

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ABOGADA

**ANÁLISIS DEL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS COMO
TRIBUTO EXTRAFISCAL: “LOS MODOS DE EXTINGUIR
OBLIGACIONES EN APLICACIÓN AL IMPUESTO A LA SALIDA DE
DIVISAS EN EL ECUADOR”.**

Sofía Macarena Gordillo Pérez

DIRECTOR: MIGUEL ÁNGEL BOSSANO RIVADENEIRA

Quito, 2017.

Quito, a 03 de abril de 2017

Doctor
Gonzalo Vaca Dueñas

**SECRETARIO ABOGADO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR.-**

De mi consideración:

Con relación a su atento oficio No. 021-SJG-2017 de 7 de marzo de 2017, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Disertación de Abogacía intitulada "**ANÁLISIS DEL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS COMO TRIBUTOS EXTRAFISCALES: LOS MODOS DE EXTINGUIR OBLIGACIONES EN LA APLICACIÓN A LA SALIDA DE DIVISAS EN EL ECUADOR**", elaborada por la señorita **SOFIA MACARENA GORDILLO PEREZ**, previo a la obtención del título de abogada, me permito poner a su consideración el siguiente informe:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación analiza la estructura del Impuesto a la Salida de Divisas y las implicaciones que el régimen jurídico genera en los modos de extinguir las obligaciones tributarias. El planteamiento desde la óptica jurídico tributaria aporta una perspectiva interesante y nos introduce en el debate de esta práctica y su efecto en los agentes económicos.

La investigación en algunos pasajes carece de profundidad, lo que no afecta que en su conjunto la investigación ha sido desarrollada con seriedad y solvencia académica por lo que considero que cumple con los requisitos propios de una investigación de este nivel.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de NUEVE SOBRE DIEZ.

Atentamente,


Dr. Sandro Vallejo Aristizábal
PROFESOR INFORMANTE

Recibido 5/04/2017

Quito, 3 de mayo de 2017

Dr. Gonzalo Vaca Dueñas

SECRETARIO ABOGADO

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA – PUCE

Presente.-

De mi consideración:

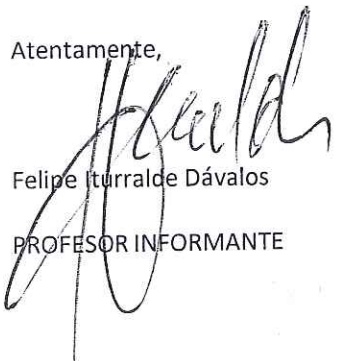
En atención a su oficio No. 022-SJG-2017, mediante el cual se me designa Profesor Informante de la Disertación de Abogacía titulada "ANÁLISIS DEL IMPUESTO DE A LA SALIDA DE DIVISAS COMO TRIBUTOS EXTRAFISCALES: LOS MODOS DE EXTINGUIR OBLIGACIONES EN APLICACIÓN A LA SALIDA DE DIVISAS EN EL ECUADOR", preparada por la Srta. Sofía Macarena Gordillo Pérez, me permito informar en los siguientes términos:

Se trata de una interesante investigación desarrollada bajo un esquema procedente para estudios descriptivos, lo cual revela que la autora ha alcanzado un alto nivel de comprensión y conocimiento del tema. El trabajo conceptual sobre la naturaleza jurídica de los tributos extrafiscales constituye un aporte, aunque deja de lado la realidad contemporánea de que indiscutiblemente en muchos impuestos confluyen los fines extrafiscales con los fines fiscales, más aún cuando en el caso concreto la evolución normativa obedece mucho a fines fiscales netamente recaudatorios. El capítulo sobre extrafiscalidad y principios del derecho tributario cumple un interesante rol de contextualización, y también constituye un aporte. Sobre esas bases conceptuales el trabajo llega a su objetivo, esto es el impuesto de salida de divisas, su naturaleza jurídica, estructura y elementos, evolución de su comportamiento, partiendo quizás de ciertas premisas muy ortodoxas que casi niegan sus fines fiscales que convergen con los fines extrafiscales. Esta posición permite a la autora ser muy crítica con la eficacia del impuesto. Dentro de ese impuesto se analiza el hecho generador en relación a los modos de extinguir obligaciones, asunto muy importante en un mundo globalizado, sobre lo cual la autora defiende un criterio restringido que excluiría de la gravación a muchas operaciones. Esta parte es probablemente la menos profunda del trabajo. Consta un capítulo de anexos con el que se ilustra o grafica las afirmaciones conceptuales del trabajo.

La bibliografía que consta en la disertación es muy completa, sobre todo en fuentes doctrinarias, sin embargo hay muy poca referencia a esos autores en el desarrollo del trabajo.

Calificación asignada: 9/10 (nueve sobre diez).

Atentamente,



Felipe Iturralde Dávalos

PROFESOR INFORMANTE

Recibido 4/05/2017

Dedicatoria

A Sylvana Pérez y Jorge Gordillo por su sacrificio incansable y amor incondicional.

Esto es para ustedes como fruto de su esfuerzo. ¡LO LOGRAMOS!

Abstract

This investigation has two main purposes. First of all, it was meant to study the Tax on Funds sent abroad in Ecuador as an extra-fiscal tax for regulatory purposes. Specifically, the research presented below has analyzed the tax structure, in compliance to the conditions provided by legal doctrines, to clearly identify an extra- fiscal tax.

Once all the conductions in which a tax can have other purposes rather than collect tax revenue were determined, this investigation focused its attention to the main tax reforms that affected the taxable base of the Tax on Funds sent abroad in Ecuador, which legally generates several inconveniences in its application, mainly in the business context.

Índice de Contenidos

Dedicatoria	ii
Abstract	viii
Índice de Contenidos	iii
Índice de Tablas	iv
Índice de Ilustraciones	vii
Introducción	vii

Capítulo 1..... 11

1. Los fines extrafiscales del Tributo.....	11
1.1. Nociones generales	11
1.2. Fuentes de la Tributación.....	2
1.3. Las Definiciones en la doctrina de los impuestos.....	2
1.4. Tributos Extrafiscales	6
1.4.1. Denominación de los Tributos Extrafiscales	6
1.4.2. Nociones generales de los tributos Extrafiscales	7
1.4.3. Justificación de los tributos extrafiscales.....	10
1.5. La legislación impositiva intervencionista para generar tributos extrafiscales	14
1.5.1. Legitimación de tributos extrafiscales en el Ecuador	16

Capítulo 2..... 19

2. Extrafiscalidad y los principios en materia tributaria	19
2.1. Evolución de los principios tributarios en el Ecuador	19
2.1.1. Principio de Generalidad.....	21
2.1.2. Principio de Progresividad.....	22
2.1.3. Principio de Eficiencia.....	23
2.1.4. Principio de simplicidad administrativa.....	25
2.1.5. Principio de Irretroactividad	26
2.1.6. Principio de transparencia.....	26
2.1.7. Principio de suficiencia recaudatoria	27

2.1.8. Principio de Equidad.....	28
2.2. Extra fiscalidad y el principio de capacidad contributiva.....	30
2.3. Criterios expuestos en la doctrina comparada en relación al principio de capacidad contributiva y los tributos extrafiscales	34
2.4. Otras teorías conciliatorias en relación al principio de capacidad contributiva con los tributos extrafiscales.....	38
2.4.1. Teoría de la capacidad contributiva global	38
2.4.2. La cualificación solidaria del principio de capacidad contributiva	39
Capítulo 3.....	41
3. Impuesto a la Salida de Divisas	41
3.1. El gravamen ya no está direccionado a la mera recaudación.....	42
3.2. La voluntad del legislador debe plasmar con claridad la intención no recaudadora del impuesto.	44
3.2.1. Ley de Equidad Tributaria	46
3.3. Los tributos que se estructuren con criterios extrafiscales no deben recaer sobre actividades inevitables y rígidamente regladas.	51
3.4. No existen otros medios que conduzcan mejor a la finalidad extrafiscal del tributo.	57
3.5. La estructura interna del tributo debe impregnarse de los aspectos extrafiscales, de tal forma que no advengan al gravamen como si de un añadido se tratara.	58
3.5.1. Sobre el Hecho Generador	59
3.5.1.1.Presunciones de Impuesto a la Salida de Divisas	66
3.5.2. Sujeto activo y Sujeto Pasivo.....	69
3.5.3. No sujeción al pago del ISD	71
3.5.4. Otras Exenciones	71
3.5.4.1.Año 2011.....	72
3.5.4.2.Año 2014.....	73
3.5.5. Sobre la Base Imponible	76
3.5.5.1.Modos de extinción de obligaciones.....	77
Capítulo 4.....	99

4.1. Conclusiones	99
4.2. Recomendaciones	110
Bibliografía	111

Índice de Tablas

Tabla 1. Recaudación Anual Consolidada del ISD	43
Tabla 2. Tipos de Tributos	45
Tabla 3. Pagos Efectuados desde el Exterior	67
Tabla 4. Pagos de Divisas por Exportaciones	67

Índice de Ilustraciones

Ilustración 1. Evolución del ISD a partir del 2011	72
Ilustración 2. Evolución del ISD a partir de 2014	73
Ilustración 3. Exenciones ISD a partir del 2015	75

Introducción

La presente investigación tuvo como principal propósito de estudio el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) como tributo extrafiscal con fin regulador. En concreto, la investigación que se presenta a continuación se acogió con la finalidad de analizar la estructura del mismo, frente a los condicionantes aportados por la doctrina para clasificar a un tributo como extrafiscal.

Bajo esta premisa, otro objetivo de análisis en esta investigación se refiere a las reformas tributarias que afectaron a la base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas que, jurídicamente, genera varios inconvenientes en su aplicación, principalmente en el contexto empresarial.

Es así que con la reforma de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, expedida en diciembre de 2014, mediante la cual se modificó el artículo 160 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, la base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas constituye cualquier forma de extinción de una obligación, trayendo una confusión, puesto que se entendería que, inclusive en operaciones donde exista extinción de obligaciones (fuera del pago) -entre un sujeto ecuatoriano y un sujeto extranjero- se entendería generado el ISD.¹

De este modo, el desarrollo de la presente investigación se fundamentó en las siguientes interrogantes:

¹ “Art. 160.- La base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) es el monto del traslado de divisas, acreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y en general de cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones cuando estas operaciones se realicen hacia el exterior.”

¿Es el ISD un tributo propiamente extrafiscal?

De ser así, ¿la aplicación del ISD persigue su fin regulador en Ecuador?

¿La reforma al artículo 160 de la Ley de Equidad Tributaria reforma tácitamente el hecho generador del ISD?

Cualquier modo de extinguir obligaciones, ¿implica una salida de divisas?

¿Cuál es el problema jurídico que surge en virtud de si un impuesto extrafiscal difiere de tal característica en su parte normativa?

Por otro lado, el desarrollo de esta investigación tiene, como base metodológica, la siguiente estructura:

a. Método Descriptivo: A través del cual se estableció un punto de partida para la investigación, al considerar las teorías que sustentan la creación de los impuestos extrafiscales, específicamente en relación con el fin que persigue el ISD.

b. Estudio de casos: Se estudió el tratamiento actual que se le brinda al ISD, así como también el análisis de las relaciones jurídicas dentro del contexto empresarial, en los cuales se extinguieron obligaciones dinerarias que no implican una salida de divisa pero que, a la luz del artículo 160 de la Ley para la Equidad Tributaria, causarían la generación del Impuesto a la Salida de Divisas.

Por consiguiente, en el primer capítulo se mostró el contexto del objeto de estudio; es decir, del Impuesto a la Salida de Divisas. Así, se partió del análisis del Impuesto en general, su concepto y alcance; así como también un análisis descriptivo de los elementos del mismo desde una perspectiva doctrinaria. Adicionalmente, dentro de este primer capítulo fue necesario el estudio de los fines extrafiscales de los tributos desde la teoría. Es así que este tipo de impuestos es aquel que se orienta primordialmente a un fin distinto del recaudatorio, o cuando alguno de sus elementos tiene trascendencia extrafiscal (Alonso González, 2006). Finalmente, se analizaron estudios sobre la dogmática de los impuestos extrafiscales, con el fin de identificar su naturaleza, que son los condicionantes que configuran un tributo extrafiscal, para más adelante -en otros

capítulos- comparar dichas características con el ISD.

A continuación, el segundo capítulo se concentró principalmente en el estudio de la Potestad Tributaria y su limitante recogida en principios tributarios. De este modo se efectuó un recorrido exhaustivo sobre cada uno de los principios constitucionales que regulan el régimen tributario, en relación con los tributos extrafiscales. En un apartado de este capítulo se estudió el Principio de Capacidad Contributiva que ha sido el más criticado por la doctrina en la aplicación de tributos extrafiscales. El motivo de este capítulo es relevante por cuanto la extrafiscalidad del tributo se ve legitimada en la medida en que respeta los principios constitucionales.

Finalmente, en el tercer capítulo se llevó a cabo una comparación de cada una de las características que definen a un tributo como extrafiscal, en función del ISD, con el fin de identificar el grado de extrafiscalidad que este posee, así como la congruencia de esta condición en cada una de sus disposiciones normativas. En el desarrollo de este capítulo se enfatizó el estudio del hecho generador y base imponible del ISD, a fin de identificar las últimas reformas que generan efectos confusos en los contribuyentes.

Capítulo 1

1. Los fines extrafiscales del Tributo

1.1. Nociones generales

“El Derecho tributario es la rama del derecho que estudia el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos” (Troya Jaramillo & Simone Lasso, 2014). En este sentido, el tributo es considerado a través de los tiempos como un eficaz instrumento de la política fiscal y, de este modo, es la principal fuente de ingresos del Estado (Troya Jaramillo & Simone Lasso, 2014). En adición a este principio, Troya Jaramillo & Simone Lasso (2014), dentro de la obra “Manual de Derecho Tributario”, han definido al tributo como una “prestación pecuniaria que los sujetos pasivos se ven obligados a hacer en los casos y medidas previstos por la Ley.”

En Derecho Tributario, el tributo se encuentra clasificado por la doctrina jurídica en varias categorías tales como: los impuestos, tasas y contribuciones. Si se considera la postura de Bravo Cucci (2010), dicha clasificación se definiría de la siguiente manera:

- **Impuesto:** Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.
- **Contribución:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.
- **Tasa:** Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

1.2. Fuentes de la Tributación.

El autor (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011), en su obra, analiza las fuentes de la tributación, bajo el criterio compartido con otros autores como Héctor Villegas, y menciona que el sistema tributario, siempre que corresponda a un sistema y no únicamente a un cuerpo de normas inarmónicas, también debe procurar que los tributos no se dirijan a desalentar la economía de una sociedad. Es decir, que no se conviertan en un freno para el desarrollo, y más bien que lo estimule. En este sentido, los tributos -en ciertas materias- pueden servir más como estancamiento que como barreras para proteger la industria nacional. Por ejemplo, los gravámenes a la producción, al comercio y a la industria no deberían ser excesivos para no atentar contra la protección a la libertad de comercio (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011).

En relación a las fuentes de la tributación, la doctrina ha realizado dos clasificaciones. En primer lugar están las fuentes ordinarias, es decir, aquellas “a las cuales se recurre normalmente en épocas normales”. Asimismo, están las extraordinarias entendidas como: “las que un país requiere o aprovecha en momentos de necesidad por causas excepcionales, como pueden serlo las crisis.”, “(...) cuando circunstancias de excepción tornan imprescindible el aumento de ingresos fiscales. Cabe mencionar que las fuentes ordinarias no son suficientes para extraer de ellas un necesario acrecimiento, se admite que -en tales casos- pueda también ser tomado como fuente al capital estático, ya sea productivo o improductivo” (Villegas, Hector Belisario, 2009).

1.3. Las Definiciones en la doctrina de los impuestos.

En este orden de ideas, y una vez establecida la noción general de introducción respecto a la definición y clasificación de un tributo, el presente capítulo de esta investigación se enfocará específicamente en el estudio de los impuestos. Es importante considerar que existen varias definiciones y características atribuibles a los mismos.

Como lo establecen Troya Jaramillo & Simone Lasso, “la noción es compleja y no tiene una significación unívoca para todos los campos del conocimiento”. En contraste, cabe presentar las precisiones establecidas por Antonio Jiménez y citadas por (Troya Jaramillo, J. V., & Simone Lasso, 2014), en relación a lo siguiente:

“Antes de entrar al análisis y exposición de la noción de impuesto, resulta de capital importancia, señalar que se está ante una figura encrucijada, es decir, a una noción en la que confluyen ingredientes de muy diversa índole: económicos, jurídicos, contables, etc., lo que dificulta, definitivamente, una visión clara de la misma y que en gran medida permite explicar el porqué de ciertas actitudes doctrinarias al respecto.” (Troya Jaramillo, J. V., & Simone Lasso, 2014).

Finalmente, para complementar esta visión, es necesario mencionar la definición de Impuesto de acuerdo con lo expuesto en el Modelo de Código Tributario para América Latina. Así, en el artículo 15 de dicho cuerpo legal se dispone que “impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente a toda actividad estatal” (Troya Jaramillo, J. V., & Simone Lasso, 2014).

Entre las definiciones de mayor importancia de los clásicos del siglo están autores como Jéze, y Griziotti. En primer lugar, (Jeze, Gastón, 2014) define al impuesto como aquella prestación de carácter pecuniario que se exige a los individuos, destinados a cubrir gastos de interés general y a causa de que los contribuyentes forman parte de una comunidad políticamente organizada.

En la referida definición se establecen las siguientes características que definen a los impuestos:

- a) Es una prestación de carácter pecuniaria
- b) Su fin es cubrir gastos de interés general
- c) Independencia de las prestaciones
- d) Pertenencia a una comunidad

Si bien autores clásicos como (Jeze, Gastón, 2014) delimitaron al impuesto como una prestación cuya finalidad sea únicamente cubrir gastos de interés general, más adelante, la doctrina un tanto más moderna ha evolucionado y prescindido de esta característica. De hecho, denota otra finalidad de los impuestos que, en algunos casos, a más de perseguir la obtención de ingresos, o en otros casos prescindiendo de ello, determinan que un impuesto puede perseguir fines extrafiscales que logren modificar comportamientos políticos, económicos y hasta de carácter ambiental.

Una de las características de mayor trascendencia descrita por (Jeze, Gastón, 2014) es que el impuesto es impartido por la Ley para los miembros de una comunidad, ampliando así el deber de cumplir con obligaciones tributarias a personas extranjeras en cuanto integren dicha comunidad. (Griziotti, Benvenuto, 2014) ha encontrado ciertas características muy especiales al momento de definir al impuesto aun cuando aclara la falta de certeza sobre el tema. De hecho, el autor antes mencionado es muy enfático al mencionar la “incertidumbre en no saber diferenciar la naturaleza de la operación técnica del recurso, y la naturaleza compleja del tributo”. Es importante recalcar este criterio debido a que esta incertidumbre ha llevado a crearse impuestos de diversa índole con distintas características e incluso finalidades. Una característica muy valiosa y que debería ser unánime en los ordenamientos jurídicos de los distintos países es que al analizar la operación de la imposición se destaque la independencia de una contraprestación por parte del ente público.

Autores modernos como (Pérez de Ayala, J. L., & González García, E., 1976) comparten los mismos postulados en cuanto a que el impuesto constituye una prestación debida sin ninguna relación específica con una particular actividad entre el ente público y el obligado. Así, se puede decir que el impuesto posee una característica particular que lo diferencia con las demás categorías de tributos, relacionado con el principio de la independencia de prestaciones entre el “Estado” y el “Sujeto Pasivo”.

En consecuencia, dentro de la presente investigación, el impuesto será considerado como un tributo no vinculado, según, la definición de (Ataliba Nogueira, José Geraldo de, 1987, pág. 151), “cuya hipótesis de incidencia consiste en un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal.”; y, tal como lo ratifican (Pampillo Baliño, J. P. & Munive Páez, M. A., 2012), en el sentido en que este impuesto se trata de una contraprestación *ex lege*² indivisible, lo que implica que el “beneficio no se encuentra directamente circunscrito en una relación de causa-efecto entre el pago y el beneficio que por el mismo obtiene el sujeto que efectúa el pago.”

Ahora que ya se ha establecido la definición de un impuesto, es necesario también hacer un análisis de las subclasificaciones del mismo. Bajo la premisa de que los impuestos han sido objeto de estudio desde varias aristas, para el presente trabajo es pertinente referirse únicamente a aquellas que tienen un vínculo jurídico directo y sustancial; y, por lo tanto, se prescinde de aquellas que tengan alguna relación propia de la ciencia financiera.

La primera clasificación frecuente del impuesto ha surgido en relación a su generación respecto a manifestaciones de riqueza. Así, la doctrina ha clasificado los impuestos en directos e indirectos. En el primer caso se trata de aquellos que se aplican en función de un índice directo de capacidad económica, como sucede con factores como la renta percibida por los contribuyentes, así como también el patrimonio. Por otro lado, los impuestos indirectos no se aplican en función del índice directo de capacidad económica, sino más bien con base en factores indirectos como lo es el consumo y producción (Valdés Costa, Ramón, 2001). Si se parte de estas definiciones, el ISD es considerado un impuesto de carácter indirecto.

² Si bien se puede afirmar que todas las obligaciones tienen su origen en la ley que las determina y protege los derechos que de ella se derivan, hay algunas que no se originan en la voluntad contractual de las partes, sino que nacen directamente de la autoridad de la ley que impone la obligación partiendo de un presupuesto dado, sin necesidad de que su causa inmediata se encuentre en un hecho humano. Son las llamadas obligaciones "ex lege", entre las que cabe señalar la crianza y educación de los hijos, la obligación alimentaria, la evicción y redhibición y las obligaciones ocasionadas por las relaciones de vecindad. (Ossorio, M., 2000, pág. 664)

Adicionalmente, una segunda clasificación, habitualmente utilizada también en la doctrina jurídica, es aquella relacionada en razón al elemento temporal del hecho imponible. Así, son impuestos instantáneos aquellos en los que el hecho generador se agota con su propia realización, como por ejemplo: el impuesto a la donación, cuyo hecho generador se da al momento de adquirir un bien a título gratuito y se paga la correspondiente tarifa del impuesto por este concepto en un solo acto (Soler Oswaldo H. y Asociados, 2016).

En tercer lugar, se pueden clasificar también a los impuestos por su carácter subjetivo u objetivo. En el primer caso, un impuesto subjetivo será entendido como aquel cuya regulación del impuesto toma en cuenta las circunstancias personales de cada sujeto pasivo y adapta la carga tributaria a dichas circunstancias. Por el contrario, serán impuestos objetivos aquellos que ignoren dichas circunstancias y, por tanto, la carga tributaria no se afecta por la situación jurídica en que se encuentre un determinado sujeto pasivo (García Vizcaíno, C., 2014).

Finalmente, el cuarto criterio de clasificación está delimitado en función de su finalidad y es de sustancial importancia para el enfoque de la presente investigación. A partir del análisis de la siguiente sección se entenderá la naturaleza de ciertos impuestos creados en el Ecuador, cuya aplicación y alcance se mide en función del fin que estos persiguen.

1.4. Tributos Extrafiscales

1.4.1. Denominación de los Tributos Extrafiscales

A lo largo de los años, varios estudiosos de esta nueva visión de tributo, han proporcionado varias denominaciones a aquellos tributos que posean fines ajenos a la mera recaudación. Así, la doctrina ha señalado principalmente tres acepciones a este tipo

de clasificación. En primer lugar, autores como (Gerloff Wilhelm & Neumark Fritz, 1961) se han referido a ellos como tributos de “ordenamiento”, debido a su capacidad para incidir en ámbitos distintos a los recaudatorios, que más bien buscan regular u ordenar un determinado comportamiento. Otros autores, como (Rodríguez Muñoz, José Manuel., 2004, pág. 9), han denominado a esta clasificación de tributos como “ultrafiscales”, tomando como premisa la palabra “ultra” cuyo significado atiende a “lo que se supera”. En este sentido, la finalidad no regulatoria implica un fin que va más allá de la mera recaudación.

En la mayor parte de la doctrina al respecto, en legislaciones y en la presente investigación se ha tratado a esta clasificación de tributos bajo la denominación de “extrafiscales”, pese a algunas críticas que pudieran presentarse. El origen de estas opiniones contrarias implica que el término “extrafiscal” se emplea en un sentido general para designar a prestaciones coactivas que acampan fuera del tributo.

1.4.2. Nociones generales de los tributos Extrafiscales

En esta sección se hará un análisis descriptivo de la naturaleza jurídica de los tributos extrafiscales, enfocado específicamente en la categoría de los impuestos. Este desarrollo es el paso previo para estructurar la base sobre los distintos grados de la extrafiscalidad. Como se ha mencionado con anterioridad, los tributos se han creado con el fin de obtener recursos para que el Estado pueda cumplir los fines que garantiza dentro de una sociedad (Varona Alabern, J. E., 2009). Con ello se subraya que la finalidad fiscal conecta estrechamente al tributo con el instituto del gasto público. “Esta vinculación entre la finalidad fiscal y el gasto público impone la exigencia de que la adquisición de riqueza por la Hacienda deba ser con carácter definitivo, ya que sólo así el tributo puede servir al fin que lo justifica” (Varona Alabern, J. E., 2009).

No obstante, es necesario examinar si este elemento recaudador define o no al tributo y, en específico, al impuesto. Para (Montero Traibel, J.P., 1977, pág. 163) “el

elemento de obtención de recursos es totalmente irrelevante, pues gozan también del carácter de tributo, aquellos que tienen por objeto el ingreso, así como aquellos que buscan fines extrafiscales.” Es importante mencionar que existen varias posturas al respecto. Sin embargo, en el tratamiento moderno del Derecho Tributario se ha excluido ya como elemento característico de los tributos, el fin netamente recaudador. De hecho, actualmente se han adoptado posturas mucho más amplias en donde puede perseguirse otros propósitos con la aplicación de los tributos, singularmente de la política fiscal, tal como modificar conductas humanas a través de este medio. De modo complementario, (Troya Jaramillo, J. V., & Simone Lasso, 2014), establecen en su obra, respecto a los impuestos de carácter extrafiscal que, a través de este medio, se puede lograr la “redistribución de ingresos, alentar determinadas actividades, restringir otras, es decir, de modo general, procurar fines extrafiscales.”

Autores como (Valdés Costa, Ramón, 2001), definen a los impuestos extrafiscales como aquellos cuyo propósito de creación provoca “determinados efectos en el campo económico o social, ajenos a las necesidades fiscales”, y señala varios ejemplos como:

(...) Proteger la industria nacional (derechos aduaneros), estimular el ahorro y las inversiones (incentivos), provocar desviaciones de los factores productivos a sectores que se consideran más convenientes (sobreimposición a los latifundios y exoneración a las industrias nacionales o nuevas), redistribuir la riqueza (impuestos progresivos a la renta y al capital) o prohibir o limitar de hecho consumos que se consideran inconvenientes (impuestos a las bebidas o al tabaco) (Valdés Costa, Ramón, 2001).

De este modo se ha podido evidenciar que la extrafiscalidad, como fin alternativo al tributo, altera la finalidad recaudatoria que durante muchos siglos se ha considerado como una característica esencial del mismo. Es así que uno de los propósitos centrales de la presente investigación es brindar un análisis descriptivo previo de las nuevas consideraciones frente a los tributos y, de manera concreta, frente al impuesto, puesto que estas ofrecen una característica instrumental que cubre fenómenos y necesidades que no

se agotan en la mera recaudación (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011). De hecho, la naturaleza del tributo tendrá un funcionamiento distinto y una finalidad diferente en relación con el tipo de tributo del que se trate; esta distinción ofrece un dinamismo en cuanto a las normas tributarias debido a que ya no será el tributo únicamente un instrumento para la recaudación u obtención de ingresos público; sino que además, el tributo y, en concreto, el impuesto, puede servir de instrumento para modificar comportamientos humanos, o resarcir conductas.

Para recapitular las definiciones que se han propuesto a lo largo de estas secciones es necesario establecer cuándo nos encontramos frente a un tributo de carácter extrafiscal:

- a. Se debe prescindir de si el gravamen afecta o no a un gasto público. Se debe tomar en cuenta que a pesar de que muchas veces acompañe a los tributos extrafiscales, “no significa que esto constituya un requisito necesario de este fenómeno” (Varona Alabern, J. E., 2009, pág. 28). Pues “a efectos de calificar un tributo como extrafiscal la afectación es irrelevante”, lo que interesa es el fin extrafiscal que se persiga (Varona Alabern, J. E., 2009, pág. 28).
- b. “El impuesto debe perseguir con claridad una finalidad no recaudatoria” (Varona Alabern, J. E., 2009, pág. 28), con el fin de entenderse claramente en la respectiva normativa “Ley”. Por lo tanto, es necesario que se vea plasmado en la normativa y no solo en la exposición de motivos que se presenten en el proyecto de dicha Ley. **El motivo de esto es que muchas veces se expresan “intenciones extrafiscales no avaladas después por la parte dispositiva de la norma jurídica”** (Varona Alabern, J. E., 2009, pág. 28). Este es un punto clave para la sustanciación de la presente investigación, en torno al ISD.
- c. “(...) La estructura interna del tributo debe impregnarse de los aspectos extrafiscales, de tal forma que no advienen al gravamen como si se tratara de un añadido. Por el contrario, este debe informar sus elementos esenciales con tal intensidad que, sin esas notas extrafiscales, el tributo perdería su lógica interna y

- quedaría notablemente desfigurado” (Varona Alabern, J. E., 2009, pág. 28)
- d. El tributo extrafiscal que fomenta un determinado comportamiento debería ir acompañado por un mecanismo que reduzca la carga tributaria cuando los contribuyentes realicen actos encaminados a tal fin extrafiscal (Varona Alabern, J. E., 2009, pág. 29).
 - e. La doctrina ha identificado que aquellos tributos que se estructuren con criterios extrafiscales, pero que recaigan sobre actividades inevitables y rígidamente regladas y que -además- presentan un margen de actuación muy estrecho por parte del contribuyente, no son impuestos extrafiscales propiamente dichos (Varona Alabern, J. E., 2009, pág. 29).
 - f. Para que sea efectiva la extrafiscalidad se necesita introducir elementos de este carácter en el hecho generador del tributo y en la tarifa tributaria, a fin de que el gravamen se estructure idóneamente y la naturaleza extrafiscal proclamada en su hecho imponible surta efectos. Esto es de mucha importancia debido a que si el fin extrafiscal se sienta principalmente en otro elemento que no constituya el hecho generador es complicado modificar la conducta determinada (Varona Alabern, J. E., 2009, pág. 29).
 - g. Algunos autores como (Amatucci, A., González García, E., & Trzaskalik, C., 2001) incorporan una característica adicional a los tributos extrafiscales, en el sentido en que “cuando el legislador utiliza el impuesto para otras finalidades que no sean las recaudatorias, debe probar con mucho cuidado y considerar que no existen otros medios que conduzcan mejor a la finalidad extrafiscal”. Esto debido a la medida del intervencionismo del Estado, que se analizará más adelante.

1.4.3. Justificación de los tributos extrafiscales

Una vez que se ha identificado la naturaleza de los tributos extrafiscales, es necesario analizar varios puntos de vista en relación con ciertas críticas en torno a ello. Varias críticas se han generado entre quienes no se están de acuerdo con que los tributos

cumplan fines extrafiscales. Su postura considera que al crear esta nueva perspectiva de tributo, se deja a un lado el verdadero objetivo fiscal del mismo. Asimismo, se plantea que el único fin de los tributos es el de financiar el gasto público a través del fin fiscal o recaudatorio, para el logro de los fines del Estado (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011). Al respecto se debe considerar que los fines del Estado no se encuentran únicamente circunscritos a financiar el gasto público, sino que además el deber del Estado es regular ciertas conductas particulares que afectan al bien común y que, si bien se pueden regular mediante otra clase de normas jurídicas, las tributarias pueden servir como medio idóneo para tal fin.

Bajo el criterio de Hugo Palacios Mejía, citado por (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011) “(...) en otras épocas la mayoría de los tratadistas consideraban que el tributo tenía un fin único y natural: proveer de recursos al Estado”, y bajo esa premisa, se subestiman las implicaciones sobre la distribución de la riqueza, producción; es decir, “su capacidad de orientar la actividad económica y la vida social”. De manera complementaria, (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011), cita a Héctor Villegas, como un autor referente en defensa de los tributos extrafiscales, y su planteamiento frente a la posibilidad de que un tributo posea finalidades que van más allá de las recaudatorias para financiar gasto público. Además manifiesta lo siguiente:

Por eso algunas concepciones financieras consideran que el recurso no se puede limitar a asegurar la cobertura de los gastos indispensables de administración, sino que es uno de los medios de que se vale el Estado para llevar a cabo su intervención en la vida general de la nación. Esto no significa dejar de admitir su finalidad principal de cubrir gastos públicos, pero a su vez se advierte que, además de esa función, los recursos por sí mismos pueden ser instrumentos para que el Estado extienda su influencia sobre la economía general y de conformidad con los objetivos que los gobernantes esperen obtener” (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011)

Héctor Villegas plantea una justificación más clara de los tributos extrafiscales en

su obra “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” (Villegas, Héctor B., 2001), partiendo de la siguiente premisa:

“La actividad financiera con finalidad extrafiscal procura atender el interés público en forma directa. Para ello utiliza la actividad financiera gubernamental cumpliendo distintas actuaciones y tomando intervención en diferentes acciones desarrolladas por la comunidad. Esta intervención, como forma de satisfacción de las necesidades públicas, se realiza tanto mediante la política de gastos públicos como también por medio de los recursos públicos” (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011).

Así, se puede inferir que hay suficiente fundamento para justificar la creación de los tributos extrafiscales, pues mediante el fin recaudatorio se provee de manera indirecta a la consecución de los fines del Estado. Sin embargo, a través de los tributos extrafiscales se atiende al interés del Estado de forma directa, interviniendo en diferentes acciones desarrolladas por la comunidad.

Respecto a este punto es importante hacer un análisis del nivel de intervencionismo por parte del Estado en la creación de tributos extrafiscales, con el fin de identificar hasta qué punto dicha intervención afecta al derecho de la libertad de las personas. El intervencionismo del Estado en torno a los tributos extrafiscales viene dado por cuanto el Estado busca dirigir a la comunidad hacia ciertas conductas que, en principio, podrían afectar la libertad de dicha comunidad. De hecho, el derecho a la libertad es fundamental en los individuos y este se ve limitado no solo mediante los tributos extrafiscales, sino también mediante la creación de toda clase de normas jurídicas de carácter imperativo, en razón de un fin mayor que es el interés general o el bien común. Las medidas tributarias, a diferencia a otras formas de intervención estatal, como lo expone Luis Miguel Gómez, “busca inducir a los ciudadanos o a un grupo de éstos, para que encuentren en la fórmula impositiva una razón de contenido económico que los favorece” (en caso de fines de incentivo), o que les genera un mayor esfuerzo económico (en caso de fines que desincentivan) (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011).

De este modo se puede observar que la norma tributaria de carácter extrafiscal no atenta a la libertad de los particulares en un sentido totalitario, sino que la actuación de determinadas conductas, por no coadyuvar al interés colectivo, le genera al particular un mayor esfuerzo económico. En este sentido, (Varona Alabern, J. E., 2009) menciona que el tributo extrafiscal incorpora dos metas, una positiva (incentivadora) y otra negativa (disuasoria) que operan de manera conjunta. La primera va encaminada a que el tributo extrafiscal incentive al contribuyente “a realizar conductas mejor tratadas fiscalmente, al tiempo que le disuade de llevar a cabo aquellas otras que generen una mayor tributación por ser contrarias a la finalidad extrafiscal (...)”. De este modo, “cuando el tributo tienda fundamentalmente a inculcar conductas omisivas, incorporará el efecto de persuasión incentivando fiscalmente el no obrar, y el efecto disuasión desincentivando al obrar de un determinado modo. Y lo mismo sucede cuando el tributo fomente una conducta positiva en el contribuyente, quien se verá animado a obrar así, y desincentivado a no obrar o a hacerlo de otro modo” (Varona Alabern, J. E., 2009).

Sin embargo, uno de los objetivos de la presente investigación es identificar hasta qué punto un impuesto extrafiscal podría llegar a afectar los derechos fundamentales de los ciudadanos, en relación al fin para el cual fueron creados. En este sentido, (Varona Alabern, J. E., 2009), en su obra “Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria”, explica los distintos grados en que un tributo puede contener efectos extrafiscales, y de esta forma los categoriza como propios o impropios.

En dicha obra, el autor hace una reflexión muy importante para identificar a un tributo propiamente extrafiscal, de aquel cuya extrafiscalidad es impropia. Así, un tributo que posea una finalidad primordialmente fiscal, podría incluir dentro de su norma de aplicación algunos incentivos o beneficios de naturaleza extrafiscal, como sucede con varios impuestos en Ecuador. Dichos incentivos pueden verse reflejados en deducciones o bonificaciones en los casos determinados por la Ley respecto a un determinado impuesto (Varona Alabern, J. E., 2009). Es importante señalar que esta clase de

extrafiscalidad es impropia y por tanto son genuinamente fiscales, porque su finalidad esencial es recaudar, aunque posea ciertos elementos extrafiscales como los incentivos explicados en el párrafo anterior. Serán impuestos propiamente extrafiscales aquellos cuyo gravamen no es el primordial y el fin único es regular una cierta conducta, de ahí que en los próximos capítulos se analice si el ISD es un tributo propiamente extrafiscal o no.

(Varona Alabern, J. E., 2009, pág. 30) señala que en la categoría del impuesto, la finalidad extrafiscal siempre va a contraponerse con la finalidad fiscal, “de tal modo que cuando una aumenta la otra disminuye; o cuando más se logre una finalidad extrafiscal, menor será la recaudación, y, por el otro lado, en cuanto más se recaude menos finalidad extrafiscal poseerá el dicho impuesto”. Es decir, cuando se pretenda modificar una conducta humana, social, económica, dentro de una sociedad, y por tanto se grave con mayor intensidad aquellas conductas que supongan un obstáculo para alcanzar dichos propósitos, al mismo tiempo se deberá reducir la carga tributaria a aquellas conductas que tiendan a contribuir a lograr dicho propósito. Si es que resultase una mayor recaudación, se entendería que el tributo no está cumpliendo con su fin por cuanto las conductas que se pretenden suprimir o reducir, se siguen dando con la frecuencia no deseada.

1.5. La legislación impositiva intervencionista para generar tributos extrafiscales

El estudio de la extrafiscalidad de los tributos ha sido objeto de varios análisis, en algunos casos, negativos debido al alto nivel de intervencionismo por parte del Estado. De hecho, (Amatucci, A., González García, E., & Trzaskalik, C., 2001), en su obra “Tratado de Derecho Tributario” explica que “el empleo del impuesto como medio de dirección económica, así como también cualquier otra clase de dirigismo, plantea importantes problemas para el Estado de Derecho”. Según esto, un mal manejo de tributos bajo la figura de “extrafiscales”, podría generar un peligroso control direccionado por parte del Estado, violentando, en muchas ocasiones, derechos fundamentales de los

particulares.

Así, dentro de la obra expuesta por los mencionados autores, se plantean varios dilemas, que se exponen a continuación:

- a. “Necesidad de utilizar el impuesto como medio intervencionista y salvaguarda jurídica adecuada a la consecución de ese objetivo”.
- b. “¿Puede un Estado que quiere planear y dirigir la economía, ser un Estado de Derecho?”

En respuesta a estos dilemas, la doctrina europea ha planteado una respuesta que responde a la idea de que “los efectos político-sociales del impuesto están ligados a la idea constitucional del **principio del Estado Social**; esto le obliga al Estado a procurar un equilibrio, como consecuencia derivada de las contradicciones sociales” (Amatucci, A., González García, E., & Trzaskalik, C., 2001).

Es decir, la intervención por parte del Estado frente a las conductas de los ciudadanos a través de la creación de tributos extrafiscales supone una injerencia legítima que deriva de la función constitucional que cumplen los tributos, y más específicamente los impuestos. Esta implica, por un lado, permitir al Estado financiar el gasto público a fin de garantizar los derechos de los ciudadanos; y, por otro, la realización de valores constitucionales (Bravo Cucci, J., 2014). Para autores como (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011), limitar los tributos para que tenga una única finalidad, es decir, que sirvan únicamente como instrumentos generadores de recaudos, es reducirlos a una tarea somera sacrificando productividad en lo jurídico y en lo económico, alejando -además- a los ideales de justicia sobre los cuales descansa todo el acontecer humano. Adicionalmente, (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011) agrega que la utilización de tributos extrafiscales se encuentra legitimada en la medida en que la libertad como derecho fundamental de los particulares se ve limitada - por ejemplo- por medidas que buscan la satisfacción de los intereses colectivos de los asociados.

1.5.1. Legitimación de tributos extrafiscales en el Ecuador

En lo que respecta al Ecuador, la intervención estatal a efectos de la aplicación de tributos extrafiscales se encuentra legitimada en el artículo 300 de la Constitución de la República, misma que dispone que “la política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables” (Constitución de la República del Ecuador, 2008). Es importante aclarar que -para que a través de los tributos- el Estado pretenda modificar o regular conductas de los particulares, el Estado debe manejar una posición muy cuidadosa respecto a las fronteras constitucionales que existen para esa legislación impositiva intervencionista. Esta afirmación se construye, independientemente de su accionar en el ámbito social o económico. Esta es una limitación o barrera que inicia desde la potestad tributaria que se encuentra definida por el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador, bajo la cual se estipula de manera expresa que solo por iniciativa de “la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos” (Constitución Política del Ecuador, 2008).

Para complementar este análisis, se evidencia la existencia de otras fronteras constitucionales que sirven de límite al intervencionismo del Estado para regular el régimen tributario en Ecuador. Este límite a la potestad tributaria se constituye a través de *principios*; y que, para efectos de la presente investigación, también son clave a efectos de identificar hasta dónde puede el Estado intervenir o usar como instrumento -en favor de la colectividad- los tributos extrafiscales. Así también, la doctrina ha establecido que es importante tomar en consideración otra limitante en su intervención frente a la utilización de tributos extrafiscales. De este modo, se estipula el impedir que los tributos sirvan como instrumento para la opresión; es decir, debe manejarse bajo un sistema de desarrollo y promoción social que funcionen dentro de las nociones de libertad individual y que transiten bajo esquemas aceptables de un Estado de Derecho (Gómez Sjoberg, Luis

Miguel, 2011).

Si se parte de este análisis, es importante establecer cuándo un impuesto se crea con fines extrafiscales, incluso en momentos en donde la verdadera intención del legislador es confiscatoria atentando a los derechos de los contribuyentes. Es decir, la creación de impuestos tributos no implica simplemente modificar conductas, sin primero analizar si es que existen otros medios más idóneos para lograr tal fin que no sean de carácter tributario. Adicionalmente, deberá respetarse los derechos de los contribuyentes evitando opresiones que priven derechos acogidos en la Constitución.

De hecho, (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011) menciona que el impuesto es una de las más útiles herramientas para la intervención estatal tanto en la economía y en el comportamiento social, pero en aquellas que, al menos en una mínima medida, funcionan dentro de nociones de libertad individual, en un espectro más o menos amplio de la organización política. En relación a esto, Héctor Villegas, citado por (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011) hace una reflexión pertinente al señalar que el sistema tributario de un país, en su concepción y en su aplicación en general, debe procurar no desalentar la economía. En este sentido, afirma que no se debería convertir en un freno para el desarrollo, sino en un mecanismo de estímulo y apoyo. Y, para conseguirlo, lo primordial proviene de una adecuada y racional elección de las materias imponibles. Por ello, el sistema tributario debe guardar la debida medida a fin de no incidir tanto en las conductas de los contribuyentes, al punto en que se torne erosiva y afecte negativamente al aparato productivo de una sociedad (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011). Caso contrario, se producen consecuencias negativas -principalmente- en lo económico, como producto de su mala aplicación, tales como: la toma excesiva de riesgos y el cambio de las empresas a jurisdicciones offshore menos transparentes con la finalidad de evadir impuestos y disposiciones regulatorias (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011).

Esta investigación no se centra solo en analizar si los tributos deben ser o no aprovechados para fines extrafiscales, sino también en los efectos que genera y, por consiguiente, cómo deberían regularse adecuadamente en el Ecuador. Esta discusión será

tratada en los siguientes capítulos de esta investigación con mayor profundidad.

Capítulo 2

2. Extrafiscalidad y los principios en materia tributaria

El poder tributario ha sido definido por autores como De la Garza (2006) quien lo describe como “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”. Asimismo, Valdés Costa (2001), en su obra de Derecho Tributario, manifiesta que “el vínculo entre el Estado y el contribuyente, es una relación jurídica y no una relación de poder”, y consecuentemente el derecho del sujeto activo (Estado) existe cuando la ley expresamente dispone el pago de un determinado tributo, y más no como producto de *poder* o coacción por parte del Estado. Por ello, la facultad de imponer obligaciones tributarias está ligada a la aplicación de *principios*, como parámetros de optimización para guiar el ordenamiento jurídico, y en sí el actuar del poder tributario.

2.1. *Evolución de los principios tributarios en el Ecuador*

En Ecuador, los principios del régimen tributario aparecieron con la Constitución de 1967 que, en su artículo 97, recogió el principio de igualdad y generalidad como guía para la potestad tributaria, al exigir una mayor imposición para quienes más tienen; y, los que se encuentren en idénticas condiciones económicas paguen iguales contribuciones (Constitución de la República del Ecuador, 1967). A diferencia de lo que ocurre en la Constitución actual de 2008, para el año 1967, los impuestos no se concebían aún bajo un fin distinto al recaudatorio. Otro aspecto muy importante es que, a partir de la Constitución de 1967, se reconoce el principio de irretroactividad de la norma tributaria, dando así un amplio paso de evolución en esta materia.

Posteriormente, en la Constitución del año 1979 se dispuso, a más de lo descrito, que “las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional; procurarán una justa distribución de la renta y de la riqueza entre todos los habitantes del país” (Constitución de la República del Ecuador, 1979). Se puede evidenciar que para el año 1979, el régimen tributario ya no posee un fin exclusivamente recaudador, sino que además la potestad tributaria podría intervenir (si bien no lo dice expresamente) en estimular o desalentar conductas, que generen como consecuencia una mejor inversión, ahorro, y redistribución de la riqueza.

Posteriormente, en la Constitución Política del año 1998 se agrupa un nuevo principio del régimen tributario relacionado con la proporcionalidad que opera en función de la capacidad económica. Es decir, que conforme va en aumento deberá, asimismo, incrementar de manera gradual el gravamen a cancelar (Constitución Política del Ecuador, 1998).

Es importante mencionar, en relación con los tributos extrafiscales, que en la constitución del 2008 se acentúa mucho más el tema intervencionista del Estado para modificar conductas humanas. De hecho, el artículo 256 de dicha norma fundamental establecía que:

“Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general. Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país” (Constitución Política del Ecuador, 2008).

Asimismo, en cuanto a los fines que persiguen los tributos en Ecuador, el artículo 6 del Código Tributario dispone que estos, además de ser instrumentos para el recaudo de ingresos públicos, también sirven como mecanismo para regular “la política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines

productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional” (Código Tributario, 2005).

Finalmente, con la Constitución de 2008 se reforma la disposición relacionada con los principios bajo los cuales se rige el sistema tributario en el Ecuador en la actualidad. Es así que el régimen tributario actual recoge los principios de “generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria (...)” (Constitución Política del Ecuador, 2008).

A continuación se expondrá un breve análisis descriptivo de cada uno de los principios que recoge la actual norma fundamental para luego profundizar en el principio de “capacidad contributiva” cuyo estudio brindará ciertas contraposiciones con el objeto de la presente investigación; es decir, frente a la extrafiscalidad de los impuestos.

2.1.1. Principio de Generalidad

Para autores como Vásquez (2010), el principio de generalidad implica que los tributos abarcan íntegramente a toda persona. Es decir, si un sujeto se encuentra en las condiciones, que según la ley obliga a pagar un impuesto, entonces ello debe cumplirse, cualquiera sea el carácter del sujeto, categoría social, entre otros. Dicho de otra manera, no se trata de que todos deban pagar un determinado tributo, sino más bien, que nadie quede exento de ello por privilegios personales, de clase u otra condición (Villegas, Hector Belisario, 2009).

Como señala García (1999), el principio de generalidad implica no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva, por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase o linaje a fin de salvaguardar el principio de igualdad. Es importante indicar que el principio de generalidad no refiere alguna oposición frente a exenciones o dispensas legales que otorgue el Estado frente al pago de un tributo,

siempre que dicha dispensa no se otorgue por razones de linaje, clase, raza o casta, sino más bien, debido a determinadas circunstancias en las que el Estado ha considerado conveniente tomar especial tratamiento. Esto, más bien, con el fin de lograr mayor equidad o, a su vez, con el objetivo de lograr que la sociedad adecue ciertas conductas exentas que son convenientes para la convivencia o desarrollo del país.

Así, se ha logrado determinar que el principio de generalidad no debería verse afectado por la aplicación de impuestos extrafiscales que -como se ha visto anteriormente en la investigación- en determinadas ocasiones se hace uso de dispensas legales para lograr una determinada conducta; siempre que un tributo extrafiscal no busque exonerar a sujetos por razones de su raza, linaje, clase social y demás.

2.1.2. Principio de Progresividad

Para efectos de definir al presente principio tributario es necesario acudir al autor Plaza Vega (1998) quien establece que “el aumento de capacidad contributiva, determina el aumento del impuesto, no sólo en su cuantía, sino también, especialmente, en su tarifa o incidencia.” En el Ecuador, se ha tomado en consideración a la progresividad como principio, para efectos de demostrar la intención, desde el Estado, de lograr un mecanismo que contribuya a la correcta distribución de la riqueza. Como se ha podido evidenciar, el principio de progresividad posee una relación muy cercana con el principio de capacidad contributiva que será el principal enfoque del presente capítulo.

Existe discrepancia respecto a la aplicación de tributos extrafiscales en concordancia con el principio de progresividad. Dentro de esta discusión está el fin de este tipo de tributo: gravar o generar exenciones; frente al cometimiento de una determinada conducta que el Estado ha considerado de interés en una sociedad. Esto, más allá de la motivación frente a alentar o no la participación y del porcentaje de recaudo asociado a manifestaciones de riqueza. Es decir, en estos casos, poco importa la capacidad contributiva de un determinado sujeto, toda vez que para efectos del

cumplimiento del fin extrafiscal lo importante será gravar aquella conducta que se pretende desalentar en un ordenamiento jurídico. Algunos autores han señalado que este principio no implica de manera necesaria que todos los tributos deban poseer la característica de progresivos (Vallejo Aristizábal, 2008).

2.1.3. Principio de Eficiencia

El principio de eficiencia tributaria ha sido definido desde varios puntos de vista a lo largo de su estudio. Generalmente ha sido definido como “un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)” (Uribe, L. M., 2013, pág. 29). Como contraste, Bravo Arteaga (1997) menciona que el origen del principio de eficiencia en materia tributaria tiene como fin “que el producto de la recaudación sea adecuadamente elevado, en comparación con el costo de la misma, a fin de que la comunidad pueda beneficiarse ampliamente como resultado del esfuerzo tributario de los contribuyentes”. Para ello el autor ha señalado ciertas premisas bajo las cuales debe operar en el sentido antes definido.

De este modo, el autor señala que el principio de eficiencia es aplicable siempre que “el costo de administración del tributo no resulte desproporcionado con su producto final”. Así como también el autor agrega que la aplicación de este principio no debe significar una carga, para los particulares, que llegue al punto de desestimular la realización de su actividad económica. Más adelante, en referencia al ISD, se hará un análisis respecto al presente principio, con el fin de identificar si es que la aplicación del principio de eficiencia, desde el punto de vista de lograr un recaudo elevado, afecta la actividad de los particulares hasta el punto de obstruir la libertad de flujo de capitales. Bajo la tesis de Bravo Arteaga (1997), en la medida en la que una norma tributaria sea clara y sencilla se puede satisfacer el principio de eficiencia tributaria, toda vez que

muchas veces se evade impuestos por falta de conocimiento y claridad respecto al momento en que se origina la obligación, su cuantía y oportunidad de pago, o la intención de evitar el pago se da por saltarse trabas de orden formal que impiden el desarrollo eficiente de las actividades económicas.

Otra práctica de la eficiencia tributaria tiene que ver con las tarifas de los tributos de modo que no se propicie la evasión por parte de los contribuyentes, sino que estimule su pago. Para el caso de los impuestos extrafiscales, cuyo fin es lograr un determinado comportamiento humano alentando ciertas conductas o desalentando otras dependiendo de la política tributaria, en estricto sentido se vería reducida la eficiencia tributaria desde el punto de vista económico. Es decir, mientras más efectivo sea el impuesto extrafiscal, menos recaudación generaría, desde el punto de vista de que este principio busca el mejor mecanismo para incrementar el recaudo dentro de una sociedad.

Por otro lado está el alcance otorgado al principio de eficiencia tributaria; es decir, que no desincentive la actividad económica a través del llamado “exceso de gravamen”, entendido como “cuantificación de la pérdida de utilidad que genera un impuesto distorsionante” (Ricciardi, 2016). Tampoco es práctico aseverar su existencia en el caso de los impuestos extrafiscales, razón por la cual existe un riesgo relevante en la creación y aplicación de este tipo de impuestos. De una u otra forma podrían disfrazar la intervención exagerada del Estado en el régimen tributario bajo el discurso de buscar regular conductas humanas. Por ello, la doctrina coincide en que la aplicación del principio de eficiencia visto en su totalidad; es decir, desde las aristas antes mencionadas, no resulta tan sencilla para el Estado a la hora de diseñar su política fiscal.

Así, se comparte la idea de (Ricciardi, 2016) en el sentido en que:
(...) aquellos gobiernos que estén dispuestos a sacrificar la eficiencia a favor de una mejor distribución de la renta optarán, sin duda, por sistemas impositivos más progresivos, mientras que aquellos que prefieran una mayor eficiencia lo harán por tipos más reducidos, dando un mayor protagonismo al gasto público.

No obstante, este análisis implica aseverar que si el objetivo de un impuesto es regular una conducta social o económica, se aplicará satisfactoriamente el principio de eficiencia tributaria en la medida en la que la administración pueda lograr tal fin sin la necesidad de incurrir en altos costos internos para los contribuyentes. Por lo tanto, si a través de un impuesto extrafiscal no se ha modificado la conducta y como consecuencia la Administración tributaria ha obtenido más recursos por este medio, entonces el objetivo no se ha cumplido y en ese caso se podría decir que el principio de eficiencia tributaria se ha visto afectado.

2.1.4. Principio de simplicidad administrativa

El principio de simplicidad administrativa implica el deber de la Administración Tributaria de brindar los más sencillos mecanismos para el pago de las obligaciones tributarias. La doctrina no ha limitado este principio únicamente a las cuestiones de mero trámite; es decir, que la administración tributaria establezca trámites sencillos para la consecución de su labor; pues, este principio también abarca una organización sistematizada de la normativa que se encuentra vigente en materia tributaria. Por ejemplo, que la administración tributaria mantenga actualizado el listado de resoluciones que ésta emite, de modo que el contribuyente tenga clara la normativa que se encuentra vigente y derogada (Bustos A, 2016).

Actualmente, el principio de simplicidad administrativa no es aplicado en muchos aspectos del régimen tributario. Por ejemplo (Bustos A, 2016, pág. 1) menciona que: (...) la Disposición General Sexta del Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención faculta al SRI para que autorice la emisión de comprobantes mediante “modalidad electrónica” ajustando su actuación a la agilidad, seguridad en operaciones de comercio electrónico. Sin embargo, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno aún conserva disposiciones que complican y retardan los procesos de devolución de IVA a los exportadores cuando el Art. 72 exige a estos contribuyentes como requisito “... acompañar las copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado.”

En lo que respecta a la aplicación de tributos extrafiscales, en principio la simplicidad administrativa no desempeña un papel diferenciador frente a tributos fiscales, puesto que el principio en referencia debería operar de la misma forma independientemente del fin que tenga el tributo.

2.1.5. Principio de Irretroactividad

El artículo 311 del Código Tributario se refiere a este principio indicando que todas las normas de carácter tributario regirán únicamente para lo venidero. Con la excepción de las que “supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común” (Código Tributario, 2005).

Respecto al tema de esta investigación se consideró que no existe contraposición con este principio, toda vez que, independientemente de que existan ciertos impuestos creados con fines extrafiscales, el principio de irretroactividad operará exactamente de la misma forma.

2.1.6. Principio de transparencia

Este principio se encuentra ligado estrechamente con la obligación de la Administración Tributaria de rendir cuentas de cada una de sus actuaciones y, por tanto, que todas sus manifestaciones de voluntad se encuentren plenamente públicas y de libre acceso para toda sociedad. Para un mejor entendimiento, el principio de transparencia debe considerarse desde el punto de vista de la administración, siendo ésta capaz de entablar un vínculo jurídico impositivo que más allá de la normativa, genere un ambiente de confianza, con rendición de cuentas. Todo esto a fin de que el contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias sin necesidad del requerimiento de la administración (De la Guerra Zúñiga, 2012).

2.1.7. *Principio de suficiencia recaudatoria*

La doctrina ecuatoriana ha definido al principio de suficiencia recaudatoria como aquel mecanismo para propugnar una recaudación tributaria suficiente para solventar el gasto público, siempre y cuando los ingresos percibidos a través de los tributos constituyen una porción considerable en el presupuesto general del Estado.

Este principio tiene una relación estrecha con el principio de eficiencia tributaria, a fin de satisfacer las necesidades fiscales y extrafiscales. Es decir, el producto de la recaudación como meta no basta para garantizar el cumplimiento de este principio. Así como lo plantea De la Guerra Zúñiga (2012), “(...) la otra cara de la moneda está representada en la figura de las necesidades satisfechas, de tal forma que para garantizar el cumplimiento de este principio se requiere además de una administración eficiente que se encargue de dirigir correctamente el producto recaudado”.

Finalmente, se comparte el criterio de De la Guerra Zúñiga (2012), en el cual indica que para el principio de suficiencia recaudatoria debe reunir las siguientes características:

- a. Recaudar suficientes recursos al menor costo.
- b. Dar cabal cumplimiento a la finalidad extrafiscal del régimen impositivo, administrando diligentemente lo recaudado.

No obstante, el principio de recaudación tributaria debe ser visto por la Administración Tributaria y por la Asamblea del Ecuador con bastante cuidado y concreción, entendiéndolo desde una misma perspectiva; caso contrario, los límites al mismo pueden ser de libre interpretación. Es decir puede convertirse en arma de doble filo, sobre todo en momento de necesidad, en donde el Estado pueda a discreción crear y modificar cualquier cantidad de tributos. Dicho de otro modo, lo que se debería hacer es que no exista un subjetivismo respecto a la aplicación de este principio.

En relación a los impuestos extrafiscales es importante la aclaración expuesta en el párrafo anterior, siempre que una concepción unánime de lo que implica este principio evitaría la creación de varios impuestos de tinte meramente formal “extrafiscal”, con una intención por detrás de recaudar ingresos por parte de los contribuyentes.

2.1.8. Principio de Equidad

El principio de equidad según Alfredo Lewin Figueroa citado por (De la Guerra Zúñiga, 2012) implica que la ley debe dar un igual tratamiento a todas las personas que estén en la misma circunstancia. A fin de lograr un mayor entendimiento de lo que implica el principio de equidad, la presente investigación se alinearé con dos criterios que para el autor engloba el referido principio: cualitativo y cuantitativo.

El criterio cualitativo/horizontal de la equidad tributaria está estrechamente ligado con el principio de generalidad que fue delineado en líneas anteriores. Ahora bien, desde el criterio cuantitativo/vertical, la equidad tributaria se encuentra ligada al principio de capacidad contributiva, y como consecuencia al principio de progresividad (De la Guerra Zúñiga, 2012).

Del análisis de los pronunciamientos de la Corte Constitucional en el Ecuador, se desprende que el principio de equidad se entiende en el país bajo el mismo criterio antes descrito. Así, la Corte Constitucional puntualizó que el principio de equidad atiende a lo siguiente:

“La equidad atiende por un lado a un ámbito horizontal, lo que se entiende como que los sujetos con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera, por lo que bajo ese ámbito, la equidad guarda relación con el principio tributario de generalidad. Por otro lado, la equidad posee un ámbito vertical en donde los sujetos con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida, lo que tiene relación con el principio constitucional tributario de progresividad, ya que el mismo exige tomar en cuenta la capacidad contributiva de los

sujetos, de forma tal, que quienes tienen mayor capacidad deban asumir obligaciones mayores y con ello, la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad contributiva.” (Resolución de la Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 044-15-SIN-CC, 2016).

Por otro lado, el autor Jaime Ross citado en el artículo realizado por (Plascencia & Flores Martínez, s/f, pág. 119), afirma que el principio de equidad tributaria implica que “(...) la ley tributaria no puede dictarse atendiendo a discriminaciones subjetivas o individuales entre los contribuyentes.” Además, el autor señala que:

“La tributación debe ser igual para todos aquellos que se encuentran en igualdad de condiciones y desigual para los que se encuentran desigualmente de situaciones, lo cual no excluye el tratamiento diferente pero uniforme para grupos o categorías de contribuyentes siempre que ello no se base en discriminaciones de tipo personal” (Plascencia & Flores Martínez, s/f, págs. 119-120).

Con respecto a los impuestos extrafiscales, está claro que desde el punto de vista horizontal, no se transgrede el principio de equidad tributaria, en la medida en que a todos los sujetos que realicen un acto que el Estado busca desalentar, se grave de manera general, sin excepciones a todos estos sujetos.

Sin embargo, desde el punto de análisis de la equidad bajo un criterio vertical, los impuestos extrafiscales podrían transgredir, en principio, la premisa de “a mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida”, siempre que no se trata de un tributo originado en manifestaciones de riqueza de los contribuyentes, sino en función de la realización de conductas que se buscan desalentar.

Más adelante se hará un análisis respecto al segundo criterio expuesto en el párrafo anterior; es decir, respecto del principio de capacidad contributiva, toda vez que este corresponde el principio más controvertido al momento de aplicar la extrafiscalidad como fin de los impuestos.

2.2. *Extrafiscalidad y el principio de capacidad contributiva*

Según (García Etchegoyen, 2004), el Derecho Tributario gira en torno a los principios de legalidad y capacidad contributiva para efectos de lograr la justicia tributaria. El primero, según el autor, tiene que ver con el criterio de justicia formal, en donde el impuesto debe estar contemplado en una norma legal; mientras que el segundo fija un límite de carácter material en el régimen tributario, en la medida en que el tributo no puede concebirse únicamente mediante ley sino también a través de lo que el autor llama “justicia substancial”, siguiendo el parámetro de capacidad contributiva.

Para efectos de definir el principio de capacidad contributiva se tomará como punto de partida lo recogido en los artículos 25 del Estatuto Albertino y el artículo 134 de la Constitución de Weimar citados en la obra de (García Etchegoyen, 2004). De conformidad con el primero, la capacidad contributiva puede ser considerada como la imposición que obliga a tributar “*en proporción a sus haberes*”, mientras que en la Constitución de Weimar se amplía la definición desde el punto de vista de que la capacidad contributiva como principio del Derecho Tributario obliga a tributar “*en proporción a los medios*” de los contribuyentes.

Esta manera de abarcar el concepto de “capacidad contributiva” tuvo su razón de ser, en Italia, como un mecanismo de protección frente a la intromisión Estatal en el derecho de propiedad y economía de los particulares (García Etchegoyen, 2004).

Otros autores como (Tarsitano, 2014, pág. 121) consideran que la capacidad contributiva es:

La aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible. Nuestra tesis es que la capacidad contributiva justifica la autonomía estructural del derecho tributario y financiero.

Adicionalmente, existen posturas en las cuales se trata al principio de capacidad contributiva como la aplicación material del principio de igualdad. Así el autor (García Etchegoyen, 2004, pág. 44) señala que:

“En la doctrina italiana pueden destacarse dos líneas de pensamiento bien diferenciados en torno a la amplitud del principio general de igualdad: la tesis de Espósito, que limita su función a una igualdad formal -igualdad ante la ley-, a la exclusión de discriminaciones fundadas sobre condiciones sociales, como el sexo, la raza, la religión, ideas políticas, etc. Y la tesis de Mortati -seguida por Crisafulli- que otorga carácter objetivo al principio de igualdad, superando la prohibición de basar distinciones solo en las condiciones personales.”

Respecto a lo dicho anteriormente, es importante tomar en consideración que la primera acepción de lo que implica el principio de igualdad posee un alcance muy reducido, toda vez que existe un mínimo de posibilidades en que el legislador establezca diferencias en torno a condiciones como raza, religión, ideas políticas, etc. Así, se comparte la idea del autor (García Etchegoyen, 2004), en el sentido de que el principio de igualdad visto desde este punto, reduciría al mínimo las posibles inconstitucionalidades.

La acepción de Mortati guarda la relación que se pretende obtener entre el principio de igualdad con el principio de capacidad contributiva. En este sentido, Mortati, citado por (García Etchegoyen, 2004, pág. 45) señala que “(...) el principio de igualdad puede ser vulnerado no sólo por distinciones de tipo social o personal, sino también por discriminaciones desprovistas de justificación objetiva en cualquier tipo de relaciones inclusive económicas (...)” En este sentido, el principio de capacidad tributaria se utiliza como un parámetro del principio de igualdad en el ámbito tributario (García Etchegoyen, 2004).

Cabe destacar que existen pronunciamientos a nivel mundial respecto a la autonomía del principio de capacidad contributiva considerándolo en consecuencia como

un principio con perfil propio, identificándose con la *“idoneidad del sujeto a concurrir a la cobertura de los gastos públicos”* (García Etchegoyen, 2004, págs. 51-52). De este modo, el autor señala que la doctrina ha otorgado con el tiempo al principio de capacidad contributiva *“una función de mayor trascendencia que la de mero parámetro en el juicio de igualdad”* (García Etchegoyen, 2004, pág. 52)

Así, el principio de capacidad contributiva como principio base para definir “justicia tributaria” otorga, a los sujetos obligados al pago de impuestos, a recurrir o impugnar las normas impositivas siempre y cuando se trate de los siguientes casos expuestos por (García Etchegoyen, 2004, pág. 70):

- a. No recaigan sobre una riqueza, o potencia económica subyacente;
- b. En aquellos casos en que, aun existiendo una conexión entre el presupuesto de hecho y una riqueza, el tributo en particular tenga alcance confiscatorio sobre la riqueza puesta de manifiesto, y
- c. Cuando la medida del conjunto de tributos sea superior a su capacidad contributiva global

García Etchegoyen (2004, pág. 76), realiza una importante acotación respecto a la importancia brindada al principio de capacidad tributaria e indica que *“la exaltación de las bondades del principio, como solución a todos los problemas de reparto de la carga tributaria, ha llevado a un sector de la doctrina a proponerlo como único criterio de justicia.”* Este criterio expuesto por una parte de la doctrina se contrapone a la totalidad del fenómeno tributario. Como ya se ha analizado, la capacidad contributiva se encuentra vinculada con la igualdad y la progresividad, así como también con otros principios que colaboran para alcanzar el mayor grado de justicia en la contribución a los gastos públicos, con el fin último de llegar a lo denominado justicia tributaria.

Como menciona el autor (García Etchegoyen, 2004), el principio de capacidad contributiva pasa de ser un principio fin a ser un principio medio para la realización de

los fines de justicia, que son igualdad y progresividad; así como un modo de entender la generalidad tributaria. Es decir, el término de justicia tributaria ha evolucionado con el tiempo, y en la actualidad, la capacidad contributiva muestra insuficiencias para mantenerse como único criterio de justicia, especialmente cuando se trata de crear y aplicar impuestos con fines extrafiscales (García Etchegoyen, 2004).

De hecho la doctrina española ha advertido ya, que este principio no es la solución para todos los males tributarios. Para el autor (García Etchegoyen, 2004, pág. 78), el principio de capacidad contributiva “es un principio necesario, mas no suficiente, para alcanzar la justicia en esta rama del derecho”. Es decir, su importancia no es discutible, pero para la doctrina actual, ya se encuentra sobredimensionado sobre todo para efectos de tratar los nuevos alcances y fines del Derecho Tributario.

Bajo esta premisa se han pronunciado los tribunales constitucionales tributarios en el derecho comparado, como ocurre en España con la sentencia 27/1981 de fecha 20 de julio de 1981³ en la cual se establece de manera expresa que en el principio de capacidad contributiva no se agota la justicia tributaria. Además, indica que, como consecuencia, es menester que el régimen tributario se inspire en los principios de igualdad, progresividad y que, en ningún caso, se convierta en un sistema impositivo confiscatorio.

Así se justifica que en aquellos países, como Ecuador, en donde el principio de capacidad contributiva no está contemplado de manera expresa en su Constitución, el reparto de la carga tributaria se efectúa conforme otros principios constitucionales, donde la justicia tributaria parte de los principios de equidad y proporcionalidad, conjuntamente con el principio de capacidad contributiva. Como lo señala (García Etchegoyen, 2004, pág. 79):

“A través de la aplicación en bloque de los principios de capacidad contributiva, igualdad, progresividad y prohibición de alcance confiscatorio, como informadores de un

³ STC 27/1981, 20 de julio, RTC, 1981, p 405. (García Etchegoyen, 2004)

sistema tributario justo, puede alcanzarse un grado de justicia mayor al que se accedería colocando la capacidad contributiva como único criterio de distribución de los gastos públicos.”

Lo dicho anteriormente es de vital importancia a efectos de legitimar la aplicación de impuestos de carácter extrafiscal, sin violentar principios constitucionales que rigen el sistema tributario en el Ecuador.

2.3. Criterios expuestos en la doctrina comparada en relación al principio de capacidad contributiva y los tributos extrafiscales

Se ha discutido en muchos niveles sobre la insuficiencia del principio de capacidad contributiva para legitimar la aplicación de tributos de carácter “extrafiscal” o de “ordenamiento económico”. Así, en la presente investigación se toma en cuenta el criterio del autor (García Etchegoyen, 2004) a efectos de dilucidar si el principio de capacidad contributiva opera como mínimo lógico exigible para los impuestos de carácter extrafiscal o si en su defecto este principio es siempre el único criterio bajo el cual deben crearse tributos.

A fin de resolver dicha cuestión el autor diferencia los tributos extrafiscales y fiscales desde dos criterios, uno subjetivo y otro objetivo. El primero indica una diferenciación entre ambos tipos de criterios en función de la voluntad o intención del legislador. De este modo, se entiende que un impuesto será extrafiscal en la medida en que la voluntad del legislador sea ajena a la mera recaudación, en la exposición de motivos para la creación del impuesto. Este criterio es importante, a posterior, cuando se analice el ISD en Ecuador y la intención de la Asamblea Nacional respecto a la creación del mismo.

Además con esta teoría doctrinaria se logra diferenciar un tributo fiscal o

extrafiscal dependiendo del nivel de utilización del principio de capacidad contributiva en su parte dispositiva. Al respecto el autor señala lo siguiente:

“Si con la expresión “extrafiscal” pretende denominarse aquello que no es fiscal, aquello que no tiene un fin financiero o recaudatorio, aquello que no apunta a la contribución de gastos públicos cuya distribución siempre deberá realizarse -conforme indica la Constitución- de acuerdo con la capacidad económica de los obligados, puede decirse que el principio consagrado en el art. 31.1., de la Constitución española es un criterio objetivo apto para distinguir desde un punto de vista sustancial, lo que es fiscal y lo extrafiscal en el desarrollo del fenómeno tributario” (García Etchegoyen, 2004, pág. 135).

Sin embargo, cabe destacar que la Administración Tributaria también obtiene recursos de la aplicación de tributos de carácter extrafiscal, por lo que no implica que para que un tributo sea extrafiscal no deba existir recaudación alguna, sino más bien que en estos casos la presencia de este principio en su máximo contenido no es lo primordial o esencial como será analizado en esta investigación. Según el autor (García Etchegoyen, 2004, pág. 136) el principio de capacidad contributiva opera de la siguiente manera: “en los tributos con fines fiscales preponderantes, el principio tendrá mayor presencia en toda su estructura, mientras que en los tributos de ordenamiento lo encontraremos en forma atenuada (...)”.

Este criterio de distinción se podrá identificar en esencia si el ISD es por excelencia un impuesto de carácter extrafiscal, utilizando para ello la intención del legislador en la exposición de motivos y el mayor o menor grado de intervención del principio de capacidad contributiva. La principal crítica que se ha realizado por un lado de la doctrina respecto los tributos extrafiscales es en relación a que esta clasificación de tributos menoscaba el principio de capacidad contributiva. (Plascencia & Flores Martínez, s/f, pág. 122) en su artículo jurídico “La Extrafiscalidad y los principios constitucionales de los impuestos” menciona al respecto que “(...) ni la propia extrafiscalidad puede pasar por alto el dispositivo constitucional”.

En función de este pensamiento, el autor (De la Casa, 2012) en su artículo “Principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”, hace referencia a Pérez de Ayala, a efectos de distinguir cuándo deberían crearse tributos en general sin menoscabar el principio de capacidad contributiva, y expresa que “(...) no pueden crearse impuestos (...) más que sobre situaciones que indiquen la existencia de capacidad económica para pagar el tributo” (De la Casa, 2012, pág. 154).

Bajo esta lógica se entendería que de no cumplirse esta premisa, la obligación tributaria no tendría validez alguna, debido a que el hecho imponible que pretende generar una obligación carece de fundamento constitucional. Esto también podría ser aplicado para efectos de analizar los impuestos extrafiscales en el Ecuador, y de evidenciarse que este tipo de tributos no se basan en indicios de riqueza, toda vez que son de carácter regulador, carecerían en principio de fundamento constitucional por contravenir el principio de capacidad contributiva. Independientemente de que el principio de capacidad contributiva, como tal, no se encuentre expresamente contenido en la Constitución de Montecristi 2008. Ya que como se ha reiterado en sentencias de la Corte Constitucional, este principio en Ecuador también sirve como herramienta para sustentar la constitucionalidad de una norma, a pesar de que el mismo no se encuentra enunciado en la Constitución de manera expresa⁴ (Corte Nacional de Justicia del Ecuador, Sala de lo Contencioso Tributario, 2012).

La crítica respecto a la violación del principio de capacidad contributiva en el

⁴ El Tribunal A-quo en su sentencia ratifica que se trata de la figura de provisión de fondos entre empresas vinculadas y, al existir fallos emitidos por esta Sala respecto al principio de realidad económica en los que se ha considerado además como principios rectores del sistema tributario y de los tributos en particular, el de legalidad, de reserva de ley, por el cual los elementos principales, gravitantes y 19 definidores de los tributos han de obrar de ley, principio que atañe a la forma y que es base a la seguridad jurídica; **así como el de capacidad contributiva, por el cual se ha de gravar indicios de capacidad de pago, principio que es de carácter material y que conduce a que se haga prevalecer la sustancia sobre la forma**, esta Sala Especializada considera que no ha existido aplicación indebida, no aplicación y equivocada aplicación de los artículos referidos ya que el Tribunal A quo al aplicar lo establecido en las leyes de la materia ha actuado conforme a derecho.

caso de tributos extrafiscales tiene su origen en la limitación del poder tributario; es decir, el fundamento para que cierta parte de la doctrina rechace el uso de tributos con fines ajenos a la recaudación, lo que hace es difuminar la verdadera esencia del tributo, especialmente al momento de limitar el poder del Estado en su administración tributaria. Así, Alberto Tarsitano en su obra “El principio de capacidad contributiva como fundamento de la constitución financiera. Una visión doctrinaria y jurisprudencial”, indica que la capacidad contributiva cobra importancia porque a través de su aplicación se cumple con lo siguiente:

- a. El mandato político-constitucional que pesa sobre los habitantes de sostener los gastos del Estado y se traduce en el deber jurídico de contribuir;
- b. La protección del derecho del contribuyente a que la ley no rebase su capacidad contributiva;
- c. La satisfacción de las necesidades mínimas garantizadas por el Estado.
(Tarsitano, 2014, pág. 121)

Todo lo expuesto anteriormente no hace sino evidenciar que el principio de capacidad contributiva no tiene por qué dejar de ser tomado en cuenta frente a la aplicación de tributos de carácter extrafiscal. Es decir, si bien en este tipo de tributos, la recaudación no es lo primordial sino más bien regular conductas humanas, el principio de capacidad contributiva no va a desaparecer de la estructura sino que se quedará como un mínimo lógico exigible.

Como lo menciona (García Etchegoyen, 2004, pág. 137), en aquellos casos en que la contribución al gasto público deja de ser la finalidad preponderante, el principio de capacidad contributiva también deja de regir plenamente y, si bien no desaparece por completo - porque la capacidad contributiva es inherente a todo tributo-, opera con menor intensidad que en aquellas figuras estructuradas con fines recaudatorios.

Por ello, es correcto aseverar que por el hecho de que la capacidad contributiva se encuentre en menor medida a través del uso y creación de tributos extrafiscales, no

significa que el principio como tal se encuentre en crisis, como algunos autores han señalado. (García Etchegoyen, 2004).

En la actualidad, la capacidad contributiva ya dejó de ser considerada como el único criterio de justicia aplicable en materia tributaria, puesto que ahora la justicia tributaria se puede ver reflejada en otros principios constitucionales tales como el de equidad y progresividad.

Se cree que mucho de la crítica acerca de los tributos extrafiscales proviene de una parte de la doctrina que salvaguarda el concepto tradicional de tributo, como un mecanismo idóneo para la contribución del gasto público.

A través de la presente investigación, con ayuda de doctrina comparada, se logró evidenciar que el sistema tributario a lo largo de los años ha ido evolucionando y el fenómeno, como tal, se ha vuelto cada vez más complejo. Por lo tanto, los conceptos tributarios que en un principio existieron, ya no pueden verse asimilados de la misma forma frente a las nuevas necesidades que ocurren en el mundo, que pueden solucionarse a través de tributos extrafiscales.

2.4. Otras teorías conciliatorias en relación al principio de capacidad contributiva con los tributos extrafiscales.

Sin embargo, con el afán de *conciliar* al principio de capacidad contributiva con la extrafiscalidad del tributo, se han estructurado hipótesis doctrinarias sujetas a análisis a continuación.

2.4.1. Teoría de la capacidad contributiva global

La capacidad contributiva global nace como método de interpretación alternativa a la aplicación del principio para efectos de la creación de tributos extrafiscales. Se trata

de un método de interpretación en el cual se evalúa la capacidad contributiva en el sistema tributario en su conjunto y no a cada figura tributaria en particular. Bajo este método de interpretación, si un tributo individualmente no respeta el principio de justicia tributaria a través de la violación al principio de capacidad contributiva, no constituye una violación constitucional siempre y cuando la capacidad global de sujeto sea respetada en conjunto, tomando en cuenta para ello, el resto de tributos que este debe asumir (García Etchegoyen, 2004). Desde esta concepción, el sistema tributario en su conjunto es el que debe adecuarse a la capacidad contributiva de las personas llamadas a contribuir y no los presupuestos de hecho de las distintas figuras tributarias que lo componen (García Etchegoyen, 2004, pág. 140).

Sin embargo, a través de este método de interpretación, bajo el criterio de la presente investigación, se deja al legislador una amplia facultad de discrecionalidad respecto al uso de tributos extrafiscales, dejando al contribuyente en peor situación de la que se encontraría si simplemente el tributo no respetase el principio de capacidad contributiva. Es decir, con la presente teoría en la cual no siempre debe existir tributos originados en manifestaciones de riqueza de los contribuyentes, sino que puede establecerse el criterio de capacidad contributiva en otros elementos del tributo, se deja al contribuyente fuera de su derecho a seguridad jurídica, y adicionalmente, el Estado acrecentaría su poder tributario para que, bajo el discurso de “extrafiscal”, efectúe actos meramente recaudatorios que inclusive sometan a tributación hechos ya gravados por otros tributos; y, para poder impugnar dichas actuaciones del Estado, el contribuyente debería probar ante los tribunales competentes que globalmente se ha visto afectada su capacidad contributiva.

2.4.2. La cualificación solidaria del principio de capacidad contributiva

Existe otra postura de un sector de la doctrina que trata de conciliar el principio de capacidad contributiva con la aplicación de tributos extrafiscales tomando en consideración para ello “la cualificación solidaria del principio de capacidad

contributiva”.

La cualificación solidaria de este principio no es más que justificar la existencia de tributos extrafiscales por razones de interés colectivo o social. En este sentido (García Etchegoyen, 2004, pág. 143) expresa que:

(...) frente a situaciones de igual capacidad contributiva el legislador puede gravar de manera diferente, conforme a las exigencias colectivas, aunque tal poder se encuentra limitado a los intereses consagrados en el ordenamiento constitucional y las medidas establecidas deben ser proporcionales al fin perseguido con el tributo de ordenamiento.

Este criterio ha sido utilizado en Ecuador para poder legitimar la creación y aplicación de tributos extrafiscales, toda vez que en función de esta teoría, la capacidad contributiva de un individuo no sirve como criterio preponderante frente a las exigencias colectivas, partiendo del principio de solidaridad para llegar al fin último de justicia tributaria.

Capítulo 3

3. Impuesto a la Salida de Divisas

En este tercer capítulo se desarrolla un estudio comparativo de lo analizado en los capítulos anteriores en relación con el objeto de la investigación (Impuesto a la Salida de Divisas). La idea principal de esta etapa de la investigación es identificar si la estructura del ISD se origina efectivamente por un fin extrafiscal.

Como ya se analizó anteriormente, la naturaleza del tributo tendrá un funcionamiento distinto y una finalidad diferente en relación con el tipo de tributo que se trate; lo que brinda, desde un punto de vista, un dinamismo en relación a las normas tributarias ya que el tributo no será únicamente un instrumento para la recaudación u obtención de ingresos públicos, sino que, en concreto el impuesto, puede servir de instrumento para modificar comportamientos humanos o resarcir conductas.

En el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007 se emitió la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, aprobada por el Pleno de la Asamblea Constituyente, en sesión celebrada el día 28 de diciembre de 2007. En el cuerpo legal se introdujeron, entre otras cuestiones, reformas sustanciales a la Ley de Régimen Tributario Interno y el Código Tributario y adicionalmente se incorporaron a la legislación ecuatoriana impuestos reguladores como el ISD. En un principio, el Impuesto a la Salida de Divisas se reguló con una tarifa del 0,5%.

A continuación, se ha considerado pertinente analizar comparativamente los parámetros que la doctrina ha identificado como esenciales para determinar a un tributo como extrafiscal o de ordenamiento, frente al Impuesto a la Salida de Divisas:

3.1. *El gravamen ya no está direccionado a la mera recaudación.*

Como primer parámetro, considerado como esencial en la doctrina para denominar a un determinado tributo como extrafiscal o de ordenamiento, se ha identificado que se debe prescindir de si el gravamen está afectando a un gasto público, debido que *“a efectos de calificar un tributo como extrafiscal la afectación es irrelevante”*, lo que interesa es el fin extrafiscal que se persiga (Varona Alabern, 2009)

Esto, entendiendo que los impuestos con fines recaudatorios tienen como fin último el contribuir como ingreso público, concepto que ha sido definido por la doctrina como:

“el dinero que año con año recibe el Estado en sus tres esferas de competencia es lo que comúnmente conocemos como ingresos públicos, ello como consecuencia del ejercicio de su potestad tributaria y por la realización de otra serie de actos o actividades de derecho público y privado” (Sánchez Gómez, 1998, pág. 87).

O como bien lo ha señalado Villeda Mejía (2002, pág. 10), el ingreso público es aquello que “se integra con los flujos monetarios que teniendo como destino inmediato las arcas públicas reconocen como su fin consubstancial servir de medios de cobertura financiera de los gastos públicos”. Con esta premisa, corresponde identificar si el gravamen del ISD, desde su creación hasta la actualidad, se encuentra direccionado a recaudar, o si en razón de la naturaleza para el cual este impuesto fue creado, el Estado respeta la intención reguladora, en este caso en lo concerniente al aspecto económico. Es decir, si el impuesto creado tiene un fin no ortodoxo, puesto que no busca contribuir al gasto público, sino que más bien lo que importa es lograr la conducta deseada.

Para esto, se ha de utilizar como mecanismo de prueba los informes de recaudación que son emitidos anualmente por el Servicio de Rentas Internas al final de cada ejercicio fiscal y que detallan los valores y porcentajes de recaudación de los diferentes impuestos, tanto fiscales como extrafiscales (Ver anexo 1), y cuyas cifras en

relación al ISD se detallan a continuación:

Tabla 1. Recaudación Anual Consolidada del ISD

Recaudación nacional consolidada del Impuesto a la Salida de Divisas								
Servicio de Rentas Internas								
2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	oct-16
\$ 31.408,60	\$ 188.287,30	\$ 337.295,00	\$ 491.417,10	\$ 1.159.590,50	\$ 1.348.374,00	\$ 1.259.689,80	\$ 1.298.846,00	\$ 975.726,00

Fuente: Servicio de Rentas Internas, 2016

Como se puede observar, la recaudación efectiva de este impuesto resulta ser eficiente ya que alcanzó en todos los años, especialmente desde el 2012, altos niveles de cumplimiento en relación a las metas planteadas de recaudación que mantiene el Servicio de Rentas Internas, constituyéndose en uno de los más importantes ingresos a las arcas fiscales.

Lo dicho tiene relevancia a efectos de comparar este resultado estadístico con una de las premisas analizadas en capítulos anteriores, respecto a que en la categoría del impuesto, la finalidad extrafiscal siempre va a contraponerse con la finalidad fiscal “de tal modo que cuando una aumenta la otra disminuye; o cuando más se logre una finalidad extrafiscal, menor será la recaudación, y por el otro lado, en cuanto más se recaude menos finalidad extrafiscal poseerá el impuesto” (Varona Alabern, 2009, pág. 30).

Como se puede comprobar, al haber una creciente recaudación en cada ejercicio fiscal, por concepto del ISD, no estaríamos demostrando que la finalidad extrafiscal se está cumpliendo; puesto que cuanto más se recaude menos tinte extrafiscal tendrá el impuesto.

La razones que llevaron a la Administración Tributaria y a la Función Legislativa a mantener un impuesto que no cumple su fin extrafiscal tiene varias causas que se analizarán más adelante. Sin embargo, ello se debe en gran medida al aumento de la tarifa del 0,5% al 5%, que surgió conforme el siguiente detalle:

- a. La primera reforma a la tarifa del ISD ascendió al 1% mediante Ley No. 01 publicada en el Registro Oficial Suplemento 497 de 30 de diciembre del 2008.
- b. Posteriormente, se aumentó la tarifa del referido impuesto al 2% mediante Ley publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de diciembre del 2009.
- c. Finalmente, en el año 2011, la tarifa del impuesto ascendió al 5% mediante Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, publicada en Registro Oficial Suplemento 583 de 24 de noviembre del 2011.

Con esto, es claro que el Impuesto a la Salida de Divisas no está cumpliendo con su fin por cuanto las conductas que se pretenden suprimir o reducir, se siguen dando con la frecuencia no deseada. No obstante, vale la pena mencionar que la variación incremental anual de ISD de enero- junio del 2008 hasta el 2012 demuestra que las salidas de divisas “reflejan una actividad constante” (Arévalo, Solano & Moreno, 2016, pág. 3).

Lo que se ha logrado con la incorporación de este impuesto es convertirlo en uno de carácter ortodoxo, al igual que un impuesto fiscal, debido principalmente al hecho de que la recaudación de este impuesto ha contribuido a la economía del Ecuador, tanto así que eliminarla constituiría un costo fuerte para el Estado. Sin embargo, se debe tomar en cuenta que cuando un impuesto extrafiscal no cumple con su finalidad, lo más conveniente es retirarlo de aplicación, por cuanto no constituye el medio idóneo para regular la conducta deseada.

3.2. La voluntad del legislador debe plasmar con claridad la intención no recaudadora del impuesto.

Se sabe que para poder identificar a un determinado impuesto como propiamente extrafiscal, se debe remitir a la voluntad del legislador al momento de crear el impuesto. Es importante tomar en consideración que los impuestos pueden, en su aplicación,

generar efectos extrafiscales pero mantenerse como preponderantemente fiscales, mientras que otros se crean expresamente con intención extrafiscal (Villeda Mejía, 2016). Así, la referida autora establece que:

“se estará en presencia de un tributo con fin extrafiscal, y por tanto, con efectos extrafiscales, cuando el legislador al crearlo, intencionalmente establezca y exteriorice en la exposición de motivos que el objeto de dicha contribución obedece a la búsqueda de generar un efecto extrafiscal con su instauración” (Villeda Mejía, 2016, pág. 26).

Una buena parte de la doctrina acepta la utilización de impuestos gradualmente extrafiscales en el sentido en que “la extrafiscalidad puede manifestarse de forma más o menos acentuada, según el mayor o menor protagonismo que adquiera la finalidad extrafiscal que persiga el tributo. Y es que la extrafiscalidad admite gradación” (Varona Alabern, 2009, pág. 22). Para este lado de la doctrina (Villeda Mejía, 2016, pág. 28), los tributos pueden ser fiscales con elementos extrafiscales, extrafiscales impropios, y tributos genuinamente extrafiscales, a continuación un detalle:

Tabla 2. Tipos de Tributos

Tributos fiscales con elementos extrafiscales	Tributos extrafiscales impropios	Tributos genuinamente extrafiscales
objeto esencialmente recuadorio, pero que en su parte dispositiva contiene elementos extrafiscales bajo las denominaciones de incentivos.	"su hecho imponible y elementos cuantitativos, así como el objeto imponible, recaen sobre las mismas manifestaciones de riqueza susceptibles de ser gravadas por un impuesto fiscal."	"siguen una finalidad extrafiscal, esto es, su configuración atiende estrictamente al logro de dicho propósito."

Fuente: Villeda Mejía, 2016

Lo importante no obstante es que independientemente del grado de extrafiscalidad del tributo, el legislador debe establecer claramente a qué clase nos referimos. Caso contrario, el impuesto se convertirá en una mera fórmula o excusa generalista con un discurso de poseer una finalidad extrafiscal (Varona Alabern, 2009)

Villeda Mejía justifica lo dicho anteriormente:

“Se corre el riesgo de que el juzgador deduzca un fin extrafiscal que ni siquiera fue pensado por el legislador, y en consecuencia, se analice el tributo como si tuviera un fin extrafiscal, cuando no se quiso así, dejando al contribuyente en un estado de inseguridad jurídica.” (2016, pág. 42)

Para este punto se ha considerado verificar esta condición a través de un análisis formal de lo que dio inicio a la elaboración de una ley en la cual se creó un impuesto que grava la salida de divisas. Para ello, en primer lugar es importante tomar en consideración la exposición de motivos que emitió el Presidente de la República ante la Asamblea Constituyente para la presentación del proyecto de Ley para la Equidad Tributaria.

3.2.1. *Ley de Equidad Tributaria*

En este sentido, en relación al ISD, se argumentó lo siguiente:

La teoría y la práctica económica a lo largo de la historia han demostrado la verdadera y significativa relevancia del uso de la política monetaria y fiscal **para la consecución del objetivo primordial de todo gobierno, la generación de desarrollo económico.**

(...) **Con el régimen de dolarización de la economía ecuatoriana, las facultades atribuibles al Estado para regular la oferta monetaria y poder incidir en la reanimación del aparato productivo se han visto aminoradas. Al no existir moneda local, la gravitación del Estado ecuatoriano en el mercado de dinero es casi nula, dejando su funcionamiento en manos de los agentes participantes en el mismo: los bancos y los depositantes, y por ende en manos del flujo neto de entrada y de salida de capitales al país.** El flujo neto de estos dineros será entonces el que esté disponible como oferta local y consecuentemente, al interactuar con la demanda de dinero, será el que determine el precio final del mismo: la tasa de interés.

Dado que el mercado de dinero presenta imperfecciones, como la polarización de las tenencias de dinero por el lado de los depositantes y el oligopolio por el lado de la banca, es innegable que existen riesgos para la estabilidad de la tasa de interés local, que dependerá de las decisiones de los participantes del mercado. **En particular, dado que el grado de sensibilidad entre el dinero y su precio es creciente en las cantidades de dinero, existirán fuertes presiones para el alza de la tasa de interés local luego de una disminución unilateral o disminuciones unilaterales simultáneas de la oferta monetaria como producto del retiro de capitales desde el Ecuador hacia el exterior por parte de ciertos depositantes y de la banca. Estos comportamientos generarían alteraciones en la economía local al encarecer el valor del dinero y posteriormente, al desestimular inversiones que servirían como reanimadoras del aparato productivo nacional.**

Ante este contexto, surge como una urgencia que la política tributaria se convierta en el campo más adecuado para la generación de un mecanismo para controlar de manera más efectiva la tasa de interés local.

(...) Por ello, consciente de que una patria próspera, justa y solidaria no existirá si las terribles distorsiones que datan del pasado no logran ser revertidas a través de mecanismos que optimicen los objetivos de todos los sectores de la sociedad ecuatoriana, sin perjudicar el control que el Estado debe tener y ejercer, para generar ese cambio, para establecer dichos mecanismos pongo a consideración de la Asamblea Nacional Constituyente el Proyecto de Ley Para La Equidad Tributaria en el Ecuador, para su conocimiento, discusión y aprobación (Aseger, 2016).

De lo anterior, se puede notar que los fundamentos de índole económica que sirvieron como base para motivar la presentación del proyecto de Ley para la Equidad Tributaria, se centraron en la generación de desarrollo económico y en la tenencia de dinero en manos de los agentes económicos (bancos y pocos sectores de la economía). Esto centra, adicionalmente, la atención de este gobierno en promover políticas que apunten a regular el mercado monetario, así como la inminente necesidad de efectuar cambios estructurales a la distribución del ingreso en el Ecuador.

Toda vez que los fundamentos presentados representan generalidades en el marco económico del Ecuador y no se expuso un motivo particular para regular la salida de divisas a través de un impuesto, existe la necesidad de investigar la voluntad del legislador (Asamblea Constituyente) a través del Acta No. 14 de fecha 28 de diciembre de 2007, dónde se conoció y aprobó el proyecto de Ley para la Equidad Tributaria.

De la revisión del Acta No 14, lo que se presentó a análisis de la Asamblea Constituyente fue una Ley en bloque, de más de doscientas fojas, que no se analizaron artículo por artículo; de modo que no se logró identificar los efectos negativos o positivos que el ISD pudiera ocasionar en la economía, ni mucho menos aspectos normativos relevantes que pudieren dar paso a críticas en materia de técnica legislativa.

De hecho, se planteó la posibilidad de analizar artículo por artículo el referido proyecto de Ley; sin embargo, con 92 votos se resolvió no hacerlo argumentando para ello, que cada asambleísta tuvo la oportunidad de prepararse sobre el tema por su lado; atribuyendo la responsabilidad de un análisis profundo a cada asambleísta, en detrimento de todos los ecuatorianos.

En este sentido se pronunció uno de los asambleístas, Vicente Taiano, indicando textualmente lo siguiente: “(...) tengo casi treinta años de ejercicio profesional y créame que no me siento en capacidad de analizar en dos horas todo este proyecto de Ley y encima hacer observaciones de cómo se debe hacer para aprobar una Ley” (Acta No. 14, Asamblea Constituyente del Ecuador, 2007, pág. 69).

De la revisión de la referida Acta se pudo identificar que no hay mención ni argumentos importantes respecto al objetivo principal de crear el ISD. La única mención respecto al mismo que se expuso durante la aprobación del proyecto de Ley para la Equidad Tributaria fue la siguiente:

Con respecto a la Salida de Divisas, no creo que haya sido contemplado el caso en el cual

pagan las divisas para pagar estudios. Hay muchos ecuatorianos que actualmente están saliendo del país a realizar estudios y a capacitarse, ¿qué pasa con aquellos casos?, ¿se les carga también con un cero punto cinco por cierto más?, ¿están sacando los capitales?, ¿los están fijando? No. Están pagando por una mejor educación, que seguramente vendrán acá y lo retribuirán en empleo y capacitación al resto de ecuatorianos, que lamentablemente no tienen la oportunidad de salir al exterior. Además con este tipo de normas lo que fomentamos es que al treinta y uno de diciembre, si es que ya lo habían hecho, todos aquellos capitales, y los ecuatorianos que creen en este país saquen sus capitales afuera y que no los repatrien más. No creo que esta haya sido la intención del Ejecutivo” (Acta No. 14, Asamblea Constituyente del Ecuador, 2007, pág. 137)

Pese a que en la actualidad ya contamos con una exoneración del pago de ISD para efectos de divisas que salen al exterior por concepto de estudios universitarios es importante tomar en consideración una de las observaciones planteadas por la asambleísta mencionada respecto al detrimento que generaría eventualmente este impuesto en el margen de inversión extranjera.

En definitiva, el proyecto de Ley para la Equidad Tributaria no se sometió a un análisis profundo ni siquiera como bloque de normas, peor aún en razón de la normativa implantada por concepto del Impuesto a la Salida de Divisas.

Así, hubo asambleístas que de manera general denominaron a la Ley de Equidad Tributaria como una Ley de carácter confiscatorio que brinda amplias facultades de discreción al Servicio de Rentas Internas y al Gobierno Central en general.

Otros, en contraposición a lo dicho anteriormente, se pronunciaron de manera general, afirmando que la Ley tenía aspectos positivos como implantar el principio de progresividad de una manera más completa en materia tributaria, así como también plasmar una normativa que logre combatir las inequidades que actualmente existen en el régimen tributario. Queda la duda sobre si hubo análisis del principio de progresividad en concordancia con el ISD, puesto que este tributo no grava manifestaciones de riqueza.

Como se pudo observar del análisis anterior, no se expuso una razón específica que ayude a entender la justificación para crear el Impuesto a la Salida de Divisas. No obstante, en el año 2011 se expidió la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, en donde se reforma, entre otros temas, la tarifa del ISD del 2% al 5%. En este cuerpo legal el Ejecutivo refleja de manera más clara el objetivo del ISD en el Ecuador. En la exposición de motivos se refiere así respecto a este impuesto:

“El Impuesto de Salida de Divisas, en virtud de que el país no tiene una moneda propia, es de vital importancia para el Estado, desde el punto de vista, económico, político y social, ya que poniendo un impuesto a la salida de divisas, obtenemos la seguridad de que los grandes empresarios del país o las personas de mayor posición económica, no saquen en grandes cantidades el dinero afuera del país, logrando de esta manera, que el dinero circule en nuestro país, y así no nos quedaríamos sin fluidez monetaria (Ley Fomento Ambiental y Optimización Ingresos del Estado, Verde, 2011).

Con esta premisa, se entiende ya una intención clara de regular una conducta en el ámbito económico, estableciendo un gravamen para disminuir la salida de grandes cantidades de dinero al extranjero por parte de los grandes empresarios, principalmente para no perder liquidez monetaria.

Si bien estos motivos se expusieron para sustentar la reforma de la tarifa de ISD de 2% al 5%, para esta investigación es un factor importante para delimitar la intención del legislador y del ejecutivo frente a la aplicación del ISD.

Con esto queda claro que, al menos a nivel formal, el Impuesto a la Salida de Divisas surgió con fines de carácter regulador antes que recaudador, con el objetivo de desincentivar la salida de divisas (del sector empresarial sobre todo), y con esto lograr una mayor inversión en el Ecuador.

3.3. *Los tributos que se estructuren con criterios extrafiscales no deben recaer sobre actividades inevitables y rígidamente regladas.*

Otras de las cuestiones pertinentes de análisis al momento de definir a un impuesto como extrafiscal es que con el fin de regular conductas, el Estado establezca un análisis previo sobre el tipo de conducta a controlar, cerciorándose que la regulación del mismo no recaiga sobre actividades de carácter inevitable en una sociedad (Varona Alabern, 2009).

La doctrina ha identificado que en aquellos tributos estructurados con criterios extrafiscales, pero que recaigan sobre actividades inevitables y rígidamente regladas que presentan un margen de actuación muy estrecho por parte del contribuyente, no corresponden en realidad a un impuesto extrafiscal (Varona Alabern, 2009). Es decir, existen materias específicas y restringidas a través de las cuales se puede crear impuestos de carácter extrafiscal. Si bien esta opinión atiende a legislaciones comparadas, para efectos de la presente investigación es importante tomarlas en cuenta.

En este sentido, las finalidades extrafiscales no deberían ser otras que las siguientes:

- Protección de la familia
- Progreso social y económico
- **Redistribución de la renta**
- Pleno empleo
- Formación profesional
- Seguridad e higiene en el trabajo
- Asistencia y prestaciones sociales
- Derechos de los trabajadores
- Protección de la salud
- Educación sanitaria, física y deportiva
- Acceso a la cultura

- Ciencia e investigación científica
- Protección del medio ambiente
- Patrimonio histórico, cultural y artístico
- Derecho a una vivienda digna
- Participación de la juventud en el desarrollo
- Protección de los discapacitados
- Servicios sociales a la tercera edad
- Defensa de los consumidores y usuarios
- Desarrollo de organizaciones profesionales

(Álvarez Arroyo, s/f, pág. 289)(La negrita y el subrayado son añadidos)

En lo que respecta al ISD, y comparándolo dentro de los parámetros antes citados, probablemente este impuesto se encuadre en aquella materia destinada a la redistribución de la renta, en el entendido de que la salida de divisas “afecta a la liquidez de la economía en el país” (Arévalo, Solano, & Moreno, 2016, pág. 1).

Si bien en la parte formal no se habló de manera expresa sobre la justificación de crear un impuesto extrafiscal que detenga las salida de divisas, el proyecto de Ley de Equidad Tributaria hizo alusión en repetidas ocasiones a “la distribución de la riqueza en el país, en vías de disminuir desigualdades y buscar una mayor justicia social” (Arévalo, Solano, & Moreno, 2016, pág. 2).

Al respecto, el economista Santiago León en su ejercicio como Ministro Coordinador de la Producción, Empleo y Competitividad afirmó que: “con este impuesto lo que se está tratando de hacer es corregir de alguna manera la cantidad indiscriminada de divisas que salen del país” (Amatucci, González García, & Trzaskalik, 2001, pág. 3). León sostiene además que:

“el impuesto no está afectando a la inversión extranjera directa sino más bien trata de que nuevos inversores tengan maneras de aprovechar los beneficios que ofrece este impuesto, que no se transforma en una señal negativa para la inversión extranjera directa” (Arévalo

Crespo, Solano Barona, & Moreno Abranowicz, 2016, pág. 31).

La estructura normativa del Impuesto a la Salida de Divisas ha generado controversia en los diferentes sectores de la economía, principalmente debido a la interferencia del impuesto, en la libertad económica para importar bienes, servicios, o sacar divisas para cualquier fin no contemplado en las exenciones legales respectivas.

Así, se cree que a más de las varias reformas que ha sufrido este impuesto a lo largo de su vigencia, existe otra razón por la cual la recaudación en salida de divisas siempre será alta. La razón es evidente, debido a que la salida de divisas es una conducta inevitable en una sociedad.

Tal es así, que el reporte de contribuyentes que por diferentes motivos efectúan pagos por concepto de ISD, lo hacen en virtud de actividades que no pueden dejar de darse, como es el caso de las sociedades que envían divisas al exterior por motivo del giro del negocio. Se sabe que son principalmente compañías las que realizan esta actividad con mayor frecuencia, en función al anexo de ISD que es presentado por los agentes de retención y percepción, y en donde adicionalmente se incluye los pagos efectuados por este concepto a través del formulario 106 de 369.193 contribuyentes. (Ver Anexo 2). (Servicio de Rentas Internas, 2017)

Por ello, la doctrina ha establecido que existen ciertas materias en las cuales el tributo puede servir más como estancamiento que como barrera para proteger la industria nacional (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011). El autor, por ejemplo, cita varios gravámenes que a su criterio constituyen un fiel reflejo de la libertad de comercio, tales como aquellas relacionadas con la producción, comercio e industria, que no pueden ser excesivos para no atentar contra la protección a la libertad de comercio (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011). Las salidas de flujo de capital forman parte del libre comercio entre naciones, producto de inversiones extranjeras en el Ecuador, o en definitiva de actuaciones que demuestran las comunicaciones y conexiones de los sujetos ecuatorianos

frente al mundo en el exterior.

Pese a los diferentes incentivos tributarios emitidos durante los últimos años, es evidente que aún existe una gran problemática al momento de ejercer una actividad económica en el Ecuador que implique una constante de salida y entrada de divisas, o a su vez relaciones con el exterior. Por ejemplo, mediante reforma introducida en el artículo 44 de la Ley publicada en el Registro Oficial 94 del 23 de diciembre de 2009, se estableció como incentivo que “los pagos realizados por concepto de ISD en la importación de materias primas, bienes de capital e insumos para la producción sujetos al 0% de *ad valorem* en el arancel nacional de importaciones, puedan ser utilizados como crédito tributario del Impuesto a la Renta” (Silva, 2012, pág. 31).

Esta reforma únicamente aplica sobre bienes utilizados en procesos productivos del importador, en consecuencia “da este tratamiento a los importadores de materias primas que a su vez proveen a los productores locales” (Silva, 2012, pág. 31). Por consiguiente, en el caso de que los bienes importados no sean destinados exclusivamente a la producción nacional sino comercialización nacional, las compañías dedicadas a esta actividad económica no podrán utilizar los valores pagados como crédito tributario. Esto conlleva al incremento de los precios de venta al público para recuperar el ISD pagado por este concepto.

El presente incentivo no incluye todo tipo de materias primas, lo que evidentemente perjudica a aquellas industrias dedicadas a la importación de bienes que no se encuentran incluidas en el listado emitido por el Comité de Política Tributaria. Por tanto, la reforma se convierte en un incentivo de carácter restrictivo que de manera global no ayuda necesariamente a todo el sector empresarial que efectúa importaciones.

Se puede evidenciar una sobre regulación del Impuesto a la Salida de Divisas, con reformas como la de establecer que se grave con este impuesto actos como el sacar

divisas al exterior que superen el monto de tres salarios básicos. Por su parte, el presidente de la Cámara de Comercio, Javier Patiño, se ha pronunciado en este sentido:

Indicó que podría tener un justificativo si el pago corresponde a más de 10.000 u 11.000 dólares “¿pero más de 1.000 dólares?”, se preguntó, al referirse que lo lógico una persona al salir del país por temas de negocio o estudio, se necesita mayor cantidad de dinero. (El Tiempo, 2016)

Además expresó que el sector privado no puede convertirse en ese “donante o aportador” para tapar “ese tipo de baches”, así mismo mencionó que estas reformas no son sino “parches mal estructurados para un problema muy serio del Gobierno que es la iliquidez” (El Tiempo, 2016)

La doctrina ha establecido que la utilización de tributos extrafiscales se encuentra jurídicamente legitimada en la medida en que la libertad, como derecho fundamental de los particulares, se ve limitada por medidas que buscan la satisfacción de los intereses colectivos de los asociados (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011). Esto quiere decir que para legitimar la intervención del Estado en temas que limiten los derechos fundamentales de libertad, en este caso en materia económica, el Estado debe manejarse bajo un sistema de desarrollo y promoción social, que al menos en una mínima medida, funcione dentro de las nociones de libertad individual, que transiten bajo esquemas aceptables de un Estado de Derecho. (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011)

El ISD en la actualidad se encuentra regulado de tal manera que otorga una brecha muy ínfima de libertad para los contribuyentes. Esto toda vez que en principio, el impuesto fue creado para desincentivar la salida indiscriminada de divisas al exterior; sin embargo, en la práctica sucede que grava incluso situaciones que no necesariamente corresponden a grandes montos de dinero, por ejemplo, personas naturales que porten más de USD 1098 hacia el exterior.

A manera de síntesis, se considera que el ISD regula situaciones tan globales y generales, sin atender a cada caso en concreto, que hasta cierto punto se ha tornado erosivo y, en consecuencia, ha afectado negativamente al aparato productivo de una sociedad, situación que la doctrina ha identificado como una señal para visibilizar que el régimen tributario no encuentra razonabilidad (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011).

Es erosivo en la medida en que es evidente que la salida de divisas es una conducta que, a pesar de cualquier regulación que se efectúe para desincentivarla, va a seguirse dando, en virtud de las diferentes actividades de comercio o personales que requieran extender fronteras del Ecuador al exterior. Podría plantearse un debate sobre el límite de intervención estatal en la libertad económica de los contribuyentes; sin embargo, para el caso del ISD, existe una regulación excesiva que afecta no solo a los actores de la economía que el Estado ha considerado importante desincentivar; sino que de paso afecta a quienes se encuentran efectuando operaciones beneficiosas para el Ecuador.

En este orden de ideas, previo a continuar legislando el Impuesto a la Salida de Divisas se debería hacer un análisis minucioso respecto a la inevitabilidad de esta conducta; y en caso de buscar regularla, su impacto debería ser mínimo sobre todo en aras de no interrumpir el envío e ingreso de dinero desde o hacia el exterior. Al regular esta conducta, se genera un impuesto ortodoxo. Así lo afirmó Jorge Ayala, profesor de tributación de Espae- Espol y Gerente General de Transfer Prisión Advisors (TPA), quien expresó lo siguiente:

...Este impuesto es de fácil recaudación y es políticamente muy bien puesto porque la gente no se da cuenta que con él va a pagar más de todo. Como el pueblo no lo siente, políticamente es más viable, al final, termina pagándolo el pueblo porque se encarece todo (Guano Vargas, 2016, pág. 14).

3.4. *No existen otros medios que conduzcan mejor a la finalidad extrafiscal del tributo.*

Amatucci, González García, & Trzaskalik (2001) incorporan una característica adicional a los tributos extrafiscales, en el sentido en que “cuando el legislador utiliza el impuesto para otras finalidades que no sean las recaudatorias, debe probar con mucho cuidado y considerar que no existen otros medios que conduzcan mejor a la finalidad extrafiscal”. Esto debido a la medida del intervencionismo del Estado, que se analizará más adelante

Como primer punto, en función del análisis efectuado anteriormente, el Impuesto a la Salida de Divisas como impuesto extrafiscal genera un margen de recaudación importante desde su creación hasta la actualidad. Un impuesto extrafiscal, entre más recauda menos cumple con su fin extrafiscal, y por tanto no es conveniente mantenerlo vigente principalmente porque las estadísticas han evidenciado la no eficacia del impuesto para detener la salida de divisas, ya sea por su estricta regulación o bien por la inevitabilidad de enviar flujos de capital al exterior (Varona Alabern, 2009).

Partiendo de esto, la conducta de evitar o desalentar la salida de divisas indiscriminada que existía a criterio del legislador a partir del año 2007, no se ha solucionado vía creación de un impuesto extrafiscal. En otras palabras, no constituye el medio idóneo para hacerlo.

Hay que recordar lo que se ha estudiado en referencia a los impuesto extrafiscales. Es decir, respecto al cuidado con el que se debe tratar la extrafiscalidad en un régimen tributario, toda vez que su manipulación afecta al derecho fundamental de libertad de los contribuyentes, y otorga facultad al Estado para intervenir en cualquier actividad (Varona Alabern, 2009).

La doctrina establece la importancia de saber identificar qué tan idóneo es

implementar un tributo extrafiscal en el ordenamiento jurídico, principalmente por la siguiente razón:

Cuando la norma tributaria persigue fines de naturaleza distinta a la meramente recaudatoria (extrafiscalidad), hay un riesgo de producir una lesión al principio de capacidad contributiva, pues se gravan o se dejan de gravar hechos que no lo representan. En tales casos el razonamiento del legislador debe estar orientado a considerar si la medida es idónea, necesaria, y por último, si el daño al principio de capacidad contributiva es proporcional a los fines buscados (Bravo Cucci, pág. 308).

Por este motivo, la función Ejecutiva y Legislativa, al momento de elaborar y aprobar un proyecto de Ley Tributaria, debió analizar exhaustivamente cada uno de los efectos de crear un impuesto extrafiscal en el régimen tributario ecuatoriano e identificar que no exista otro medio por el cual se logre satisfacer la conducta deseada por el Estado en beneficio del interés colectivo. La conducta no deseada de salida de capitales podría haberse solucionado en mejor medida a través de la sola implementación de incentivos tributarios que acojan inversiones y no castigue el libre flujo de capital.

3.5. La estructura interna del tributo debe impregnarse de los aspectos extrafiscales, de tal forma que no advengan al gravamen como si de un añadido se tratara.

Como se mencionó durante los primeros capítulos, otra de las condiciones a través de las cuales se puede identificar si un tributo es propiamente extrafiscal es que cada uno de los elementos esenciales del mismo informe el carácter regulador con tal intensidad, que sin esas notas extrafiscales, el tributo perdería su lógica interna y quedaría notablemente desfigurado (Varona Alabern, 2009).

Es importante analizar al referido impuesto desde este punto de vista toda vez que muchas veces se expresan intenciones extrafiscales no avaladas después por la parte dispositiva de la norma jurídica (Varona Alabern, 2009). Como se ha visto ya, al menos

en la parte formal el ISD fue creado como un impuesto regulador; y en ese sentido, cada una de sus disposiciones jurídicas de aplicación deberán demostrar claramente el objeto extrafiscal del mismo.

Con el fin de utilizar la presente condición como una prueba real para identificar la naturaleza jurídica del Impuesto a la Salida de Divisas, se ha optado analizar al presente título desde la parte compositiva del impuesto, es decir, a través de los elementos que lo conforman, para luego adentrarse específicamente en el análisis del artículo 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, que establece la base imponible del referido impuesto.

3.5.1. *Sobre el Hecho Generador*

En la doctrina se han establecido dos clasificaciones de normas de ordenamiento del derecho positivo, las normas de comportamiento “que rigen precisamente el comportamiento de las personas en sus relaciones de intersubjetividad” y otras denominadas de estructura, “que disponen sobre cómo debe ser la norma jurídica creada, transformada, o inclusive, expulsada del sistema jurídico” (Bravo Cucci, 2010, pág. 167). Del mismo modo, las normas denominadas “de comportamiento”, se subclasifican en *obligatorio, prohibido, y permitido*.

En este sentido, la norma tributaria viene a ser una de *comportamientos*, que buscan regular la conducta del “deudor de la prestación tributaria, adicionalmente, claro está, a la del acreedor de la misma”, que por tanto “asocia a un acto o hecho lícito de posible ocurrencia (hipótesis tributaria), una relación que obliga a un determinado sujeto pasivo a reconocer cierta cuantía a las arcas fiscales” (Bravo Cucci, 2010, pág. 168).

(Bravo Cucci, Fundamentos de Derecho Tributario, 2010) que sigue el esquema propuesto por el profesor Paulo de Barros Carvalho para delimitar la estructura de la norma tributaria, establece que la misma se conforma de lo siguiente:

Ht= Hipótesis tributaria

Am= Aspecto material

(v+c)= Verbo más complemento

Ae= Aspecto espacial

At= Aspecto temporal

Cst= Consecuencia tributaria

Ap= Aspecto personal de la consecuencia tributaria

Aq= Aspecto cuantitativo de la obligación tributaria

(bc * al)= Base de cálculo por alícuota

DSn= Deber ser neutro, operador lógico *interposicional*, representado por el símbolo que significa que, ocurrida la hipótesis, debe ser la consecuencia.

DSM= Deber ser modalizado, operador lógico *intraposicional* representado por el símbolo que significa que la obligación del sujeto deudor de cumplir con la prestación tributaria es al mismo tiempo el derecho subjetivo del que es titular el sujeto acreedor. (Bravo Cucci, Fundamentos de Derecho Tributario, 2010, pág. 170)

Atendiendo a la naturaleza jurídica del *hecho generador* en materia tributaria se debe partir de su origen como obligación. Así, de la teoría general de las obligaciones se desprende que ésta nace o de la ley o de la voluntad de las partes (Troya, 2015).

De conformidad con lo visto en el primer capítulo y una vez entendido que el vínculo jurídico de la obligación tributaria no nace de la voluntad del contribuyente, y por ello es preciso concluir que se trata de una fuente de ley (Bravo Arteaga, 1997). Así, se entiende que el hecho generador corresponde a la “descripción hipotética del hecho que se pretende afectar, que es construida por la voluntad del legislador en lenguaje prescriptivo” (Bravo Cucci, 2010, pág. 170).

Héctor Villegas define al Hecho Generador de la siguiente manera:

"(...) el hecho generador es la hipótesis legal y condicionante, cuyo acaecimiento **hace nacer la obligación tributaria**. La hipótesis condicionante (hecho imponible), debe contener en forma indispensable: la descripción objetiva de un hecho o situación (**aspecto material**); datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o en la situación descrita (**aspecto personal**); el momento en que se configura el hecho imponible (**aspecto temporal**); y el lugar donde debe acaecer el hecho imponible (**aspecto espacial**); es el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria. Entiéndase por obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción"

(Autoridad de Impugnación Tributaria AIT, 2013, pág. 273. La negrita y el subrayado son añadidas)

El elemento material del hecho generador puede ser de varias características, principalmente la doctrina la ha clasificado en tres: "posesión, obtención o utilización de una riqueza como gasto, cuyo eventual acaecimiento implica el nacimiento de la obligación" (Valdés Costa, 2001, pág. 327).

De manera complementaria, el presupuesto de hecho de un impuesto, deberá venir acompañado de situaciones, objetivas o subjetivas, que estando inmersas en la descripción del hecho generador, son libertades de obligación por la Ley, o como se denomina más comúnmente, a través de exoneraciones. (Valdés, 2001).

Como queda señalado, la vinculación del sujeto pasivo (contribuyente) al activo (Estado), se produce siempre a través del hecho generador, ya que toda obligación tributaria nace de la realización de un hecho imponible. Nuestra normativa tributaria ha establecido en el Art. 16 del Código Tributario lo siguiente: "se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo" (Código

Tributario, 2005).

Como podemos observar, la legislación ecuatoriana ratifica el criterio doctrinario señalado líneas atrás, al manifestar que se configura un tributo siempre y cuando se cumpla con el presupuesto establecido por la Ley, al cual se lo denomina hecho generador. Para el caso de tributos de carácter extrafiscal, es necesario que el hecho generador tipifique la realización de esa conducta de manera clara y concreta, conducta que deberá resultar atentatoria contra lo que el Estado busca en beneficio de la ciudadanía.

En conclusión, la obligación tributaria (vínculo en virtud del cual debe satisfacerse el tributo) nace únicamente cuando se verifique el hecho generador, el cual debe estar establecido en una Ley. En lo que tiene que ver con el Impuesto a la Salida de Divisas, el artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, respecto del hecho generador del ISD, determina que se gravará con este impuesto a lo siguiente:

1. La transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero (aspecto espacial) (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, 2007).

Adicionalmente, se causará ISD en retiros de divisas desde el exterior con cargo a cuentas nacionales.

Para el caso de giro de cheques, la ley tributaria establece que el hecho generador del impuesto se causará cuando dicho cheque sea cancelado al beneficiario. En caso de que esto suceda con intermediación de una institución financiera, entonces esta última deberá informar este particular a la institución financiera en la que el girador mantenga la cuenta corriente para la retención del

impuesto (aspecto temporal) (Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, 2008).

En el caso de envío de divisas al exterior por medio de couriers, el hecho generador de este impuesto se constituirá al momento en que el ordenante solicite el traslado de la divisa (aspecto temporal) (Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, 2008).

Bajo estas premisas, los hechos generadores del ISD son al principio congruentes con la naturaleza jurídica del impuesto, desde el punto de vista de referirse a salida de divisas, como la salida efectiva de dinero al exterior.

Es decir, hasta el momento, cada una de las circunstancias que gravan ISD se encuentra determinadas en función de si la divisa sale o no del país (aspecto material), en concordancia con el objeto de creación del impuesto que como analizamos en el punto anterior no es más que evitar que “los grandes empresarios del país o las personas de mayor posición económica, no saquen en grandes cantidades el dinero afuera del país, logrando de esta manera, que el dinero circule en nuestro país, y así no nos quedaríamos sin fluidez monetaria...” (Ley Fomento Ambiental y Optimización Ingresos del Estado, Verde, 2011).

En el año 2007, con la creación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, se establecieron los siguientes supuestos exentos del pago del Impuesto a la Salida de Divisas:

- a. Los pagos por concepto de importaciones.
- b. La repatriación de utilidades obtenidas por sucursales o filiales de empresas extranjeras domiciliadas en el Ecuador siempre que el destino inmediato no sea paraísos fiscales.
- c. Los pagos de capital e intereses por concepto de créditos externos que estén debidamente registrados en el Banco Central del Ecuador, siempre que el destino

inmediato no sea paraísos fiscales.

- d. Pagos por concepto de primas de compañías de reaseguros; y,
- e. Los consumos realizados en el exterior por medio de tarjetas de crédito emitidas en el país, cuyo titular sea una persona natural (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, 2007, pág. 28).

Como se puede evidenciar, las exenciones del pago del Impuesto a la Salida de Divisas fueron descritas en virtud de modificar una conducta enfocada principalmente en el sector empresarial, sin tomar en consideración, que producto que la aplicación de este impuesto, no sólo los empresarios se veían afectados con el gravamen.

Existió desde un comienzo un gravamen de este impuesto para sujetos sin vinculación empresarial que por varias circunstancias realizaban pagos al exterior. Por ejemplo, para el caso de salida de divisas por concepto de estudios académicos en el exterior, que fue incluido como exención un año después de la creación de este impuesto.

En un principio, la intención del legislador fue regular la salida de divisas principalmente por parte de los empresarios, pero al no establecer de manera específica circunstancias atribuibles a éstos sujetos, materialmente, al impuesto fue regulador de salida de divisas en general.

De manera específica se evidencia que la finalidad extrafiscal del ISD se encuentra impregnada en el hecho generador del mismo. Sin embargo, no contempló desde un inicio, aquellos hechos que se verían verdaderamente afectados por el impuesto; y que no necesariamente constituían sujetos de alto nivel económico, o empresas.

Con la reforma del 30 de julio de 2008, publicado en el Registro Oficial Suplemento 392, se agregaron exenciones del ISD, respecto de los siguientes supuestos normativos:

- a. Las transferencias, traslados, envíos o retiros de divisas realizadas en cumplimiento de leyes o disposiciones de organismos públicos de control y regulación;
- b. Los traslados de divisas de hasta una fracción básica gravada con tarifa cero de impuesto a la renta de personas naturales, sin la intermediación de una institución financiera o courier;
- c. Las transferencias que se realicen para pagos de estudios en el exterior de tercer y cuarto nivel hasta por un equivalente a dos fracciones básicas gravadas con tarifa cero de impuesto a la renta de personas naturales anuales, previo el registro del plantel de estudios en el exterior;
- d. Los pagos por servicios de salud, justificados con factura de centro médico del exterior y declaración juramentada del que efectúa la remesa;
- e. Los avances de efectivo y retiros realizados en el exterior por medio de tarjetas de crédito y débito, cuyo valor no supere al equivalente a una fracción básica gravada con tarifa cero de impuesto a la renta de personas naturales, en un mes calendario; y,
- f. La repatriación de capital y de los rendimientos obtenidos por las inversiones realizadas en valores de renta fija, de plazos de un año o más, que se negocien a través de las bolsas de valores del país, hecha a beneficiarios domiciliados en jurisdicciones extranjeras (Art.15, Ley No. 1, 2008).

Luego, mediante ley publicada en Registro Oficial Suplemento 497 de 30 de diciembre del 2008, se sustituye el artículo 159 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, indicando que la exoneración de Impuesto a la Salida de Divisas aplicará únicamente para “ciudadanos ecuatorianos y extranjeros que abandonen el país portando en efectivo hasta una fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales estarán exentos de este impuesto; en lo demás estarán gravados” (Artículo sustituido por Ley No. 1, 2008).

Mediante Ley publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de Diciembre del 2009 se genera una nueva reforma al ISD, y en lo que respecta a exoneraciones del pago del mismo se establece que no se tributará este impuesto para los siguientes casos:

- a. “Los ciudadanos ecuatorianos y extranjeros que abandonen el país portando en efectivo hasta una fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales estarán exentos de este impuesto; en lo demás estarán gravados” (Art. 41 de Ley No. 0, 2009).
- b. No se grava “las transferencias realizadas al exterior de hasta 1000 dólares En el caso de que el hecho generador se produzca con la utilización de tarjetas de crédito o de débito no se aplica esta exención (Art. 41 de Ley No. 0, 2009).

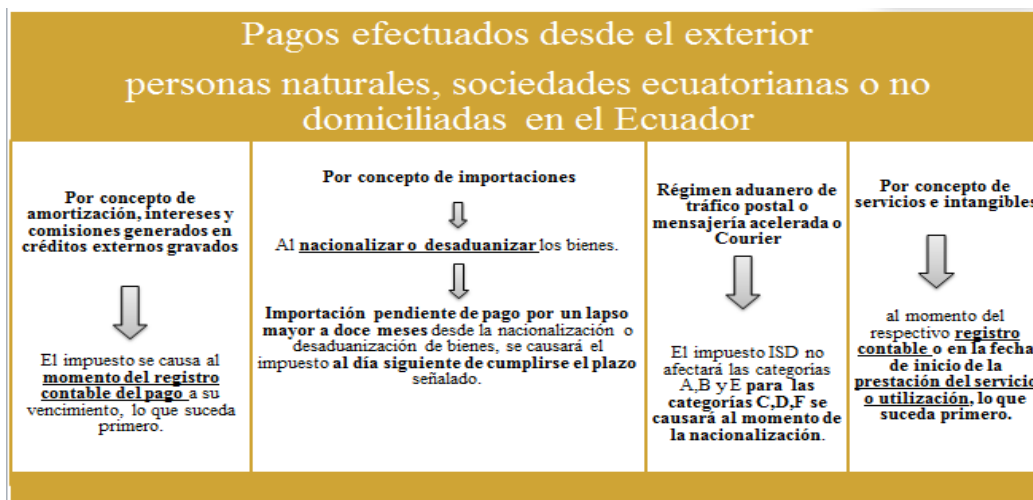
Posteriormente, en el año 2010, se reforma la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria indicando que también se exonerará los pagos al exterior por concepto de amortización de capital e intereses generados sobre créditos otorgados por instituciones financieras, con un plazo que sea mayor a un año, y siempre que sean destinados a inversiones previstas en el Código de la Producción.

3.5.1.1. Presunciones de Impuesto a la Salida de Divisas

A fines del año 2011, mediante Ley publicada en el Registro Oficial Suplemento 583 de 24 de Noviembre del 2011 se crea nuevas presunciones, que a criterio del legislador, deberán causar el Impuesto a la Salida de Divisas, y que se detallan a continuación:

1. Por presunción se causa el ISD en todo pago realizado desde el exterior con fondos propios o de terceros (Creado por Ley publicada en el Registro Oficial Suplemento 583 de 24 de Noviembre del 2011).

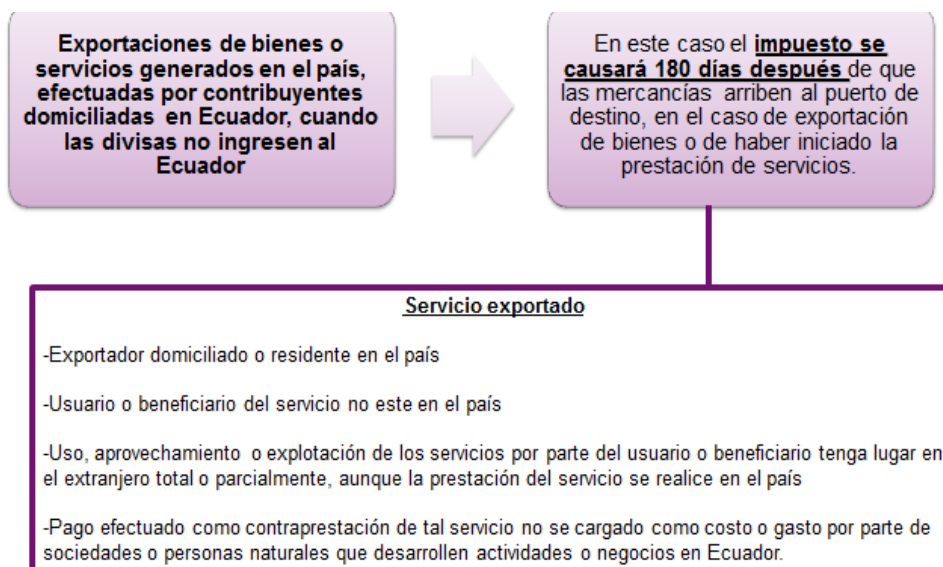
Tabla 3. Pagos Efectuados desde el Exterior



Fuente: Registro Oficial Suplemento 583 de 24 de Noviembre del 2011

- Se causa el ISD en todo pago de exportación que se realice cuando no ingresen las divisas al Ecuador, dentro de un plazo determinado para el efecto (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, 2007) (Creado por Ley publicada en el Registro Oficial Suplemento 583 de 24 de Noviembre del 2011).

Tabla 4. Pagos de Divisas por Exportaciones



Fuente: Registro Oficial Suplemento 583 de 24 de Noviembre del 2011

Con estos antecedentes y realizando un análisis aplicativo de las referidas reformas, se despliega que estas presunciones no siempre encuentran sinergia con el fin regulador del ISD desde el punto de vista de incentivar la economía nacional; a criterio de la presente investigación, el impacto de este impuesto sería inicialmente trasladado hacia el consumidor, encareciendo los costos de financiamiento, y las importaciones de los productores ecuatorianos.

Uno de los parámetros clave que debe tener un impuesto de carácter extrafiscal, es la claridad con la que debe establecerse en su parte dispositiva, para no generar falta de certeza al sujeto pasivo respecto a cómo tributar en determinados casos. A través de la presente investigación se ha logrado identificar que otra implicación que tiene la detallada reforma genera incertidumbre jurídica hacia los empresarios respecto a la aplicación de este impuesto en cada caso en concreto.

Por ejemplo, producto de la aplicación de las presunciones antes descritas se han generado dudas respecto a una posible doble imposición (Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, 2008). Citando un caso hipotético en que existan cuentas en el exterior a cargo de personas ecuatorianas, desde las cuales se realicen pagos a proveedores del exterior, bajo una interpretación literal del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, dichos pagos sí configuran el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, puesto que el pago se realizó con recursos considerados como nacionales en una institución financiera del exterior (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, 2007).

Pues si las divisas producto de las exportaciones realizadas hubieran ingresado al Ecuador; y posteriormente se hubiere remitido estas mismas divisas al exterior generando el ISD respectivo, sería posible argumentar que al haberse causado el ISD en la mencionada salida de divisas, no se debe generar nuevamente el impuesto en la presunción de pagos desde cuentas del exterior.

Sin embargo, en el presente caso se está generando un doble ISD, el primero de ellos por recibir el pago de las exportaciones en cuentas del exterior sin que estos valores ingresen al país dentro de los 180 días siguientes de la llegada de los bienes a puerto de destino; y la segunda, por realizar pagos con estos fondos mantenidos en cuentas del exterior.

La normativa señala expresamente que no se causará el impuesto a la salida de divisas cuando el pago desde el exterior sea efectuado con recursos que generaron este impuesto cuando salieron del Ecuador (Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, 2008). En este caso, las divisas que están en el exterior generaron el pago del ISD, pero dichas divisas nunca salieron del país, por lo cual el SRI podría interpretar que no se configura los condicionantes de la Ley para evitar el doble pago del ISD y en consecuencia generarse un riesgo fiscal. De no verificarse alguno de los hechos generadores del ISD antes señalados, no nacerá la obligación tributaria y por lo tanto no se deberá cancelar tributo alguno al Estado, esto a pesar de las vicisitudes que puedan encontrarse entre la norma que regula el Hecho Generador del Impuesto a la Salida de Divisas y su aplicación.

3.5.2. *Sujeto activo y Sujeto Pasivo*

Partiendo de lo definido por la doctrina tributaria, el sujeto activo de un determinado impuesto lo constituye “el órgano estatal titular del crédito, es decir, el que tiene derecho a exigir e ingresar el importe del tributo” (Valdés Costa, 2001, pág. 330).

Es importante precisar que es justamente el hecho de que sea un órgano estatal el titular de exigir el importe del tributo lo que diferencia a esta prestación “de las obligaciones pecuniarias establecidas por ley a favor de personas de derecho público no estatales” (Valdés Costa, 2001, pág. 330).

El sujeto pasivo del impuesto es aquel “obligado al pago, cualquiera que sea su

relación con el fundamento y fin del tributo” (Valdés Costa, 2001, pág. 332).

La doctrina ha identificado que en materia tributaria, el sujeto pasivo no siempre es el que realiza el presupuesto de hecho establecido en la ley para generar la obligación de pago de un impuesto. Pues, “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, pueden actuar en calidad de contribuyente o de responsable” (Valdés Costa, 2001, pág. 333).

La diferencia entre ambos la constituye la naturaleza de la responsabilidad, puesto que el caso del contribuyente, la responsabilidad opera en virtud de una deuda propia, mientras que el responsable siempre actuará en virtud de una deuda u obligación ajena (Valdés Costa, 2001, pág. 334).

Se sabe que puede adicionalmente actuar en virtud de un gravamen ajeno el denominado “sustituto”, que en materia tributaria no se trata de un responsable en sí mismo de la obligación, sino más bien se trataría de lo que explicado por Alessi y Giannini sería:

Un sujeto (que desde el punto de vista sustancial, no podría ser considerado como sujeto de la relación jurídico-tributaria, ni mucho menos, sujeto esencial y principal, por cuanto no se encuentra en relación directa con el presupuesto de hecho del tributo), quien, sin embargo, desde el punto de vista formal aparece como el sujeto principal, y por añadidura único en la relación, por cuanto por disposición de la ley, sustituye a aquel que debería ser sujeto principal, por ser el que está en relación directa con el presupuesto del tributo (Valdés Costa, 2001, pág. 370).

De conformidad con la normativa tributaria, son sujetos pasivos del Impuesto a la Salida de Divisas, “las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades privadas, en los términos de la Ley de Régimen Tributario Interno, nacionales o extranjeras”, que encajen en cualquiera de las circunstancias descritas en el Hecho Generador del impuesto.

3.5.3. *No sujeción al pago del ISD*

Previo a describir las circunstancias no sujetas al pago del Impuesto a la Salida de Divisas corresponde precisar que en materia tributaria la no sujeción no es sinónimo de exención. La no sujeción implica que “el sujeto pasivo no realiza el hecho imponible, pues su conducta o actividad no se encuentra dentro de la categoría configurada como hecho imponible por la ley reguladora del impuesto, por lo que no se aplica ningún tipo de gravamen” (Anciano Pardo, 2016, pág. 1).

Por el contrario, la exención “es el supuesto que, a pesar de suponer la realización del hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal” (Anciano Pardo, 2016, pág. 1).

Para efectos del Impuesto a la Salida de Divisas, el legislador ha determinado dos circunstancias no sujetas al pago respectivo. En primer lugar, cuando quienes soliciten el envío de divisas al exterior o realicen el retiro de divisas desde el exterior, sean Instituciones del Estado, o misiones diplomáticas, oficinas consulares, representaciones de organismos internacionales o funcionarios extranjeros de estas entidades, debidamente acreditados en el país, y bajo el sistema de reciprocidad (Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas , 2008).

3.5.4. *Otras Exenciones*

Toda vez que ya hizo un análisis y mención respecto a las exenciones de ISD desde la creación del mismo hasta el año 2010, corresponde iniciar analizar la evolución de este impuesto a lo largo de las principales reformas acaecidas a partir del año 2011.

3.5.4.1. Año 2011

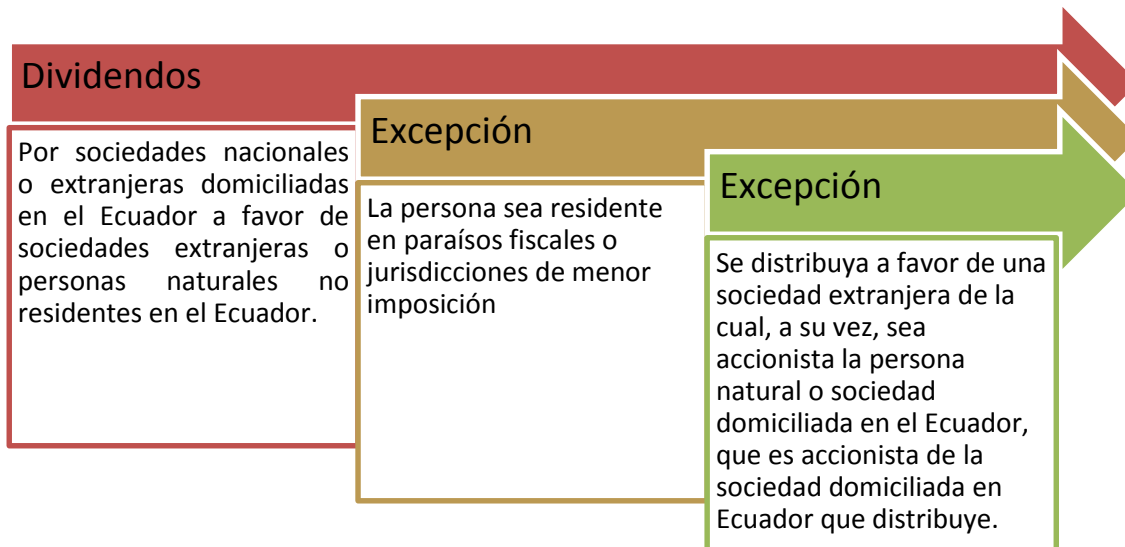


Ilustración 1. Evolución del ISD a partir del 2011

Fuente: Art. 18 Ley del 2011

Del análisis realizado se considera que la referida reforma constituye un hecho importante en la evolución del Impuesto a la Salida de Divisas, en virtud que de manera literal pretende favorecer la inversión extranjera. Desde el punto de vista del fin extrafiscal que persigue el ISD, esta disposición jurídica evidencia que la conducta que se pretende desalentar con la creación del Impuesto a la Salida de Divisas ha implicado ciertas desventajas a nivel de inversión. Por lo tanto, ha adecuado su normativa para que al menos en lo concerniente a distribución de dividendos, este impuesto no afecte a aquellas personas naturales como jurídicas que deseen poner capital para actividades económicas dentro del Ecuador.

Sin embargo, como ya veremos posteriormente, existen otros factores en materia de Impuesto a la Salida de Divisas que obstan al inversor extranjero a no mantener operaciones en el Ecuador, debido principalmente a la inseguridad jurídica que le genera ciertas disposiciones que regulan el impuesto.

3.5.4.2. Año 2014

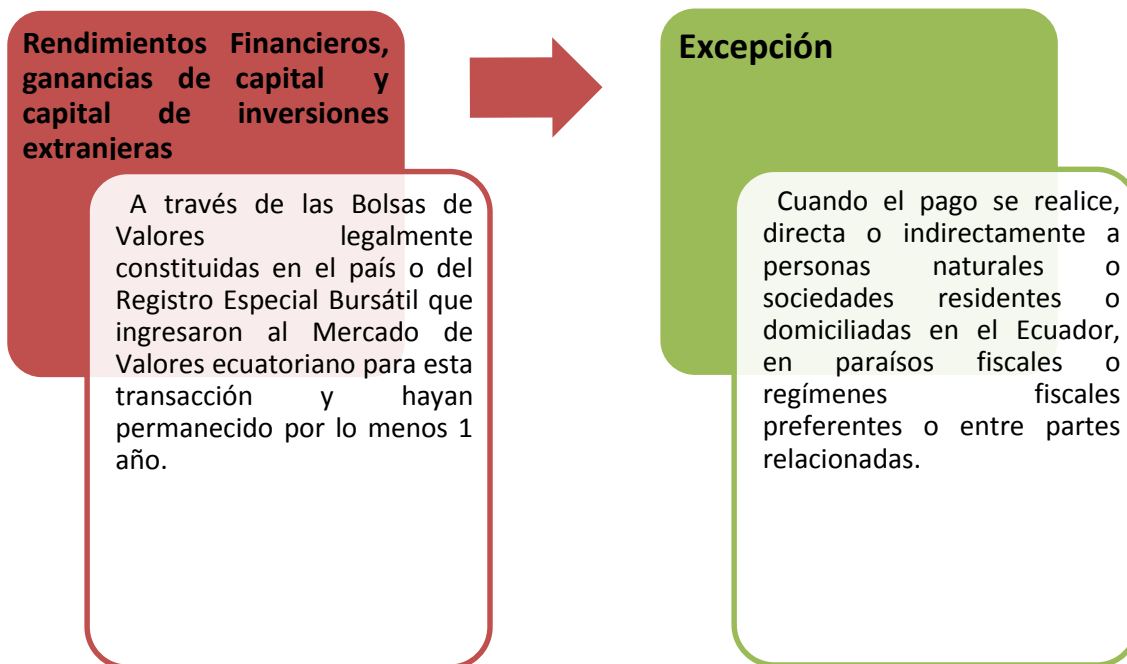


Ilustración 2. Evolución del ISD a partir de 2014

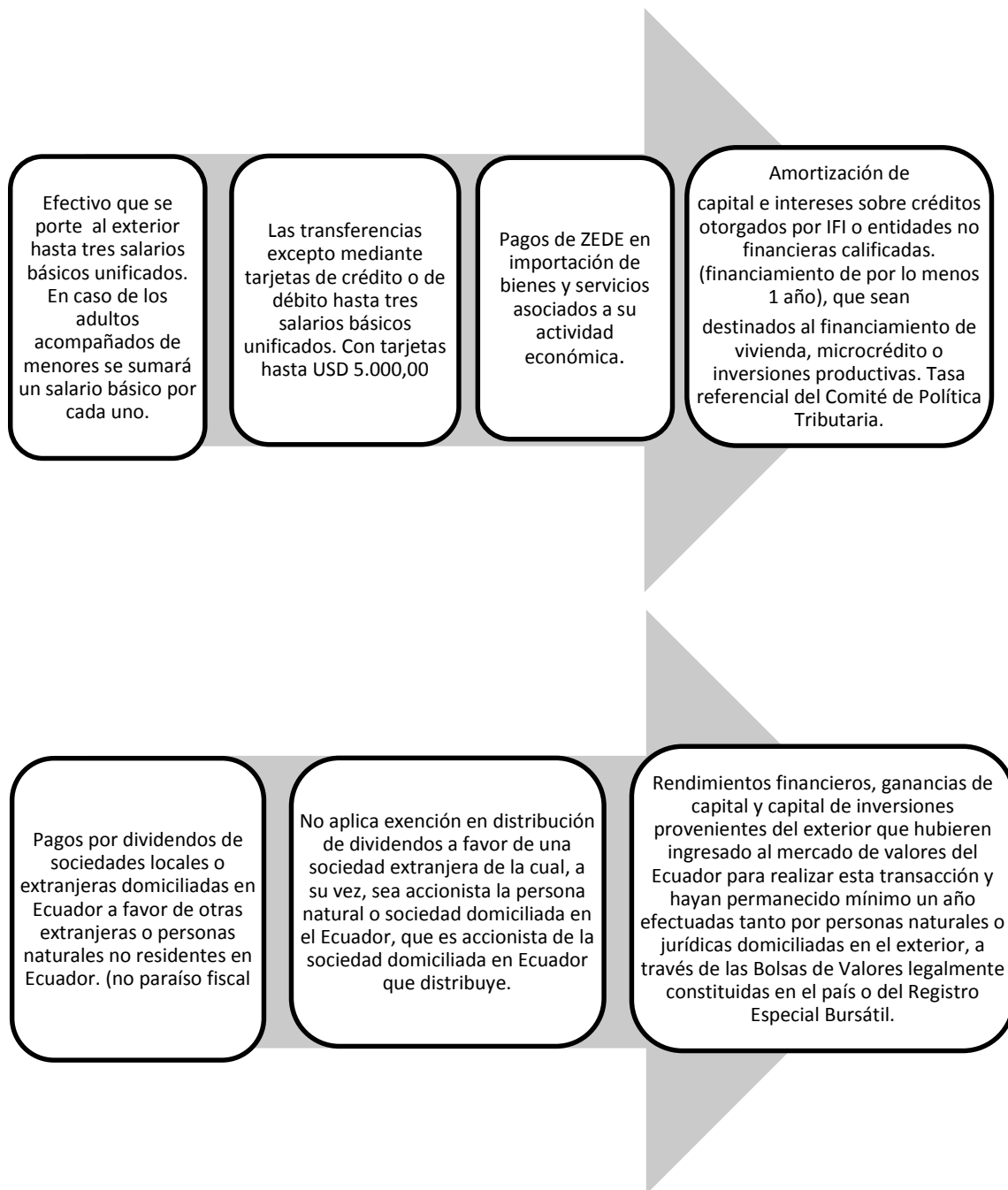
Fuente: Art. 160 Ley del 2014

Otra exención importante introducida en la legislación tributaria respecto al Impuesto a la Salida de Divisas tiene que ver con el pago de créditos del exterior que cumpla con todas las condiciones establecidas por el Comité de Política Tributaria, que entre otras está que el crédito no podrá ser inferior a un año (Artículo 37 Ley No. 0, 2014). Posteriormente, en el año 2015, se dispuso que:

(...) para el caso de instituciones del sistema financiero nacional es aplicable esta exención cuando los recursos provengan de instituciones financieras internacionales o entidades no financieras especializadas, y calificadas por los entes de control correspondientes en el Ecuador, que otorguen financiamiento, vía crédito o depósito, y que sean destinados al financiamiento de vivienda, de microcrédito o de inversiones productivas. (...) Para poder beneficiarse de esta exención, el plazo del crédito o el depósito, realizado por la institución financiera internacional o la entidad no financiera especializada, no podrá ser inferior a un año (Disposición reformativa segunda, Ley, 2015).

Posteriormente, en diciembre de 2015, se reformó el artículo 159 de la Ley de Equidad Tributaria y se estableció que a partir de allí estas serían las exenciones de ISD:

Exenciones ISD



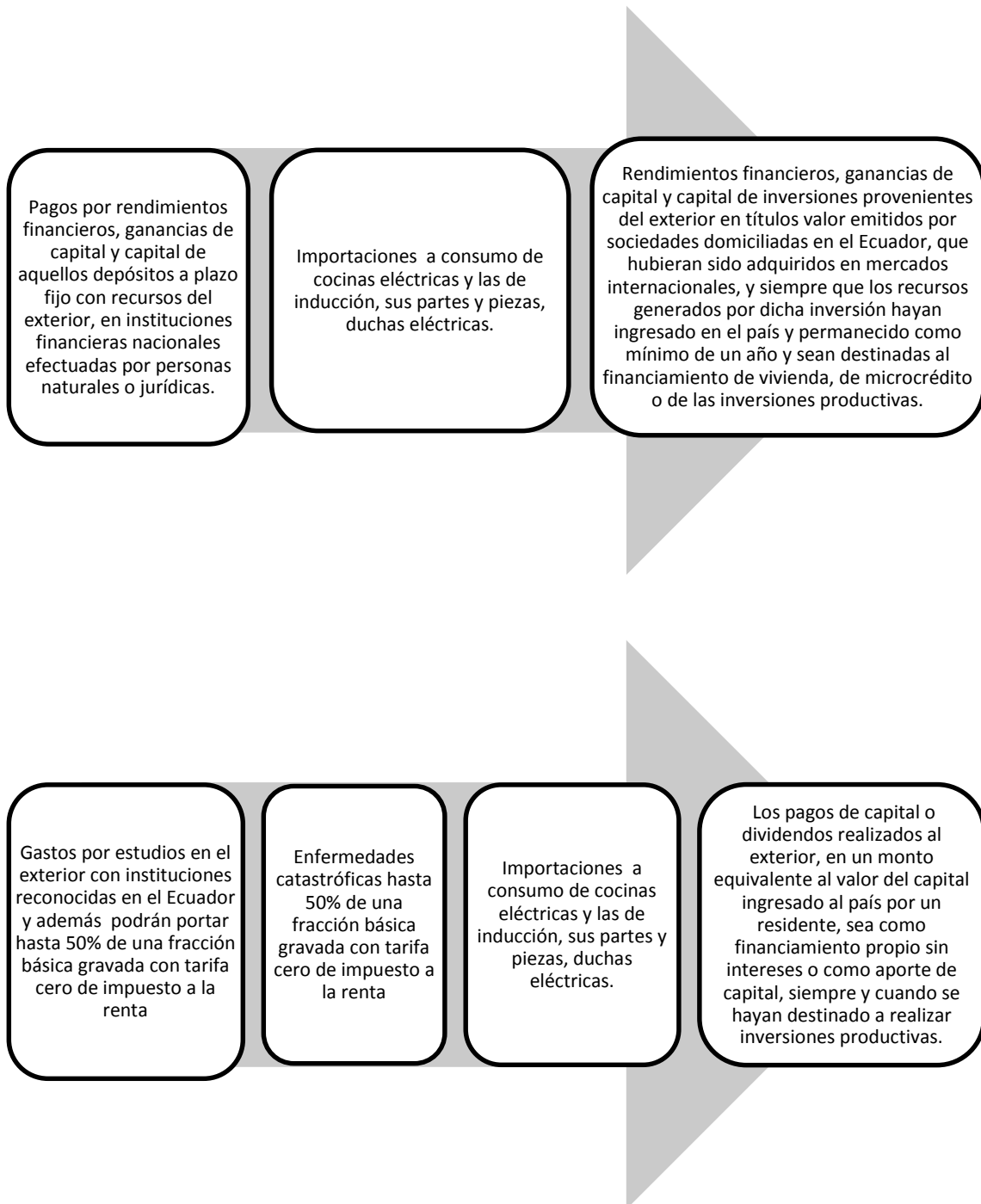


Ilustración 3. Exenciones ISD a partir del 2015

Fuente (varias): Disposición reformativa segunda, Ley, 2015) (Disposición reformativa tercera, numera 1, Ley , 2015) (Artículo 2, numerales 2 y 3, Ley, 2016) (Artículo 4, numeral 1, Ley, 2016)

3.5.5. *Sobre la Base Imponible*

En esta parte de la investigación se centra el núcleo de análisis del Impuesto a la Salida de Divisas, toda vez que dentro de los condicionantes para calificar a un impuesto como extrafiscal se cuenta que cada una de las partes que conforman legalmente al impuesto denoten rasgos reguladores y no recaudadores; y, a lo largo de la presente investigación se ha evidenciado un elemento del objeto de este trabajo, que podría eventualmente generar dudas en cuanto a la característica reguladora del impuesto.

Antes de entrar a definir lo que se debe entender por base imponible es importante resaltar la inclinación de la presente investigación a aquella parte de la doctrina que sostiene que “no es correcto ubicar la base imponible y la alícuota en la hipótesis de incidencia, pues dichos aspectos no contribuyen a la descripción del hecho que se pretende gravar” (Bravo Cucci, 2010, pág. 171).

La base imponible del impuesto viene a representar el aspecto cuantitativo de la norma jurídico tributaria, y corresponde doctrinariamente al “monto o suma de dinero que representa el *quantum debeatur*” (Bravo Cucci, 2010, pág. 176), es decir a la “grandeza o magnitud mediante la cual el legislador establece la dimensión del hecho jurídico tributario, definiendo la cuantía a ser pagada por el deudor a título de tributo” (Bravo Cucci, 2010, pág. 176).

Autores como Giannini estiman que la base imponible “viene a ser la expresión cifrada del presupuesto impositivo”. Esta acepción es la que encuentra mayor apoyo en la doctrina española destacando, entre otros, a un grupo de autores que afirman que la base imponible “constituye la medida del hecho imponible o de alguno de sus elementos” (Calero García, 1957, pág. 85).

El artículo 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, respecto de la base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas, determina lo siguiente:

“La base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) es el monto del traslado de divisas, acreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y **en general de cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones cuando estas operaciones se realicen hacia el exterior**” (Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, 2007) (La negrita y el subrayado es añadido).

Del análisis de la norma antes citada se desprende que la base imponible del ISD corresponde al monto que se ocupe para el traslado de divisas al exterior por cualquier de los siguientes medios:

- a. Acreditación en cuenta
- b. Depósito
- c. Transferencia
- d. Giro
- e. **Cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones hacia el exterior**

3.5.5.1. Modos de extinción de obligaciones

En este subcapítulo se hará un esbozo de lo que en Derecho Civil se conoce como *modos de extinción de obligaciones* a fin de identificar de manera conceptual lo que debe entenderse al interpretar el artículo 160 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria.

La teoría general sobre la extinción de las obligaciones posee gran relevancia en el Derecho de obligaciones (Rodríguez- Arias Bustamante, 1965), principalmente debido a que “a diferencia de los derechos reales que tienen, por lo general una duración ilimitada” (Rodríguez- Arias Bustamante, 1965, pág. 27), los derechos de crédito son transitorios, “ya que sólo pretenden satisfacer el interés del acreedor mediante la

presentación del deudor o su equivalente económico” (Rodríguez- Arias Bustamante, 1965, pág. 27)

Generalmente, las obligaciones se extinguen mediante su cumplimiento o pago; sin embargo, la doctrina ha distinguido aquellos modos de extinción de obligaciones que “directa o indirectamente consiguen la prestación o su equivalente del deudor”. A estos modos se los conoce como *satisfactorios* para el acreedor y entre ellos se ubica al pago, la compensación y la confusión” (Rodríguez- Arias Bustamante, 1965, pág. 402). A diferencia de los modos *no satisfactorios*, que por el contrario “extinguen la obligación sin que, a pesar de tal evento, se alcance la consecución de la prestación por parte del acreedor” (Rodríguez- Arias Bustamante, 1965, pág. 402). Así, el autor quien a su vez hace referencia a Messineo expone que en los modos *no satisfactorios*, la extinción puede darse “o porque la obligación se extinga, dando origen a una obligación nueva que será la que produzca la función satisfactoria”, como sucede en la novación,... “o porque la obligación desaparezca sin dejar residuo y sin que el acreedor reciba la prestación” (Rodríguez- Arias Bustamante, 1965, pág. 402), como por ejemplo la condonación o la prescripción.

Otro sector de la doctrina ha clasificado a los diferentes modos de extinción de obligaciones en función de la *voluntad de las partes*. Así, se distinguen los modos de extinción “voluntarios de las partes, o independientes de su querer, provenientes de hechos o actos naturales o personales, de actos de voluntad” (Larrea Holguín, 2013, pág. 165)

Así (Larrea Holguín, 2013, pág. 166) expresa que “(...) como lo más esencial del contrato consiste en la voluntad de quienes se obligan por él, la causa genérica de extinción consiste en la misma voluntad de las partes.... se cumple el aforismo de que las cosas se deshacen del mismo modo en que se hacen”.

El Código Civil ecuatoriano, en su artículo 1583, consagra la doctrina general de

las obligaciones, y como consecuencia, los diferentes mecanismos que producen una extinción de obligaciones. Así, el referido cuerpo normativo establece que las obligaciones se extinguen en todo o en parte en los siguientes casos:

1. Por convención de las partes interesadas, que sean capaces de disponer libremente de lo suyo;
2. Por la solución o pago efectivo;
3. Por la novación;
4. Por la transacción;
5. Por la remisión;
6. Por la compensación;
7. Por la confusión;
8. Por la pérdida de la cosa que se debe;
9. Por la declaración de nulidad o por la rescisión;
10. Por el evento de la condición resolutoria; y,
11. Por la prescripción. (Código Civil, 2005)

Además de los modos descritos anteriormente consagrados en un capítulo aparte del Código Civil, se genera la duda sobre si la declaración normativa es taxativa, o si por otro lado lo que se hizo fue determinar en el artículo 1583 del Código Civil, los hechos o circunstancias que acarrearán una desaparición de la obligación, más no su agrupación. Esto en virtud de que se excluyen otros modos extintivos de obligaciones reconocidos en el mismo cuerpo legal pero no agrupados en el referido artículo, tales como la muerte de las partes, concurso de causas lucrativas (Rodríguez- Arias Bustamante, 1965), o también al momento en que la obligación está llamada a extinguirse si no ha alcanzado su cumplimiento “siendo sustituida por otros derechos, principalmente el de ser indemnizado por el incumplimiento” (Larrea Holguín, 2013, pág. 165)

Otros autores han aclarado la no taxatividad indicando que las causas para extinguirse una obligación no son sino “aquellos hechos jurídicos a los cuales el derecho positivo reconoce la virtualidad de extinguir la relación obligatoria, **no definidos**, pero sí enumerados en el código civil” (García Amigo, 1995, pág. 574) (La negrita y el subrayado son añadidos)

Esta cuestión es relevante con el fin de poder identificar el alcance de los modos de extinción de obligaciones que se refiere el artículo 160 de la (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, 2007), pues caso contrario, podría generarse alguna incertidumbre y hasta cierto punto discreción por parte de la Administración Tributaria al momento de interpretar la norma a su favor y gravar hechos que desnaturalizan el Impuesto a la Salida de Divisas.

Como punto de partida queda la primera incertidumbre al momento de interpretar el artículo 160 de la ya mencionada Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, pues no se especifica si los modos de extinción de obligaciones, bajo el cual operaría el Impuesto a la Salida de Divisas, se refieren a aquellos modos de extinción de obligaciones estipulados en el artículo 1583 del Código Civil; o si por el contrario, el hecho de no haber incluido esta especificidad implica que la voluntad del legislador fue atribuirse cualquier mecanismo de extinción de obligaciones.

Más adelante se hará el análisis respecto a la reforma de este artículo 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, frente al nacimiento de la obligación tributaria, que constituye otra de las cuestiones a tratar en referencia al Impuesto a la Salida de Divisas.

Para efectos de dilucidar si en lo que respecta a los modos de extinción de obligaciones, la norma tributaria ha definido de forma clara su aplicación, recurriremos a la parte conceptual del Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas (2008), en su Art. 1, que establece que la *divisa*, para efectos de la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas se debe entender por “cualquier **medio de pago, o de extinción de obligaciones, cifrado en una moneda, aceptado internacionalmente como tal**” (La negrita y el subrayado es añadido)

De lo dicho anteriormente se desprende dos puntos en donde centrar el presente análisis, el primero de todos es lo que se debe entender por *pago*, posteriormente

determinar lo que debe entenderse por *cifrado en una moneda aceptada internacionalmente como tal*". Pues respecto de lo que debe entenderse por *modos de extinción de obligaciones*, de conformidad con la investigación hecha, en nuestra opinión, la incertidumbre se mantiene, aunque en lo posterior se efectuará nuestro criterio respecto a esto con la naturaleza jurídica del Impuesto a la Salida de Divisas, y los pronunciamientos al respecto por parte de la Corte Nacional del Ecuador, así como también de la Administración Tributaria.

Se suele pensar que en el pago como "el dinero o efectivo, o a lo más, en el cumplimiento de obligaciones de dar, entregar una cosa" (Larrea Holguín, 2013, pág. 166); sin embargo, en estricto sentido jurídico, el pago viene a ser "la plena ejecución de cualquier obligación en la forma que se haya convenido inicialmente; se extiende por tanto, a las obligaciones de dar, hacer o no hacer: siempre que se cumple con estos vínculos, en la forma prevista, hay verdadero pago" (Larrea Holguín, 2013, pág. 167)

Se ejecutará un pago cuando en principio se haya conformado un acuerdo de ejecutar o no ejecutar algo, y cumplir con ello, implica entonces haberse efectuado un pago. De esto, en principio, no habría pago cuando la prestación no se haya ejecutado conforme lo convenido en un inicio.

Otro sector de la doctrina ha clasificado la definición de *pago*, en sentido amplio y estricto o técnico jurídico. Siendo el primero la "ejecución voluntaria como en la forzosa en forma específica, ya sea realizada aquella por el deudor o por un tercero, ya lo sea directamente o mediante subrogados se estaría en presencia de un cumplimiento de las obligaciones" (García Amigo, 1995, pág. 577)

Mientras que en sentido estricto y técnico jurídico se entenderá pagada una deuda cuando se entregó de manera completa la cosa o hecho, la prestación en que la obligación consista (García Amigo, 1995). Es decir "el verdadero carácter liberatorio del pago no consiste en ofrecerlo o encargar a un mandatario que lo realice sino en incorporar

efectivamente la cantidad a pagar al patrimonio del acreedor o ponerla oficialmente a su disposición si se hubiese negado a recibirla” (García Amigo, 1995, pág. 577)

Rodríguez-Arias Bustamante (1965) recoge tres acepciones de lo que se entiende por pago. Él las divide en: *la generalísima*, *la estricta*, *la restringidísima*. La acepción más general se define como “el cumplimiento de la obligación, o sea como extinción de la obligación por cualquier medio”; la estricta entendida como “cumplimiento efectivo de la prestación convenida”; y, finalmente el sentido restringidísimo, entendido al pago como “cumplimiento realizado mediante la entrega de una suma de dinero” (Rodríguez-Arias Bustamante, 1965, pág. 403).

De las tres acepciones, el autor señala que la primera, es decir, la generalísima, y hoy considerada como demasiado amplia para efectos de definir lo que es el *pago*, “fue consagrada por el Derecho Romano, que llamaba *solutio* a todo hecho que produjera la liberación del deudor”. (Rodríguez- Arias Bustamante, 1965, pág. 403)

El autor hace acotación a la normativa del Código Civil, en donde se denota la aceptación de la equivalencia del *pago* con el *cumplimiento*”, así por ejemplo, en el artículo 1583, en que habla de la extinción de obligaciones por *solución o pago efectivo*. (Rodríguez- Arias Bustamante, 1965, pág. 403)

Autores como Von Tuhr, (citado por Rodríguez- Arias Bustamante, 1965), señalan que a pesar de que la ley en ocasiones utilice como sinónimo el *pago* y el *cumplimiento*, la forma correcta de entender este concepto no puede ser otro sino aquel que se aplica “a las entregas de dinero con las cuales pueden perseguirse fines que no consistan precisamente en el cumplimiento de una obligación”. (Rodríguez- Arias Bustamante, 1965, pág. 404)

De conformidad con lo dicho anteriormente y tomando en consideración lo generalmente aceptado por la doctrina y jurisdicciones, la acepción general de *pago* es la

estricta, tomando en consideración la convención de las partes inicialmente.

De este modo, en el entendido de que el legislador aplicó una acepción muy general sobre lo que debe entenderse por pago, en el artículo 1 del (Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, 2008), entonces habría una discordancia respecto a lo que generalmente se entiende como tal. Por lo tanto, el afirmar que cualquier modo de extinción de obligaciones refleja un pago refleja una interpretación demasiado general del concepto del mismo.

El hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas establece una acepción sumamente restringida de lo que debe entenderse por pago. Pues como ya se vio en subcapítulos anteriores, el hecho generador del ISD es:

- a. Desde el Ecuador: La transferencia de divisa al exterior sea mediante la utilización o no del sistema financiero.
- b. Desde el exterior (ISD presuntivo): El pago desde cuentas del exterior con fondos propios o de terceros.
- c. Por presunción se causa el ISD en todo pago de exportación que se realice cuando no ingresen las divisas al Ecuador, dentro de un plazo determinado para el efecto (Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, 2007).

En principio la única forma a través de la cual se generaría una transferencia de divisa hacia el Ecuador es a través del “cumplimiento realizado mediante la entrega de una suma de dinero” (Rodríguez- Arias Bustamante, 1965, pág. 403), y que al decir cualquier forma de pago, máximo debería entenderse como satisfacer el cumplimiento con efectivo a través de las siguientes formas:

- a. Imputación del pago
- b. Pago con subrogación

- c. Pago por consignación
- d. Pago por cesión de bienes, o por acción ejecutiva del acreedor o acreedores
- e. Pago con beneficio de competencia
- f. Pago por tercero
- g. Pago contra la voluntad del deudor. (Código Civil, 2005)

Por lo tanto, de la interpretación de las normas antes citadas, resulta dificultoso entender de forma clara la intención del legislador en cuanto al hecho generador del ISD.

Si el Impuesto a la Salida de Divisas es un tributo netamente regulador de la salida indiscriminada de divisas, como lo indica su parte dispositiva en el capítulo que lo creó mediante Ley de Equidad Tributaria, el único modo de extinción de obligaciones que a criterio de la presente investigación encaja dentro de la esencia del impuesto es el *pago efectivo*, toda vez que sólo por medio de este modo, un sujeto se desprende de efectivo (divisa) para cancelar a otro sujeto, que para efectos del ISD se encuentra en el extranjero. En principio, el resto de mecanismos a través de los cuales se extinguen obligaciones, no implicarían *per se* un desprendimiento de recursos al exterior, sino circunstancias otras que resultan como consecuencia una extinción de la obligación.

A criterio de la investigación realizada, el Impuesto a la Salida de Divisas no debería gravar hechos ajenos al pago, entendido desde su acepción más restringida, toda vez que de hacerlo con otros modos de extinción de obligaciones se desvirtúa la naturaleza reguladora del ISD, al punto de gravar circunstancias en donde nunca se genera una salida de efectivo, que es el fin último del impuesto.

Sin embargo, suponiendo que la intención del legislador fue insertar una acepción generalísima de lo que implica divisa y en consecuencia de lo que debe entenderse por pago, existe otra cuestión a tratar en materia tributaria, en relación al elemento a través del cual se debió insertar dicha voluntad.

Como se puede observar, si se toma en cuenta que el hecho generador del ISD es el traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza; y, que la base imponible del mencionado impuesto (con la nueva reforma) es el monto del traslado de divisas, acreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y en general de **cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones cuando estas operaciones se realicen hacia el exterior** (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, 2007), se genera la duda sobre si en los últimos casos se debe pagar el ISD o no, ya que al parecer existe una contradicción entre las normas que establecen el hecho generador y las normas que determinan la base imponible del impuesto. (La negrita y el subrayado son añadidos).

Esto en el entendido de que la base imponible del impuesto se refiere al aspecto cuantitativo, que mide la grandeza o magnitud mediante la cual el legislador establece la dimensión del hecho jurídico tributario, estableciendo en consecuencia la cuantía a ser pagada por el deudor a título de tributo.

Al haber introducido una reforma legal que pretenda modificar el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, en la base imponible del impuesto, se desvirtúa la finalidad del mismo, puesto que a través de la base imponible no se debería encontrar supuestos de hecho que graven el impuesto, sino más bien consideraciones respecto a la cuantía del tributo.

Esto es importante puesto que si el hecho generador y la base imponible del impuesto no guardan armonía, la doctrina ha identificado en esos casos una ilegalidad del tributo, por haber desconexión entre ambas partes.

En el supuesto en que la intención del legislador haya sido gravar cualquier modo de extinción de obligaciones entre una parte en el Ecuador y otra en el exterior (aún sin tomar en consideración que solo el hecho generador del Impuesto ya da nacimiento a la obligación tributaria), se ampliaría el concepto de transferencia de divisa y de pago. Por

lo tanto, ahora se causaría el ISD en operaciones de compensaciones, daciones en pago, pagos en especie, prescripciones, condonaciones. Además se vería dentro de otras circunstancias no contempladas en el artículo 1583 del Código Civil, pero que como consecuencia extinguen obligaciones, toda vez que el artículo 160 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria no delimita los modos de extinción de obligaciones que operarían para gravar el Impuesto a la Salida de Divisas.

En relación a la compensación como *modo de extinción de obligaciones*, mediante (NAC-DGECCGC12- 00017, 2012), el Servicio de Rentas Internas estableció que:

(...) el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas lo constituye la transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros **o pagos de cualquier naturaleza**, realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero; **en tal sentido las compensaciones internacionales, realizadas mediante cualquier mecanismo, y que por su esencia económica impliquen una salida de divisas al exterior, causan ISD.**

Con fundamento en lo mencionado, **las transferencias al exterior realizadas mediante compensaciones de cualquier tipo**, causan el Impuesto a la Salida de Divisas **sobre la totalidad de la operación** y no únicamente sobre el saldo neto transferido; en virtud de lo expuesto, los contribuyentes deben efectuar la correspondiente liquidación y pago del impuesto, así como también las instituciones financieras deben realizar la retención respectiva, según corresponda, de conformidad con la normativa tributaria aplicable. (La negrita y el subrayado son añadidos)

- a. Como primer punto, a través de la referida circular, la Administración Tributaria aclara su posición respecto a que, a su criterio, *pagos de cualquier naturaleza* se deberán entender en sentido meramente general y no estricto, conforme se analizó anteriormente. Pues al parecer, es la intención gravar cualquier mecanismo de extinción de obligaciones.

- b. Es importante aclarar un punto de Derecho en el cual, vía circular, no se puede modificar o alterar el hecho generador del impuesto (principio tributario de legalidad consagrado en el artículo 5 del (Código Tributario, 2005) y consagrado en la Constitución de la República del Ecuador)⁵. Ante esto no se podría configurar que la compensación (como medio de extinguir las obligaciones) grava el Impuesto a la Salida de Divisas, pues la norma legal establece solamente al pago (como otro medio de extinguir las obligaciones y como desprendimiento de efectivo a favor del acreedor) (Rodríguez- Arias Bustamante, 1965) como el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas.
- c. Esta circular debe entenderse e interpretarse como un mecanismo del SRI para advertir que cuando los contribuyentes deban enviar una divisa al exterior que por su naturaleza económica sea de un valor, no utilicen mecanismos de compensación que se suelen dar *inter companies* para evitar transferir toda la divisa sino solo una parte de ella. Sin embargo, incluso en este caso se podría opinar que el SRI se está extralimitando en sus funciones, pues estaría modificando el hecho generador del envío o transferencia de divisa como tal, nuevamente a la compensación, lo cual en estricto sentido jurídico no es lícito, opinión que se desprende de la presente investigación.
- d. Esta circular además evidencia la falta de claridad al momento de interpretar la norma legal sobre el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, toda vez que muestran un entendimiento muy general de lo que es pago, para allí hacer caber el resto de modos de extinción de obligaciones. Esto sin atender lo previsto en el Art. 13 del Código Tributario, en el sentido de que las palabras, en materia tributaria, se interpretan en primer lugar conforme a su sentido jurídico, por lo que el pago entendido como un medio para extinguir

⁵ Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

las obligaciones civiles (contractuales como en este caso) así como las tributarias difiere diametralmente de la compensación.

Actualmente, el hecho de gravar el Impuesto a la Salida de Divisas a través de la compensación (como mecanismo de extinción de obligaciones) ya se encuentra contemplado en el artículo 21 del (Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, 2008). En el inciso tercero se indica claramente que “cuando la salida de divisas se produzca como resultado de la compensación o neteo de saldos deudores y acreedores con el exterior, la base imponible estará constituida por la totalidad de la operación, es decir, tanto por el saldo neto transferido como por el monto compensado”.

En virtud de todo lo expuesto anteriormente, a continuación se comprueba la incertidumbre generada por concepto de la reforma al artículo 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en los contribuyentes, cuestión que ya ha sido analizada por la Corte Nacional de Justicia:

Recurso de Casación No. 189-2016

Sentencia Recurrída

“Acta de Determinación No. 17201401357741 dictada en 21 de noviembre de 2014 por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) del periodo comprendido desde enero a diciembre de 2011 y cuyo fallo resolvió aceptar la demanda presentada por la parte actora y dejar sin efecto la referida Acta de Determinación, en virtud de lo cual el Servicio de Rentas debe devolver a la accionante el valor que fue depositado en su cuenta del Banco del Pacífico en concepto de afianzamiento, con los intereses generadores a la misma tasa que los créditos a su favor” (Corte Nacional de Justicia del Ecuador, 2016, pág. 2).

Argumentos del Recurrente (Servicio de Rentas Internas)

El Servicio de Rentas Internas alega como primer punto, la errónea aplicación del artículo 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, en virtud de que los jueces de primera instancia otorgaron un alcance distinto a dicho artículo, principalmente por los siguientes motivos:

- a. La Sala de primera instancia considera como hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas únicamente a la transferencia o traslado de divisas a través del pago en efectivo, dejando de lado a la compensación, entendida esta como un pago abreviado, que si bien no implica el uso de efectivo, ello no implica que el pago simplificado sea inexistente, y por tanto no se dé el traslado de divisas al exterior (Corte Nacional de Justicia del Ecuador, 2016, pág. 2).

En este sentido, como primer punto la Administración Tributaria alega que la compensación es un pago simplificado, y no defiende la posición de que se deba gravar el Impuesto a la Salida de Divisas por ser uno de los tantos modos de extinción de obligaciones.

- b. EQUIVIDA tiene una obligación de pago con su reaseguradora del exterior por concepto de primas de pólizas de reaseguros y comisiones, cuenta por pagar que se ve reflejada en la contabilidad de EQUIVIDA. Por su parte EQUIVIDA posee cuentas por cobrar por parte de su reaseguradora por concepto de pago de siniestros, “lo que deriva en su obligación, tanto de cumplir con la satisfacción de la deuda, como de recibir valores del exterior; evidenciándose por lo tanto, que sí existe una transferencia o traslado de divisas al exterior por parte de EQUIVIDA que en este caso se efectúa mediante la compensación” (Corte Nacional de Justicia del Ecuador, 2016, pág. 3)

- c. “A través de la compensación de cuentas por cobrar y por pagar, que mantenía EQUIVIDA con la reaseguradora del exterior, se da lugar a disminuir la deuda que mantenía con la misma, lo que permite demostrar la ocurrencia del pago abreviado el cual constituyó una transferencia o traslado de divisas al exterior.” (Corte Nacional de Justicia del Ecuador, 2016, pág. 4)

Bajo los argumentos expuestos por la Administración Tributaria, únicamente operarían para efectos de pagar el Impuesto a la Salida de Divisas, aquellos mecanismos de extinción de obligación que demuestren un pago efectivo de dinero o al menos uno de forma simplificada, como a su criterio opera el de la compensación.

A pesar de esto, en la compensación pueden darse circunstancias a través de las cuales se extingan cuentas por pagar en el Ecuador y exterior, sin embargo, el dinero no solo que no salió al exterior a través de un pago simplificado como lo llama el Servicio de Rentas Internas. Al contrario, las divisas sirvieron para reinvertir en el Ecuador, desnaturalizando una vez más el fin del ISD. Más adelante se hará un estudio de este caso, a través de un ejemplo real investigado para el efecto a través del Servicio de Rentas Internas.

Argumentos de contestación al Recurso de Casación

Por su parte, la compañía formuló los siguientes argumentos en contra de las declaraciones del Servicio de Rentas Internas:

- a. Para que el Servicio de Rentas Internas puede alegar en su Recurso de Casación, la errónea interpretación del artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, esta debió ser determinante en la parte dispositiva de la sentencia de primer nivel. Pues fue el artículo 17 del Código Tributario el determinante en la parte dispositiva.

- b. Adicionalmente, el Juez de primera instancia dejó sin efecto el de Determinación No. 17201401357741, luego de un análisis “lógico, concatenado y congruente” estableció la inadecuada utilización del artículo 17 del Código Tributario.
- c. El artículo 156 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria no menciona, de manera literal, a las compensaciones como hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, pues al compensar cuentas no se produce el traslado o transferencias de divisas desde el Ecuador hacia el exterior y en consecuencia no se genera el impuesto en este caso.
- d. Existen sustanciales diferencias en relación al pago y la compensación, “...pues, mientras el pago (tratado del Art.1584 al 1643 del Código Civil es la prestación de lo que se debe, la compensación (tratada del Art. 1671 al 1680 del Código Civil) es la liberación mutua que hacen dos personas que llegan a ser deudoras una de otra” (Corte Nacional de Justicia del Ecuador, 2016, pág. 6)
- e. Al operar la compensación por el simple ministerio de la ley, en caso de existir un remanente entre el monto adeudado y el compensado, entonces el pago como tal se dará únicamente sobre dicho remanente, lo que confirma que la compensación no es un pago. (Corte Nacional de Justicia del Ecuador, 2016).
- f. En virtud de la exposición de motivos para entender la finalidad del Impuesto a la Salida de Divisas, misma que indica que el objetivo del impuesto es detener “que los grandes empresarios del país o las personas de mayor posición económica saquen en grandes cantidades el dinero fuera del país. Así se logra que el dinero circule en nuestro país, y así prevenir que haya

fluidez monetaria” (Ley Fomento Ambiental y Optimización Ingresos del Estado, Verde, 2011); entonces no hay congruencia en este caso para gravar compensaciones de cuentas, puesto que en dicho caso no hay salida de divisas o efectivo de manera acelerada. Pues “el saldo de dinero que mantiene en la cuenta bancos la compañía EQUIVIDA no se redujo, y desde el punto de vista de la reaseguradora el saldo que mantienen en su cuenta de bancos no se ha incrementado con motivo de la compensación”. (Corte Nacional de Justicia del Ecuador, 2016, pág. 7)

Pronunciamiento de la Corte Nacional de Justicia

La Corte Nacional de Justicia en un análisis poco explícito de las razones por la cuales defiende la posición opuesta a la compañía EQUIVIDA, señala lo siguiente:

(...) el Impuesto a la Salida de Divisas no se configura simplemente en atención a la mera transferencia y a la cuantía de las divisas que saldrán al exterior (liquidación resultante de considerar ingresos menos egresos de un periodo determinado), sino de los pagos de cualquier naturaleza, es decir operaciones o transacciones de cualquier naturaleza que signifiquen la existencia de una obligación, realizadas con o sin la intervención del sistema financiero, efectuadas al exterior, por tal al establecer como hecho probado que operó efectivamente una compensación, se determina que la misma se subsume en el universo de pagos de cualquier naturaleza.

En consecuencia se declara la validez del Acta de Determinación No. 17201401357741 dictada en 21 de noviembre de 2014 por el Director Zonal 9 del Servicio de Rentas Internas, por concepto de Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) del periodo comprendido entre enero de a diciembre de 2011.

En razón de lo dicho anteriormente, la Corte Nacional de Justicia estableció la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas en cualquier modo de extinción de obligaciones que implique un pago al exterior. No obstante a esto, el análisis efectuado a lo largo de la presente investigación dio a relucir las razones fundamentadas por la cual este pronunciamiento no hace sino desvirtuar la regulación del Impuesto a la Salida de Divisas. En efecto, al aplicar de manera general lo dicho por la Corte Nacional, genera una serie de incertidumbres en la aplicación de ciertos casos en los cuales es evidente que la divisa no ha salido del país, y además se ha efectuado una reinversión en el Ecuador, como en el ejemplo que se detallará a continuación:

Compensación de créditos para absorción de pérdidas de compañía sucursal ecuatoriana

Como parte de la presente investigación se consideró necesario implementar un caso hipotético, a través del cual se logre establecer una circunstancia donde concurren los condicionantes que dan como origen el Impuesto a la Salida de Divisas, en casos de extinción de obligaciones civiles.

Caso hipotético: antecedentes

- a. La compañía XX es una sociedad matriz, constituida al amparo de las leyes Costarricenses, que en el año 2010 constituye una sucursal en el Ecuador con el fin de realizar actividad económica para el giro de su negocio (fabricación y diseño metalmecánico e hidromecánico de equipos).
- b. Durante algunos años, la compañía XX ha venido registrado pérdidas, por lo que de conformidad con lo establecido en el artículo 406 de la Ley de Compañías incurre en causal de disolución.

“Art. 406.- El Superintendente de Compañías podrá cancelar el permiso de operación concedido a una compañía extranjera que tenga sucursal en el Ecuador, en los siguientes casos:

(...) 3. Si la sucursal registrare pérdidas de más del 50 % del capital asignado, y no se lo aumentare dentro del plazo concedido por el Superintendente, para tal efecto (...).”

- c. Por decisión de la casa matriz, con el fin de superar la causal de disolución y con el principal interés de mantener inversiones en Ecuador, se ha resuelto asignar flujos a su sucursal, “asignaciones de casa matriz”, que contablemente se registrarían como cuentas de pasivo. Estos flujos son entregados a la Sucursal para el desarrollo de sus actividades propias mientras sus ingresos mejoran, y no generan intereses pues no tiene una naturaleza crediticia (obligación) a favor de la Casa Matriz.
- d. Con dichas asignaciones de capital, la compañía sucursal podría efectuar dos procedimientos: absorción de pérdidas o aumento de capital asignado de la sucursal, y en ambos casos se reclasifican las cuentas de asignaciones de capital (cuentas de pasivo) al patrimonio de la Sucursal.

Análisis

Una vez expuesto el pronunciamiento de la Corte Nacional de Justicia respecto a cómo debe entenderse el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas frente a cualquier modo de extinción de obligaciones entre un sujeto del Ecuador y otro del exterior; en principio, para el presente caso expuesto en líneas anteriores, el contribuyente (compañía sucursal en Ecuador) debería realizar el pago del Impuesto a la Salida de Divisas, producto, toda vez, de absorber pérdidas o aumentar el capital (cualquiera que haya sido su decisión), y en consecuencia reclasificar su cuenta por pagar con su matriz en el exterior al patrimonio de la sucursal por concepto de la asignación de capital dada para efecto. Se generó por tanto, contablemente, una extinción de obligaciones, que en estricto sentido debería subsumirse a lo dispuesto en el artículo 160 de la (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, 2007).

Se puede evidenciar que a pesar de darse una extinción de obligaciones entre la compañía xx y su casa matriz en Costa Rica existen tres cuestiones a tomar en

consideración. La primera que va en relación con el fin que persigue la asignación de capital entre matriz y sucursal. La segunda respecto al hecho de que si bien contablemente hubo una extinción de una cuenta por pagar, en la realidad ambas compañías son una sola, al tratarse de una sucursal. La tercera respecto a si en el caso hubo en realidad una salida de divisas, entendida como pago o desprendimiento de dinero hacia el exterior, puesto que es esa la acepción que debería darse al *pago*. Y finalmente la cuestión respecto a si el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas se genera en cualquier extinción de obligaciones, pese que dicha disposición no se encuentra expresa en el artículo 156 de la (Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, 2007), sino en la base legal del impuesto establecida en el artículo 160 del mismo cuerpo legal.

Como primer punto se debe analizar la razón que dio origen a la generación de cuentas contables por cobrar por parte de la compañía sucursal y su matriz en Costa Rica. Es así que la compañía ha registrado pérdidas por años seguidos que, para el caso hipotético, representan más del 50% del capital asignado, por lo tanto estuvo inmersa en la causal de disolución sexta del artículo 361 de la (Ley de Compañías, 1999)⁶. En ese sentido se va a suponer que la compañía XX realiza dos procesos de absorción de pérdidas con el objeto de superar la causal de disolución antes referida. Adicionalmente, la casa matriz pretende capitalizar un monto importante de dinero en el presente año en favor de su sucursal, efectivo que se contabilizará como asignaciones de Casa Matriz (pasivo de la Sucursal). El interés de la casa matriz es mantener sus operaciones en el Ecuador, y en virtud de ello tomar cualquier acción a fin de reinvertir en su sucursal en Ecuador.

La asignación de capital de la casa matriz a la compañía sucursal tuvo un fin beneficioso para el Ecuador, puesto que se busca reinvertir en el Ecuador. Por lo tanto, no es afán de la compañía costarricense utilizar este acto societario para sacar divisas del

⁶ Art. 361.- Las compañías se disuelven: 6. Por pérdidas del cincuenta por ciento o más del capital social o, cuando se trate de compañías de responsabilidad limitada, anónimas, en comandita por acciones y de economía mixta, por pérdida del total de las reservas y de la mitad o más del capital;

país sino todo lo contrario.

Si es voluntad del legislador detener la salida indiscriminada de efectivo al exterior, a fin de generar mayor flujo de dinero en el Ecuador, entonces la estructura normativa lógica que a criterio de esta investigación debió configurar el Impuesto a la Salida de Divisas, es a través de supuestos que concuerden con la naturaleza jurídica del impuesto (la salida efectiva de divisas). En el presente caso hipotético se demuestra una contradicción jurídica clara al haber introducido una norma que grava cualquier *modo de extinción de obligaciones* sin tomar en consideración una serie de supuestos y factores que en realidad no afectan al fin regulador del impuesto, sino que por el contrario aportan a una reinversión de capital en el país.

A manera de ejemplo, suponiendo que la asignación de capital es de USD 500.000,00, entonces por concepto de ISD, la compañía cancelaría de manera irracional un monto de USD 25.000,00. Y no suficiente con ello, la compañía debería asumir el 5% de ISD por cada vez que realice una inyección de capital en su sucursal, porque al tenor literal de la norma, contablemente siempre se extinguirán cuentas por pagar a casa matriz para efectos de realizar estos actos societarios.

Ahora bien, en caso de que la incertidumbre al momento de aplicar el artículo 160 de la (Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, 2007) le lleve a la casa matriz a cuestionarse sobre el hecho de reversar dichas absorciones de pérdidas, se genera otro contingente societario; específicamente respecto a la limitación de la compañía para hacer esto, en virtud de la normativa que para el efecto ha dispuesto la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.

Se debe resaltar que el fin de la figura de absorción de pérdidas es el de realizar aportes por parte de la Casa Matriz a su Sucursal con el fin de que disminuyan o se eliminen las pérdidas de los estados financieros de esta última y con ello superar la causal de disolución.

Debido a ello, una vez aplicado la figura de absorción de pérdidas por la compañía sucursal, se entiende que el acto ya se perfeccionó al momento en que se tomó la decisión societaria, se realizaron los asientos contables respectivos, se comunicó a la Superintendencia de Compañías, y más importante se aprovechó el proceso para que la Sucursal no sea cancelada en su permiso de operación, lo que hubiese pasado de no haber superado la causal de disolución.

Consecuentemente, es improcedente reversar el proceso de absorción de pérdidas realizado, con el fin de devolver valores a la Casa Matriz, pues el mismo está ya consumado, además de que su fin ha sido realizado, pues tal y como lo indica la doctrina 106 de la Superintendencia de Compañías los aportes realizados son “a fondo perdido” y en consecuencia no sujetos a recuperación.

Además debe tomarse en cuenta, que si fuese posible la reversión de dicho proceso de absorción de pérdidas, el contingente sería que la Sucursal no habría superado la causal de disolución y por tanto se podría cancelar el permiso de operación respectivo, que sí afectaría a la inversión en el Ecuador.

En el presente caso tampoco cabe gravar el Impuesto a la Salida de Divisas toda vez que en la realidad no hay una extinción de obligaciones entre la casa matriz y su sucursal en Ecuador, por cuanto la última no es sino un apéndice de la compañía extranjera, por lo tanto, en estricto sentido jurídico, no cabe enfocarse únicamente en la extinción de cuentas por cobrar, sino más bien en el alcance de la transacción, que como se ha dicho anteriormente no genera una salida de divisas.

La confusión que genera la interpretación del hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas también se da por cuanto en su parte dispositiva no incluye a los *modos de extinción de obligaciones* como parámetro para dar origen a la obligación tributaria, pues existe una incongruencia respecto a lo que se debe entender por el hecho generador del impuesto y lo que implica la base imponible.

Como consecuencia de esto muchas compañías que se encuentren en situaciones parecidas a la del presente caso, o en circunstancias a través de las cuales sea claro que la extinción de obligaciones no implicaron un pago (ni simplificado), como puede darse en la condonación de obligaciones. Se verán obligadas a pagar el 5% de Impuesto a la Salida de Divisas de forma conservadora, a fin de evitar contingencias con la Administración Tributaria.

Capítulo 4

4.1. Conclusiones

Sobre la extrafiscalidad del tributo:

- Pese a las consideraciones clásicas sobre el fin recaudatorio de los tributos, la doctrina moderna ha evolucionado y prescindido de esta característica, denotando otra finalidad de los mismos, que en algunos casos, a más de perseguir la obtención de ingresos, y en otro casos prescindiendo inclusive de ello, determinan que un tributo puede perseguir fines extrafiscales que logren modificar comportamientos políticos, económicos y hasta de carácter ambiental.
- Un tributo extrafiscal debe poseer las siguientes características:
 - a. Se debe prescindir ya, de si el gravamen está afectado a un gasto público.
 - b. “El impuesto debe perseguir con claridad una finalidad no recaudatoria” (Varona Alabern, 2009, pág. 28).
 - c. “(...) La estructura interna del tributo debe impregnarse de los aspectos extrafiscales con tal intensidad que sin esas notas extrafiscales, el tributo perdería su lógica interna y quedaría notablemente desfigurado” (Varona Alabern, 2009, pág. 28)
 - d. El tributo extrafiscal debería ir acompañado por un mecanismo que reduzca la carga tributaria cuando los contribuyentes realicen actos encaminados a tal fin extrafiscal (Varona Alabern, 2009, pág. 29).
 - e. No recaer sobre actividades inevitables y rígidamente regladas (Varona Alabern, 2009).
 - f. Se necesita introducir elementos de este carácter en el hecho generador del tributo y en la tarifa tributaria, a fin de que el gravamen se estructure

idóneamente y la naturaleza extrafiscal proclamada en su hecho imponible surta efectos (Varona Alabern, 2009).

- g. Probar con mucho cuidado y considerar que no existen otros medios que conduzcan mejor a la finalidad extrafiscal” (Amatucci, González García, & Trzaskalik, 2001).
- h. La finalidad extrafiscal siempre va a contraponerse con la finalidad fiscal, “de tal modo que cuando una aumenta la otra disminuye; o cuando más se logre una finalidad extrafiscal, menor será la recaudación, y por el otro lado, en cuanto más se recaude menos finalidad extrafiscal poseerá el dicho impuesto. (Varona Alabern, 2009, pág. 30)

Sobre el Impuesto a la Salida de Divisas como tributo extrafiscal

De la investigación realizada se ha podido concluir que:

Respecto a la voluntad del legislador para crear el Impuesto a la Salida de Divisas

- En lo que respecta a esta primera característica, para que un tributo sea extrafiscal, basado en la voluntad del legislador, se evidenció que los fundamentos de índole económica que sirvieron como base para motivar la presentación del proyecto de Ley para la Equidad Tributaria se centraron en meras generalidades. No justificaron de manera concreta el por qué es necesario desincentivar el libre flujo de capital al exterior (pues su motivo principal expuesto fue la redistribución de la riqueza); así como tampoco hubo un respaldo jurídico de las razones por las cuales este impuesto corresponde al medio idóneo para redistribuir dicha riqueza. Adicionalmente a esto, la exposición de motivos no refleja la motivación que justifique sacrificar el principio de capacidad contributiva a cambio crear un tributo extrafiscal, tomando en consideración cualquiera de las teorías conciliatorias explicadas durante la investigación, ya sea la teoría de la capacidad contributiva global, o la teoría de cualificación solidaria

del principio de capacidad contributiva.

- Toda vez que en los impuestos extrafiscales, el principio de capacidad contributiva no es el parámetro para limitar el intervencionismo del estado, entonces se debe respetar la libertad mínima de los contribuyentes para no verse ahogados por tributos que desalientan el desarrollo de su economía.
- Es importante tomar en consideración otra limitante para el Estado y su intervención frente a la utilización de tributos extrafiscales. Dicha limitante tiene que ver con no permitir que los tributos sirvan como instrumento para la opresión, es decir, debe manejarse bajo un sistema de desarrollo y promoción social, que al menos en una mínima medida, funcionen dentro de las nociones de libertad individual, que transiten bajo esquemas aceptables de un Estado de Derecho (Gómez Sjoberg, Luis Miguel, 2011).
- De manera contraria a lo que debe hacerse, para crear un tributo extrafiscal, de la revisión del Acta No. 14 de la Asamblea Constituyente, el cual refleja el análisis efectuado por los asambleístas al proyecto de Ley de Equidad Tributaria previo a su aprobación, se concluyó lo siguiente:
 1. Lo que se presentó a análisis de la Asamblea Constituyente fue una Ley en bloque, de más de doscientas fojas, que no se analizaron artículo por artículo, identificando efectos negativos en la economía o aspectos en materia de técnica legislativa.
 2. De hecho, se planteó la posibilidad de analizar artículo por artículo al referido proyecto de Ley, sin embargo con 92 votos, se resolvió no hacerlo argumentando que cada asambleísta tuvo la oportunidad de prepararse sobre el tema por su lado; atribuyendo la responsabilidad de un análisis profundo a cada asambleísta en detrimento de todos los ecuatorianos.

3. En definitiva, el proyecto de Ley para la Equidad Tributaria no se sometió a un análisis profundo ni siquiera como bloque de normas, peor aún en razón de la normativa implantada por concepto del Impuesto a la Salida de Divisas.
- Posteriormente a la creación del Impuesto a la Salida de Divisas, mediante Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado, se reforma entre otros temas, la tarifa del ISD del 2% al 5% y el Ejecutivo refleja de manera más clara el objetivo del ISD en el Ecuador. Pues en la exposición de motivos se refiere así respecto a este impuesto:

El Impuesto de Salida de Divisas, en virtud de que el país no tiene una moneda propia, es de vital importancia para el Estado, desde el punto de vista, económico, político y social, ya que poniendo un impuesto a la salida de divisas, obtenemos la seguridad de que los grandes empresarios del país o las personas de mayor posición económica, no saquen en grandes cantidades el dinero afuera del país. Así se logra que el dinero circule en el país, y exista fluidez monetaria (Ley Fomento Ambiental y Optimización Ingresos del Estado, Verde, 2011).

- En función a esto se concluye que el Impuesto a la Salida de Divisas se crea como un impuesto regulador, que busca principalmente desincentivar la salida de grandes montos de divisas, principalmente a cargo de grandes empresarios del país o de personas de mayor posición económica, logrando así mayor fluidez económica. Para esta investigación, si bien con esta exposición de motivos se logra obtener una mayor perspectiva de la extrafiscalidad del tributo, aún no se encuentra dada una justificación contundente para sacrificar la capacidad contributiva, pues (...) frente a situaciones de igual capacidad contributiva el legislador puede gravar de manera diferente, conforme a las exigencias colectivas, aunque tal poder se encuentra limitado a los intereses consagrados en el ordenamiento constitucional y las medidas establecidas deben ser proporcionales

al fin perseguido con el tributo de ordenamiento (García Etchegoyen, 2004, pág. 143)

- Al no establecerse de manera expresa si el Impuesto a la Salida de Divisas es o no un impuesto extrafiscal, queda la duda sobre la legalidad de sus disposiciones normativas, toda vez que si se trata a este impuesto como extrafiscal, existen características del mismo que van en contra de lo que debe entenderse por extrafiscal. Y adicionalmente, deja la duda sobre si el referido impuesto se creó bajo un discurso extrafiscal que en la actualidad, para lo único que en realidad funciona es para la recaudación de ingresos para las arcas fiscales, como se verá en el siguiente punto.

Respecto a la Recaudación del Impuesto a la Salida de Divisas y la inevitabilidad de la conducta a desincentivar

- El índice de recaudación del Impuesto a la Salida de Divisas es el tercero más alto del país, de conformidad con las estadísticas emitidas por el Servicio de Rentas Internas con corte al 31 de diciembre de 2016. Así, de conformidad con las características esenciales de un tributo extrafiscal relacionado con el hecho de que en la medida en que un tributo obtiene mayor recaudación, menor será su función extrafiscal, en la presente investigación se ha concluido que el referido impuesto no cumple con esta condición, puesto que la gran recaudación obtenida representa una continuidad en la conducta no deseada.
- La alta recaudación del Impuesto a la Salida de Divisas no se debe únicamente a las continuas reformas suscitadas a lo largo de la creación del impuesto; sino además al hecho de que el fin extrafiscal o regulador del impuesto recae sobre una actividad inevitable.

- El Impuesto a la Salida de Divisas en la actualidad se encuentra regulado de tal manera que otorga una brecha muy ínfima de libertad para los contribuyentes. Esto toda vez que en principio el impuesto fue creado para desincentivar la salida indiscriminada de divisas al exterior; sin embargo, en la práctica sucede que grava incluso situaciones que no necesariamente corresponden a grandes montos de dinero, contrario a lo expuesto en la exposición de motivos para la creación y reformas del Impuesto a la Salida de Divisas.

Respecto a la idoneidad del Impuesto a la Salida de Divisas

Hay que recordar lo que se ha estudiado en referencia a los impuestos extrafiscales. Es decir, respecto al cuidado con el que se debe tratar la extrafiscalidad en un régimen tributario, toda vez que su manipulación afecta al derecho fundamental de libertad de los contribuyentes, y otorga facultad al Estado para intervenir en cualquier actividad (Varona Alabern, 2009).

De conformidad con la investigación efectuada se ha llegado a la conclusión de que el Impuesto a la Salida de Divisas no es el medio idóneo para desincentivar la libertad de flujo de capital al exterior, principalmente por tres motivos:

1. El índice de recaudación del impuesto no ha disminuido, lo que demuestra que la conducta no deseada se sigue dando.
2. Al tratarse de una conducta inevitable, el cobro del impuesto se va a dar independientemente de la cantidad de regulaciones que se den al respecto. Lo cual, si excede de la proporción debida y toda vez que no se puede limitar el mismo en función de la capacidad contributiva, genera situaciones que pueden tornarse erosivas para el desarrollo económico.

3. Regula situaciones tan globales y generales, sin atender a cada caso en concreto, que hasta un punto se ha tornado erosiva y por tanto ha afectado negativamente al aparato productivo de una sociedad.

Respecto a la extrafiscalidad reflejada en el cuerpo normativo del Impuesto a la Salida de Divisas

- Como se logró evidenciar de la investigación realizada, la estructura normativa del Impuesto a la Salida de Divisas refleja una vasta cantidad de reformas legales, que van desde la creación de presunciones que gravan el impuesto, que no son el foco de análisis de la investigación, pero que de todos modos reflejan la rigidez normativa que ha llevado a gravar situaciones que no reflejan la naturaleza inicial de “salida de divisa”; pero que sin embargo, sí denotan una estructura bastante reguladora que evidencia el interés del Estado de mantener las divisas en el Ecuador.
- Se concluye así que, de manera específica, la finalidad extrafiscal del ISD se encuentra impregnada en el hecho generador del mismo. Sin embargo, no contempló desde un inicio aquellos hechos que se verían verdaderamente afectados por el impuesto y que no necesariamente constituían sujetos de alto nivel económico o empresarial.
- Uno de los parámetros clave que debe satisfacer un impuesto de carácter extrafiscal, es la claridad con la que debe establecerse en su parte dispositiva, para no generar falta de certeza al sujeto pasivo respecto a cómo tributar en determinados casos. A través de la presente investigación se ha logrado identificar, precisamente, que otra implicación que tiene el impuesto es su falta de claridad en la aplicación de cada una de sus disposiciones, pues como se evidenció visiblemente, existen supuestos normativos que en la aplicación

generan inseguridad jurídica, y en algunos casos dudas sobre doble imposición.

- En específico existen reformas al Impuesto a la Salida de Divisas que son positivas para lograr el fin de mantener dinero e inversiones en el Ecuador (exoneración del pago de ISD en distribución de dividendos como por ejemplo), pero también existen otras disposiciones que le dejan al contribuyente una limitada brecha de libertad (límite de exención de divisas al exterior “tres salarios básicos unificados” por ejemplo). A criterio de varios autores, con quienes se comparte la opinión, estas reformas al parecer buscan gravar situaciones que no denotan salida masiva de dinero, en algunos casos parecería dejarse a un lado la intención de regular el flujo de capital para centrarse en buscar medios de recaudación a través de este impuesto.

Sobre la reforma al artículo 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria

La presente investigación ha enfocado su análisis en la estructura del impuesto, específicamente en lo que refiere al hecho generador y base imponible del mismo, toda vez que se consideró como uno de los objetivos de este proceso de investigación, identificar hasta qué punto la reforma al artículo 160 del referido cuerpo normativo guarda congruencia con la naturaleza del impuesto.

Para el caso en análisis, en función al artículo 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, luego de un exhaustivo análisis jurídico y doctrinario, se ha llegado a las siguientes conclusiones:

- El hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, contemplado en el artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria no dispone de manera expresa que el impuesto se grava con cualquier mecanismo de extinción de obligaciones efectuado hacia el exterior. Por lo tanto, se concluye, en principio, que de no verificarse alguno de los hechos generadores señalados en el artículo

156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, **no nacerá la obligación tributaria** y por lo tanto no se deberá cancelar tributo alguno al Estado.

- No obstante, la Corte Nacional de Justicia ya se ha pronunciado respecto a que el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas nace con cualquier mecanismo de extinción de obligaciones. Para el caso analizado se evidenció un mecanismo de compensación en donde se determinó que la compensación corresponde a un pago simplificado; no obstante, a criterio de esta investigación, hacer extensivo la interpretación del artículo 156 de la Ley de Reformatoria para la Equidad Tributaria, no hace sino desnaturalizar el origen del ISD como impuesto regulador.
- La doctrina ha establecido que el *pago* puede entenderse desde una acepción amplia, como *el cumplimiento de cualquier obligación*, o desde el punto de vista restringido y técnico jurídico, donde el pago siempre se referirá a las entregas de dinero. De hecho autores como Von Tuhr, citado por (Rodríguez- Arias Bustamante, 1965), señalan que a pesar e que la ley en ocasiones utilice como sinónimo el pago y el cumplimiento, la forma correcta de entender este concepto no puede ser otro sino aquel que se aplica “a las entregas de dinero con las cuales pueden perseguirse fines que no consistan precisamente en el cumplimiento de una obligación.
- De este modo, en el entendido de que el legislador aplicó una acepción muy general sobre lo que debe entenderse por pago, en el artículo 1 del (Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas, 2008), entonces habría una discordancia respecto a lo que generalmente se entiende como tal. Por lo tanto, el afirmar que cualquier modo de extinción de obligaciones refleja un pago implica una interpretación demasiado general del concepto del mismo.
- Así, puesto que se supone al Impuesto a la Salida de Divisas como un tributo

netamente regulador de la salida indiscriminada de divisas, como lo indica su parte dispositiva en el capítulo que lo creó mediante Ley de Equidad Tributaria, el único modo de extinción de obligaciones que a criterio de la presente investigación encaja dentro de la esencia del impuesto es el *pago efectivo*, toda vez que solo por este modo, un sujeto se desprende de efectivo al exterior.

- Peor aún se debería gravar ISD en el caso de los modos de extinción de obligaciones no satisfactorios (analizado en la investigación), dado que con estos mecanismos “la obligación se extingue, bien dando origen a una obligación nueva que será la que produzca la función satisfactoria”, como sucede en la novación,... “o porque la obligación desaparezca sin dejar residuo y sin que el acreedor reciba la prestación” (Rodríguez- Arias Bustamante, 1965, pág. 402)
- Existe falta de claridad al momento de interpretar la norma legal sobre el hecho generador del Impuesto a la Salida de Divisas, toda vez que se muestra un entendimiento muy general de lo que es pago, para allí hacer caber el resto de modos de extinción de obligaciones, sin atender lo previsto en el Art. 13 del Código Tributario, en el sentido en que las palabras en materia tributaria se interpretan en primer lugar conforme a su sentido jurídico, por el cual el pago es entendido como un medio para extinguir las obligaciones civiles.
- El supuesto de que el legislador fijó la voluntad gravar el Impuesto a la Salida de Divisas en cualquier mecanismo de extinción de obligaciones al exterior, genera como consecuencia una incertidumbre al momento de interpretar el artículo 160 de la (Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, 2007), pues no se especifica si los modos de extinción de obligaciones bajo el cual operaría el Impuesto a la Salida de Divisas es respecto aquellos modos de extinción de obligaciones estipulados en el artículo 1583 del Código Civil; o si por el contrario, el hecho de no haber incluido esta especificidad implica que la voluntad del legislador fue atribuirse cualquier mecanismo de extinción de obligaciones.

- Otro punto importante que se ha llegado a concluir a través de la presente investigación es que el haber establecido una reforma a la base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas y no al hecho generador del mismo, con el fin de gravar cualquier mecanismo de extinción de obligaciones al exterior, genera a su vez una nueva contradicción que se traduce en inseguridad jurídica, puesto que, en estricto sentido jurídico, sólo nacerá la obligación si se da cualquier hecho generador del impuesto, y nada tendrá que ver allí la parte cuantitativa del mismo, es decir la base imponible, puesto que esta corresponde únicamente a la medida o cuantía del tributo. Esto es importante puesto que si el hecho generador y la base imponible del impuesto no guardan armonía, la doctrina ha identificado en esos casos una ilegalidad del tributo, por haber desconexión entre ambas partes.
- En función al ejemplo citado en esta investigación, en el cual se extinguen obligaciones hacia al exterior, se llegó a la conclusión de que establecer que para cualquier mecanismo de extinción de obligaciones se grave el Impuesto a la Salida de Divisas, de una forma tan general, genera confusión y denota falta de razonabilidad, en situaciones a través de la cuales la extinción de obligaciones no implicó nunca una salida de divisas, y más importante, generó mayor inversión en el Ecuador.

4.2. *Recomendaciones*

- Aparte de los reparos expuestos respecto de gravar con el Impuesto a la Salida de Divisas a cualquier mecanismo de extinción de obligaciones, para efectos de impregnar la voluntad del legislador de alguna señal clara y entendible para los contribuyentes, se debería establecer dicha voluntad en el hecho generador del impuesto y no en la base imponible, de acuerdo con lo que es jurídicamente correcto hacer.
- En caso de mantener la postura de gravar cualquier mecanismo de extinción de obligaciones efectuado al exterior, se debería introducir en la norma el hecho de que no nacerá la obligación de pago en aquellas situaciones en las cuales se evidencie que la extinción de obligaciones sirvió en beneficio del Ecuador, principalmente en materia de inversiones.
- Toda vez que se ha demostrado que el Impuesto a la Salida de Divisas perdió su naturaleza reguladora con la cantidad de reformas realizadas en busca de mayor recaudación, y luego de evidenciar que la conducta “a regular” se sigue dando con la misma frecuencia, se considera como recomendación, eliminar este impuesto por no ser el medio idóneo para lograr la conducta deseada por el Estado. En nuestra opinión, los incentivos corresponden a una medida mucho más razonable para generar mayor inversión en el Ecuador, así como evitar la salida indiscriminada de dinero.
- En este orden de ideas, resulta pues altamente recomendable que, previo a continuar legislando el Impuesto a la Salida de Divisas se debería hacer un análisis minucioso respecto a inevitabilidad de esta conducta; y en caso de buscar regularla, debería ser mínimo su impacto sobre todo en aras de no interrumpir el envío e ingreso de dinero desde el exterior.

Bibliografía

- Art. 41 de Ley No. 0. (23 de diciembre de 2009). *Registro Oficial Suplemento 94*.
- Ley Fomento Ambiental y Optimización Ingresos del Estado, Verde. (24 de noviembre de 2011). *Registro Oficial Suplemento 583*.
- Acta No. 14, Asamblea Constituyente del Ecuador. (28 de 12 de 2007). *Acta No. 14*.
Obtenido de <http://montecristivive.com/wp-content/uploads/2007/12/acta-014-28-12-2007.pdf>
- Álvarez Arroyo, F. (s/f). *Reflexiones sobre la intervención de la norma financiera en la economía y la sociedad: fines fiscales y extrafiscales de los tributos*. España.
- Amatucci, A., González García, E., & Trzaskalik, C. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Temis S.A.
- Anciano Pardo, C. (28 de diciembre de 2016). *Lo que la ley regula*. Obtenido de Diferencia entre exención y no sujeción a efectos tributarios: <http://loquelaleyregula.blogspot.com/2013/09/diferencia-entre-exencion-y-no-sujecion.html>
- Arévalo Crespo, V. E., Solano Barona, K. A., & Moreno Abranowicz, M. C. (16 de enero de 2016). *"Análisis del Efecto del Alza del Impuesto a la Salida de Divisas en la Liquidez de la Economía Ecuatoriana*. Obtenido de <https://www.dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/24271/1/Analisis%20del%20efecto%20del%20alza%20de%20impuesto.pdf>
- Art. 18 de la Ley No. 00. (24 de noviembre de 2011). *Registro Oficial Suplemento 583*.
- Art.15, Ley No. 1. (30 de julio de 2008). *Registro Oficial Suplemento 392*.
- Artículo 160 de Ley No. 0. (20 de mayo de 2014). *Registro Oficial Suplemento 249*.
- Artículo 160, Ley. (20 de mayo de 2014). *Registro Oficial Suplemento 249*.
- Artículo 2, numerales 2 y 3, Ley. (29 de abril de 2016). *Registro Oficial Suplemento 744*.
- Artículo 37 Ley No. 0. (29 de diciembre de 2014). *Registro Oficial Suplemento 405*.
- Artículo 4, numeral 1, Ley. (12 de octubre de 2016). *Registro Oficial Suplemento 860*.
- Artículo sustituido por Ley No. 1. (30 de diciembre de 2008). *Registro Oficial Suplemento 497*.

- Aseger. (29 de noviembre de 2016). *Boletín reforma tributaria*. Obtenido de http://www.aseger.com.ec/boletin/reforma_tributaria%202008.pdf
- Ataliba Nogueira, José Geraldo de (1987) *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, Lima, Edit. Instituto Peruano de Derecho Tributario
- Autoridad de Impugnación Tributaria AIT. (2013). *Ficha Analítica de Doctrina Tribunal Conceptual*. En H. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*.
- Bravo Arteaga, J. R. (1997). *Nociones Fundamentales del Derecho Tributario*. Bogotá: Ediciones Rosaritas.
- Bravo Cucci, J. (2010). *Fundamentos de Derecho Tributario* (Cuarta ed.). (J. M. Aljovín, Ed.) Lima, Perú: Jurista Editores E.I.R.L.
- Bravo Cucci, J. (2014). Los fines extrafiscales de los tributos. *Revista Foro Jurídico*, Pontificia Universidad Católica del Perú PUCP. Lima-Perú.
- Bustos A, J. (24 de octubre de 2016). *Agua y aceite: La “simplicidad administrativa” en los tributos*. Obtenido de <http://tributarium.blogspot.com/2012/03/agua-y-aceite-la-simplicidad.html>
- C. P. (27 de marzo de 1979). *Lexis*. Recuperado el 20 de septiembre de 2016, de Registro Oficial 800:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=CONSTITUCION_POLITICA_DEL_ANO_1979
- Calero García, M. L. (1957). En F. Sainz de Bujanda, *Ed. de Derecho Financiero*. Madrid.
- Código Civil. (24 de junio de 2005). *Registro Oficial Suplemento 46*.
- Código Tributario. (14 de junio de 2005). *Registro Oficial Suplemento 38*.
- Constitución de la República del Ecuador. (25 de mayo de 1967). *Registro Oficial No. 133*.
- Constitución de la República del Ecuador. (27 de marzo de 1979). *Registro Oficial No. 800*.
- Constitución de la República del Ecuador. (20 de octubre de 2008). *Registro Oficial 449*.

Ecuador.

CONSTITUCION POLITICA. (11 de agosto de 1998). *LEXIS*. Recuperado el 20 de septiembre de 2016, de Registro Oficial 1:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=CONSTITUCION_POLITICA_DE_LA_REPUBLICA_DEL_ECUADOR_1998

CONSTITUCION POLITICA DEL ECUADOR. (25 de mayo de 1967). *Lexis*. Recuperado el 20 de septiembre de 2016, de Registro Oficial 133:
http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/FullDocumentVisualizerPDF.aspx?id=CONSTITUCION_POLITICA_DEL_ANO_1967

Constitución Política del Ecuador. (20 de octubre de 2008). *Registro Oficial 449*.

Corte Nacional de Justicia del Ecuador, Recurso de Casación No. 189-2016 (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario 11 de agosto de 2016).

Corte Nacional de Justicia del Ecuador, Sala de lo Contencioso Tributario, Recurso de Casación No. 271-2010 (Sala de lo Contencioso Tributario 01 de agosto de 2012).

De la Casa, V. (2012). Los Principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos. *Crónica Tributaria No. 144/2012*, 149-175.

De la Garza, S. F. (2006). *La relación jurídico-tributaria: El Poder Tributario en el Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa.

De la Guerra Zúñiga, E. (2012). *El régimen tributario ecuatoriano "Una aproximación desde la capacidad contributiva y la suficiencia recaudatoria en la tributación interna"*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.

Disposición reformativa segunda, Ley. (5 de mayo de 2015). *Registro Oficial, Suplemento 493*.

Disposición reformativa segunda, Ley. (5 de mayo de 2015). *Registro Oficial, Suplemento 493*.

Disposición reformativa tercera, numera 1, Ley. (2015 de diciembre de 2015). *Registro Oficial, Suplemento 652*.

eltiempo.com.ec. (16 de enero de 2016). *Críticas y preocupación por reformas tributarias*. Obtenido de
<http://www.eltiempo.com.ec/noticias/cuenca/2/371359/criticas-y-preocupacion->

por-reformas-tributarias

- García Amigo, M. (1995). *Lecciones de Derecho Civil II, Teoría General de las Obligaciones y Contratos*. Madrid: McGraw-Hill/Interamericana de España S.A.
- García Etchegoyen, M. (2004). *El principio de capacidad contributiva*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma.
- García Vizcaíno, C. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledoperrot.
- García, V. (1999). *Derecho Tributario Tomo I*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Gerloff Wilhelm & Neumark Fritz. (1961). "Doctrina de la economía tributaria" - Tratado de Finanzas. Buenos Aires: El Ateneo, (original alemán), 2ª edición, , Tomo II.
- Gómez Sjöberg, Luis Miguel (2011). *Intervenciones de la norma financiera en la economía (Los fines extrafiscales de los tributos)*. Bogotá-Nápoli, Editorial Temis S.A.
- Griziotti, Benvenuto. (2014). Principios de la ciencia. En Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario* (pág. 424). Montevideo: B de F.
- Guano Vargas, G. B. (17 de enero de 2016). *La aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas y su incidencia en el riesgo reputacional en la empresa Quickservice S.A. de la ciudad de Ambato*. Obtenido de Repositorio "Universidad Técnica de Ambato", Facultad de Contabilidad y Auditoría. : <http://repositorio.uta.edu.ec/bitstream/123456789/3720/1/TMTR013-2013.pdf>
- Jeze, Gastón. (2014). Cours élémentaire de science ar législation financières. En Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario* (pág. 424). Montevideo: Bdef.
- Larrea Holguín, J. (2013). *Derecho Civil del Ecuador*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Ley de Compañías. (05 de noviembre de 1999). *Registro Oficial 312*.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. (29 de diciembre de 2007). *Registro Oficial Suplemento 242*.
- Montero Traibel, J.P. (1977). *Derecho tributario moderno*. Montevideo. Fundación de la Cultura Universitaria
- NAC-DGECCGC12- 00017. (09 de octubre de 2012). *Registro Oficial 806*.

- Ossorio, M. (2000). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Ed. Eliasta, Ed. 27°, Buenos Aires
- Oswaldo H. Soler y Asociados. (10 de enero de 2016). *Impuestos- Auditoría-Legales*. Obtenido de Cuestionamiento de la doctrina prevaleciente con relación a la integración del hecho imponible consecuencias sobre la retroactividad fiscal y los regímenes de retención. : http://www.soler.com.ar/2010/integracion_doctrina.pdf
- Palacios Morillo, V. (jueves de marzo de 2014). *Derechoecuador.com*. Recuperado el 22 de junio de 2016, de <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechoconstitucional/2014/03/13/estado-social-de-derecho-y-estado-constitucional-de-derechos>
- Pampillo Baliño, J. P., & Munive Páez, M. A. (2012). *Obra Jurídica Enciclopédica "Derecho Tributario"*. México: Porrúa.
- Pérez de Ayala, J. L., & González García, E. (1976). *Curso de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho financiero.
- Plascencia, J. F., & Flores Martínez, R. (s/f). La extrafiscalidad y los principios constitucionales de los Impuesto. *Defensa Fiscal*, 117-123.
- Plaza Vega, M. (1998). *El Impuesto sobre el Valor Agregado*. Bogotá: Temis.
- Reglamento para la aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas . (14 de mayo de 2008). *Registro Oficial, Suplemento 336*.
- Resolución de la Corte Constitucional del Ecuador, sentencia No. 044-15-SIN-CC, 0041-15-IN (Contencioso Tributario 04 de abril de 2016).
- Ricciardi, M. (11 de 10 de 2016). *Ecolink*. Obtenido de El rol del Estado y el dilema entre eficiencia y equidad: <http://www.econlink.com.ar/files/eficiencia-equidad.pdf>
- Rodríguez - Arias Bustamante, L. (1965). *Derecho de Obligaciones, según los Códigos Civiles y la Jurisprudencia española y panameña*. Madrid: Revista de Derecho Privado Madrid.
- Rodríguez Muñoz, José Manuel. (2004). Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria. *Nueva Fiscalidad*, Ed. Dykinson, n.º 3/2004
- Sánchez Gómez, N. (1998). *Segundo Curso de Derecho Administrativo*. México: Porrúa.

- Servicio de Rentas Internas. (04 de agosto de 2015). Consulta Vinculante: ISD y compensación como modo de extinción de obligaciones. *Tyazhmash S.A.* Quito, Pichincha, Ecuador.
- Servicio de Rentas Internas. (12 de diciembre de 2016). *Estadísticas*. Obtenido de Servicio de Rentas Internas: http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion;jsessionid=GpjxuP+p0rIRCpaYeItkCL7l?p_auth=4T9KMs6R&p_p_id=busquedaEstadisticas_WAR_BibliotecaPortlet_INSTANCE_EVo6&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_
- Silva, R. (2012). ¿E realmente verde la reforma tributaria? *Gestión, economía y sociedad*
- Soler Oswaldo H. y Asociados (2016). ¿Qué es un Impuesto? Buenos Aires – Argentina
- Tarsitano, A. (12 de 12 de 2014). El principio de capacidad contributiva como fundamento de la constitución financiera. Una visión doctrinaria y Jurisprudencial. *Derecho & Sociedad. Asociación civil*, 10.
- Troya Jaramillo, J. V. (2015). *Lecciones de Derecho Tributario, con las últimas reformas*. Quito: Ediciones Fausto Reinoso.
- Troya Jaramillo, J. V., & Simone Lasso, C. A. (2014). *Manual de Derecho Tributario* (Primera ed.). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones-CEP.
- Troya, J. V. (2006). *Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez, seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica*. México D.F.
- Uribe, L. M. (2013). Principio de Eficiencia tributaria y Neutralidad: Incidencias teóricas y prácticas desde el IVA . *Revista de Derecho Público, Universidad de los Andes.*, 29.
- Valdés Costa, Ramón. (2001). *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia: Editorial Temis S.A.
- Vallejo Aristizábal, Sandro. (2008). *Apuntes: Instituciones del Derecho Tributario Capítulo I*. PUCE, Quito.
- Varona Alabern, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- Vásquez, M. (2010). Capítulo II. Principios Constitucionales. En J. P. Solano, *Los*

principios Constitucionales en el Derecho Tributario Ecuatoriano (pág. 161).
Cuenca: Repositorio de la Universidad de Cuenca- Facultad de Jurisprudencia.

Villeda Mejía, C. G. (2002). Límites y Principios a que el juzgador debe atender para el caso de análisis de leyes que persiguen fines extrafiscales. En A. Jiménez González, *Lecciones de Derecho Tributario*. México: Internacional Thomson Editores.

Villeda Mejía, C. G. (11 de noviembre de 2016). Obtenido de Límites y principios al que el juzgador debe atender para el caso del análisis de leyes que persiguen fines extrafiscales:
http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/1%C3%ADmitesyprincipiosaqueeljuzgadordebeatender_correccion.pdf

Villegas, Héctor Belisario. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires. Ediciones JJCPM/M, 7ma edición, ampliada y actualizada

Villegas, Héctor Belisario. (2009). *Manual de Finanzas Públicas*. En L. M. Gómez S, *Intervenciones de la norma financiera en la economía (los fines extrafiscales de los tributos)*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

PARA GRADOS ACADÉMICOS DE ABOGADOS (TERCER NIVEL)

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Sofía Macarena Gordillo Pérez, con C.I. 1723158232, autor del trabajo de graduación intitulado: ANÁLISIS DEL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS COMO TRIBUTO EXTRAFISCAL: "LOS MODOS DE EXTINGUIR OBLIGACIONES EN APLICACIÓN AL IMPUESTO A LA SALIDA DE DIVISAS EN EL ECUADOR", previo a la obtención del grado académico de **ABOGADO** en la Facultad de Jurisprudencia:

- 1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.
- 2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, a través de sitio web de la biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación respetando las políticas de propiedad intelectual de la universidad.

Quito, 05 de abril de 2017


FIRMA Y CÉDULA
1723158232


REPÚBLICA DEL ECUADOR
 DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL,
 IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN


 No. 172315823-2

CÉDULA DE CIUDADANÍA
APELLIDOS Y NOMBRES
 GORDILLO PEREZ
 SOFIA MACARENA
LUGAR DE NACIMIENTO
 PICHINCHA
 QUITO
 GONZALEZ SUAREZ
FECHA DE NACIMIENTO 1994-03-28
NACIONALIDAD ECUATORIANA
SEXO MUJER
ESTADO CIVIL SOLTERO




INSTRUCCIÓN SUPERIOR
 PROFESIÓN / OCUPACIÓN ESTUDIANTE
 V4333I2222

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE
 GORDILLO RECALDE JORGE EDMUNDO
APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE
 PEREZ AYALA SYLVANA DEL ROSARIO
LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN
 QUITO
 2016-10-18
FECHA DE EXPIRACIÓN
 2026-10-18

IGH 16 08 575 37

 001193764

 DIRECTOR GENERAL
 FIRMA DEL CEDULADO




CERTIFICADO DE VOTACIÓN
 ELECCIONES GENERALES 2017
 2 DE ABRIL 2017



032 JUNTA No.
032 - 291 NUMERO
1723158232 CÉDULA

GORDILLO PEREZ SOFIA MACARENA
 APELLIDOS Y NOMBRES


PICHINCHA PROVINCIA
RUMIÑAHUI CANTÓN
SANGOLQUI PARROQUIA

CIRCUNSCRIPCIÓN: 4
ZONA:

