

Configuración del impuesto a la patente municipal con base al ingreso de las actividades económicas. Caso: GAD Municipal de Pucará - Ecuador

Configuration of the municipal patent tax based on income from economic activities. Case: GAD Municipal de Pucará - Ecuador

REYES, Patricia E.¹
NARVÁEZ, Cecilia I.²
ERAZO, Juan C.³
GILER, Lesi V.⁴

Resumen

La Constitución del Ecuador 2010 y el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD) reconfiguró el escenario fiscal de los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD), mediante la transferencia de responsabilidades para gestionar la recaudación de sus ingresos propios. En tal razón, la presente investigación tiene como objetivo elaborar una metodología para el cálculo del impuesto a la patente con base a la dinámica económica territorial considerando la capacidad contributiva y las actividades económicas de los sujetos pasivos no obligados a llevar contabilidad.

Palabras clave: impuestos, patentes, actividades económicas, ingresos

Abstract

The Constitution of Ecuador 2010 and the Organic Code of Territorial Organization, Autonomy and Decentralization (COOTAD) reconfigured the fiscal scenario of the Decentralized Autonomous Governments (GAD), by transferring responsibilities to manage the collection of their own income. For this reason, this research aims to develop a methodology for the calculation of the patent tax based on territorial economic dynamics considering the tax capacity and economic activities of taxpayers not required to keep accounting.

key words: taxes, patents, economic activities, income

1. Introducción

La aprobación de la Constitución del Ecuador en el año 2008 promueve un nuevo régimen de desarrollo en un Estado constitucional de derechos y justicia, que se organiza en forma de República y es gobernado de manera

¹ Universidad Católica de Cuenca, Posgradista Maestría de Contabilidad y Auditoría. Contacto: patricia.reyes@psg.ucacue.edu.ec

² Universidad Católica de Cuenca, Posgrado. Contacto: inarvaez@ucacue.edu.ec <https://orcid.org/0000-0002-7437-9880>

³ Universidad Católica de Cuenca, Posgrado. Contacto: jcerazo@ucacue.edu.ec <https://orcid.org/0000-0001-6480-2270>

⁴ Universidad Católica de Cuenca, Posgrado. Contacto: lgiler@ucacue.edu.ec

descentralizada y autónoma. Estos principios constitucionales de descentralización y autonomía, son desarrollados a través de la organización del territorio nacional, subdividido en regiones, provincias, cantones y parroquias rurales, las cuales conforman sus respectivos gobiernos autónomos descentralizados (GAD) y regímenes especiales, con el fin de administrar sus propias competencias mediante la asignación de recursos económicos emanados por el Estado para su gestión; cabe revelar que estos GAD gozan de autonomía política, administrativa y financiera (Asamblea Constituyente del Ecuador, 2008).

Este nuevo modelo de descentralización para su desarrollo abarca tres ámbitos, que son el político, administrativo y fiscal; recayendo sobre la descentralización política la legítima representación y organización del poder en los territorios; mientras que, la descentralización administrativa guarda relación con el proceso implementado a través del Sistema Nacional de Competencias que otorga atribuciones y responsabilidades a los GAD mediante la transferencia obligatoria, progresiva y definitiva de competencias; y por último la descentralización fiscal involucra todo lo concerniente a la administración propia de los recursos que financian la gestión de los GAD en los diferentes ámbitos. (Consejo Nacional de Competencias [CNC], 2017).

Es así que, la descentralización reconfigura el escenario fiscal del país, en especial el de los GAD, ya que al transferir las competencias se incrementaron sus atribuciones y responsabilidades, por consiguiente, sus necesidades presupuestarias para gasto e inversión. Es por ello, que las transferencias desde el presupuesto general del Estado y la generación de recursos propios son vitales para la sostenibilidad fiscal de los GAD, siempre que estos gobiernos no arrastren déficit fiscal que comprometan la prestación de bienes y servicios públicos a su población (Suing, 2013).

En concordancia, el Art. 238 de la Constitución del Ecuador y el Artículo 5 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización (COOTAD) expresa el derecho de los GAD para participar de los recursos del presupuesto general del Estado, así como también, la capacidad de generar y administrar sus propios ingresos. De forma que, el proceso de descentralización desde el ámbito fiscal dota a los gobiernos subnacionales de atribuciones y responsabilidades para la recaudación y financiamiento de sus ingresos, como también discrecionalidad sobre sus gastos y endeudamiento (CNC, 2017).

En lo que corresponde a la generación de ingresos propios, los GAD de nivel municipal tienen mayores potestades con respecto a los de nivel provincial y parroquial para financiar su presupuesto por medio de la recaudación de impuestos, tasas y contribuciones. El COOTAD contempla las facultades para que los gobiernos municipales puedan generar ingresos propios de carácter tributario como impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas; y no tributarios como la venta de bienes y servicios, renta de inversiones y multas, venta de activos no financieros y recuperación de inversiones, rifas, sorteos, entre otros (Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización [COOTAD], 2010).

En un estudio de la Comisión Económica para América Latina y El Caribe (CEPAL, 2011) se identificó que, si bien la teoría recomienda que los gobiernos subnacionales deben financiar su gestión en su mayor parte a través de recursos propios, esto no sucede en los GADs del Ecuador, ya que el 75,9% de sus ingresos provienen de transferencias del Gobierno Central y un 23.1% por ingresos propios y de otras fuentes; a su vez indica que, en cuanto al ingreso proveniente de la recaudación tributaria de los gobiernos subnacionales, ha permanecido estancada, debido a una débil estructura impositiva en la configuración de sistemas eficientes para la determinación de gravámenes bajo criterios técnicos que conlleven los principios tributarios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia recaudatoria establecidos en la norma suprema nacional.

En este sentido, el problema central que motiva esta investigación está en torno a la deficiente recaudación, ocasionada entre otras causas por la débil estructura del impuesto a la patente municipal, que no responde a la

realidad del entorno, específicamente en el GAD Municipal de Pucará. Este trabajo propone mitigar los efectos del problema señalado mediante el planteamiento de una estructura impositiva para el cobro de la patente municipal con base en los rangos de ingresos de las diferentes actividades económicas identificadas en el cantón, de acuerdo a la capacidad de pago de los contribuyentes.

1.1. La descentralización fiscal, impuestos subnacionales: experiencias en América Latina

En términos generales la descentralización distingue cuatro dimensiones: política, fiscal, económica y de mercado; basándose para su desarrollo e implementación en la desconcentración, delegación y devolución (CNC, 2017). De manera particular la descentralización fiscal se entiende como el proceso mediante el cual se transfieren responsabilidades de gasto público hacia los gobiernos subnacionales, con sus respectivas fuentes de financiamiento ya sea, a través de transferencias intergubernamentales o atribuciones para generar ingresos propios y contraer deuda (Díaz, Rivas & Viscarra, 2016).

En la práctica, los sistemas de descentralización fiscal no sustentan una asignación eficiente de las potestades entregadas para la generación de ingresos por medio de imposiciones tributarias, desde el nivel central hacia los gobiernos subnacionales. A esto se suma que la organización política-administrativa definida para un Estado como República, establece los sistemas de descentralización reservando los tributos a la renta y a los consumos para el gobierno central por sus funciones de estabilización y redistribución de la riqueza; mientras que, los gobiernos subnacionales ocupan su atribución tributaria en aquellos impuestos que gravan a la propiedad, a las actividades económicas y a las transferencias de dominio de propiedades (Pinilla, Jiménez, & Montero, 2015).

En el marco de la agenda 2030 para el desarrollo sostenible de los países de América Latina y el Caribe, un estudio realizado por la (CEPAL, 2019) manifiesta que, en los últimos 30 años América Latina destaca por transformaciones en materia fiscal, ante el incremento sustancial del financiamiento público, sea éste a nivel de gobierno central o de gobiernos locales; atribuidos al incremento del financiamiento por medio de recursos tributarios y no tributarios, así como los avances en la administración tributaria de los principales instrumentos de recaudación; no obstante, es importante destacar que estos procesos no han sido estables en el tiempo, teniendo fases negativas y positivas, con su correspondiente heterogeneidad entre países; de manera global estos cambios obedecen a los profundos ajustes fiscales implementados para alcanzar la estabilidad macroeconómica y la sustentabilidad fiscal; en el caso de los ingresos, fue evidente a partir de las varias reformas tributarias que siguieron, las tendencias en la ampliación de las bases imponibles, el aumento de la alícuota general del impuesto al valor agregado, la supresión de tributos de escasa recaudación y alto costo administrativo y la transformación de impuestos específicos al consumo en equivalentes a su valor.

Es importante destacar la presencia de un comportamiento heterogéneo en la estructura tributaria de los países de la región, que guarda relación directa con los cambios y reformas tributarias implementados en cada uno de estos países, se debe considerar que, existen otros factores relevantes para tener en cuenta en la estructura de los sistemas de financiamiento público; un primer elemento se relaciona con la organización política de los países, el grado de descentralización de las funciones estatales y la distribución de las potestades fiscales y tributarias entre niveles de gobierno; el segundo elemento esta relacionado con la existencia de sistemas de seguridad social de pago obligatorio que movilizan recursos internos. Y como tercer elemento que profundiza esta heterogeneidad fiscal y tributaria se vincula con la disponibilidad territorial de recursos naturales no renovables, para su explotación y generación de una gran masa de recursos públicos; en el caso específico de los ingresos de los gobiernos subnacionales en América Latina, la distribución de los ingresos por impuestos presenta un desbalance a favor de los gobiernos centrales, reservándose los impuestos más productivos para sí mismos, conforme el grado de descentralización fiscal que rige en cada país (Vázquez, 2016).

En el año 2014 los estados y municipios de Brasil aportaron con el 32% de los impuestos tributarios del país; en Argentina y Colombia los gobiernos subnacionales recaudan impuestos entorno al 16.9% y 15% respectivamente, mientras Chile con 7.6%, México 6% y Uruguay con el 4.8% muestran una menor capacidad recaudatoria; finalmente cierran con porcentajes menores al 3.2% Costa Rica, Ecuador y Perú. Un comportamiento que no es inusual en los gobiernos subnacionales a nivel de la región, es el hecho de que su principal fuente de financiamiento está en las transferencias intergubernamentales cedidas desde los gobiernos centrales, quienes redistribuyen entre los gobiernos de menor nivel los ingresos recaudados de los impuestos más relevantes del sector fiscal. Esta situación confirma que, los limitados recursos de fuente tributaria y no tributaria de los gobiernos subnacionales se relacionan con la restringida asignación de responsabilidades tributarias, mientras la dependencia fiscal se posesiona como un desafío más en la agenda de estos gobiernos (CEPAL, 2018).

De manera común, los impuestos que recaudan los gobiernos subnacionales están en torno a los que gravan al patrimonio, especialmente aquellos impuestos a la propiedad inmueble y de vehículos automotores. Sin embargo, esto es contrastado para algunos países de la región de acuerdo a un estudio realizado por la CEPAL (2018), en Brasil, Argentina, Colombia, Costa Rica y Ecuador con un porcentaje mayor al 50% de su recaudación total, predomina la imposición sobre las actividades económicas de la población, ya sea en forma de patentes o tributos sobre los ingresos propios. Por su parte, la baja recaudación de impuestos que gravan al patrimonio enfrenta sus propias dificultades en aspectos como las reducidas bases imponibles, el insuficiente esfuerzo fiscal y las limitaciones técnicas de los gobiernos subnacionales. El caso de los impuestos sobre la propiedad tampoco es ajeno a exigencias que dificultan y encarecen su recaudación por requerir el soporte de sistemas interconectados de información, la ineludible actualización de los registros catastrales y el costo político que representa para las administraciones cualquier intento de reforma que implique el fortalecimiento de sus servicios de rentas.

1.2. Impuestos municipales y su administración en Ecuador

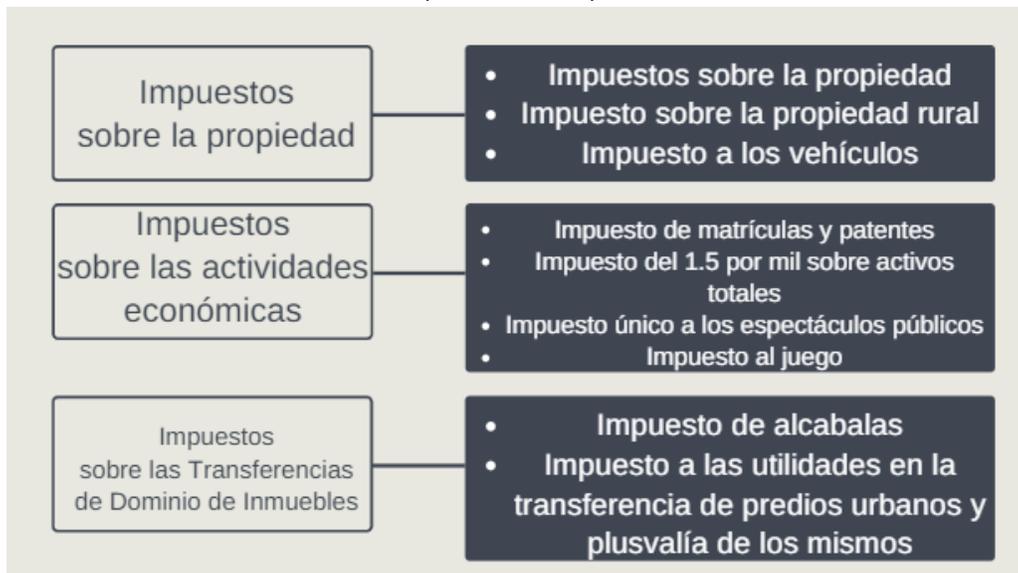
Conforme al artículo 238 de la Constitución del Ecuador, los gobiernos autónomos descentralizados, incluidos los municipios, tienen autonomía política, administrativa y financiera (Asamblea Constituyente del Ecuador, 2008), en concordancia con los artículos 53 y 57 del COOTAD, los GADs municipales poseen personería jurídica y se encuentran normados por el derecho público, poseen autonomía financiera y su órgano legislativo y fiscalizador es el concejo municipal, dentro de sus atribuciones está el crear, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta, así como aprobar el presupuesto; el alcalde o alcaldesa es la primera autoridad del GAD municipal, con potestad privativa para presentar proyectos de ordenanzas de carácter tributario (COOTAD, 2010).

Para el cumplimiento de las competencias asignadas por ley, las finanzas municipales se convierten en un factor determinante para mejorar la calidad de vida de la población dentro de una jurisdicción cantonal; para este propósito la administración tributaria municipal ejerce cinco facultades: reglamentaria, determinadora, resolutive, recaudatoria y sancionatoria (Banco del Estado, 2011).

En el marco de estas facultades, el COOTAD señala que, los gobiernos seccionales pueden generar sus propios ingresos, donde figuran los impuestos municipales cuya existencia y cumplimiento no dan derecho a contraprestación alguna por parte del GAD, sin embargo, este gobierno seccional está obligado a destinar estos fondos al cumplimiento de sus objetivos y lograr la satisfacción de las necesidades públicas (COOTAD, 2010).

Según el Banco Central del Ecuador (BCE, 2017) para el año 2015 el total de los ingresos municipales en el Ecuador fue de USD 3.405 millones, lo cual representó el 3,43% del producto interno bruto (PIB); de estos ingresos absolutos el 12,06% corresponde a los impuestos municipales de acuerdo a la clasificación que establece el Art. 491 del COOTAD conforme se visualiza en la Figura 1.

Figura 1
Impuestos Municipales



Fuente: COOTAD (2010)

Si bien entre el año 2010 y 2015 los ingresos propios se duplicaron, no obstante, estos gobiernos locales no sólo tienen problemas en la estructura de recaudación de impuestos, sino que presentan una alta dependencia financiera hacia las transferencias gubernamentales, agudizándose a medida que las jurisdicciones son más pequeñas principalmente por el número de habitantes y conforme a los niveles de actividad económica, menor diversificación de la estructura productiva, entre otros factores (Mencías, 2017).

1.3. Impuesto a la patente municipal

En el Ecuador, el COOTAD (2010) en su Art. 547 establece como sujeto pasivo de este impuesto a “..las personas naturales, jurídicas, sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal o metropolitana, que ejerzan permanentemente actividades comerciales, industriales, financieras, inmobiliarias y profesionales.”; así mismo el Art. 548 señala: “... 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...”

Desde un punto de vista teórico Cabanellas (1989) conceptualiza a la patente como el permiso emitido por un gobierno para ejercer ciertas actividades. En este contexto, la patente es una imposición tributaria sobre las actividades económicas desarrolladas dentro de una jurisdicción territorial, bajo potestad recaudatoria y administrativa de los GAD de nivel municipal, a través de ordenanzas expedidas por su órgano legislativo, cuyas tarifas se encuentran supeditadas a techos y pisos establecidos en la ley.

Los tributos que se encuentran relacionados con las actividades económicas implican mayores riesgos de determinación y gestión tributaria, ya que las diferencias entre las tarifas aplicadas entre los gobiernos seccionales pueden inducir a la toma de decisiones de los contribuyentes, en cuanto a la producción y comercialización de bienes y servicios, hacia aquellas áreas de menor carga tributaria incluso dentro de un mismo país (CEPAL, 2011).

En un análisis a la doctrina de los principios del derecho público manifiesta “...no se puede hacer sino aquello que está expresamente permitido por la Ley” (Pérez, 1998); en tal sentido, la patente municipal si bien establece como hecho generador a las actividades económicas desarrolladas dentro de una jurisdicción territorial, el Art.

548 del COOTAD deja de lado actividades de servicios prestados por transportistas, comisionistas, arrendatarios, entre otros, denotando de esta manera la falta de legalidad en el cobro del impuesto por la ejecución de estas actividades. A pesar de que el impuesto a las actividades económicas identificado como patentes se ha convertido en uno de los principales ingresos propios para los gobiernos seccionales en el Ecuador, su tratamiento ha sido manipulado a menester de la descentralización fiscal que poseen los GAD municipales.

1.4. El patrimonio de las actividades económicas, un concepto limitado para determinar la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

No existe un concepto específico que defina el principio de la capacidad contributiva, sin embargo, varios autores han aportado definiéndolo como un concepto complejo que involucra a la ciencia de las finanzas y al derecho tributario; sosteniendo que la capacidad puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos (Tarsitano, 2014).

En Ecuador, si bien la normativa constitucional y demás legislación tributaria no determinan de manera explícita la capacidad contributiva como un fundamento del sistema tributario, los principios de progresividad y equidad reconocidos en el Art 300 de la carta magna, admiten de forma implícita la capacidad contributiva. De esto se desprende que los principios de progresividad y equidad estén íntimamente ligados con la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, ya que el primero propone que el gravamen del sistema tributario aumente o disminuya de acuerdo al nivel de riqueza general del país y el segundo se refiere a una igualdad basada en la situación económica de cada sujeto pasivo, es decir; que si bien todos los ciudadanos deben contribuir a que el Estado garantice a sus habitantes los derechos contemplados en su carta magna, este mismo Estado deberá velar porque ésta obligación se encuentre en proporción a la capacidad de pago de cada contribuyente (Tarsitano, 2005).

Es pertinente dejar sentado que, el principio de capacidad contributiva hace referencia a la potencialidad que tiene cada contribuyente para aportar al financiamiento del Estado; por lo que, dicha capacidad no debe ser reducida a una simple apreciación económica del sujeto pasivo, ya que la aplicación de un sistema impositivo va más allá del fin recaudatorio, pudiéndose orientar también hacia fines extra fiscales y de justicia social.

Ahora bien, un elemento de la base imponible que determina la cuantía de la patente, es el patrimonio neto de los sujetos pasivos el cual se define contablemente como la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos, sin embargo; Montañó y Mogrovejo (2014) afirman que los ingresos por venta de bienes o servicios que se obtengan dentro de la respectiva jurisdicción cantonal deberían considerarse como criterio primordial para determinar la base imponible de este tributo. La patente municipal se caracteriza por ser un tributo directo y real, pues su gravamen recae sobre el sujeto pasivo por la ejecución de una actividad económica sin considerar su capacidad contributiva; al respecto, el GAD municipal de Pucará no hace distinción alguna al momento de calcular la base imponible, pues únicamente se basa en el patrimonio de las personas naturales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad y a una presunción de riqueza de las personas que no están obligadas a llevar contabilidad.

2. Metodología

El desarrollo de la investigación fue de tipo no experimental, fundamentado sobre situaciones ya existentes no controladas; es decir, no incidieron sobre las variables independientes y sus fenómenos preexistentes. La presente investigación giró en torno al método mixto que capitaliza la naturaleza complementaria de las aproximaciones cuantitativa y cualitativa. La primera representa los fenómenos mediante el uso de números y transformaciones de números, como variables numéricas y constantes, gráficas, funciones, fórmulas y modelos analíticos; mientras que la segunda a través de textos, narrativas, símbolos y elementos visuales (Hernández, 2014).

A través del método inductivo – deductivo se analizó la base legal tributaria que rige a nivel nacional derivando la investigación a la normativa subnacional que sustenta la imposición a las actividades económicas a nivel de gobiernos municipales. El método analítico – sintético sustentado en fundamentos legales y procedimientos, permitieron identificar el problema en la recaudación del impuesto a la patente, las causas por las cuales se origina y los efectos que ocasionan dentro del presupuesto municipal. Los instrumentos para la obtención de información de fuentes primarias fueron la observación directa, revisión documental, entrevistas dirigidas a los funcionarios responsables de la emisión y recaudación del impuesto a la patente, y la aplicación de encuestas a los sujetos pasivos de este tributo.

El universo para el cálculo de la muestra de los sujetos pasivos del impuesto a la patente municipal, corresponde a todo aquel contribuyente que realice actividades económicas con Registro Único de Contribuyentes en estado activo dentro del cantón Pucará que de acuerdo al reporte emitido por el Servicio de Rentas Internas (SRI, 2019) se encuentran inscritos en la jurisdicción del cantón Pucará 484 contribuyentes con RUC en estado activo, lo cual difiere con el número de contribuyentes que están registrados en el catastro de patentes municipal, que asciende a 380 contribuyentes. El tamaño de la muestra fue calculado con la fórmula correspondiente (Zikmund & Babin, 2009):

$$n = \frac{N \times Z^2 \times p \times q}{d^2 \times (N - 1) + Z^2 \times p \times q} = 214 \text{ encuestados}$$

en donde,

N = 484 (tamaño de la población)

Z = 2,576 (99% de nivel de confianza)

p = 50% (probabilidad de éxito, o proporción esperada)

q = 50% (probabilidad de fracaso)

d = 1,846% precisión (Error máximo admisible en términos de proporción)

En este sentido, el universo corresponde a 484 sujetos pasivos (471 personas naturales y 13 personas jurídicas), de las cuales luego de aplicar la fórmula de muestreo se obtuvo una muestra de 214 (Rodríguez, Erazo & Narváez, 2019).

3. Resultados

3.1. Datos generales

En el año 2018 el GAD Municipal de Pucará recaudó por ingresos propios USD 426 455.34, donde el impuesto a la patente aportó con el 8,08%, es decir, USD 34 438.59, siendo el cuarto impuesto que más ingresos generó; no obstante, esta entidad subnacional registra una cartera vencida por concepto de patentes de USD 5 519.26, lo cual representa el 16.03% de la emisión realizada en el año 2018.

En relación a la investigación de campo realizada en el cantón Pucará, con una muestra de 264 contribuyentes encuestados, se ha podido evidenciar que el 43,3% realiza actividades económicas de tipo comercial, un 16,7% actividades agrícolas, de servicios y transporte, y por debajo del 3,3 otras actividades económicas. Mientras que, de estos, el 93,3% son personas naturales (23,3% obligadas a llevar contabilidad y 70% no obligadas a llevar contabilidad) y un 6,7% personas jurídicas.

El 63,3% de encuestados conoce en un nivel bajo que es el impuesto a la patente, mientras que el 70% desconoce la base de cálculo y un 82% considera que el valor pagado se encuentra dentro de un rango medio – alto. El 70% aproximadamente tiene un ingreso mensual que fluctúa entre los \$200.00 y \$ 500.00, mientras que el 18% señala que sus ingresos mensuales se sitúan entre \$ 500.00 y \$ 1 000.00.

3.2. Propuesta de configuración del impuesto a la patente municipal

A partir de los resultados obtenidos en el diagnóstico, se propone una configuración del impuesto a la patente municipal, teniendo como elementos claves la actividad o actividades económicas que desarrolla el contribuyente, una aproximación de los niveles de ingresos por ventas anuales de bienes o por la prestación de servicios de cualquier tipo de los sujetos pasivos no obligados a llevar contabilidad, como se detalla en la Figura 2.

Figura 2
Esquema de la propuesta



Fuente: Elaboración propia

La propuesta para la configuración del impuesto a la patente municipal está constituida por cuatro elementos definidos, cuya ejecución sigue un orden secuencial y se operativiza por medio de herramientas, bajo un marco normativo legal y una técnica de distribución adecuada que propenden garantizar los principios tributarios.

Con el fin de determinar el hecho generador del impuesto, el parámetro inicial es definir el acto del sujeto pasivo mediante el catastro de actividades económicas. Una vez definido el hecho generador, se procede a identificar el sujeto pasivo del impuesto a través de su estatus tributario, es decir; personas naturales no obligadas a llevar contabilidad.

Con los parámetros antes definidos, corresponde en una tercera etapa determinar la base imponible mediante la segmentación del sujeto pasivo por su nivel de ingresos, recurriendo para ello a las declaraciones mensuales del impuesto al valor agregado IVA presentadas al Servicio de Rentas Internas (SRI) o conforme a la categoría registrado en el Régimen Simplificado Ecuatoriano (RISE).

En este punto es preciso resaltar que para el contexto local las actividades económicas formales tienen la obligación de inscribirse en el RUC, sin embargo, al existir un gran porcentaje de informalidad, la administración

tributaria local deberá contemplar la declaración de ingresos del sujeto pasivo en relación a la actividad económica que realice, mediante la cooperación interinstitucional existente.

Una vez identificados los elementos de este tributo y con el fin de cumplir el objetivo de la presente investigación, se propone un nuevo cálculo de la cuota tributaria, el cual está basado en la metodología aplicada en España. Según el (Real Decreto Legislativo 1175, 1990), el impuesto sobre actividades económicas o IAE, es uno de los tributos municipales que conforma el sistema tributario español, los sujetos pasivos son todas las personas jurídicas, físicas y sin personería jurídica que desarrollen una actividad económica en España, estas actividades contemplan la empresarial, profesional o artística, sin importar si tiene o no un fin lucrativo; la gestión es compartida entre la administración estatal y local, dependerá donde se ejecute la actividad (municipal, provincial o nacional).

Si bien el cálculo de cuota tributaria en el caso español cuenta con una serie de parámetros la calidad de la información del catastro del GAD municipal de Pucará no permite tener información relevante con respecto al uso de suelo comercial, lo que impide aplicar totalmente la metodología española, con el fin de contrarrestar esta deficiencia, la propuesta metodológica parte de una clasificación entre los principales sectores económicos que se desarrollan en el cantón, de acuerdo con la obligatoriedad de reportar sus balances al SRI, esto se aplicará entre personas naturales no obligadas a llevar contabilidad cuyos ingresos anuales del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido inferiores a USD 300.000,00.

3.3. Metodología para el cálculo de la cuota tributaria

Con base en el marco conceptual y los problemas señalados, se plantea la definición del impuesto a la patente municipal gravando al flujo de ingresos que genera una actividad económica. Para este propósito se parte del establecimiento de una base imponible (BI) en función de los ingresos anuales, a estos ingresos se gravará con un porcentaje establecido por elementos complementarios relacionados con el tamaño del negocio y con las posibilidades de una mayor o menor facturación de cada actividad. Para la presente investigación se han tenido en cuenta el coeficiente de cifra empresarial o de negocio como referencia para el tipo impositivo.

La cifra de negocio se determina por el volumen de facturación para todas las actividades económicas de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad ejercidas en el cantón, las cuotas mínimas de las tarifas del impuesto deberán ser incrementadas mediante la aplicación de un coeficiente de ponderación, determinado en función del importe neto de la cifra de negocios en una rama de actividad del sujeto pasivo, en relación al importe total de todas las actividades desarrolladas en el territorio de estudio. Para determinar la cifra de negocios se recabó información de las ventas reportadas al SRI por los sujetos pasivos y a la presunción de ingresos reportado en el contador de la proyección del Instituto Nacional de estadísticas y censos en el año 2010 con proyección hasta el año 2018 (INEC, 2018), esta información esta desagregada por año fiscal y por sector económico conforme a la Tabla 1, la rama de actividad esta detallada con base en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), diseñado por el INEC.

Tabla 1
Volumen de ventas por sectores económicos en el cantón Pucará

C.L.	Rama de Actividad	Año					
		2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.	122	367	150			107,649
B	Explotación de minas y canteras.			39,616	198,045		
C	Industrias manufactureras.		3,500			49,266	
F	Construcción.	73,265	55,119	533,644	905,778		
H	Transporte y almacenamiento.	321,210	309,775	456,281	375,890	617,641	508,346
I	Actividades de alojamiento y de servicio de comidas.	27,080	238,973	54,229			
K	Actividades financieras y de seguros.	3,430					
M	Actividades profesionales, científicas y técnicas.	6,665	104,012	179,631	189,999	154,608	381,216
N	Actividades de servicios administrativos y de apoyo.		81,200	132,136	121,858		89,496
O	Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria.			357,730	758,261	10,243	350,187
Q	Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social.	9,609					
R	Artes, entretenimiento y recreación.	24,029	24,000	1,207	18,529	12,024	16,819
S	Otras actividades de servicios.	295,594	341,137	347,392	66,920	33,308	339,309
Total		761,002	1,158,083	2,102,016	2,635,279	877,089	1,793,022

Fuente: Servicio de Rentas Internas (2019)

Para determinar el coeficiente de cifra empresarial se aplica el método empleado por el Instituto de Estadística española, donde sugiere tomar la tasa de crecimiento del volumen de ventas de cada actividad económica y ponderarla por el peso que representa en función del total de ventas en todas las actividades presentes en el territorio, en este caso el cantón Pucará (Instituto Nacional de Estadística, 2018). Para el cálculo se emplea la siguiente expresión:

$$CCE_{t,j} = \frac{\sum \text{ventas}_{t,j} - \sum \text{ventas}_{t-1,j}}{\sum \text{ventas}_{t-1,j}}$$

Dónde:

$CCE_{t,j}$ = representa al Coeficiente de Cifra Empresarial en un sector económico determinado (j) y para un periodo determinado (t).

$\sum ventas_{t,j}$ = Representa las ventas totales de un sector económico (j) en un período determinado (t).

$\sum ventas_{t-1,j}$ = Representa las ventas totales de un sector económico (j) en un período anterior a (t).

$$j = A, B, C, D, E, F, G, H, I, J, K, L, M, N, O, P, Q, R, S$$

$$t = 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018$$

De acuerdo con la aplicación de la fórmula anterior se obtiene el coeficiente de cifra de negocios de los ingresos por ventas en cada sector económico (ver Tabla 2).

Tabla 2
Coeficiente de cifra de negocios de los ingresos por ventas en cada sector económico

Sector	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	-0.9844927	2.01802469	-0.59093512	-1		
B	-1			3.99904762	-1	
C			-1			-1
F	0.0698691	-0.24767824	8.68162927	0.69734527	-1	
H	1.3441279	-0.03559913	0.47294567	-0.17618812	0.64314326	-0.17695546
I		7.82488303	-0.77307518	-1		
K	0.38285836	-1				
M		14.6067972	0.72702127	0.05771796	-0.1862715	1.46569506
N			0.62728827	-0.07778389	-1	
O	-1			1.11964956	-0.98649141	33.1877548
Q	-0.83452179	-1				
R	6160.20769	-0.00119482	-0.94971833	14.3544615	-0.35108626	0.39880587
S	0.46734581	0.15407217	0.01833716	-0.807366	-0.50227206	9.18709735
Total	0.57891297	0.52178627	0.81508236	0.25369114	-0.66717402	1.04428663

Para la ponderación se emplea la siguiente relación:

$$W_{t,j} = \frac{\sum Ventas_{t,j}}{\sum Ventas Totales_t}$$

Aplicando las ponderaciones a las ventas anuales de los sectores económicos se obtiene los resultados presentados en la tabla 3:

Tabla 3
Ponderaciones a las ventas anuales

Sector	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	0.00015966	0.00031664	7.136E-05	0	0	0.0600378
B	0	0	0.01884688	0.07515125	0	0
C	0	0.00302224	0	0	0.05616949	0
F	0.09627493	0.0475952	0.25387228	0.34371218	0	0
H	0.42208738	0.26748923	0.21706844	0.14263765	0.70419414	0.28351364
I	0.03558398	0.20635256	0.02579856	0	0	0
K	0.00450683	0				
M	0.00875759	0.08981418	0.08545672	0.07209839	0.17627384	0.21261086
N		0.07011581	0.06286141	0.0462409	0	0.04991352

Sector	2013	2014	2015	2016	2017	2018
O	0	0	0.170184	0.2877347	0.01167845	0.19530521
Q	0.01262741	0	0	0	0	0
R	0.03157507	0.0207239	0.0005741	0.00703119	0.01370877	0.00938025
S	0.38842714	0.29457024	0.16526623	0.02539373	0.03797531	0.18923872

El promedio por cada rama de actividad de las cifras presentadas en la Tabla 1 se utiliza como ponderación para la determinación del promedio de cifra de negocio por sector económico conforme a los datos del Censo Nacional Económico del 2010 (ver Tabla 4).

Tabla 4
Promedio de cifra de negocio por sector económico

Sector	Promedio CCE	Desviación CCE
Manufactura	0.058	0.010
Comercio	0.055	0.011
Servicios	0.041	0.011

3.4. Determinación de los rangos de ingreso para los sectores económicos

Para definir los rangos se precisa información referente a los ingresos en cada uno de los sectores que realicen actividad económica en el cantón, para ello se usan datos del censo económico realizado en el año 2010. Mientras que, para formar los rangos se consideró la distribución de ingresos en los sectores manufactura, comercio y servicios; se opta por esta agrupación en función a que la dinámica económica es distinta en cada una de ellas, además se observa que en determinados periodos se puede o no presentar actividad económica.

Con la distribución de ingresos se construye los rangos mediante el cálculo de los deciles, con esta metodología se obtiene una agrupación diferenciada para cada nivel de ingresos lo que permite tener progresividad en función de la dinámica económica.

Para realizar una agrupación por deciles, se determina el rango de ingresos en cada sector, el rango a considerar tiene como longitud el valor más alto de ventas en donde se concentran el mayor número de contribuyentes. Para el caso de la manufactura el rango es de 0-18.071, en el caso de los servicios es 0-31392; y en el caso del comercio es 0-26240. A estos rangos se divide entre diez para obtener la amplitud de cada intervalo.

De la información anterior se obtiene los valores para el promedio del coeficiente de cifra empresarial y su desviación estándar para cada sector económico. El tipo impositivo también se fracciona para cada intervalo resultante, y se incrementa en función de la desviación estándar resultante de la estimación del promedio de la cifra de negocio.

3.5. Rangos para cálculo del impuesto a la patente por sectores económicos

Los rangos para el pago del impuesto a la patente municipal están dados por la distribución de ingresos en las distintas ramas de actividad económica de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, es así que, se obtiene una distribución en 10 categorías para cada sector económico.

La tarifa impositiva se forma al distribuir el coeficiente promedio de la cifra de negocio de cada sector, entre las diez categorías. Para diferenciar la imposición entre una categoría u otra se pondera por la desviación estándar del coeficiente de la cifra de negocio dividido entre diez conforme a la tabla 5.

Tabla 5
Tarifa del impuesto a la patente para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad

	Rangos (ingresos en USD)		Tarifa
	Manufactura	0	1807
1808		3614	0.0078
3615		5421	0.0088
5422		7228	0.0098
7229		9035	0.0108
9036		10842	0.0118
10843		12649	0.0128
12650		14456	0.0138
14457		16263	0.0148
16264		En adelante	0.0068
Comercio	0	2624	0.006
	2625	5248	0.007
	5249	7872	0.008
	7873	10496	0.009
	10497	13120	0.01
	13121	15744	0.011
	15745	18368	0.012
	18369	20992	0.013
	20993	23616	0.014
	23617	En adelante	0.006
Servicios	0	3139	0.0051
	3140	6278	0.0061
	6279	9417	0.0071
	9418	12556	0.0081
	12557	15695	0.0091
	15696	18834	0.0101
	18835	21973	0.0111
	21974	25112	0.0121
	25113	28251	0.0131
	28252	En adelante	0.0051

4. Conclusiones

Los impuestos deben evolucionar conforme cambian las formas de hacer los negocios, debiéndose diseñar metodologías que permitan tanto al ente recaudador como al sujeto pasivo del tributo, simplificar el cumplimiento de las obligaciones impositivas, es por ello que se deben utilizar todos los medios tecnológicos de almacenamiento y procesamiento de datos e información para la determinación, recaudación y control de los tributos.

La cartera vencida que registra el GAD Municipal de Pucará no es representativa en referencia a los impuestos prediales rurales, no obstante, la entidad pública enfrenta constantes reclamos administrativos por parte de los sujetos pasivos del impuesto a la patente, debido a que el sistema actual impositivo registra porcentajes de aplicación que carecen de un sustento técnico para su definición, cuestión que implica inequidad en su aplicación y deficiencia en su recaudación.

El patrimonio no define la capacidad contributiva del sujeto pasivo, siendo por tanto necesario que la base imponible se determine en función de los ingresos resultantes de la ejecución de las actividades económicas dentro de cada jurisdicción municipal; información que podrá ser recabada a través de las declaraciones de impuestos o de manera directa por el propio contribuyente y que deberá estar sometida a control y verificación por parte de la administración tributaria local.

Bajo la metodología actual del cálculo del impuesto municipal a la patente, las recaudaciones por este concepto han sido marginadas, siendo una de las causas la falta de un mecanismo de verificación y control de la información declarada por el contribuyente, esta deficiencia da espacio a la evasión o elusión de este tributo.

El impuesto a la patente grava al ejercicio de las actividades económicas desarrolladas dentro de cada municipio, tomando en cuenta que el nivel de ingresos es diferenciado por cada tipo de actividad; el GAD Municipal de Pucará podrá emplear la metodología propuesta y obtener diferentes rangos impositivos para las distintas actividades económicas; logrando así obtener un tributo progresivo y equitativo para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad.

Referencias Bibliográficas

Asamblea Constituyente del Ecuador. (2008). Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008.

Asamblea Constituyente del Ecuador. (2008). Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008.

Banco Central del Ecuador (BCE) . (2017). Estadísticas de los gobiernos seccionales y provinciales en el Ecuador: 2006 - 2015.

Banco del Estado. (2011). Tributos municipales: ¿qué son y cómo empezar a cobrarlos?

Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización [COOTAD]. (2010). Ecuador: Registro Oficial Suplemento 303 de 19-oct.-2010.

Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas. (2010). Quito, Ecuador: Segundo Suplemento del Registro Oficial No.306.

Comisión Económica para América Latina y El Caribe (CEPAL). (2011). El financiamiento de los gobiernos subnacionales en América Latina: Un análisis de casos. Santiago.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2018). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Santiago.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2019). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe - Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. Santiago.

Consejo Nacional de Competencias [CNC]. (2017). Guía de finanzas publicas subnacionales. Quito.

Díaz, J., Riva, C., & Viscarra, H. (2016). Descentralización, finanzas subnacionales y ecualización fiscal en Ecuador.

Hernández, R. (2014). Metodología de la Investigación. méxico: McGraw Hill .

- Horst, B. (2009). Descentralización fiscal: Fuentes de financiamiento gobiernos subnacionales. Consorcio para la reforma del Estado.
- INEC. (12 de Octubre de 2018). El Comercio. Obtenido de <https://www.elcomercio.com/actualidad/inec-proyeccion-millones-habitantes-ecuador.html>
- Instituto Nacional de Estadística. (2018). índice de Cifra de Negocios Empresarial. Manual Metodológico.
- Instituto Nacional de Estadísticas y Censo [INEC]. (2010). Manual de Usuario CIU - Clasificación Industrial Internacional Uniforme. Ecuador.
- Mencías, J. (2017). Dependencia financiera de los GAD Municipales y la generación de ingresos propios. Centro de Estudios Fiscales.
- Montaño, C., & Mogrovejo, J. (2014). Derecho tributario municipal ecuatoriano. Corporación Editora Nacional.
- Pérez, E. (1998). Doctrina del derecho público ecuatoriano conforme los extractos de dictámenes de la Procuraduría General del Estado. Quito.
- Pinilla, D., Jiménez, J., & Montero, R. (2015). La descentralización fiscal en América Latina. Balance de un proceso. *Economía Institucional*, 17.
- Real Decreto Legislativo 1175. (29 de Septiembre de 1990). España.
- Rodríguez, D. F., Erazo, J. C., & Narváez, C. I. (2019). Técnicas cuantitativas de investigación de mercados aplicadas al consumo de carne en la generación millennial de la ciudad de Cuenca (Ecuador). *Revista Espacios*, 20(32), 20. Obtenido de <http://www.revistaespacios.com/a19v40n32/19403220.html>
- Suing, J. (2013). El estado de la descentralización fiscal en el Ecuador. *Revista de derecho FORO*.
- Tarsitano, A. (2005). Principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático, estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Buenos Aires: Ábaco.
- Tarsitano, A. (2014). El Principio de capacidad contributiva como fundamento de la constitución financiera una vision doctrinaria y jurisprudencial. *Derecho & Sociedad*.
- Vázquez, J. (2016). El papel de los impuestos propios en la financiación autonómica: Lecciones de la experiencia internacional. *Mediterráneo Económico*.