, desde el nacional hasta el parroquial rural, el reconocimiento de la existencia de competencias concurrentes, adicionales y residuales, el sistema nacional de competencias con el enunciado de su institucionalidad que posteriormente se concreta en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD (octubre de 2010), el mecanismo para identificar recursos a través de las comisiones técnicas integradas por representantes de los diferentes niveles de gobierno y dos características decidoras del sistema: *obligatorio*, su cualidad primordial que marca diferencia con el modelo voluntario/obligatorio de la Constitución de 1998 y *progresivo*, que puede modular la forma de ejecución de las competencias transferidas o la transferencia misma de aquellas. La discusión sobre el proceso constituyente y la expedición de la nueva Constitución entre 2007 y 2008, postergó la continuidad en la ejecución de los procesos de descentralización que hasta entonces habían logrado algunos avances, en muchos de los cuales se adelantaron negociaciones y acuerdos, a la espera de las nuevas reglas y la nueva institucionalidad; el proceso, con las reglas de la Constitución de 2008 no ha tomado un ritmo diferente, pues, a pesar de que existe ya la normativa secundaria que desarrolla las disposiciones constitucionales, el COOTAD, y la institucionalidad responsable de su ejecución el Consejo Nacional de Competencias, las partes interesadas, tampoco han dado muestras de interés por su reactivación plena, salvo casos aislados como el tema de tránsito, que se encuentra en proceso de ejecución.

LA DESCENTRALIZACIÓN FISCAL

Respecto a la descentralización fiscal, vista desde los gobiernos subnacionales, se precisa analizar dos escenarios que son los que alimentan los presupuestos institucionales, la generación de recursos propios (ingresos tributarios y no tributarios) y la participación de recursos del presupuesto general del Estado. La generación de recursos propios dependerá de los instrumentos y competencias con los que cuenta cada gobierno subnacional; y respecto de la transferencia de recursos del presupuesto general del Estado, debe ser entendida como la adopción, desde el Estado central, de mecanismos orientados a mejorar y ampliar la asignación de recursos en favor de la institucionalidad de los gobiernos territoriales –los gobiernos autónomos descentralizados, en la terminología inaugurada por la Constitución de 2008– que faciliten la redistribución de la riqueza y la disminución de inequidades, observando principios como los de solidaridad, igualdad y oportunidad.

En el país la descentralización fiscal ha caminado en paralelo con la descentralización administrativa, con uno que otro encuentro, lo que implica que no necesariamen-

te se han servido de soporte mutuo. Antes de 1998 se marcaron dos hitos importantes en descentralización fiscal en el país: a) El reconocimiento a favor de los gobiernos seccionales autónomos –esa era su denominación en ese entonces– del derecho a participar del 15 % del presupuesto general del Estado, lo cual ocurrió con la reforma a la Constitución en el año 2006; y b) La regulación de este derecho por la ley de asignación del 15 % del presupuesto general del Estado de 1997, que si bien no dio paso a la entrega inmediata de ese porcentaje de recursos, marcó el inicio de su cumplimiento integral, que se concretó años más adelante.

Luego, con las reformas constitucionales de 1998, el reconocimiento de la potestad tributaria a los gobiernos seccionales provincial y municipal, en virtud de la cual podían, mediante ordenanza, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras, lo cual implicaba la entrega a estos gobiernos de una herramienta sólida para mejorar la generación de recursos propios, que, si bien ya eran beneficiarios por mandato legal, la posibilidad de crearlos, suprimirlos o modificarlos, desde la institucionalidad de los gobiernos locales, significaba la posibilidad de fortalecer en grado sumo la generación de ingresos propios que lamentablemente no produjo resultados positivos, quizá porque la mejora de recaudación en los gobiernos locales con el uso de tales herramientas, no depende solo del ejercicio de la potestad otorgada, sino que se necesita también mejorar ingresos de los ciudadanos que incidan en la mejor capacidad de pago de la población. A ello hay que agregar que como estrategia política siempre resultaba más cómodo depender de las transferencias del presupuesto general del Estado que de mayores gravámenes locales establecidos por cada nivel de gobierno subnacional.

El “avance” alcanzado hasta entonces, si se puede calificar como tal al señalado, no tuvo el mismo tratamiento en la Constitución de 2008. Por un lado, como elemento positivo, la posibilidad de incrementar los porcentajes de participación en el presupuesto general del Estado (al menos 15 % de los ingresos permanentes y al menos el 5 % de los ingresos no permanentes) que permitiría su incremento futuro,⁶ lo cual es relativo si consideramos que, con relación al anterior porcentaje, en el que participaban únicamente dos niveles de gobierno, ahora participan cuatro. Por otro, un elemento restrictivo, en tanto únicamente a los gobiernos municipales reconoce, de manera expresa, como competencia exclusiva, la de crear, modificar o suprimir, tasas y contribuciones especiales de mejoras (art. 264, numeral 5 de la Constitución), disposición que ha sido ampliada con las regulaciones incorporadas en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, en el que de manera expre-

6. Que se materializan en el COOTAD que reconoce a partir del año 2011, el 21 % de ingresos permanentes y el 10 % de ingresos no permanentes.

sa se reconoce *facultad tributaria* a los gobiernos regionales y provinciales, potestad que los asambleístas constituyentes les negaron de manera explícita al no considerarlo en el articulado que regula las competencias exclusivas de estos niveles de gobierno, como si lo hicieron con el gobierno municipal, como queda expuesto. Este reconocimiento de facultad legislativa a los gobiernos regional y provincial, en su concepción puede resultar una abierta contraposición a la norma constitucional, sin embargo los legisladores ordinarios, autores del Código no lo consideraron así.

LA TRANSFERENCIA DE RECURSOS DEL PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO

La transferencia de recursos del presupuesto general del Estado a los gobiernos autónomos descentralizados ha sido el tema en el que se ha concentrado la discusión sobre descentralización fiscal en los últimos diez años, ya en el porcentaje de participación, ya en los mecanismos de transferencia, ya en los montos efectivamente transferidos. En la Constitución vigente, a más de la sui géneris clasificación de ingresos en *permanentes* y *no permanentes* (que corresponde a la tradicional de ingresos “corrientes” y “de capital”)⁷ y el incremento de porcentajes, que a primera vista puede verse como positivo, pero que se relativiza, si consideramos por un lado que la diferenciación de ingresos puede incrementar o disminuir uno u otro, según el concepto adoptado⁸ y por otro, que como ya quedó dicho, los partícipes de las transferencias se incrementan en el 100 %, con la inclusión de los gobiernos regionales (en proceso de institucionalización a futuro) y de los gobiernos parroquiales rurales, ya operativos desde el año 2000, quienes de inicio no participaron del 15 % del presupuesto general, conforme al esquema anterior a la Constitución de 2008.

7. El Código de Planificación y Finanzas Públicas, publicado en el segundo suplemento del Registro Oficial n.º 306 de 22 de octubre de 2010, en el art. 78 trae la siguiente definición:

“Ingresos permanentes: Son los ingresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos públicos reciben de manera continua, periódica y previsible. La generación de ingresos permanentes no ocasiona la disminución de la riqueza nacional. Por ello, los ingresos permanentes no pueden provenir de la enajenación, degradación o venta de activos públicos de ningún tipo o del endeudamiento público.

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

8. La clasificación tiene este propósito: controlar los montos de ingresos repartibles, en función de que rubros alimentan una u otra clase de ingreso, así se entiende el alcance de la regulación que expresa que la generación de ingresos permanentes no ocasiona la disminución de la riqueza nacional, con lo que, por ejemplo, los ingresos petroleros no forman parte de los ingresos permanentes ya que si provocan la disminución de la riqueza nacional, pero su consideración como ingresos no permanentes, disminuye en forma considerable la masa repartible, sin lugar a dudas.

Por otra parte, esta forma de clasificación de ingresos tiene incidencia en el destino de los recursos, pues también los egresos se clasifican en permanentes y no permanentes, conceptualizados y regulados así mismo por ley.⁹

Otro elemento a considerar sobre esta temática, son los criterios que prevé la Constitución para que operen las transferencias, a saber:

- El número de población y la densidad poblacional;
- Las necesidades básicas insatisfechas, debidamente jerarquizadas;
- La eficiencia administrativa y fiscal.

Estos criterios, aunque no en los mismos términos,¹⁰ ya estaban considerados en la Constitución de 1998, pero fueron utilizados parcial y referencialmente en la concreción de las transferencias. Ahora, enriquecidos en su descripción y complementados como están, por ejemplo la jerarquización de las necesidades básicas insatisfechas, son temas que requieren de mecanismos claros que faciliten su aplicación. En el COOTAD, en la disposición transitoria octava, se incluye los criterios y fórmulas para calcular el peso de cada criterio constitucional de asignación de recursos, los que estuvieron vigentes los dos primeros años, luego de la entrada en vigencia del Código. Después de ello, son el Consejo Nacional de Competencias y el Ministerio de Finanzas, los responsables de determinar las nuevas ponderaciones de los criterios constitucionales que se deben observar en las transferencias de competencias.

EL RÉGIMEN IMPOSITIVO DE LOS GAD

El otro elemento en análisis sobre la descentralización fiscal es el relacionado con el sistema impositivo de los gobiernos subnacionales, no solo porque es una forma de concreción de la descentralización fiscal, sino porque alimenta el rubro de ingresos

9. El art. 79 del Código de Planificación y Finanzas Públicas establece la clasificación de egresos:

“Los egresos fiscales se clasifican en egresos permanentes y no permanentes, y estos podrán clasificarse en otras categorías con fines de análisis, organización presupuestaria y estadística.

Egresos permanentes: Son los egresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, efectúan con carácter operativo que requieren repetición permanente y permiten la provisión continua de bienes y servicios públicos a la sociedad. Los egresos permanentes no generan directamente acumulación de capital o activos públicos. Egresos no-permanentes: Son los egresos de recursos públicos que el Estado a través de sus entidades, instituciones y organismos, efectúan con carácter temporal, por una situación específica, excepcional o extraordinaria que no requiere repetición permanente. Los egresos no-permanentes pueden generar directamente acumulación de capital bruto o activos públicos o disminución de pasivos. Por ello, los egresos no permanentes incluyen los gastos de mantenimiento realizados exclusivamente para reponer el desgaste del capital”.

10. El art. 231 de la Constitución de 1998 establecía como criterios para la asignación de recursos: número de habitantes, necesidades básicas insatisfechas, capacidad contributiva, logros en el mejoramiento de los niveles de vida y eficiencia administrativa.

proprios que forman parte de los presupuestos institucionales que están en la obligación constitucional de mejorar. El sistema impositivo contiene ciertas particularidades, que las revisamos en forma breve.

Potestad tributaria

La potestad tributaria, entendida como el ejercicio de potestad pública a través de la cual el Estado ejerce su poder de imperio por la que en forma unilateral crea, modifica, exonera o suprime cargas impositivas a los sujetos tributarios, tiene algunas características propias de los estados unitarios. Se ejerce desde el nivel central, a través de la función legislativa, tiene reserva de ley, incluso reserva constitucional, cuando esta determina el modo de ejercerla, como cuando manda que se lo haga bajo determinadas condiciones. No obstante, se han operado modificaciones en la forma de ejercicio de la potestad, cuando se reconoce a más de un nivel de gobierno, lo que marca, de alguna manera, la medida en la que se han concretado o avanzado procesos de descentralización fiscal.

Ya se mencionó que la potestad tributaria, respecto a los gobiernos autónomos descentralizados, constitucionalmente está reconocida únicamente a los gobiernos municipales, pero que ha sido extendida a los gobiernos regionales y provinciales a través de la denominada facultad tributaria prevista en el COOTAD. Intentando identificar la base constitucional que consideró la Asamblea Nacional para reconocer esta facultad, se observa que la misma puede ser el art. 301 de la Constitución que en el inciso segundo señala que: “solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones especiales de mejoras...”, expresión que abre la posibilidad a que el *acto normativo* sea uno con rango inferior a la ley, que lleva también implícita una pluralidad de órganos, aunque resulta contradictorio con el contenido de la misma Constitución (arts. 262, 263 y 267) que no reconoce –en los términos utilizados en la Constitución– la misma competencia exclusiva, a todos los gobiernos autónomos descentralizados, sino solo al municipal, como ya quedó expuesto en líneas anteriores (art. 264, numeral 5).

Esta suerte de restitución del ejercicio de la *potestad tributaria*, sutilmente denominada *facultad tributaria* en el COOTAD, que se convierte en una adicional a las facultades que el Código Orgánico Tributario reconoce a los órganos de la administración tributaria¹¹ carece de una base constitucional sólida, puesto que si el legislador

11. El Código Orgánico Tributario en el artículo 67 reconoce como facultades de la administración la de aplicación de la ley, la determinadora de la obligación tributaria, la de resolución de reclamos y recursos, la sancionadora y

constituyente, pudiendo hacerlo, no lo reconoció de manera expresa en las normas que tratan de las competencias exclusivas de cada nivel de gobierno, como si lo hizo con los gobiernos municipales, la disposición del art. 301 resulta débil al momento de intentar una justificación constitucional para el reconocimiento de esta denominada *facultad*, cuyo ejercicio bien podría ser materia de impugnación, alegando con argumentos creíbles, la inconstitucionalidad de estas normas, puesto que, parafraseando el aforismo que reza “donde la ley no distingue, no tiene por qué hacerlo el juez”, bien puede aplicarse al legislador, “donde la Constitución no distingue, no tiene por qué hacerlo el legislador”, que tiene toda la atribución para legislar, pero dentro del ámbito definido por las normas constitucionales, no fuera de él.

Amén de estas consideraciones sobre el contenido tanto constitucional como legal de la potestad tributaria, se puede decir que tales herramientas apuntan al fortalecimiento de la descentralización fiscal en tanto los GAD cuentan con los instrumentos mínimos necesarios para generar recursos propios en cumplimiento de la exigencia constitucional de hacerlo (art. 272), lo cual, a su vez, puede permitir disminuir la dependencia del presupuesto general del Estado, siempre y cuando mejoren las condiciones económicas de la población para que pueda atender las potenciales nuevas cargas tributarias que pueden surgir como consecuencia del ejercicio de esta facultad por parte de los GAD (las mejoras económicas de la población no son responsabilidad exclusiva de los GAD sino, principalmente del gobierno central), sobre todo cuando se cierre el proceso de conformación de regiones que darían paso a la institucionalidad de los gobiernos regionales.

Régimen impositivo de los gobiernos regionales y distritos metropolitanos autónomos

Todo el esquema del régimen impositivo de los gobiernos autónomos descentralizados regionales se desarrolla en el COOTAD, pues, como queda dicho, la Constitución no hace referencia específica alguna a esta materia. Además se hace una suerte de agregación en su aplicación a favor de los Distritos Metropolitanos Autónomos.

la de recaudación de tributos. Consecuente con esta disposición de la legislación ecuatoriana, la tributaria no es una facultad sino una potestad.

Impuestos

Respecto de los impuestos, incorpora una figura “nueva” a la legislación tributaria del país, la de los “impuestos transferidos”, en virtud de la cual los gobiernos regionales pueden ser partícipes de los valores que generen en el espacio territorial de la región los impuestos a la herencia, legados y donaciones, el impuesto a la propiedad de los vehículos motorizados y el impuesto a los consumos especiales sobre algunos bienes (vehículos motorizados y aviones, avionetas y helicópteros, excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricares, cuadrones, yates y barcos de recreo) que expresamente señala la norma. En realidad, en la práctica no se produce la transferencia de ninguna facultad tributaria relacionada con el impuesto, que las conserva íntegras el Servicio de Rentas Internas como administrador de los mismos, lo que se entrega es el producto recaudado, esto es, los valores que se generen y recauden por tales impuestos, con lo que la figura pierde fuerza en la práctica, ya que no opera ninguna transferencia competencial. Lo dicho se corrobora con el hecho de que, en caso de reclamaciones de devolución de estos impuestos pagados que implique la restitución de fondos recaudados, el gobierno regional deberá devolverlos, previa resolución del Servicio de Rentas Internas o resolución judicial que así lo determine. Una similitud de esta figura se puede encontrar en el derecho comparado, en los denominados “impuestos cedidos” que la legislación española reconoce a favor de las Comunidades Autónomas,¹² pero con connotaciones completamente diferentes.

Finalmente, como una potestad del gobierno nacional, y como mecanismo para estimular la conformación de regiones, este podrá destinar un porcentaje del valor agregado generado en su territorio, lo cual deberá responder a políticas nacionales que miren en la constitución de regiones una opción válida de descentralización y de gestión desde el territorio; de lo contrario, al tratarse de un mecanismo potestativo, dependerá del gobernante de turno su concreción a favor de los gobiernos regionales, que puede además aplicarse en forma parcial a uno o varios gobiernos, no a todos, con lo cual el mecanismo puede resultar distorsionador del sistema de ingresos por este concepto.

Tasas y contribuciones especiales de mejoras

Tanto los gobiernos autónomos descentralizados regionales (como atribución propia) y los distritos metropolitanos autónomos (no como atribución propia sino exten-

12. Ver Juan Martín Queralt *et al.*, *Manual de Derecho Tributario*, Navarra, 2008.

sible, como señala la ley) tienen lo que el COOTAD denomina *facultad tributaria* en ejercicio de la cual pueden crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras; no consta en la descripción de la antedicha facultad la de exonerar, por lo que ha de entenderse que para ello se requiere de ley, aunque esta sí consta en el art. 301 de la Constitución, que como se dejó expuesto parece ser la base constitucional de su reconocimiento y desarrollo en la ley.

Entre las novedades que se incluyen en la aludida legislación están dos: a) La de fijar un monto adicional al impuesto a los consumos especiales y al precio de los combustibles; y b) la denominada atribución para crear, modificar o suprimir “recargos”. Sobre lo primero, que a su vez tiene dos partes: i) Respecto del monto adicional al impuesto a los consumos especiales, se trata de una verdadera delegación legislativa de la potestad tributaria, de uno de los elementos esenciales del impuesto, cual es su tarifa, pues al reconocerle la posibilidad de fijar un monto adicional a dicho impuesto, estaría modificándose la tarifa de ese impuesto, mediante norma regional, con lo cual se vulnera el principio de reserva legal que cubre en forma particular a todos los impuestos; ii) En cuanto al monto adicional sobre el precio de los combustibles, hay que anotar que los precios de los combustibles no constituyen ninguna especie de tributo, sino de precio, con lo que el legislador ha optado por incorporar un mecanismo especial de financiamiento a favor de los gobiernos regionales, quienes con este arbitrio pueden modificar los precios finales de combustibles en la respectiva jurisdicción, lo cual podría hipotéticamente ocasionar distorsiones en los procesos de comercialización, dependiendo de los niveles de variación de tales precios. Respecto a la atribución relacionada con los recargos, hay que señalar de entrada que estos no se ajustan a las tasas o a las contribuciones especiales, generales o específicas en las que desagrega la disposición del COOTAD, por lo que bien podría entenderse que se trata de un verdadero impuesto, con lo cual nos conduce a intentar una explicación desde las normas constitucionales que lo regulan. El impuesto, que goza de reserva legal, tiene además un *iter* determinado, ya que solo el Presidente de la República puede presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos (artículo 135 de la Constitución), por lo que habría que verificar si el proyecto del COOTAD presentado por el Presidente de la República contenía esta materia para que se ajuste al requerimiento constitucional en el proceso de formación de la ley en cuanto a la materia tributaria; en segundo término, si se otorga la facultad al gobierno regional para crear, modificar o extinguir recargos y convenimos que estos son verdaderos impuestos, se violentaría el principio de reserva de ley, ya que al crear, modificar o extinguir un recargo el gobierno regional lo haría mediante norma regional, de inferior jerarquía a la ley, con lo que produciría una delegación legislativa a favor del órgano normativo del gobierno regional. Estos son los temas que resaltan a la hora de analizar el contenido de este desarrollo normativo.

Régimen impositivo de los gobiernos provinciales

Con los gobiernos provinciales no se presentan mayores cambios salvo su participación, marginal, en el 0,001 % del impuesto de alcabala que ya lo tenían antes de la expedición del COOTAD y en virtud del ejercicio de la facultad tributaria que también le reconoce de manera expresa, podrá crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras, generales o específicas, en similar esquema al que ya lo tenía cuando lo regulaba la derogada ley orgánica de régimen provincial. Lo que cabe resaltar en este tema es que, para los gobiernos provinciales, el legislador cierra el ejercicio de esta facultad, a los servicios que preste ya las obras que ejecute dentro del ámbito de su competencia. Establece normas que regulan de manera específica su imposición, 10 anualidades, la opción de realizar trabajos en colaboración con la comunidad en cuyo caso no cobrará la contribución así como la posibilidad de establecer una contribución especial por mejoramiento vial en base al valor de la matriculación de vehículos cuyos recursos serán invertidos en el ejercicio de la competencia vial que les corresponde. Se advierte que la intención del legislador no fue fortalecer la capacidad tributaria de los gobiernos provinciales en la generación de recursos propios.

Régimen impositivo de los gobiernos municipales

Los gobiernos municipales seguirán disfrutando de su esquema tributario de impuestos propios, tasas y contribuciones especiales de mejora. Sobre los impuestos, no se modificó el esquema que lo contemplaba la ley de régimen municipal, que data de 1966, con la reforma del año 2004, salvo el incremento en el techo para el cobro del impuesto de patentes municipales de US \$ 5.000 hasta US \$ 25.000 y la inclusión en el mismo código del impuesto del 1,5 por mil por activos totales que se encontraba en otro cuerpo legal, la ley de Control Tributario y Financiero. Respecto de las tasas y contribuciones especiales de mejoras, como la norma que les reconoce la atribución para crear, modificar o extinguir, tiene rango constitucional, no requiere de un señalamiento explícito en la ley, ya que bien pueden crear, modificar o suprimir cuantas tasas o contribuciones quieran, a través de ordenanza municipal, con dos limitantes que si bien no se señalan de manera expresa, pero que marca el ejercicio de la facultad normativa en general de los gobiernos municipales, el ámbito de su competencia, por lo que mal pueden crear estos tributos sobre materias que no son de su competencia, a menos que hayan asumido nuevas, fruto del proceso de descentralización y el ámbito territorial, que no puede ser otro que el cantonal. Otro tema que también es materia de discusión es si la competencia exclusiva incluye la de exonerar tasas y contribuciones

especiales de mejoras, toda vez que la norma del art. 264, núm. 5 de la Constitución no lo señala pero la del art. 300 sí, lo cual al parecer no fue advertido por el legislador secundario que tampoco lo subsana en el Código.

Régimen impositivo de los gobiernos parroquiales rurales

Los gobiernos autónomos descentralizados parroquiales rurales no tienen facultad tributaria, ni constitucional ni legalmente reconocida, lo cual se puede decir que es una ventura, pues, sería de imaginar si se les reconocía a este nivel de gobierno, no por desdeñar su presencia institucional, si por la dispersión normativa que ello implicaría. Entonces, su mecanismo de financiamiento, para cumplir con la exigencia constitucional de generar sus propios recursos, es limitado, a más de su participación en la asignación de recursos del presupuesto general de Estado ya comentado. Sin embargo, pueden participar de recursos propios generados por otros niveles de gobierno, a través del mecanismo de coparticipación, lo cual supone la materialización del principio de colaboración que rige para todos los gobiernos autónomos descentralizados y requiere además que el gobierno parroquial negocie con el otro nivel de gobierno, la gestión de una obra o servicio en la que va a participar de los beneficios que estos generen.

TRANSFERENCIAS PARA EL EJERCICIO DE NUEVAS COMPETENCIAS

A más de los mecanismos mencionados, hay que señalar que los gobiernos autónomos descentralizados también pueden ser beneficiarios de los recursos financieros (a más de los técnicos y humanos que también deben considerarse en el proceso de descentralización) que se tienen que transferir como consecuencia de la transferencia de competencias, para lo cual debe activarse el mecanismo de identificación de recursos que deberán acompañarse a las competencias transferidas a través de las comisiones técnicas que deben integrarse para el efecto, esto como parte de la institucionalidad del sistema.

Sobre esto hay que señalar que los recursos transferidos serán importantes en tanto el volumen de competencias que se transfieran también lo sean, pues de lo contrario no resultaría importante y, como ya se dijo, mientras no se ejecute el proceso de descentralización no se puede advertir de cuántos recursos se trata. Lo que sí se puede adelantar es que, como la descentralización es obligatoria, la transferencia cubriría a todos los gobiernos subnacionales como receptores de competencias, lo cual implica un cambio significativo en relación con el modelo anterior.

CONCLUSIONES

La descentralización, en general, ha tenido una concreción limitada, desgastante para los actores, porque el modelo y los ritmos políticos así lo marcaron; no obstante, sigue siendo una opción válida para mejorar la prestación de servicios y el ejercicio de competencias desde los territorios, en beneficio de los ciudadanos, sus beneficiarios directos.

La descentralización fiscal ha tenido y tiene presencia importante en el escenario ecuatoriano, toda vez que se han producido avances en la entrega de recursos, como es el caso de la Ley de asignación del 15 % del año 1997, pese a que los beneficiarios, mientras estuvo vigente la ley, no cubrió a todos los niveles de gobierno local. Ello ahora se ha acentuado con el incremento de los porcentajes de asignación vigentes a partir de la vigencia del COOTAD.

Otro mecanismo para medir la incidencia de la descentralización fiscal en el panorama nacional es el esquema impositivo de los gobiernos subnacionales, que, pese a tener diferencias sustanciales entre los distintos niveles, marca una ruta sostenida de transferencia no solo de competencias, sino de ejercicio de potestad estatal, en el nivel que la Constitución o la ley reconocen de manera expresa. Pese a las diferencias, constituyen una fuente segura para la mejora de ingresos propios de los GAD.

La transferencia de recursos del presupuesto general del Estado también es una forma de medir el avance de la descentralización fiscal, con mucha mayor incidencia ahora, frente a la posibilidad cierta del incremento relativo de los porcentajes y de la posibilidad de rubros adicionales, como consecuencia de la transferencia de competencias, que en la ley queda definida con mucha claridad.

Las novedades en el sistema impositivo subnacional, sobre todo de niveles de gobierno como el regional, solo podrá evaluarse cuando se concrete la conformación de regiones, proceso que en su esquema voluntario aún no se ha iniciado, lo que a su vez permite presumir que operará el mecanismo de cierre del proceso previsto en el COOTAD.

El avance en la concreción de la descentralización en general, medible en cuanto se avance en la ejecución del plan nacional de descentralización, a cargo del Consejo Nacional de Competencias, permitirá establecer cuánto se consigue cumplir con el mandato de que la transferencia de competencias debe siempre ir acompañada de la transferencia de recursos, ecuación que a su vez permitirá evaluar el avance de la descentralización fiscal y el cumplimiento de sus objetivos.

Con todo lo expuesto, la descentralización fiscal en particular, pese a lo complejo del proceso, muestra algunos avances, incipientes por cierto, pero que permite avizo-

rar que en el futuro puede tener más y mejores resultados, mientras la descentralización, en cualquiera de sus grados, siga siendo una opción válida en la gestión de las potestades estatales.

BIBLIOGRAFÍA

- Benalcázar Guerrón, Juan Carlos, *Derecho procesal administrativo ecuatoriano*, Quito, Fundación Andrade & Asociados, 2007.
- Cassagne, Juan Carlos, *Tendencias del derecho administrativo*, documento de la Universidad de Salamanca, 2005.
- Morales Tobar, Marco, comp., *La nueva organización territorial y el nuevo modelo de descentralización en el Ecuador*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Patiño Ledesma, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, t. I, Cuenca, Universidad del Azuay, 2013.
- Queralt, Juan Martín, *et al.*, *Manual de Derecho Tributario*, Navarra, 2008.
- Sassen, Saskia, *Territorio, autoridad y derechos*, Madrid, Katz, 2010.
- Suing Nagua, José, *Gobiernos autónomos descentralizados*, Loja, UTPL, 2010.

Fecha de recepción: 6 de agosto de 2013
Fecha de aprobación: 10 de junio de 2014

Cristian J. Billardi, *Solve et Repete*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2006, 392 pp.

Jorge Luis
Carrión Benítez*

La obra denominada *Solve et Repete* del autor argentino Cristian J. Billardi, primeramente nos da una pauta de cómo, sobre la base de una investigación amplia y completa de la historia del principio, se llega paulatinamente a obtener un concepto claro y un texto concreto sobre la idea principal de análisis que versa sobre “el requerimiento de pago previo del crédito a favor de la administración, previo al inicio de los actos de oposición”.

Resulta muy didáctico para quienes poco conocemos o desconocíamos del origen del *solve et repete*, se haga un recorrido hasta su origen romano, analizando diversos autores para posteriormente asentarnos ya en la recepción legislativa del objeto del estudio en Italia, a su desconocimiento en legislaciones como la francesa, inglesa, alemana, norteamericana y mexicana, por mencionar algunas; así como también su derogatoria en legislaciones latinoamericanas como las de Uruguay, Colombia, Chile y República Dominicana; e inclusive también su desaparición en las legislaciones italiana y española, muy influyentes en nuestros sistemas tributarios.

Asimismo, en su primer capítulo, el autor se refiere a la recepción de la figura en el sistema argentino, cuyos inicios se dieron en la época colonial, para posteriormente formar parte de la legislación argentina en 1870, sin desconocer los vestigios jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación; y su incorporación paulatina en ciertas las constituciones provinciales. Aunque finalmente se concluye que, en la actualidad, el principio no ha sido receptado constitucionalmente a nivel Federal, ni existe una “norma marco” que lo establezca con el carácter de general, sino que se encuentra disperso en la legislación nacional, provincial y municipal argentinas, y con algunas variedades de aplicaciones además de las tributarias.

En el capítulo segundo se hace una referencia a las notas características de lo que constituye el *solve et repete*, analizando de manera particular su carácter esencialmente tributario pero también su alcance dentro del ámbito del derecho administrativo (sancionatorio), constituyéndolo así en parte del derecho público y justificando por esta misma razón y por la presunción de legitimidad de la cual se encuentra revestido, la necesidad del control constitucional y legal; concluyendo con un análisis y cuestionamiento sobre el hecho de que la permisibilidad de entablar excepciones o la posibilidad de establecer otro tipo de cauciones no son más que afectaciones a su

* Magister en Derecho Tributario y especialista superior en Derecho Administrativo, por la Universidad Andina Simón Bolívar.

naturaleza y efectos jurídicos, inclusive sobre su vigencia o la necesidad de su derogatoria en la legislación.

Por su parte, el capítulo tercero, ya entrando en materia de análisis, examina la función del *solve et repete* sobre la base de la relación jurídica que existe entre el Fisco y el contribuyente, para posteriormente evidenciar que el “pronto pago” no constituye un elemento que lo justifique, más aún cuando es la propia mora de la administración la que en la mayor parte de los casos ocasiona el cobro tardío del crédito que reclama, desvirtuándose así su utilidad económica. Adicionalmente se hace referencia a la función dentro del sistema procesal estableciendo que, si bien no constituye una limitación de garantías jurisdiccionales, sí evidencia una disparidad en la relación Estado-administrado, siendo los jueces quienes están llamados a “limitar o atenuar” sus efectos. Asimismo, se cuestionan los largos plazos que le toma al contribuyente la repetición por parte de la administración, y lo burocrático que puede resultar obtener un crédito fiscal a favor de quien no debió haber realizado el pago.

En lo que respecta a su penúltimo capítulo, el autor de la obra se concentra en el análisis de varios principios constitucionales¹ y de derechos humanos consagrados en instrumentos internacionales,² relacionados con el instituto del *solve et repete*; concluyendo que la figura pugna, sin duda alguna, con los principios analizados, lo que resulta inadmisibles en un Estado de derecho, a pretexto de atender una finalidad tributaria de “pronta recaudación” y/o cuya pretensión puede ser “desalentar del contencioso en la administración de justicia”. Sin duda, el acceso a la justicia constituye un principio fundamental con el cual el *solve et repete* no guarda sintonía jurídica, más aún cuando dicho principio resulta esencial en Derecho administrativo, en virtud de lo cual son los administradores de justicia quienes, en aplicación de la sana crítica, deben determinar la razonabilidad de su aplicación.

Finalmente, y como corolario del análisis del *solve et repete*, se realiza un interesante análisis jurisprudencial argentino, comparado con otras resoluciones latinoamericanas,³ encontrándose fundamentales diferencias, ya que la Corte Suprema de Justicia de la Nación no acepta que la figura limite el acceso a la justicia; mientras que en otros países de la región se ha interpretado la incompatibilidad del instituto con sus textos constitucionales y los instrumentos internacionales que forman parte de sus legislaciones. De ahí también la profundización del cuestionamiento a los antecedentes jurisprudenciales de Argentina, por cuanto los instrumentos internacionales forman parte de su Carta Magna.

1. Igualdad, propiedad-patrimonio, legalidad, inocencia, razonabilidad, acceso a la justicia y tutela judicial efectiva.
2. Declaración Universal de Derechos Humanos y Convención Americana sobre Derechos Humanos.
3. Como por ejemplo: colombiana, uruguaya, chilena y venezolana.

Marco Morales Tobar, coord., *La nueva organización territorial y el nuevo modelo de descentralización en el Ecuador*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, 310 pp.

Daniela Estefanía Erazo Galarza*

La obra *La nueva organización territorial y el nuevo modelo de descentralización en el Ecuador* es una investigación en la cual se compilan las nociones principales acerca del nuevo sistema de organización territorial vigente en el Ecuador desde la expedición de la Constitución de 2008, con la que se reestructura la concepción clásica de descentralización antiguamente concebida en el Ecuador.

El nuevo modelo constitucional concibe al país como un “Estado constitucional de derechos y justicia social, democrático, soberano, independiente,

unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada”, conforme reza el artículo 1 de la Constitución de la República, implementa el derecho del buen vivir como objetivo fundamental de la organización estatal y la figura de la planificación como medio para su obtención. A partir de esta concepción, los autores toman como referencia el modelo actual y estructuran una obra que, a más de ser un gran aporte para el mundo jurídico, permite detectar de forma completa los principales problemas sociales, económicos y estructurales que la descentralización implica en la actualidad.

La obra desarrollada en seis temas comprende un estudio detallado en el cual se evidencia el ordenamiento jurídico, la doctrina y, finalmente, la realidad práctica en torno a la temática tratada. En este sentido, debo destacar la labor investigativa y sistemática de los autores al momento de diseñar el presente estudio, ya que no solo se limitan a enunciar el modelo conceptual que bordea la descentralización, sino además emiten conclusiones que ponen en debate la eficacia de la nueva organización territorial y modelo de descentralización en el Ecuador.

Bajo este esquema, Marco Morales Tobar y Marco Morales Andrade dedican el primer artículo denominado “La nueva organización territorial y el nuevo modelo de descentralización en el Ecuador” al análisis del marco constitucional de la organización territorial y el modelo de descentralización vigente, haciendo énfasis en un primer momento en los principios constitucionales y legales, específicamente del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización expe-

* Asesora de la Corte Constitucional del Ecuador.

dido en el año 2010, que delinear el régimen seccional autónomo ecuatoriano.

De esta forma, a criterio de los autores, al ser los principios los pilares básicos del ordenamiento jurídico, estos tienen que ser abiertos, permitiendo a la doctrina su desarrollo paulatino; critican el hecho de que, a pesar de que en la Constitución se determinen principios amplios, en el COOTAD estos principios pasan a ser determinados y definidos, cerrando cualquier posibilidad de maleabilidad del Derecho. Los principios de unidad, solidaridad, coordinación y corresponsabilidad, subsidiariedad, complementariedad, equidad interterritorial, participación ciudadana y sustentabilidad del desarrollo, son definidos y enmarcados por los autores tomando como base la actual organización territorial y modelo de descentralización. Además, de forma clara enumeran los sistemas de organización territorial, haciendo énfasis en sus principales características y en la problemática que cada uno de estos conlleva, concluyen que el sistema que rige en el Ecuador es el de un Estado Unitario. Analizan el tema de las competencias tanto del gobierno central como de los gobiernos autónomos descentralizados, ante lo cual sostienen que existe una deficiente regulación por parte del constituyente que da lugar a variadas interpretaciones.

Finalmente, concluyen que el nuevo modelo de descentralización no es una tarea fácil, ya que actualmente encuentra muchos problemas, como por ejemplo la falta de una cultura de unidad, la desigual distribución de los recursos y la deficiente asignación de competencias que tanto la misma Constitución como el COOTAD establecen. De esta forma, sostienen que el gran desafío de lograr una verdadera y armónica descentralización está en manos de la ciudadanía, pero principalmente del Consejo Nacional de Competencias y de la Corte Constitucional al momento de dirimir los conflictos de competencias o de atribuciones entre funciones del Estado y órganos establecidos en la Constitución.

El segundo tema que se aborda en la obra es “El nuevo marco de las transferencias de recursos fiscales a los gobiernos autónomos descentralizados”, suscrito por Christian Pino Garrido, quien desarrolla un tema específico y de suma importancia para el modelo de descentralización, como son las transferencias de los recursos fiscales desde un marco constitucional y legal. El autor hace referencia en un primer momento a los antecedentes de la descentralización en el Ecuador, señalando a la Constitución del año 1945 como aquella en la cual ya se comienzan a observar ciertas aspiraciones de autonomía administrativa, mientras que en la Constitución del año 1979 se establece por primera vez la necesidad de aplicar un esquema de administración descentralizada, iniciando desde ahí, a su criterio, un proceso cada vez más intenso y desordenado de transferencias de recursos del Presupuesto General del Estado a las entidades del Régimen Seccional Autónomo en un porcentaje del 15 %. La expedición de la Ley de Distribución del 15 % trató de establecer criterios de distribución equitativa de los recursos, lo cual se constituyó en un gran avance para

el desarrollo económico de estos niveles de gobierno, atendiendo las condiciones sociales y territoriales. Sin embargo, en su criterio este sistema tenía muchas falencias como la desigual distribución de recursos entre las municipalidades, lo que se daba principalmente por la falta de diferenciación de trato que existía entre ciudades grandes como Guayaquil y Quito, respecto de las demás ciudades del país, dando lugar a la falta de cumplimiento de objetivos provinciales.

El autor además analiza la problemática de otras transferencias que se realizaban a favor de los gobiernos autónomos descentralizados como lo eran el Fondo de Desarrollo Seccional y el Fondo de Desarrollo Provincial. Sostiene que en términos generales el sistema se componía de 19 leyes de diversas características y objetivos, de las que ninguna de ellas asignó o descentralizó nuevas competencias a los gobiernos subnacionales. A base de estas consideraciones, manifiesta que una de las preocupaciones del constituyente en el año 2008 fue el establecimiento de un nuevo modelo de descentralización. Además se expidió el COOTAD, norma que regula el procedimiento para el cálculo y distribución anual de los recursos. En la Constitución de Montecristi se estableció que los Gobiernos Autónomos Descentralizados participarían al menos del 15 % de los ingresos permanentes y al menos del 5 % de los ingresos no permanentes del Gobierno Central. De esta forma se uniformó el criterio de distribución tomando en consideración el tamaño y la densidad de la población, las necesidades básicas insatisfechas, jerarquizadas y consideradas en relación con la población y los logros en el mejoramiento de los niveles de vida. Con estos criterios, el autor concluye que el nuevo modelo de descentralización ha dado pasos de suma importancia para la consolidación de gobiernos locales que cuenten con fuentes de financiamiento que efectivamente les permitan cumplir sus fines y que aseguren a los ciudadanos en el territorio gozar de un conjunto de bienes y servicios de calidad, en cualquier parroquia rural, municipio y provincia del país.

El *tercer tema* denominado “La descentralización participativa: entre la utopía social y la praxis jurídica”, realizado por Ivonne Stephanie Dávila, analiza al nuevo modelo de descentralización tomando como base central el tema de la participación ciudadana como elemento fundamental de su efectivización. Al respecto, la autora define la descentralización participativa como aquel proceso de desconcentración del poder bajo la observancia de la ciudadanía como veedora social. De forma muy dinámica, hace referencia al problema que ha traído el poder compartido entre el Estado y el pueblo, y, a partir de ello, plantea la indispensabilidad de la participación ciudadana para la consolidación del Estado, en razón de que se constituye en una estrategia democrática para enfrentar las demandas sociales. Frente a este hecho, se plantea como interrogante central hasta qué punto el ejercicio del derecho ciudadano deja de ser una utopía social y se convierte en práctica efectiva.

Para dar respuesta a esta interrogante, la autora, en primer lugar, se refiere a los

paradigmas de la reforma del Estado y la descentralización, sus antecedentes y su influencia en el caso ecuatoriano, en el que analiza los postulados de las corrientes neo-liberal y democratizante; tomando como referencia a dos autores como Montesquieu y Tocqueville, manifiesta que las ideas de descentralización se consolidaron en Latinoamérica en la década de 1980 y 1990. En segundo lugar, se refiere a la nueva legislación ecuatoriana que regula y determina la descentralización participativa, en la cual desarrolla los puntos discrepantes y de convergencia entre estos dos derechos, emitiendo como conclusión final la necesidad de que, para la expedición de políticas públicas, los ciudadanos se conviertan en actores de participación. En este sentido analiza los cambios constitucionales comparando la Constitución de 1998 con la de 2008, los mismos que relaciona con la expedición del COOTAD y de la Ley de Participación Ciudadana y Control Social.

Finalmente, elabora un estudio acerca de la nueva perspectiva de la gestión pública, la cual tiene como principios: el regreso del Estado a las funciones básicas, involucramiento de la sociedad civil en la administración pública, adopción de los principios del mercado, descentralización y delegación de competencias, focalización de la gerencia, *rightsizing government*, institucionalización del gobierno electrónico y otras nuevas tecnologías. Recalca la importancia del ciudadano para la nueva gestión pública, respecto a la cual señala que se asegura la democratización de la gestión para la prestación de servicios públicos de calidad. Destaca además la importancia de la planificación para el nuevo enfoque de la gestión pública.

De lo manifestado, la autora concluye sosteniendo que la descentralización es vista hoy en día como un proceso democratizador que debe ir acompañado de la gestión pública, en el cual los ciudadanos sean actores fundamentales de su efectivo desarrollo a través de la participación ciudadana.

Bajo la denominación “La organización territorial y gobierno a la luz de la Constitución de la República y el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD)”, se ubica el cuarto tema de análisis, cuyo autor es Sebastián Espinosa, quien analiza cada uno de los distintos niveles de gobierno existentes actualmente en el Ecuador, para lo cual comienza refiriéndose a la organización territorial del Estado, sobre lo que resalta la importancia de acercar su gestión a los ciudadanos. De forma general, trata el tema del ejercicio de las competencias de los organismos que conforman el Estado, las cuales a su criterio se circunscriben a un espacio territorial, dentro del que la organización del territorio se orienta a la consecución de objetivos nacionales establecidos principalmente en el Plan Nacional de Desarrollo.

Considera que el marco constitucional actual y el nuevo COOTAD establecen cuales son los distintos niveles de gobierno, así como también definen cada una de sus diversas competencias; al respecto en el artículo 242 de la Constitución de

la República se determina que la organización territorial del Estado se conforma por regiones, provincias, cantones y parroquias rurales, al tiempo que reconoce la constitución de regímenes especiales por razones de conservación ambiental, étnico-culturales o de población. Se refiere dentro de la categoría de regímenes especiales a los distritos metropolitanos autónomos, la provincia de Galápagos y las circunscripciones territoriales indígenas y plurinacionales, esto último a base de lo dispuesto en el artículo 1 de la Constitución de la República, ya mencionado líneas atrás, en el que se determina que el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, *intercultural*, *plurinacional* y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada. Describe cómo en la Constitución se crean las regiones autónomas, los distritos metropolitanos, así como también se reconocen las comunidades, comunas, recintos, barrios y parroquias urbanas.

Una vez definido el tema de la organización territorial, el autor analiza a los niveles de gobiernos determinados tanto en la Constitución como en el COOTAD reconocidos como gobiernos autónomos descentralizados como son las juntas parroquiales rurales, concejos municipales, concejos metropolitanos, consejos provinciales y los consejos regionales. De estos, los gobiernos de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tienen facultades legislativas, mientras que las juntas parroquiales poseen facultades reglamentarias. Por otra parte, en el COOTAD se les reconoce autonomía política, administrativa y financiera.

Una de las innovaciones más importantes de la Constitución de 2008, que destaca el autor, es la creación de las regiones, las cuales, a pesar de haber sido duramente criticadas por expertos en el tema de descentralización, tienen un amplio camino por recorrer por cuanto apuntan a la integración de la gestión de territorios horizontalmente y equilibradamente agrupados, con el objetivo principal de fortalecer un desarrollo territorial equitativo. Sobre esta base analiza sus principales roles, los requisitos para su conformación, su importancia, sus órganos de gobierno, su mecanismo legal de regulación como es el caso del estatuto, el cual será la norma institucional que establecerá su denominación, símbolos, principios, instituciones del gobierno regional, su sede, así como también la identificación de sus bienes, rentas, recursos propios y la enumeración de sus competencias.

De igual forma analiza las competencias de los gobiernos provinciales, cantonales, parroquiales rurales y regímenes especiales (gobierno distrital metropolitano, circunscripciones territoriales indígenas, Consejo de Gobierno de Galápagos), haciendo alusión principalmente a sus roles, sus competencias y su conformación. Todo esto finalmente lleva al autor, de forma crítica y fundamentada, a establecer los puntos de quiebre más críticos de esta asignación de competencias, señalando como ejemplo el caso de los gobiernos de los distritos metropolitanos, los cuales de alguna

manera entran a absorber ciertas competencias de los niveles de gobierno provinciales y regionales.

Dentro de la misma línea de análisis, se encuentra el quinto artículo de este libro denominado “Descentralización y sistema nacional de competencias en el nuevo ordenamiento jurídico ecuatoriano”, escrito por Gustavo Bedón Tamayo, quien inicia su análisis relatando los antecedentes de la descentralización en América Latina que, en su criterio, tuvo dos momentos: la primera fase en la década de 1980 e inicios de 1990, la cual obedeció a un imperativo reduccionista, donde las reformas económicas respondieron a una orientación financiera cuyo objetivo era lograr estabilidad macroeconómica y dismantelar el Estado desarrollista; la segunda fase por su parte, tiene lugar en los años de 1990, en que se reorienta la anterior reforma y se refuerzan las relaciones del Estado con la sociedad civil.

Ya en la época actual, aún bajo la influencia de la segunda fase, se ha tratado de dar mayor protagonismo a la descentralización; sin embargo, se evidencia que todavía existen rezagos de la primera fase. El Ecuador a finales de la década de 1990 implementó importantes procesos de reforma, como lo fue la Ley de Descentralización y Participación Ciudadana, las reformas constitucionales de 1998 y finalmente la expedición de la Constitución de 2008.

Bajo estos antecedentes, el autor realiza un análisis profundo de la evolución jurídica que ha tenido tanto la descentralización como el Sistema Nacional de Competencias en el Ecuador, destacando cómo la diferenciación de competencias entre el gobierno central y los gobiernos seccionales se plasma en la Constitución de 1998, lo cual se constituyó en un importante paso para que más adelante se establezca el nuevo modelo de descentralización en el país. Sobre este hecho, el autor además denomina a la década de 1998-2008 como “la década perdida”, en razón de que existieron muchas competencias que resultaron inejecutables, por la ausencia de recursos económicos para su financiamiento, que en lo principal se dio por las siguientes razones: el divorcio entre lo técnico y lo político, la descentralización no fue un proyecto del país, no hubo una apropiación local del proceso con la ciudadanía, no se crearon modelos de gestión descentralizada, existió excesivo peso de recursos financieros en el proceso, la individualidad en el modelo de descentralización y la falta de institucionalidad debida.

Más adelante se analiza el actual sistema de competencias, haciendo alusión en primer lugar a la descentralización administrativa, por cuanto el Ecuador es un Estado unitario, en el cual la descentralización es la forma administrativa de gobernarse. Por otra parte, el autor sostiene que la descentralización es una herramienta fundamental para el desarrollo, ya que influye en la organización del Estado para el cumplimiento de sus fines sociales. Manifiesta que, conforme lo dispuesto en la Constitución, la descentralización es un principio de la administración pública, por lo que destaca la

importancia de la descentralización territorial, ya que la asignación de competencias a los gobiernos regionales, provinciales, municipales, metropolitanos y parroquiales rurales del Ecuador se puede lograr a través de la descentralización de las mismas en razón del territorio, siendo un proceso obligatorio, progresivo y definitivo.

Finalmente, el autor analiza el sistema nacional de competencias, haciendo referencia a su problemática y a las instituciones encargadas de su efectivización. Sobre lo cual, como conclusión, argumenta que tanto la descentralización como el sistema nacional de competencias ayudan a recuperar el rol integral del Estado en base la noción de Estado constitucional de derechos y justicia social.

Como último estudio de esta obra, se encuentra el sexto tema titulado “Régimen tributario de los gobiernos autónomos descentralizados en el marco del COOTAD”, cuyo autor es Hernán Batallas, quien destaca la ampliación de la asignación de competencias en materia tributaria a estos niveles de gobierno a partir de la expedición de la Constitución de 2008 y del COOTAD, en la cual no solo se les atribuye potestades recaudatorias sino además tributarias, para la creación y regulación de tributos. Así, el autor comienza su análisis definiendo los principios constitucionales tributarios a saber: principio de legalidad, principio de igualdad y capacidad contributiva, principio de generalidad, principio de equidad y principio de no confiscatoriedad. Además se refiere de forma general a las nociones doctrinales de los tributos, destacando su importancia para los Estados y sus diferentes niveles de gobierno, posteriormente analiza los elementos de los tributos, sosteniendo que el hecho generador es el elemento de mayor importancia, por cuanto da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Para una mejor comprensión de los lectores, el autor de forma sistemática enumera la clases de tributos que existen y que son manejados por los gobiernos autónomos descentralizados, enfatizando que los impuestos son los tributos que mayores recursos generan a las arcas fiscales, y en los que se destaca la aplicación del principio de legalidad, ya que para su creación, modificación, supresión y extinción se necesita de una ley sancionada por el órgano legislativo. En cuanto a las tasas y contribuciones especiales, estas son creadas por los gobiernos autónomos descentralizados a través de las respectivas ordenanzas, proceso normativo que debe observar los principios constitucionales tributarios. De esta forma, estos niveles de gobierno recaudan impuestos para su propia financiación, así como de tasas y contribuciones especiales, cuya creación y regulación se les atribuye por mandato constitucional.

Ahora bien, los tributos recaudados por los gobiernos autónomos descentralizados como parte del ejercicio de su autonomía financiera les permiten percibir ingresos constantes para el sostenimiento de los gastos sociales. Para concluir, el autor define y se refiere a las principales características de cada uno de estos tributos, y llega a determinar que los impuestos que recaudan los gobiernos autónomos descen-

tralizados son: impuestos sobre la propiedad (impuesto sobre la propiedad urbana, impuesto sobre la propiedad rural e impuesto sobre los vehículos); impuestos a la transferencias (impuesto de alcabalas, impuesto a las utilidades y plusvalía en la transferencia de predios urbanos); e impuestos sobre las actividades económicas (impuesto de matrículas y patentes, impuesto a los espectáculos públicos, impuesto al juego e impuesto del 1,5 sobre los activos totales).

Las tasas que regulan y recaudan los gobiernos autónomos descentralizados son las siguientes: a) Aprobación de planos e inscripción de construcciones; b) Rastro; c) Agua potable; d) Matrículas y pensiones escolares; e) Recolección y aseo público; f) Control de alimentos; g) Habitación y control de establecimientos comerciales e industriales; h) Servicios administrativos; i) Alcantarillado y canalización; y j) Otros servicios de cualquier naturaleza. Mientras que las contribuciones especiales que también regulan y recaudan son: a) Apertura, pavimentación, ensanche y construcción de vías de toda clase; b) Repavimentación urbana; c) Aceras y cercas; d) Obras de alcantarillado; e) Construcción y ampliación de obras y sistemas de agua potable; f) Desección de pantanos y relleno de quebradas; g) Plazas, parques y jardines; y h) Obras que las municipalidades o distritos metropolitanos determinen mediante ordenanza, previo el dictamen legal pertinente.

De las consideraciones expuestas, el autor concluye que, con la expedición de la Constitución del año 2008 y del COOTAD en el año 2010, el país dio un importante paso para el reconocimiento y fortalecimiento de la autonomía y descentralización del Estado a través de sus múltiples gobiernos a quienes se les asignaron nuevas y amplias competencias, que plantean una verdadera autonomía tributaria. Sin embargo, a pesar de los positivos avances, todavía se evidencia la falta de una simplificación tributaria que permita al Estado y a los gobiernos autónomos descentralizados seguir percibiendo recursos económicos con menor cantidad de tributos, y, de esta forma, fortalecer el principio de eficiencia a través del ahorro que genera el sostenimiento de excesivas cargas tributarias en pro no solo de las diversas administraciones tributarias sino además de los propios contribuyentes.

De todos los temas analizados en la presente recensión se colige una sólida obra que define y describe dinámicamente el proceso de descentralización que el Ecuador ha tenido desde décadas atrás, desembocando finalmente en el nuevo modelo vigente, el cual se plantea como un reto tanto para el gobierno central como para los gobiernos seccionales, en el que la participación ciudadana tendrá un papel fundamental. Considero que en el libro estudiado se abordan los temas más importantes tanto del nuevo modelo de descentralización como también del Sistema Nacional de Competencias, lo cual brinda un significativo aporte al mundo jurídico del Ecuador.

Sentencia de casación respecto de las actuaciones de las administraciones tributarias vinculadas a actos administrativos impugnados judicialmente

*Álvaro Mejía Salazar**

RESUMEN

En ocasiones las administraciones tributarias han errado en la comprensión del contenido y alcance de la facultad determinadora. Al constituir una actividad reglada, la determinación tributaria debe observar rigurosamente las normas relativas a materia, oportunidad y competencia. La sentencia materia de la presente recensión se refiere precisamente al ejercicio de la facultad determinadora en lo que hace relación con los actos administrativos que se encuentran impugnados judicialmente. Considerando que uno de los efectos de la judicialización del acto administrativo es abstraerlo de la **órbita competencial de la administración tributaria**, esta no puede ejercer sobre él ninguna de sus facultades, entre ellas, la verificadora. El criterio de juzgamiento analizado confirma este particular, dejando en claro las consecuencias que la impugnación judicial comporta tanto para los actos administrativos como para la administración tributaria.

PALABRAS CLAVE: Facultad determinadora, acto administrativo tributario, efecto suspensivo, impugnación judicial.

SUMMARY

Tax administrations have sometimes misunderstood the content and scope of the establish taxes power. Being a regulated activity, the establish taxes power has to observe the rules on the field, opportunity and legal powers. The court ruling object of this recession deals about the implementation of this establish taxes power in relation to the administrative acts challenged in the court. Considering that one of the purposes of the prosecution of the administrative act is their abstraction of administrative orbit of the tax authorities, it cannot apply on it any of their legal powers, including the verification. The judicial discretion on this matter makes

* Docente contratado del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, y de Facultad de Jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica de Ecuador.

clear that the consequences that entails for both judicial challenge administrative acts and to the tax administration.

KEY WORDS: Establish taxes power, administrative taxing act, suspense effect, judicial challenge.

FORO

ANTECEDENTES

Quienes nos dedicamos al libre ejercicio de la abogacía hemos constatado cómo, con cierta frecuencia, la administración tributaria central –Servicio de Rentas Internas– emite actos administrativos que tienen como fundamento otros actos que se encuentran impugnados en sede administrativa o en sede judicial. En efecto, no son pocos los casos de re-determinaciones o de imposiciones de multas que tienen como origen actas de determinación que no se encuentran en firme, lo cual ciertamente contraría los mandatos legales y principios que se relacionan con los efectos suspensivos de la impugnación de los actos administrativos.

Por estos motivos consideramos importante realizar el estudio de una sentencia de casación donde los juzgadores nacionales han resuelto sobre la nulidad de las actuaciones de la administración tributaria, vinculadas a actos administrativos que se encuentran impugnados. Adicionalmente nos referiremos al necesario control de legalidad por parte de los jueces, ante los casos de indebida aplicación de la facultad determinadora por parte de las administraciones tributarias, tema que se relaciona directamente con la materia del caso de nuestro interés.

IDENTIFICACIÓN DEL PROCESO, LAS PARTES Y EL PUNTO DE DERECHO CONTROVERTIDO

La sentencia materia del presente análisis fue emitida en fecha 6 de agosto de 2012, por la H. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del Recurso de Casación n.º 282-2010. Este recurso fue interpuesto por la compañía AGIP OIL ECUADOR B.V., en contra de la sentencia dictada el 3 de mayo de 2010, por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal n.º 1, con sede en la ciudad de Quito, dentro del juicio de impugnación n.º 25782-2008, seguido por la antes mencionada compañía en contra del Servicio de Rentas Internas.

La demanda con la que se inició el juicio impugnó las resoluciones n.º 1170 12008RREC001571, 117012008RREC001595, 117012008RREC001596 y 11701200 8RREC001600, todas emitidas el 28 de enero de 2008, por el director regional norte

del Servicio de Rentas Internas. Estas resoluciones atendieron sendos reclamos administrativos presentados en contra de las actas de re-determinación n.º 1720070100014, 1720070100077, 1720070100078, 1720070100079, respecto del Impuesto a la Renta de los períodos fiscales 2000, 2001, 2002 y 2003.

De entre los varios puntos de derecho que fueron materia de la controversia, nos referiremos a la impugnación central que fue la determinante del caso, esta es, el pedido de declaratoria de nulidad de las resoluciones impugnadas y de las actas de re-determinación correspondientes, en vista de que tales actas fueron levantadas sobre actas de determinación que se encontraban previamente impugnadas en sede judicial.

La Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal n.º 1 decidió en sentencia que las actas no adolecían de nulidad, pues la administración tributaria estaba facultada por el numeral 3 del artículo 94 del Código Tributario¹ para realizar un proceso de re-determinación, esto, a pesar de que las actas de determinación originarias o verificadas se encontraban impugnadas judicialmente.

ARGUMENTO DEL ACTOR

La compañía actora impugnó la competencia del director regional norte del Servicio de Rentas Internas para emitir actas de re-determinación y dejar sin efecto las actas de determinación verificadas u originarias, ya que, para el momento en que las actas de re-determinación fueron emitidas, las de determinación originarias se encontraban impugnadas judicialmente ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal –órgano judicial competente para conocer el contencioso tributario en única instancia–. De allí que la compañía actora demandó la nulidad de las actas de re-determinación y de las resoluciones de reclamo que las confirmaron.

Respecto de la pretensión del actor, recordaremos que el Código Tributario dispone en su artículo 82 que los actos administrativo-tributarios serán ejecutivos, es decir, susceptibles de que sus efectos sean llevados a la práctica, únicamente cuando se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados. De acuerdo a nuestra legislación tributaria, un acto administrativo se considera firme si en su contra no se hubiere presentado reclamo alguno dentro del plazo que la ley señala; mientras que un acto administrativo se considera ejecutoriado cuando consista en una resolución de la administración tributaria dictada como resultado de un reclamo, respecto de la cual no se hubiere inter-

1. Art. 94. Caducidad. Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

puesto o no se hubiere previsto recurso ulterior.² Ahora bien, debemos señalar que la firmeza o ejecutoriedad de un acto administrativo se ven comprometidas únicamente si la vía de impugnación ejercitada es de aquellas productoras de efectos suspensivos, tal como el reclamo o las acciones judiciales, pues recursos extraordinarios como el de revisión solo poseen efecto devolutivo y, por tanto, no interfieren en la ejecutividad del acto recurrido. De esta manera se concluye que un acto administrativo de contenido tributario únicamente puede considerarse productor de efectos jurídicos si no hubiere sido impugnado a través de una vía cuyo efecto sea suspensivo o cuando se posea resolución favorable definitiva y ejecutoriada respecto de la impugnación realizada, sea en vía administrativa o en vía judicial.

En nuestra legislación vigente, el efecto suspensivo constituye una garantía del derecho a impugnar³ y se encuentra varias veces confirmado en el Código Tributario. Por ejemplo, el artículo 259 de tal cuerpo legal prevé que la presunción de validez de los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias que no hayan sido impugnadas expresamente administrativa o judicialmente, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria. Esto comporta que los actos administrativos impugnados se encuentran desprovistos de la presunción de validez y, por lo tanto, mal pueden ser considerados productores de efectos jurídicos directos o indirectos. Se debe también considerar que el Código Tributario contiene normas que, aplicando el principio de no ejecutividad de los actos impugnados, benefician a las administraciones tributarias, es decir, este no es un principio que posea como único beneficiario al contribuyente como erróneamente se podría pensar. Al respecto citaremos al artículo 55 del código, norma que dispone que los plazos de prescripción de la acción de cobro se contarán 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. Con esto las administraciones tributarias no pierden la capacidad de cobrar un crédito pese a que se hubieren excedido aún en demasía los plazos legales generales para el ejercicio de esta facultad, si durante aquel tiempo se encontraba pendiente de resolución la impugnación del acto determinativo.

Finalizamos este apartado recordando la duda existente respecto de si la administración tributaria puede ejecutar los efectos de un acto administrativo sin antes resolver una impugnación que ha sido planteada en forma extemporánea, argumentando la

2. Código Tributario, artículos 82, 83 y 84.

3. Cf. Álvaro R. Mejía Salazar, *Los recursos administrativos, naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011, p. 7.

firmeza que *ipso iure* asiste al acto que no fue reclamado dentro del plazo previsto en la norma. Considerando el derecho constitucional de petición, previsto en el numeral 23 del artículo 66 de la Carta Magna, es claro que antes de proceder con la ejecución de los efectos de un acto administrativo respecto del cual se ha presentado una impugnación extemporánea –aun cuando esta circunstancia sea evidente–, la administración tributaria deberá contestar la petición realizada. Ciertamente esta respuesta sería susceptible de impugnación judicial y por consiguiente, habría que aguardar hasta que el juez resuelva la causa para poder ejecutar el acto. En los casos en que únicamente se discuta sobre la temporalidad de una impugnación, los juzgadores deben acordar una tramitación especialmente sumaria a fin de no afectar los legítimos intereses de la administración pública y, al mismo tiempo, observar los principios y garantías fundamentales del derecho a la impugnación.

ARGUMENTO DE LA AUTORIDAD DEMANDADA

Respecto de la nulidad de las actas de re-determinación por incompetencia del director regional norte del Servicio de Rentas Internas, la autoridad demandada argumentó que la facultad determinadora, que incluye la de verificación o re-determinación, es una facultad inherente a toda administración tributaria y que, por lo tanto, no puede ser conculcada por el hecho de que un acto administrativo se encuentre impugnado judicialmente. A criterio de la parte demandada, resulta saludable que, ante errores cometidos por la autoridad tributaria, ella misma pueda rectificarlos dejando sin efecto el acta original aunque esta se estuviera discutiendo en el ámbito jurisdiccional, ya que lo contrario comportaría que la administración tributaria solo pudiera re-determinar en el evento de que el contribuyente no hubiera impugnado el acta originaria.

La autoridad demandada señaló, además, que no existió nulidad de las actas de re-determinación porque no se verificó ninguno de los requisitos señalados en el artículo 139 del Código Tributario. Finalmente, esta parte procesal sostuvo que es potestativo para la administración tributaria revisar actos de determinación, sea a través de una determinación complementaria cuando el contribuyente ha presentado reclamo, o sea por medio de una re-determinación cuando no ha existido reclamo, siendo el único requisito el que no se haya producido la caducidad de la facultad de re-determinar, sin importar que exista o no una impugnación judicial de por medio.

Según se aprecia, la administración tributaria centró la defensa en un particular forma de entender a la facultad determinadora. Recordaremos que esta facultad constituye el acto o conjunto de actos realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obliga-

do, la base imponible y la cuantía del tributo.⁴ Sin embargo, la facultad determinadora no constituye un poder absoluto para la administración tributaria ni le faculta a actuar por encima de las leyes o por encima de otras funciones del Estado. Muy por el contrario, nuestra normativa tributaria limita a la facultad determinadora caracterizándola expresamente como una *actividad reglada*,⁵ por lo que su ejercicio se ha de circunscribir a lo que la ley prevea. Desde muy antiguo, la jurisprudencia ha aplicado este imperativo legal y ha realizado el control del correcto ejercicio de la facultad determinadora, entendiéndola por definición como una facultad amplia pero limitada. Por citar un ejemplo, recordaré el fallo de 13 de septiembre de 1978, emitido por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en el cual, los magistrados resolvieron que:

es incuestionable que la actividad administrativa que la Ley asigna al Director General de Rentas para determinar el impuesto a la renta de los contribuyentes, es eminentemente reglada y que, por ende, la realización de cualquier acto con inobservancia de los preceptos legales reseñados, comporta la realización de un acto administrativo inválido.

Existen varios ejemplos actuales sobre control de legalidad respecto a ciertos excesos en el ejercicio de la facultad determinadora por parte de las administraciones tributarias, lo cual resulta alentador –no obstante, también existen casos en que este control ha fallado–. En general, bajo pretexto del ejercicio de la facultad determinadora el Servicio de Rentas Internas ha excedido sus competencias y ha incursionado en materias para las cuales no posee autorización legal. Así por ejemplo, pese a que la materia laboral es competencia exclusiva y excluyente del Ministerio de Relaciones Laborales –antes Ministerio del Trabajo–, la administración tributaria central es recurrente en levantar glosas directamente con dicha materia. De allí que la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en el fallo n.º 80-99, de 26 de marzo de 2001,⁶ tuvo que confirmar que el Servicio de Rentas Internas carece de competencia para conocer asuntos ajenos a la materia tributaria y que corresponden a la órbita del derecho común; tal es el caso de la participación de los trabajadores de las empresas en las utilidades de las mismas que se rigen por el Código del Trabajo y son de la órbita del ministerio del ramo y en último caso de los juzgadores del trabajo y de las salas de lo Laboral y Social de la Corte Suprema de Justicia.

Otro ejemplo del errado ejercicio de la facultad determinadora se ha dado en re-

4. Código Tributario, artículo 68.

5. Actividad reglada comporta que la atribución y el ejercicio de cualquier potestad solo es posible ante la existencia previa de un precepto legal superior que le habilite a la administración. Jaime Santofino Gamboa, *Tratado de derecho administrativo*, Bogotá, Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 46.

6. R.O. 346 de 13 de junio de 2001.

lación con la materia de seguridad social, donde la administración tributaria central ha observado en infinidad de casos la deducibilidad de ciertos pagos argumentando que tales gastos debían ser aportados al seguro general obligatorio, en evidente intromisión al ámbito competencial del Instituto Ecuatoriano del Seguro Social. En sentencia emitida dentro del Recurso de Casación n.º 152-2010, los jueces nacionales fallaron a favor del respeto de las competencias legales que cada entidad posee, precautelando al mismo tiempo, el debido ejercicio de la facultad determinadora tributaria. La sentencia referida en su parte pertinente expresa:

La potestad de hacer la verificación [de lo que se considera materia gravada] le es reconocida y dada al IESS por la Ley de Seguridad Social, tal la norma del artículo 12... norma esta de la que, sin lugar a dudas, deviene la competencia exclusiva del IESS para la determinación de la materia gravada para la aportación... En estos términos se modifica el criterio sostenido por la Sala en anteriores pronunciamientos, toda vez que para que pueda glosarse por parte de la administración tributaria gastos de emolumentos diversos pagados al trabajador por su empleador, bajo la consideración de no haber aportado por ellos al seguro general obligatorio sin embargo ser materia gravada de aportación, la Sala establece necesaria tal determinación previa por parte del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

Adecuados controles judiciales de legalidad como los que acabamos de reseñar son siempre necesarios, pues las administraciones tributarias, aun actuando de buena fe —como considero siempre actúan—, pueden confundir, como de hecho en varios casos han confundido, el auténtico contenido y alcance de la facultad determinadora. Esto ha llevado a que en ocasiones se extralimiten sus actuaciones y se invadan materias o competencias que no les corresponden, en desmedro del principio de legalidad⁷ y actividad reglada, base del actuar de todas las funciones del Estado en un régimen de Derecho.

DECISIÓN DEL JUZGADOR DE CASACIÓN

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, con dos votos favor y un voto salvado, decidió casar la sentencia emitida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal n.º 1 y, en tal virtud, declaró la nulidad de las resoluciones impugnadas y de las respectivas actas de re-determinación, en vista de la incompetencia del director regional norte del Servicio de Rentas Internas

7. Ramón Valdez Costa estudió al principio de legalidad como un tema de distribución de competencias. Este autor establece que el principio de legalidad en materia tributaria tiene que ver con la delimitación de las capacidades que tiene cada ente público con relación al tributo, dejando en claro que la distribución de estas capacidades debe estar inequívocamente establecida en una norma superior. Ramón Valdez Costa, *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, Montevideo, Rosgal, 1982, p. 102.

para realizar un proceso verificador sobre actas de determinación que se encontraban judicialmente impugnadas; proceso re-determinador que además tuvo como resultado el dejar sin efecto a las actas de determinación verificadas y no solo su modificación, así como la emisión de nuevas actas.

En la sentencia de casación los jueces nacionales realizaron un correcto análisis respecto de los efectos suspensivos de la presentación de una demanda en contra de un acto administrativo de contenido tributario, efectos que abstrajeron por completo al acto impugnado tanto de la órbita de la administración tributaria cuanto de la órbita del contribuyente. De hecho, al ser impugnado en vía judicial, el acto administrativo pasa a exclusivo conocimiento y competencia de los jueces y por tanto, la administración tributaria queda desprovista de toda capacidad respecto de tal actuación. Según analizamos en un apartado anterior, el tema principal que se encuentra en análisis es la suspensión de la ejecutividad y validez del acto administrativo cuando ha sido impugnado, particular que es ordenado por el Código Tributario en su artículo 82. Al respecto, la sentencia de casación acertadamente dispone:

6.1.4. Los efectos iniciales de la impugnación judicial de las “primeras” actas de determinación, como queda dicho, no suspende el ejercicio de la facultad determinadora de la administración pues no es el tema que se pone en discusión cuando de impugnación judicial se trata, pero si surte efectos suspensivos sobre la “ejecutividad del acto”, razón por la que la administración tributaria debe esperar el pronunciamiento del juez para actuar en consecuencia; no hay que olvidar que, como lo señala la doctrina, el contencioso administrativo, que también es aplicable al contencioso tributario, es un mecanismo de impugnación *ex post* a la actuación de la administración, al resultado de su actuación, medio con el que se cuestiona la legitimidad del acto administrativo, consecuencia de lo cual, si el juez encuentra fundadas las razones del cuestionamiento, declara su ineficacia; (...)

Es claro que las administraciones tributarias deben aguardar a que la impugnación incoada en contra de uno de sus actos administrativos llegue a término definitivo para ejecutar, si la resolución le fue favorable, los efectos directos y/o indirectos del acto; efectos directos como el cobro de una deuda establecida, o efectos indirectos como la imposición de una multa que se derive de una de las conductas determinadas en el acto. Lo contrario, esto es el desdeñar los efectos suspensivos de la impugnación, resulta inequívocamente ilegal, pero además pudiera resultar ilógico o lesivo a los intereses de la propia administración tributaria. Sobre este punto y regresando al caso de análisis, los juzgadores de casación reflexionaron que no es lógico realizar una actuación –re-determinación– respecto de un acto impugnado –acta de determinación originaria– pues en juicio podría confirmarse la legalidad del contenido de las actas originales, entrando en contradicción con la sustitución realizada a través de la re-determinación; así también podría declararse la nulidad de las actas de determinación originarias, lo que en este caso comportaría la nulidad automática de las de re-determinación; podría dejarse sin

efecto judicialmente tanto las actas de determinación como las de re-determinación, con el consecuente desgaste inútil de la administración tributaria, etc.

Finalmente, además de ser contundentes en declarar que en el caso de estudio “la administración tributaria extralimitó su accionar al disponer la revisión de actas cuya ejecutividad estaba suspendida como efecto inicial de la impugnación judicial”, los juzgadores nacionales esclarecieron el procedimiento general que ha de observarse al momento de aplicar la re-determinación. Así, la Sala expresa que “el resultado del ejercicio de la facultad revisora, se insiste, demanda la existencia del acto revisado y del que resulte del ejercicio de tal revisión, jamás la extinción de uno de ellos”. Recordaremos que en el presente caso, el director regional norte del Servicio de Rentas Internas dejó sin efecto las actas de determinación originarias y procedió con la emisión de actas de re-determinación. Esto tuvo como resultado que la re-determinación –que en realidad es una mera verificación– haya terminado careciendo de materia de examen, tornando en nula a la tarea desempeñada por la administración tributaria. En este punto conviene señalar que no es del todo correcto utilizar el término “revisión” al referirse a una re-determinación, donde como queda dicho, el concepto adecuado a utilizar es “verificación”. La revisión es una labor mucho más especializada que la verificación y se identifica, acorde a nuestro Código Tributario, con las acciones realizadas en una impugnación extraordinaria en sede administrativa –recurso de revisión– donde sí existe la capacidad de revocar por completo un acto administrativo y no únicamente la de modificarlo, como ocurre en la re-determinación. Asunto de sinónimos que posee relevancia dada la autonomía calificadora de nuestra materia y legislación.

Respecto del voto salvado, en esta pieza procesal también se analiza correctamente el punto procedimental al que acabamos de referirnos. Así, el juez nacional de minoría sostiene que:

la realización de esta verificación supone por lógica consecuencia, la existencia de una acta de determinación, pues sin esta no es factible que se haya producido una verificación”. Específicamente sobre el caso concreto, examina y concluye que las actas de re-determinación “han dejando sin efecto ni valor las determinaciones originales, con lo cual uno de los supuestos procesales imprescindibles dejó de existir, no cabe pues redeterminarse sobre algo que ya no existe.

Adicionalmente, el voto salvado encuentra en el artículo 38 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada (en adelante Ley de Modernización), y en el artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, otros fundamentos para concluir que no cabía dejar insubsistente las actas de determinación. El artículo 38 de la Ley de Modernización dispone que si se hubiera iniciado una acción judicial contra un acto administrativo y se encontrare pendiente de resolución un reclamo en sede adminis-

trativa, este último quedará insubsistente, mientras que el artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa prevé que, si propuesta la demanda en lo contencioso administrativo, la administración demandada reconociese totalmente, en vía administrativa, las pretensiones del demandante, cualquiera de las partes podrá ponerlo en conocimiento del Tribunal, el cual declarará terminado el procedimiento y ordenará el archivo del proceso. Según se aprecia, estas normas son utilizadas por el juzgador con un criterio supletorio y en su sentido contrario, es decir, no contienen mandatos directos respecto a la situación concreta, pero al aplicarlos *contrario sensu*, tienen como consecuencia la deseada.

Llama la atención que el voto salvado, si bien se preocupó de encontrar un fundamento normativo a los razonamientos expuestos, nada refiera respecto a la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo impugnado ordenada por mandato expreso del Código Tributario. Este punto de Derecho representa el tema principal en el presente caso, por la trascendencia que posee desde una perspectiva institucional y por constituir un mandato propio de la materia tributaria que debe aplicarse de forma directa. Considero que la ausencia de este análisis llevó a que el voto salvado haya resuelto:

aceptar el recurso de casación en cuanto considera que la Sala a-quo, no tenía competencia para pronunciarse sobre actas de re-determinación o verificación y menos para haber dejado insubsistentes las de determinación originales que, por encontrarse impugnadas ante el juez contencioso tributario, deben seguir la suerte que la respectiva sentencia señale.

No compartimos el criterio del voto salvado, pues la sentencia debía ser casada, como de hecho lo fue por los jueces nacionales de mayoría, por haber confirmado una actividad administrativa realizada con ausencia de competencia del funcionario emisor. El juzgador de instancia era totalmente competente para conocer y resolver la impugnación planteada por el contribuyente y para acordar el remedio jurídico que el caso ameritaba, esto es, la declaratoria de nulidad de las actas de re-determinación y sus resoluciones de reclamo. De allí que el haber declarado únicamente la incompetencia de los juzgadores para resolver el caso no solo constituye un equívoco, sino que, además, deja por fuera de la resolución a los actos administrativos impugnados respecto de los cuales, si bien existen profundos reparos en la parte considerativa del voto salvado, nada se determina sobre ellos en la parte resolutive. Además, el juez de minoría acusa al juzgador de instancia de “haber dejado insubsistentes las de determinación originales” lo cual obedece a un *lapsus calami* o una incomprensión del caso, dado que fue la administración tributaria la que dejó sin efectos a las actas de determinación originarias, no la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal n.º 1, la cual según hemos anotado, únicamente confirmó el equívoco proceder de la administración tributaria.

COMENTARIOS FINALES

La administración pública, al ser una organización compuesta por seres humanos, tiene la misma falibilidad que los sujetos que la conforman; el que a una persona se le haya confiado un cargo público no le abstrae de su condición humana de cometer equivocaciones. De allí que el Estado, sus órganos y funcionarios sean susceptibles de errar, como de hecho yerran. Si a esta circunstancia se añade el innegable poder que el Estado posee en sus relaciones con los ciudadanos, resulta evidente la necesidad de que existan medios que equilibren esta relación de poder. Entre tales medios se encuentra el principio de legalidad, el de actividad reglada o el derecho a impugnar y, como garantía de este derecho, el efecto suspensivo de la impugnación respecto a la ejecutividad del acto administrativo de contenido tributario.⁸

Existen opiniones que sostienen que la suspensión de la ejecutividad desmedra al poder público, pero esto no es así. Esta garantía que podría entenderse solamente como pro-ciudadano constituye también una herramienta para la legitimación del poder público, pues gracias a ella se supera el caduco y equívoco criterio de que el poder, por el solo hecho de ser el poder, es infalible. En consecuencia esta garantía es un instituto propio de las auténticas democracias, donde los mandatarios deben rendir cuentas a sus mandantes y donde no existe un poder absoluto o el ansia de conseguirlo. Adicionalmente conviene señalar que esta garantía no es atentatoria a los intereses del Estado, como también se ha argumentado. Si bien en ocasiones una impugnación de los actos administrativos puede traer como consecuencia que una obligación a favor del Estado tarde en cumplirse, se debe tener en cuenta que la propia ley ha superado este aparente inconveniente previendo el resarcimiento de los perjuicios que tal tardanza ocasione a través de la imposición de intereses, que en el caso de deudas tributarias posee una tasa mucho mayor a la ordinaria. Entonces, esta garantía ni desmedra al poder público ni constituye un medio perjudicial a los intereses del Estado; circunstancias que invitamos sean estudiadas y reflexionadas por quienes en la actualidad, buscan eliminar los efectos suspensivos de la impugnación en contra de actos administrativos de contenido tributario, ponderando exclusivamente los fines recaudadores.

Para finalizar, es importante referirnos a dos temas que deben quedar muy claros. El primero, si bien el presente análisis se ha referido a los efectos suspensivos de la ejecutividad del acto administrativo tributario que ocasiona la impugnación en vía

8. El efecto suspensivo constituye una garantía en la medida en que se encuentre previsto por la legislación ecuatoriana. La tendencia actual es la de conceder impugnaciones únicamente en efecto devolutivo y de la legislación que va apareciendo, el Ecuador se va alineando a tal criterio.

judicial, desde un inicio también hemos dejado entrever que idénticos efectos posee la impugnación en vía administrativa a través de un reclamo. Esto obedece al mandato legal expreso de los artículos 82 y 259 del Código Tributario y apela a la madurez emocional e intelectual que debe poseer la administración tributaria –autoridades y funcionarios– al momento de evaluar el pedido de reconsideración que haya sido realizado respecto de un acto por ella emitido.

El segundo tema es que, si bien el presente caso y análisis ha tenido como protagonista a la actuación del Servicio de Rentas Internas, lo decidido por los jueces nacionales respecto al correcto ejercicio de la facultad determinadora –en cuanto a la oportunidad y al contenido mismo de esta facultad–, así como sobre los efectos suspensivos de la ejecutividad del acto administrativo impugnado, es aplicable a todas las administraciones tributarias, sean estas aduaneras, seccionales o de excepción. Es un hecho que la facultad determinadora es una sola para todas las administraciones tributarias, de allí que no se puede sostener que una administración tributaria, por el hecho de ser central o especializada, posee facultades más amplias que las otras, por tanto, la forma en la que ha de ser ejercitada resulta idéntica en todos los casos.

BIBLIOGRAFÍA

Mejía Salazar, Álvaro, *Los recursos administrativos, naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011.

Santofimio Gamboa, Jaime, *Tratado de Derecho administrativo*, Bogotá, Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, 2003.

OTROS

Código Tributario (Codificación 2005-009), Registro Oficial n.º 38 (S), 14 de junio de 2005.

Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial n.º 449, 20 de octubre de 2008.

Sentencia emitida dentro del Recurso de Casación n.º 80-1999, H. Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en el fallo n.º 80-99, 26 de marzo de 2001.

Sentencia emitida dentro del Recurso de Casación n.º 152-2010, H. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, 29 de julio de 2011.

Sentencia y Voto Salvado emitido dentro del Recurso de Casación n.º 282-2010, H. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, 6 de agosto de 2012.

Fecha de recepción: 21 de abril de 2014
Fecha de aprobación: 12 de junio de 2014

Índices de FORO, n.º 11-20*Autores • Artículos • Recensiones • Jurisprudencia***AUTORES**

- Aguilar Andrade, Juan Pablo, **13**: 43-76
 Aguirre Castro, Pamela Juliana, **14**: 139-142
 Aguirre Guzmán, Vanesa Alejandra, **14**: 5-43; **18**: 185-188
 Alarcón Peña, Pablo, **16**: 153-156
 Andrade Ubidia, Santiago, **11**: 7-35
 Ávila Ordóñez, María Paz, **17**: 123-134
 Balanta Moreno, Xiomara Cecilia, **12**: 233-244
 Batallas, Hernán, **20**: 5-22
 Benalcázar Guerrón, Juan Carlos, **13**: 23-42, 129-131
 Benavides, Gina, **14**: 143-150
 Bonilla Urbina, Pablo, **16**: 157-161
 Borregales, Oroenma, **19**: 102-106
 Caicedo Tapia, Danilo Alberto, **12**: 5-29
 Cajas Córdova, Andrea Karolina, **16**: 139-152
 Carbonell, Miguel, **11**: 179-184
 Carrión Benítez, Jorge Luis, **20**: 121-122
 Chávez, Gardenia, **14**: 143-150
 Crespo Irigoyen, Gabriela, **11**: 171-178
 De la Guerra Zúñiga, Eddy, **19**: 97-101
 Endress Gómez, Sergio, **15**: 5-19
 Erazo Galarza, Daniela Estefanía, **20**: 123-130
 Escobar García, Claudia, **12**: 127-180
 Escudero Soliz, Jhoel, **12**: 95-111
 Fernández Ruiz, Jorge, **13**: 5-21
 Figueroa Neri, Aimée, **18**: 31-43
 Goitia Caballero, Carlos Alberto, **12**: 181-220
 González Dávila, Richard Honorio, **16**: 57-95
 Guerra Bello, Gustavo, **17**: 31-61
 Jara Vásquez, María Elena, **16**: 162-165, 167-177
 Kirchner, RA Stefan, **17**: 107-122

- Lanas Medina, Elisa, **14**: 69-89; **15**: 117-124; **19**: 43-60
Llasag Fernández, Raúl, **12**: 113-125
López Olvera, Miguel Alejandro, **13**: 77-96
Luque Macías, María José, **17**: 89-105
Márquez, Daniel, **13**: 109-128
Martínez Molina, Dunia, **12**: 221-226
Masapanta Gallegos, Christian, **11**: 37-53; **13**: 132-142; **17**: 141-175
Medinaceli Rojas, Gustavo, **16**: 97-110
Mejía Salazar, Álvaro R., **20**: 131-142
Mogrovejo Jaramillo, Diego F, **12**: 71-93
Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos, **11**: 127-146; **13**: 143-145; **15**: 21-42; **20**: 23-54
Monesterolo, Graciela, **19**: 61-78
Montaño Galarza, César, **11**: 71-125; **15**: 43-69, 125-129, 145-167; **18**: 137-139; **20**: 55-75
Morales Ordóñez, Rosana, **15**: 71-97
Moreno, Ximena, **19**: 79-98
Paladines, José Vicente, **11**: 147-170
Pampillo Baliño, Juan Pablo, **18**: 5-29
Pásara, Luis, **14**: 91-101
Perrone, Nicolás M., **17**: 63-88
Porras, Angélica, **19**: 15-42
Pretelt Arango, Andrés, **14**: 151-157
Prieto Muñoz, José Gustavo, **17**: 5-30, 135-139
Real Alcalá, J. Alberto del, **14**: 45-67
Ricaurte Herrera, Catherine, **18**: 147-184
Rivas Ordóñez, Libia, **18**: 140-146
Robalino Orellana, Javier, **13**: 97-108
Salgado Álvarez, Judith, **16**: 5-56
Salgado Levy, Claudia Helena, **18**: 105-135
Santos Dávalos, Oswaldo, **14**: 159-178; **15**: 145-167
Serrano Antón, Fernando, **20**: 77-104
Sierralta Ríos, Aníbal, **18**: 45-75
Storini, Claudia, **11**: 55-69; **14**: 103-138
Suing Nagua, José, **20**: 105-119
Tardif Chalifour, Eric, **18**: 77-104
Toro Calderón, Édison, **12**: 227-231; **15**: 130-136
Trujillo, Julio César, **19**: 5-13
Valdivieso Ortega, Gabriela, **11**: 185-209
Valenzuela Viera, Fabiola, **15**: 99-116
Valle Franco, Alex Iván, **13**: 147-160

Villegas Landázuri, Pablo, **15**: 137-144
 Zambrano Álvarez, Diego, **12**: 31-69; **16**: 111-138

ARTÍCULOS

- Análisis crítico de las instituciones del visto bueno y de la jubilación patronal en el Código del Trabajo ecuatoriano. **19**: 79-95
- Comentarios al proceso de integración europea desde una perspectiva migratoria latinoamericana. La Unión Europea frente a los inmigrantes no comunitarios. **11**: 37-53
- Comentarios sobre la facultad normativa de los gobiernos autónomos descentralizados. **13**: 23-42
- Criterios de interpretación en la nueva Constitución de Bolivia. Voluntad del constituyente *vs.* Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. **16**: 97-110
- Deber judicial de resolución y casos difíciles. **14**: 45-67
- Democracia procedimental con enfoque intercultural. Una asignatura pendiente para el Estado de Derechos. **16**: 111-138
- Democracia, motín y función policial. **13**: 109-128
- Derecho comunitario y *ius commune* americano: dos asignaturas pendientes para las ciencias jurídicas de nuestro continente. **18**: 5-29
- Descentralización y autonomía fiscal en el Ecuador: bases teóricas y tensiones jurídicas. **20**: 55-75
- Disertación sobre el servicio público. **13**: 5-21
- Ecuador y la integración: una revisión a la posición oficial. **11**: 71-125
- Efectos de la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en los países miembros de la OEA. **11**: 55-69
- El actual modelo de descentralización en el Ecuador: un desafío para los gobiernos autónomos descentralizados. **20**: 5-22
- El bloque de constitucionalidad en el Ecuador. Derechos Humanos más allá de la Constitución. **12**: 5-29
- El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008. **15**: 43-69
- El derecho a la tutela judicial efectiva: una aproximación a su aplicación por los tribunales ecuatorianos. **14**: 5-43
- El estado de la descentralización fiscal en el Ecuador. **20**: 105-119
- El levantamiento del velo en la doctrina y la jurisprudencia ecuatoriana. **11**: 7-35
- El precedente constitucional-electoral: redefinición del sistema tradicional de fuentes. **12**: 31-69
- El principio de corresponsabilidad fiscal: fundamento y límites de los ingresos en la Constitución española. **20**: 77-104
- El régimen de impuesto a la renta y la devolución del IVA a las empresas públicas bajo la perspectiva de la Ley Orgánica de Empresas Públicas. **15**: 71-97
- El *sumak kawsay* y sus restricciones constitucionales. **12**: 113-125

- En memoria de María Rosario Valpuesta Fernández (1953-2013) [Obituario]. **18**: 185-188
- Evolución del derecho internacional de inversiones: hacia un régimen global estable. **17**: 5-30
- Garantías en los estados de emergencia. **13**: 77-96
- Igualdad de género en la Constitución de 2008. **16**: 139-152
- Importación paralela de productos farmacéuticos como un problema entre derechos de propiedad intelectual y derecho de la competencia de la Comunidad Andina y la Unión Europea. **17**: 107-122
- Impuestos locales a las transferencias de dominio de bienes inmuebles. **20**: 23-54
- Incentivo a las exportaciones en el Ecuador: restitución del impuesto al valor agregado (IVA), y su relación con los principios de neutralidad impositiva y cláusula de no discriminación. **15**: 99-116
- Jornadas Laborales prolongadas y sus repercusiones en el buen vivir del trabajador y su familia. **19**: 61-77
- La base imponible del impuesto a la renta de las empresas en el derecho comparado iberoamericano. **15**: 5-19
- La caducidad en los actos de determinación de la obligación tributaria de la administración y su tratamiento en la legislación ecuatoriana. **11**: 127-146
- La competencia de la Unión Europea en la inversión extranjera directa. **17**: 89-105
- La constitucionalización del derecho privado y la acción de protección frente a particulares. **16**: 57-95
- La defensa judicial de la Constitución en el constitucionalismo colombiano. Balances y perspectivas después de dos décadas. **12**: 127-180
- La extinción de oficio de los actos administrativos de los gobiernos autónomos descentralizados. **13**: 43-76
- La legalidad de las inversiones como un requisito para la protección de los tratados internacionales de inversiones. **18**: 105-135
- La prueba en demandas laborales por discriminación. **14**: 69-89
- La reforma antes de la reforma, La construcción del nuevo Código de Trabajo. **19**: 15-41
- La responsabilidad estatal en la Constitución del Ecuador de 2008. **12**: 71-93
- La revolución tecnológica en los medios de comunicación y los desafíos del derecho y la democracia. **18**: 45-75
- La supremacía constitucional en Bolivia. **12**: 181-220
- Las asociaciones público-privadas (APP): una opción para contratación administrativa en Latinoamérica. **13**: 97-108
- Las disposiciones legales que desarrollan los preceptos constitucionales sobre la inversión privada extranjera en el Ecuador. **17**: 31-61
- Las garantías de los derechos en las constituciones de Bolivia y Ecuador. **14**: 103-138
- Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador. **15**: 21-42
- Lidiando con la diferencia. Respuestas desde la justicia constitucional ecuatoriana y colombiana. **16**: 5-56
- Los nuevos saberes en el constitucionalismo ecuatoriano. **12**: 95-111

- Los tratados bilaterales de inversión y el arbitraje internacional: ¿en dirección al mejor funcionamiento de las instituciones domésticas? **17**: 63-88
- Periodismo sin garantismo. ¿La reaparición de la picota pública? **11**: 147-170
- Protección, violación, reparación, y sanción: ejes temáticos de la teoría y práctica del derecho internacional de los derechos humanos. **18**: 77-104
- Reformas o Nuevo Código de Trabajo. **19**: 5-13
- Responsabilidad de dar cuenta del desempeño de la función jurisdiccional. **14**: 91-101
- Separación de poderes públicos y entidades fiscalizadoras superiores. **18**: 31-43
- Vivir y compartir. Propuestas para lograr la conciliación de la vida personal, familiar y laboral. **19**: 43-59

RECENSIONES

- ¿Estado constitucional de derechos? Informe sobre derechos humanos Ecuador 2009*, por Programa Andino de Derechos Humanos. **14**: 143-150
- Cómo funciona el derecho internacional, una teoría de elección racional*, por Andrew T. Guzmán. **17**: 135-140
- Constitucionalismo contemporáneo y la teoría del contenido mínimo del derecho al trabajo*, por Lina Victoria Parra Cortés. **19**: 97-101
- Constitucionalismo en el Ecuador*, por Agustín Grijalva. **16**: 162-166
- Derecho constitucional, neoconstitucionalismo y argumentación jurídica*, por Jorge Zavala Egas. **13**: 132-142
- Derecho tributario y ética*, por Joao Bosco Coelho. **14**: 151-157
- Derecho tributario. El código tributario boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas*, por Alfredo Benítez Rivas. **14**: 139-142
- El Convenio Multilateral Iberoamericano de Seguridad Social*, por Santiago González Ortega, coord. **19**: 102-106
- El derecho de los jueces*, por Diego López. **16**: 153-156
- El neoconstitucionalismo transformador: el Estado y el derecho en la Constitución*, por Ramiro Ávila. **16**: 157-161
- El régimen tributario ecuatoriano. Una aproximación desde la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria en la tributación interna*, por Eddy María De La Guerra Zúñiga. **18**: 137-139
- El silencio administrativo*, por Patricio Cordero. **13**: 129-131
- Gobiernos autónomos descentralizados*, por José Suíng. **12**: 227-231
- La estructura jurídica y el futuro de la Comunidad Andina*, por Ricardo Vigil Toledo. **15**: 125-129
- La filosofía del derecho contemporáneo. Los temas y desafíos*, por Carla Faralli. **15**: 130-136
- La nueva Constitución del Ecuador. Estados, derechos e instituciones*, por Santiago Andrade, Agustín Grijalva, Claudia Storini, edits. **12**: 221-226

- La nueva organización territorial y el nuevo modelo de descentralización en el Ecuador*, por Marco Morales Tobar, coord. **20**: 123-130
- Libertad de expresión, debates, alcances y nueva agenda*, por María Paz Ávila, Ramiro Ávila, Gustavo Gómez, eds. **17**: 123-134
- Los recursos contencioso administrativo en el Ecuador*, por Elena Durán. **13**: 143-145
- Principios y votos. El Tribunal Constitucional y la política*, de Gustavo Zagrebelsky. **11**: 179-183
- Reflexiones en torno a un modelo latinoamericano de convenio de doble imposición*, por Addy Mazz y Pasquale Pistone, coords. **15**: 137-144
- Refundación del Estado en América Latina. Perspectivas desde una epistemología del sur*, por Boaventura de Sousa Santos. **15**: 117-124
- Sistema tributario local*, de Clemente Checa González. **11**: 171- 177
- Solve et Repete*, por Cristian J. Billardi. **20**: 121-122
- Viabilidad de las garantías jurisdiccionales*, por Antonio José Pérez, coord. **18**: 140-146

JURISPRUDENCIA

- Análisis de la sentencia interpretativa 0006-09-SIC-CC, caso 0012-08-IC. ¿Tiene el Estado ecuatoriano derecho a participar en al menos el 50 % de los beneficios que se generan en el sector de las telecomunicaciones? **16**: 167-177
- Análisis de la sentencia n.º 003-09-SIN-CC de la Corte Constitucional para el Período de Transición referente a los emolumentos cobrados por la prestación del servicio del Aeropuerto Mariscal Sucre. **11**: 185-209
- Análisis del dictamen n.º 023-10-DTI-CC de la Corte Constitucional para el período de transición referente al “Tratado entre la República del Ecuador y la República Federal de Alemania sobre fomento y recíproca protección de inversiones de capital”: (Caso n.º 0006-10-TI). **17**: 141:175
- Análisis del fallo de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dictado dentro del recurso n.º 188-2010, referente a la legalidad de la Tasa por Servicios de Seguridad Ciudadana. **15**: 145-167
- Inconstitucionalidad por omisión en la jurisprudencia de la Corte Constitucional ecuatoriana. Sentencia n.º 001-1L-SIO-CC (caso n.º 0005-10-IO). **13**: 147-160
- Las razones del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, CIA-DI: análisis y evaluación del caso CMS contra Argentina. **18**: 147-184
- Principios y derechos laborales de una trabajadora: entre la constitución y la corte. Análisis de la sentencia no. 009-13-SEP-CC de la Corte Constitucional del Ecuador. **19**: 107-127
- Sentencia de casación respecto de las actuaciones de las administraciones tributarias vinculadas a actos administrativos impugnados judicialmente. **20**: 131-142
- Sentencia de constitucionalidad condicionada. Caso sobre despenalización del aborto en Colombia. **12**: 233-244
- Sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador sobre la constitucionalidad de la obligación del afianzamiento tributario. **14**: 159-178

Colaboradores

Hernán Batallas G.: ecuatoriano, abogado, Universidad San Francisco de Quito; magíster en Derecho con mención en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar. Profesor de la Universidad de los Hemisferios en las cátedras de Finanzas Públicas, Derecho Tributario y Derecho Financiero. Capacitador del Banco del Estado en temas de tributación seccional y procesos de autonomía y descentralización. Jefe de Asesoría Tributaria en el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito en los años 2010 y 2011. Actualmente, asesor de la Corte Constitucional. *hrbatallas@hotmail.com*

Jorge Luis Carrión B.: ecuatoriano, abogado, Universidad Técnica Particular de Loja; especialista superior en Derecho Administrativo, y magíster en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador. Intendente evaluador en el Consejo de la Judicatura. *jlcarriónb@gmail.com*

Daniela Erazo G.: ecuatoriana, abogada, Universidad Técnica Particular de Loja; especialista superior en Tributación y magíster en Derecho, mención Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Asesora en la Corte Constitucional de Ecuador. *deeg19@hotmail.com*

Álvaro Mejía S.: ecuatoriano, abogado y licenciado en Ciencias Jurídicas, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; especialista superior en Tributación; magíster en Derecho, mención Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Admitido al programa de Doctorado en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, España. Miembro del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario y del Instituto Ecuatoriano de Derecho Procesal. Docente contratado del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, y de la Facultad de Jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica de Ecuador, Quito. *armejasalazar@gmail.com*

Juan Carlos Mogrovejo J.: ecuatoriano, abogado y doctor en Jurisprudencia, Universidad Nacional de Loja; magíster en Derecho, con mención en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Candidato Doctoral en Derecho por la Universidad Pública de Navarra, España; docente de planta del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. *juancarlos.mogrovejo@uasb.edu.ec*

César Montaña G.: ecuatoriano, licenciado en Ciencias Sociales, Políticas y Económicas, y abogado y doctor en Jurisprudencia, Universidad Nacional de Loja; especialista superior en Tributación, magister en Derecho Económico, Mención en Relaciones Económicas Internacionales, y doctor en Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Director del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. *cesar.montano@uasb.edu.ec*

Fernando Serrano A.: profesor titular de Derecho Financiero y Tributario, catedrático acreditado, Universidad Complutense de Madrid. Miembro del Consejo Académico de FIDE. Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid. Presidente de la Asociación Española de Derecho Financiero (IFA-Spanish Branch e ILADT). *serranoaf@madrid.es*

José Suing N.: ecuatoriano, doctor en Jurisprudencia, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; maestro en Economía y Política, Universidad de las Américas; docente contratado del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. *jdsuing@gmail.com*

Normas para colaboradores

1. La revista *Foro* del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar procurará publicar únicamente trabajos inéditos, que ayuden desde una óptica interdisciplinaria a investigar y profundizar las transformaciones del orden jurídico en sus diversas dimensiones y contribuir al proceso de enseñanza de posgrado de Derecho en la subregión andina.
2. Los autores, al presentar su artículo a la revista *Foro*, declaran que son titulares de su autoría y derecho de publicación, último que ceden a la Universidad Andina Simón Bolívar. El autor que presente el mismo artículo a otra revista, que ya hubiese sido publicado o se fundamente en una versión ya publicada, deberá notificar el particular al editor de la revista.
3. El artículo debe ser remitido en un original impreso y en soporte digital a la siguiente dirección:
Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.
Área de Derecho.
Av. Toledo N22-80
Quito - Ecuador
Fax (593 2) 322 8426
Teléfonos: (593 2) 322 8031, 322 8436
Dirección electrónica: mariajose.ibarra@uasb.edu.ec
4. Los criterios para la presentación de los artículos son los siguientes:
Deberán ser escritos en programa de procesador de texto Microsoft Office Word, con tipo de letra Times New Roman, tamaño 12, en una sola cara a espacio simple. Las páginas estarán numeradas, el texto justificado.
La extensión máxima será de 20 páginas Inen A4, equivalentes a 55.000 caracteres, aproximadamente.
Todo artículo debe ir acompañado del nombre del autor en la parte superior derecha. Se solicita que cada trabajo esté acompañado de un resumen o síntesis en castellano (no más de 10 líneas). Adicionalmente, se indicarán al menos cinco palabras clave que establezcan los temas centrales del artículo.
Cuando se quiera llamar la atención sobre alguna palabra se usarán las cursivas, sin subrayar ni usar negritas. Se evitará también, en lo posible, el uso de abreviaturas.
No se usarán cursivas en los títulos de los artículos.
Las notas bibliográficas se realizarán al pie de cada página de la siguiente manera:

Nombre y apellido del autor, título de la obra (en *cursivas*), ciudad, editorial, año y número de página o páginas de donde se tomó la referencia. Por ejemplo: Javier Viciano, *Libre competencia e intervención pública en la economía*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1995, p. 206.

En caso de citas posteriores de la misma obra, se señalará únicamente el nombre y apellido del autor, título de la obra y número de página, así: Javier Viciano, *Libre competencia e intervención pública en la economía*, p. 206.

Se deberá ser consistente con esta forma de citar a lo largo del texto.

Para las citas de revistas o publicaciones periódicas se solicita realizarlas de la siguiente manera: Nombre del autor, título (entre comillas “ ”), nombre de la revista (en *cursiva*), tomo o volumen, número del ejemplar, ciudad de edición, año de publicación y página o páginas citadas. Por ejemplo: Xavier Gómez, “Los derechos de propiedad intelectual”, en *Foro: revista de derecho*, n.º 1, Quito, 2003, pp. 85-121.

Las referencias bibliográficas deben presentarse al final del artículo bajo el nombre de “Bibliografía” y contendrá los siguientes datos: apellido y nombre del autor, título de la obra, tomo o volumen, lugar, casa editorial, año de publicación, número de edición. De preferencia no irán numerados y se relacionarán por orden alfabético, y por año de publicación; por ejemplo: Viciano, Javier, *Libre competencia e intervención pública en la economía*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1995.

Las citas textuales de hasta cuatro renglones deben escribirse entre comillas y seguido al texto; cuando excedan este número de líneas deben escribirse en párrafo aparte, en un tamaño de letra inferior al resto del texto, con una sangría diferente y con un renglón blanco antes y otro después; si el autor añade algo al texto transcrito deberá ponerlo entre corchetes.

Tablas, gráficos, cuadros, ilustraciones, etc., deben formar parte del texto del artículo e indicarán claramente el título, número, fuente de procedencia y deberán contener los respaldos en versión original con la descripción de los programas utilizados.

Cualquier otro aspecto sobre el formato debe resolverse por el autor observando uniformidad y consistencia.

5. Los autores adjuntarán a su trabajo un resumen no superior a cinco líneas de su hoja de vida.
6. Se debe consignar la dirección y demás datos de ubicación del autor, con el propósito de notificar la recepción de los artículos, así como cualquier decisión del Comité Editorial.
7. La evaluación de los trabajos la realizará el Comité Editorial de la revista, los académicos especializados o consultores externos (se conservará el anonimato del autor) quienes resolverán su publicación. Independientemente de esta decisión los trabajos no serán devueltos al autor.
8. Los editores y demás responsables de la revista se reservan el derecho de realizar las correcciones de estilo y modificaciones editoriales que crean necesarias.



**UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR**
Ecuador

RECTOR

Enrique Ayala Mora

DIRECTOR DEL ÁREA DE DERECHO

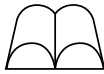
César Montaña Galarza

Toledo N22-80 • Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador

Teléfonos: (593 2) 322 8031, 322 8436 • Fax: (593 2) 322 8426

Correo electrónico: <ealban@corpmyl.com>, <mariajose.ibarra@uasb.edu.ec>

<www.uasb.edu.ec>



**CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL**

Roca E9-59 y Tamayo • Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador

Teléfonos: (593 2) 255 4358, 255 4658, 256 6340 • Fax: ext. 12

Correo electrónico: <cen@cenlibrosecuador.org>

<www.cenlibrosecuador.org>

SUSCRIPCIONES

Valor de la suscripción bianual:*

Ecuador: US \$ 60,00

América: US \$ 152,00

Europa: US \$ 161,00

Resto del mundo: US \$ 172,00

Valor del ejemplar suelto:* US \$ 15,00

* Incluye 12 % del IVA.

Dirigirse a:

CORPORACIÓN EDITORA NACIONAL

Roca E9-59 y Tamayo • Apartado postal: 17-12-886 • Quito, Ecuador

Teléfonos: (593 2) 255 4358, 256 6340 • Fax: ext. 12

Correo electrónico: <ventas@cenlibrosecuador.org>

CANJES

Se acepta canje con otras publicaciones periódicas.

Dirigirse a:

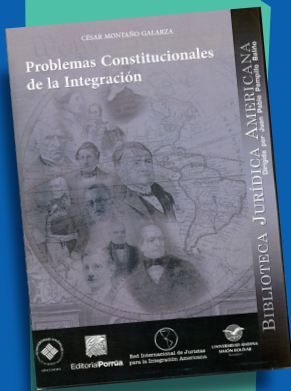
UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR, SEDE ECUADOR

Centro de Información

Toledo N22-80 • Apartado postal: 17-12-569 • Quito, Ecuador

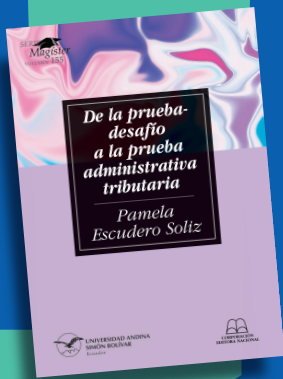
Teléfono: (593 2) 322 8094 • Fax: (593 2) 322 8426

Correo electrónico: <biblioteca@uasb.edu.ec>



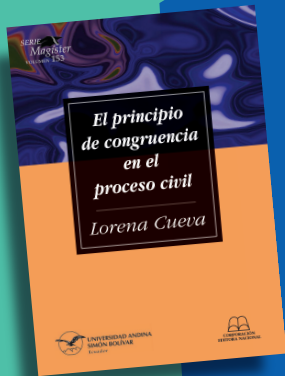
César Montañó Galarza, *Problemas constitucionales de la integración*, México, Universidad Anáhuac / Red Internacional de Juristas para la Integración Americana / Porrúa / Universidad Andina Simón Bolívar, 2013.

Aborda críticamente cuestiones problemáticas y actuales del Derecho constitucional, surgidas por la actuación del Estado en la sociedad internacional, como la participación en organizaciones internacionales de cooperación y, especialmente, de integración o supranacional. Parte revisando elementos institucionales y jurídicos complejos evidenciados, sobre todo, en la integración europea, para luego proyectarlos al ámbito latinoamericano. Teoría y jurisprudencia constitucional y comunitaria se utilizan para examinar las cláusulas que sobre “integración” incorporan las constituciones de algunos Estados en América Latina, con énfasis en los miembros de la Comunidad Andina.



Pamela Escudero, *De la prueba-desafío a la prueba administrativa tributaria*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, 2013.

Estudia la prueba como instrumento fundamental para lograr convicción en la mente de una autoridad administrativa o judicial. La analiza en el tiempo de la Antigua Grecia y Roma hasta la adaptación del modelo de Código Tributario para América Latina. La autora enfatiza en el estudio de las garantías, principios constitucionales y la aplicación de los elementos de la prueba civil en lo administrativo y contencioso tributario. Explica qué se comprende por procedimiento administrativo tributario, los medios de prueba aplicables, entre otros temas de interés en este campo.



Lorena Cueva, *El principio de congruencia en el proceso civil*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, 2013.

Analiza la naturaleza jurídica de la congruencia y su relación con el derecho a la defensa y el principio dispositivo; reflexiona acerca de las actuaciones que pueden conducir al juez a errar respecto a la apreciación del objeto del proceso y con ello dictar un fallo incongruente. Revisa cada uno de los vicios de incongruencia, como también los remedios procesales o instrumentos de los que disponen los justiciables para impugnarlos. Con estos elementos, aborda finalmente lo esencial del “principio de incongruencia”, en la doctrina y en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador



CORPORACIÓN
EDITORIA NACIONAL

