

Quito, D.M., 11 de enero de 2024

CASO 54-19-IN

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

SENTENCIA 54-19-IN/24

Resumen: La Corte analiza la constitucionalidad del artículo 1 de la Reforma a la Ordenanza que norma la determinación, gestión y recaudación del impuesto de patentes municipales en el cantón Azogues, publicada en el Registro Oficial 428 de 30 de enero de 2015. Tras su examen, este Organismo concluye que la norma impugnada contraviene el principio de reserva de ley en materia tributaria.

1. Antecedentes procesales

1. El 30 de octubre de 2019, Fernando Silvino Gómez Corral, en calidad de gerente general y representante legal de la Asociación Mutualista de Ahorro y Crédito para la Vivienda Azuay (**“entidad accionante”**), presentó una acción pública de inconstitucionalidad por razones de **fondo** en contra del artículo 1 de la “Reforma a la Ordenanza que norma la determinación, gestión y recaudación del impuesto de patentes municipales en el cantón Azogues” — emitida por el Concejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal de Azogues (**“GAD Municipal de Azogues”**), el 8 de enero de 2015 y publicada en el Registro Oficial 428 de 30 de enero de 2015 — (**“ordenanza impugnada”**). La entidad accionante, como medida cautelar, solicitó la suspensión provisional de la norma y de su aplicación.
2. El 4 de febrero de 2020, la Sala de Admisión conformada por las juezas constitucionales Teresa Nuques Martínez y Daniela Salazar Marín, y el entonces juez constitucional Ramiro Avila Santamaría, admitió a trámite la acción y negó la medida cautelar solicitada.¹
3. En la sustanciación de la causa, mediante providencia de 30 de junio de 2022 la jueza sustanciadora convocó a una audiencia virtual para el 1 de agosto de 2022, a la cual comparecieron la entidad accionante, así como el alcalde y el procurador síndico del GAD Municipal de Azogues.

¹ Auto de admisión. Expediente constitucional fs. 62 y 63. A través de este auto de admisión, la Sala requirió al Concejo Cantonal del GAD Municipal de Azogues que remitiera el expediente con los informes y demás documentos que dieron origen a la norma impugnada.

2. Competencia

4. De conformidad con lo prescrito en el artículo 436 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador (“**CRE**”), en concordancia a lo prescrito en los artículos 75 numeral 1 literal d) y 98 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (“**LOGJCC**”), el Pleno de la Corte Constitucional es competente para conocer y resolver la presente acción pública de inconstitucionalidad.

3. Normas impugnadas

5. En el numeral 3 de la demanda, la entidad accionante acusa la inconstitucionalidad del artículo 1 de la “Reforma a la ordenanza que norma la determinación, gestión y recaudación del impuesto de patentes municipales en el cantón Azogues”,² que reformó el artículo 4, numerales 4.2 y 4.3, de la “Ordenanza que norma la determinación, gestión y recaudación del impuesto de patentes municipales en el cantón Azogues”. La ordenanza impugnada expresamente señala:

Art. 1.- Refórmese el artículo 4 de los numerales 4.2 y 4.3 por lo siguiente:

4.2.- Para las personas naturales o jurídicas y sociedades de hecho, obligados a llevar contabilidad, y que realicen actividades en diferentes cantones, la base imponible del impuesto de patentes municipales en el Cantón Azogues será en base al porcentaje de los ingresos que se obtienen en este cantón, es decir al patrimonio neto total con el que opera el sujeto pasivo se le aplicará el porcentaje de los ingresos respectivos y su liquidación se corresponderá de conformidad con la tarifa establecida en el artículo 5 de la Ordenanza.

4.3 Para los Bancos, Cooperativas de ahorro y crédito, mutualistas y demás entidades del Sistema Financiero, matrices, sucursales o agencias que operan permanentemente en el Cantón Azogues, los concesionarios de vehículos, la base imponible se la obtendrá en función de los ingresos obtenidos en el Cantón Azogues, es decir al patrimonio neto total con el que opera el sujeto pasivo se le aplica el porcentaje de los ingresos que obtiene en el Cantón Azogues, el Sujeto Pasivo está obligado a presentar el Estado de Pérdidas y Ganancias de las Sucursales que realicen sus actividades económicas y financieras en el cantón Azogues y se procederá al cálculo de acuerdo a la siguiente tabla:

FRACCIÓN BÁSICA	EXCEDENTE HASTA	IMPUESTO A LA PATENTE
00.01	50,000	1000
50.000.01	100.000	1500
100,000.01	200,000	2500
200,000.01	300,000	5000
300,000.01	500,000	10,000
500,000.01	1'000,000.00	20,000
1'000,000.01	En adelante	25,000

² De los recaudos procesales de la IN y de la audiencia pública llevada a cabo por esta Corte no se verifica la existencia de alegaciones o información relativa a la derogatoria de la norma impugnada. Además de la verificación de su estado en el Registro Oficial, página institucional del GAD, así como de bancos de búsqueda jurídicos tampoco se tiene constancia de la emisión de normas posteriores que la hayan derogado.

4. Alegaciones de las partes

4.1. Fundamentos y pretensión de la acción de inconstitucionalidad

6. La entidad accionante alega que la norma impugnada contraviene los artículos 132, 135, 226, 82, 425, 300 y 301 de la CRE. Los argumentos que presenta para sustentar su demanda son los siguientes:

6.1. La ordenanza vulnera los principios de reserva de ley y de legalidad porque, a su decir, el artículo 132 de la CRE señala que se requerirá de ley para la creación, modificación o supresión de tributos, y que en materia tributaria específicamente la iniciativa para tales fines es facultad exclusiva del presidente de la República, y está vedada para los gobiernos autónomos descentralizados, cuya potestad tributaria está circunscrita a las tasas y contribuciones especiales de mejoras.

6.2. Principalmente, la entidad accionante menciona que la reforma introducida por la ordenanza impugnada:

[...] incorpor[*a*] la noción de "patrimonio neto total" en una norma supuestamente reglamentaria que cambia y distorsiona el límite legal, el concepto sustancial de la ley por la cual, la base imponible, la referencia sobre la cual se calcula el impuesto ya no es el patrimonio invertido en el cantón sino el patrimonio neto total, esto es, el patrimonio general de la entidad. Así entonces, la cooperativa, la mutualista, la entidad que presta servicios en varios cantones, por este artificio [...] que consta de una Ordenanza, tributa de modo extraordinario, tributa en relación a su patrimonio total, ocurriendo que se duplica, triplica o multiplica su imposición en relación a los distintos cantones en donde desarrolla sus actividades [...] En este sentido, ni la noción de ingresos ni la de patrimonio neto total son coherentes con la ley y constituyen innovaciones legislativas, violación de las normas constitucionales competenciales y de principio de reserva de ley, propio del ordenamiento tributario.

6.3. Adicionalmente, la entidad accionante indica que la seguridad jurídica implica que el ordenamiento jurídico sea coherente y que, para el caso, este derecho es "trastocado" por un órgano municipal que se arrogó la competencia constitucionalmente entregada a la Asamblea Nacional y al presidente de la República. Concomitantemente, la entidad accionante vincula su argumento sobre la seguridad jurídica al hecho de que, en su criterio, en materia tributaria la base imponible del impuesto de patentes está previamente delimitada en la normativa legal, y que tiene un:

[...] referente único: el patrimonio de la inversión en cada cantón, el patrimonio de la gestión, el patrimonio localizado en el Cantón sin que por tanto ese referente legislativo, esa condición general pueda ser alterada [...] cuando una norma

reglamentaria limitada en el orden tributario a las tasas y las contribuciones de mejoras, haya sido aprovechada, reformando la ley tributaria en materia de patentes municipales que están reguladas, estrictamente, de los Arts. 546 al 551 del COOTAD.

- 6.4.** Respecto de los principios del régimen tributario, la entidad accionante indica que, de acuerdo con el artículo 300 de la Constitución, los principios de generalidad e igualdad deben ser aplicados, y que éstos no han sido observados en la ordenanza impugnada ya que “[...] en el caso de las actividades que se desarrollan en diferentes cantones, la noción de patrimonio neto total impone que entre los cantones se produzcan tratamientos diferentes, distintos de los de la ley y que distorsionan el régimen tributario general [...]”.
- 6.5.** La entidad accionante agrega a sus argumentos que la ordenanza impugnada, sin tener competencia para hacerlo “[...] cambia, el Art. 548 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, COOTAD”, que le otorga al Concejo Municipal solamente la facultad para determinar la tarifa del impuesto de patentes con relación al patrimonio del sujeto pasivo en el territorio cantonal en donde se desarrolla su actividad. Sin embargo, a decir de la entidad accionante, la ordenanza impugnada “suplanta” la norma legal “introduciendo la noción de patrimonio neto total, neto y total de la empresa, neto y total de la persona, aunque ese patrimonio, esté fuera del territorio del cantón donde desarrolla sus actividades y presta sus servicios”.
- 7.** Finalmente, la entidad accionante expuso las siguientes pretensiones:
- 7.1.** La declaratoria de inconstitucionalidad con efectos retroactivos de los artículos 4.2 y 4.3 de la Ordenanza que norma la determinación, gestión y recaudación del impuesto de patentes municipales en el cantón Azogues, en las expresiones inconstitucionales de valor normativo que supone la incorporación del concepto de patrimonio neto total y la noción de ingresos para el cálculo de la tarifa del impuesto.
- 7.2.** La corrección de la ordenanza y su adecuación a la ley en un plazo prudente y racional de respeto a los derechos de los administrados; y,
- 7.3.** Dejar a salvo sus derechos por los perjuicios de los que haya sido víctima su representada.
- 4.2. Alegaciones de los accionados**
- 8.** El GAD Municipal de Azogues, a través de un escrito presentado el 04 de marzo de 2020, señaló que

- 8.1.** La ordenanza impugnada por la entidad accionante fue emitida dentro de las competencias exclusivas del Concejo Municipal.
- 8.2.** La ordenanza impugnada tiene “efectos de cosa juzgada”, de conformidad con el artículo 84 numeral 4 de la LOGJCC. Esto porque, a su decir, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Cuenca, dentro del juicio 01501-2017-00025 rechazó una demanda planteada por “DELBANK” que, según refiere el GAD Municipal de Azogues, tenía similares pretensiones que la propuesta por la actual entidad accionante.
- 8.3.** La Asociación Mutualista de Ahorro y Crédito para la Vivienda Azuay presentó una demanda en la jurisdicción contenciosa tributaria para impugnar la ordenanza reformativa, en la que los juzgadores se declararon incompetentes en razón de la materia.
- 8.4.** El GAD Municipal de Azogues solicitó que se rechace la demanda.

4.3. Procuraduría General del Estado (PGE)

- 9.** La Procuraduría General del Estado, a través de escrito de 2 de marzo de 2020, señaló que “[...] en las normas impugnadas podrían existir términos y definiciones conceptuales que para su aplicación directa en el cálculo y recaudación de impuestos de patentes municipales [...] ameritarían ser revisados, a efectos de ajustarlos [...] con el texto constitucional”, por lo que considera que “el Pleno de la Corte Constitucional debe realizar un análisis del fondo y dictar la sentencia que conforme a derecho constitucional corresponda”.

5. Consideraciones y fundamentos de la Corte Constitucional

5.1. Consideración previa

- 10.** Previo al planteamiento del problema jurídico que este caso presenta, se estima oportuno atender el argumento de descargo de la parte accionada relativo al rechazo de la demanda en función del artículo 84 numeral 4 de la LOGJCC, puesto que, a decir del GAD Municipal de Azogues, la demanda de inconstitucionalidad recae sobre una norma que tiene efecto de “cosa juzgada”, como se indicó en el párrafo 8.2., de esta sentencia.
- 11.** Esta Corte debe aclarar que la existencia de cosa juzgada constitucional es una

institución propia del control abstracto de constitucionalidad,³ de conformidad con los artículos 84, 95 y 96 de la LOGJCC. En este sentido, la cosa juzgada constitucional implica un pronunciamiento previo por parte de la Corte Constitucional acerca de la constitucionalidad o la inconstitucionalidad de una norma la cual puede ser absoluta o relativa.⁴ La primera, conforme el artículo 96 numeral 2 de la LOGJCC, se da cuando la sentencia que desecha la demanda de inconstitucionalidad ha estado precedida de control integral, por lo que no se podrán formular nuevas demandas de inconstitucionalidad contra este precepto acusado, mientras subsista el fundamento de la sentencia. La segunda, de acuerdo al artículo 96 numeral 3 de la LOGJCC, tiene relación con la imposibilidad de formular nuevas demandas de inconstitucionalidad contra el precepto acusado con fundamento en los cargos analizados en la sentencia, mientras subsista el fundamento del juicio de constitucionalidad.⁵

12. De acuerdo con lo señalado, la Corte observa que el proceso judicial mencionado por el GAD Municipal de Azogues para alegar la existencia de cosa juzgada constitucional es de naturaleza contencioso tributario y resuelve la impugnación de una resolución administrativa emitida por esa entidad municipal, que fue planteada por un banco —en relación a la solicitud de determinación del impuesto del año 2016 bajo el artículo 548 del COOTAD— en un claro argumento de legalidad que se dirimió en justicia ordinaria, mismo que no tiene coincidencia con el objeto de una acción de inconstitucionalidad, que se enmarca en la competencia de control de constitucionalidad abstracto que mantiene la Corte Constitucional. En consecuencia, la Corte proseguirá con la formulación y análisis del problema jurídico en este caso.

5.2. Planteamiento del problema jurídico

13. La competencia de control abstracto de constitucionalidad de esta Corte no abarca la potestad de conocer, analizar y resolver eventuales contravenciones, antinomias o infracciones relativas a normas de jerarquía legal o rango menor. Así, este Organismo, a través de la resolución de una acción pública de inconstitucionalidad, busca asegurar la armonía del ordenamiento jurídico y garantizar que los preceptos de las normas infraconstitucionales se adecuen a lo dispuesto en la Constitución.⁶
14. De la demanda presentada, la Corte distingue que pese a que la entidad accionante se refiere a la posible transgresión del principio de legalidad, a la seguridad jurídica, a la jerarquía normativa y a los principios que rigen al ordenamiento jurídico tributario, el

³ CCE, sentencia 61-17-EP/22, 18 de mayo de 2022, párr. 28.

⁴ CCE, sentencia 2-14-IN/21 y acumulado, 24 de noviembre de 2021, párr. 56.

⁵ CCE, sentencia 36-20-IN/23, 25 de octubre de 2023, párr. 38. Véase también 25-19-CN/21, 7 de abril de 2021; y, sentencia 92-15-IN/21, 13 de enero de 2021.

⁶ CCE, sentencia 30-18-IN/23, 02 de agosto de 2023, párr.24; sentencia 25-20-IN/22, 29 de junio de 2022, párr. 30.

argumento central de la acción se dirige hacia identificar una eventual infracción del principio de reserva de ley en materia tributaria por parte de la ordenanza impugnada. De tal forma, para este Organismo la manera más adecuada de abordar los cargos de la demanda es a través del análisis de la garantía de reserva de ley, en específico en materia tributaria, de acuerdo con los artículos 132.3 y 301 de la CRE. En consecuencia, la Corte formula el siguiente problema jurídico:

¿El artículo 1 de la ordenanza impugnada —que reformó el artículo 4, numerales 4.2 y 4.3, de la “Ordenanza que norma la determinación, gestión y recaudación del impuesto de patentes municipales en el cantón Azogues”— transgrede la garantía constitucional de reserva de ley en materia tributaria porque habría modificado uno de los elementos esenciales (base imponible) del impuesto de patente municipal?

5.3. Resolución del problema jurídico

¿El artículo 1 de la ordenanza impugnada —que reformó el artículo 4, numerales 4.2 y 4.3, de la “Ordenanza que norma la determinación, gestión y recaudación del impuesto de patentes municipales en el cantón Azogues”— transgrede la garantía constitucional de reserva de ley porque habría modificado uno de los elementos esenciales (base imponible) del impuesto de patente municipal?

15. La CRE en su artículo 132.3 determina que se requerirá ley para “[c]rear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados”. Esto, en concordancia con el artículo 301 de la CRE que señala:

Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

16. Sobre la forma en que se aplica el principio de reserva de ley en materia tributaria, la Corte ha reconocido que a pesar de que la reserva de ley es la regla general, la misma CRE en su artículo 264 numeral 3 contempla ciertas excepciones con fundamento en las cuales los gobiernos autónomos descentralizados también tienen potestad tributaria exclusiva para “[c]rear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”.⁷

⁷ CCE, sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre 2023, párr. 32.

- 17.** Así, conforme a la jurisprudencia constitucional, la potestad normativa tributaria que poseen los gobiernos autónomos descentralizados tiene fundamento en la especie de tributo que va a regular,⁸ y si bien un gobierno municipal podría reglamentar el cobro de un impuesto, no cuenta con la facultad constitucional para alterar sus elementos esenciales, puesto que dicha alteración, por regla general, está reservada para el ámbito de una ley.⁹
- 18.** Además, refiriéndose al principio de reserva de ley en materia tributaria, la Corte ha indicado que “todos los elementos básicos de un tributo deberán estar previstos en la ley”, a saber, el hecho generador, los sujetos activo y pasivo, la base imponible, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley.¹⁰ Esto, en consonancia con el artículo 301 de la CRE.
- 19.** Además, la Corte ha señalado que analizar una ordenanza a la luz del principio de reserva de ley “no es una simple confrontación de normas infraconstitucionales, sino que este análisis adquiere una dimensión constitucional para efectos de verificar si un gobierno municipal se extralimitó en sus competencias constitucionalmente conferidas”.¹¹
- 20.** La problemática planteada en este caso versa sobre el impuesto de patentes, contemplado en los artículos 546 a 552 del COOTAD. La entidad accionante alega una eventual incompatibilidad constitucional entre la ordenanza impugnada y el principio de reserva de ley en lo relativo a un solo elemento objetivo de este impuesto: la base imponible.
- 21.** De esta forma, la entidad accionante indica que la norma impugnada incorpora en el elemento de la base imponible del impuesto, lo siguiente:
- 21.1.** La noción de “patrimonio neto total”, aun cuando el COOTAD establece una base imponible “en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón”.
- 21.2.** El establecimiento de la tarifa en función de los ingresos obtenidos en el cantón aplicados al patrimonio neto total de la entidad. A decir de la entidad

⁸ CCE, sentencia 65-17-IN/21, 19 de mayo de 2021, párr. 27. Respecto de lo que se entiende como impuesto, tasa o contribución.

⁹ CCE, sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre 2023, párr. 40.

¹⁰ CCE, sentencia 27-12-IN/20, 29 de enero de 2020, párrs. 37 y 38; sentencia 24-20-IN/23, 16 de agosto de 2023, párr. 38; sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre de 2023, párr. 42, sentencia 64-19-IN/23, 10 de noviembre de 2023, párr. 15. Véase, también, sentencia 014-12-SIN-CC, 19 de abril de 2012, pág. 12.

¹¹ CCE, sentencia 101-20-IN/23, 27 de septiembre 2023, párr. 21.

accionante, la ordenanza vincula los ingresos dentro del cantón con el patrimonio neto total, frente al mandato legal que manda a calcular el impuesto en función del patrimonio local y no en función de los ingresos, y menos que esos ingresos sean aplicados en relación al patrimonio neto total de la entidad. En este sentido, la entidad accionante señala que la ordenanza impugnada incorpora un concepto distorsionado del término “ingresos”, que en una actividad financiera de “obtención, captación, distribución de recursos monetarios” no es igual a la utilidad, ni permite medir su rentabilidad, por lo que, según alega, este término “nada tiene que ver con el patrimonio”.

22. De acuerdo con lo señalado, este Organismo verificará si a través de la norma impugnada el GAD Municipal de Azogues contravino el principio de reserva de ley en materia tributaria, al haber alterado el precitado elemento esencial del impuesto de patentes sobrepasando sus facultades en materia tributaria.
23. La base imponible es el elemento cuantificador del tributo y constituye la base a través de la cual se calculará el tributo a pagar. Esta puede entenderse como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. En el caso del impuesto de patentes, el artículo 548 del COOTAD la ha configurado a partir de la manifestación económica: *patrimonio*, de la siguiente manera:

Art. 548.- Base Imponible.- [...] El concejo, mediante ordenanza establecerá la tarifa del impuesto anual **en función del patrimonio de los sujetos pasivos de este impuesto dentro del cantón**. La tarifa mínima será de diez dólares y la máxima de veinticinco mil dólares de los Estados Unidos de América. [Énfasis añadido].

24. Por su parte, la ordenanza impugnada señala que la base imponible del impuesto de patentes en el GAD Municipal de Azogues, se entenderá de la siguiente forma:

4.2.- Para las personas naturales o jurídicas y sociedades de hecho, obligados a llevar contabilidad, y que realicen actividades en diferentes cantones, **la base imponible del impuesto de patentes municipales en el Cantón Azogues será en base al porcentaje de los ingresos que se obtienen en este cantón, es decir al patrimonio neto total con el que opera el sujeto pasivo se le aplicará el porcentaje de los ingresos respectivos** y su liquidación se corresponderá de conformidad con la tarifa establecida en el artículo 5 de la Ordenanza. [Énfasis añadido].

4.3 Para los Bancos, Cooperativas de ahorro y crédito, mutualistas y demás entidades del Sistema Financiero, matrices, sucursales o agencias que operan permanentemente en el Cantón Azogues, los concesionarios de vehículos, **la base imponible se la obtendrá en función de los ingresos obtenidos en el Cantón Azogues, es decir al patrimonio neto total con el que opera el sujeto pasivo se le aplica el porcentaje de los ingresos que obtiene en el Cantón Azogues**, el Sujeto Pasivo está obligado a presentar el Estado de Pérdidas y Ganancias de las Sucursales que realicen sus actividades económicas y

financieras en el cantón Azogues y se procederá al cálculo de acuerdo a la siguiente tabla [...] [Énfasis añadido].

25. La Corte observa que el COOTAD define como base imponible del impuesto de patentes al **patrimonio del sujeto pasivo dentro del cantón**, y delimita además un monto mínimo y uno máximo para el establecimiento de la tarifa del impuesto. Por su parte la norma impugnada señala que la base imponible se establecerá a partir de la aplicación del **porcentaje de los ingresos generados por el sujeto pasivo en el cantón sobre el patrimonio neto total con el que opera**.
26. De lo señalado, es posible notar que el COOTAD no fija condiciones ni cálculos adicionales para el establecimiento de la base imponible sobre la que un gobierno autónomo descentralizado puede definir la tarifa del impuesto anual de patentes, y que sus únicas delimitaciones son: *a)* que el patrimonio del sujeto pasivo esté dentro del cantón; y, *b)* que exista un monto mínimo y uno máximo en relación con la tarifa. Por su parte, la ordenanza impugnada establece como base imponible una relación entre el “porcentaje de los ingresos” del sujeto pasivo en el cantón aplicados a su “patrimonio neto total”. Así, el criterio es diferente, por lo que la base imponible establecida en la ordenanza no corresponde a la fijada en la ley.
27. También, esta Corte nota que el término “patrimonio neto **total**” además de no guardar correspondencia con la noción de “patrimonio” que debe regir a la base imponible del impuesto, puede implicar una referencia que sobrepase los límites espaciales determinados para la definición de la base imponible del impuesto de patentes. Este análisis cobra relevancia, por ejemplo, si se piensa en sujetos pasivos de este impuesto de que pudieran mantener actividades económicas, a través de sucursales, agencias y otro tipo de establecimientos que forman parte de su patrimonio, en otros territorios que escapen al límite cantonal en el que rige la ordenanza, y que aun así pudieran estar considerados en el cálculo de una jurisdicción cantonal diferente, siendo que la norma de la materia manda a que el establecimiento de tarifas del impuesto de patentes se realice en función del patrimonio constante dentro del cantón.
28. Por lo señalado, la Corte Constitucional advierte que el GAD Municipal de Azogues fijó por sí mismo una nueva base imponible para el impuesto de patentes, que es diferente a la contemplada en la ley de la materia. Así, la entidad municipal modificó uno de los elementos esenciales del impuesto de patentes, materia para la cual, los artículos 132.3 y 301 de la CRE estatuyen una reserva de ley, respecto de la cual un gobierno autónomo descentralizado municipal no tiene competencia.
29. De lo expuesto, esta Corte concluye que concurren los tres elementos que este Organismo ha establecido para verificar si una norma es contraria a la garantía

constitucional de reserva de ley en materia tributaria con relación a un impuesto, que son:

(i) las cuestiones sobre el impuesto que determina la norma impugnada, (ii) si estas cuestiones regulan aspectos que deberían constar en una ley, es decir, si regulan elementos básicos del impuesto, y (iii) si estas cuestiones sobre el impuesto se encuentran previstas legislativamente.¹²

- 30.** En consecuencia, se ha comprobado que (i) la norma impugnada regula la base imponible del impuesto de patentes; (ii) que al ser este un impuesto, sus elementos esenciales pueden ser creados, modificados y extintos a través de una ley; y, (iii) que la base imponible del impuesto de patentes ya se encuentra desarrollada y regulada por el artículo 548 del COOTAD. De tal manera, se advierte que la norma impugnada es inconstitucional por el fondo, en tanto contraría el principio de reserva de ley en materia tributaria contemplado en los artículos 132.3. y 301 de la CRE.
- 31.** Finalmente, la presente sentencia tendrá efectos retroactivos para los procesos tributarios en sede administrativa y judicial que se encuentren pendientes de resolución y aquellos que se inicien en lo posterior, por pago indebido con fundamento en la inconstitucionalidad determinada en esta sentencia. Los efectos retroactivos operarán solamente para lo que el GAD Municipal de Azogues haya recaudado con base en la ordenanza que a través de esta sentencia se ha declarado inconstitucional. La retroactividad de los efectos se justifica por la vulneración del derecho que tienen los contribuyentes de pagar impuestos respetando sus elementos esenciales establecidos en la ley. Para esta Corte es claro que, así como los gobiernos municipales tienen facultades tributarias claramente establecidas en la CRE, los contribuyentes tienen, en consecuencia, el derecho de que los impuestos que pagan guarden concordancia con lo dispuesto por la norma constitucional.

6. Decisión

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

- 1. Aceptar** la acción pública de inconstitucionalidad **54-19-IN**.
- 2. Declarar** la inconstitucionalidad del artículo 1 de la “Reforma a la Ordenanza que norma la determinación, gestión y recaudación del impuesto de patentes municipales en el cantón Azogues” que reformó el artículo 4, numerales 4.2 y

¹² CCE, sentencia 64-19-IN/23, 01 de noviembre 2023, párr. 21.

- 4.3, de la “Ordenanza que norma la determinación, gestión y recaudación del impuesto de patentes municipales en el cantón Azogues”, por ser contraria al principio de reserva de ley en materia tributaria contemplado en los artículos 132.3. y 301 de la CRE.
3. Declarar que de conformidad con el artículo 95 de la LOGJCC, la presente sentencia produce efectos generales hacia el futuro, salvo los procesos tributarios en sede administrativa y judicial que se encuentren pendientes de resolución y aquellos que se inicien por pago indebido y con fundamento en la inconstitucionalidad determinada en la presente sentencia. En este escenario los efectos retroactivos operarán solamente para lo que el GAD Municipal de Azogues haya recaudado con base en la ordenanza que a través de esta sentencia se ha declarado inconstitucional
 4. Exhortar al Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Azogues para que ejerza sus competencias normativas dentro de los límites constitucionales y legales, respetando sobre todo las competencias constitucionales del legislador.
 5. Disponer la notificación de este fallo a la Asociación de Municipalidades Ecuatorianas, a fin de evitar prácticas similares.
 6. Notifíquese, publíquese y cúmplase.

ALI VICENTE
LOZADA PRADO
Alí Lozada Prado
PRESIDENTE

Firmado digitalmente
por ALI VICENTE
LOZADA PRADO

Razón: Siento por tal, que la sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional con nueve votos a favor de los Jueces Constitucionales Karla Andrade Quevedo, Alejandra Cárdenas Reyes, Carmen Corral Ponce, Jhoel Escudero Soliz, Enrique Herrería Bonnet, Alí Lozada Prado, Teresa Nuques Martínez, Richard Ortiz Ortiz y Daniela Salazar Marín, en sesión jurisdiccional ordinaria de jueves 11 de enero de 2024.- Lo certifico.



Firmado electrónicamente por:
AIDA SOLEDAD GARCIA BERNI

Firmado electrónicamente
Aída García Berni
SECRETARIA GENERAL