

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA**

**ANÁLISIS DEL TRIBUTO EXTRAFISCAL EN RELACIÓN AL PRINCIPIO DE
CAPACIDAD ECONÓMICA**

**TRABAJO DE TITULACIÓN DE GRADO PREVIA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO
DE MASTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTORA: IVIS VIVIANA VALENCIA OLIVO

DIRECTOR: DR. JUAN IGNACIO MALDONADO

QUITO, AGOSTO DE 2016

Quito, a 21 de julio de 2016

Doctor
Manuel Jiménez Moreano
**SECRETARIO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR**

De mi consideración:

Con relación a su atento oficio No. 216-SJG-16 de 10 de junio de 2016, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Tesis de Maestría intitulada "ANÁLISIS DEL TRIBUTOS EXTRAFISCAL EN RELACION AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONOMICA", elaborada por la señorita IVIS VALENCIA OLIVO, previo a la obtención del título de Magister, 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 se centra en el análisis de un aspecto que representa algún nivel de relevancia, cual es el análisis del principio de capacidad contributiva al que parte de la doctrina tributaria calificada otorga fundamental importancia en esta materia, enfocando su análisis en los denominados tributos extrafiscales.

La Tesis está suficientemente sustentada y el análisis es adecuado. Las fuentes consultadas permiten concluir que la investigación ha sido seriamente realizada.

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

Atentamente,


Dr. Sandro Vallejo Aristizábal
PROFESOR INFORMANTE

Quito, 1 de agosto de 2016

Señor Doctor
Iñigo Salvador Crespo
Decano de la Facultad de Jurisprudencia
PUCE

De mi consideración:

En mi calidad de Profesor Informante de la Tesis titulada “ANÁLISIS DEL TRIBUTO EXTRAFISCAL EN RELACIÓN AL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA”, previa a la obtención del título de Magister en Tributación, presentada por la señorita Ivis Valencia Olivo, me permito indicar lo siguiente:

La tesis que me ha sido entregada reúne los requisitos académicos exigidos por una institución de educación superior para este tipo de investigaciones de cuarto nivel.

El presente trabajo de fin de carrera contiene un análisis práctico de los tributos con características extrafiscales, para lo cual realiza un interesante estudio comparado entre las legislaciones de nuestro país, España y México, campo en el cual la producción de literatura tributaria es muy escasa, sin embargo las recomendaciones a las que llega la maestrante debieron haber precisado de mejor forma los aportes a la problemática planteada.

Por lo expuesto consigno la nota de **NUEVE SOBRE DIEZ (9/10)** a la tesis presentada por la **señorita Ivis Valencia Olivo**, cuyo título se menciona en el primer párrafo de esta comunicación, por lo que solicito a Usted, Señor Decano, ordenar el trámite reglamentario pertinente.

Atentamente,



Dr. Miguel Ángel Bossano Rivadeneira
Profesor Informante

Dr. Juan Ignacio Maldonado

DIRECTOR

Dr. Sandro Vallejo

PROFESOR INFORMANTE

Dr. Miguel Ángel Bossano Rivadeneira

PROFESOR INFORMANTE

DEDICATORIA

A mis padres, Rufiniano y Elizabeth por sus sabias enseñanzas, que me han permitido alcanzar mis metas.

A mi esposo, Devrím Kaya, quien me brindó su amor, su cariño y su estímulo constantes. Su comprensión, paciencia y espera para que pudiera concluir mis estudios son evidencia de su gran amor. ¡Gracias!.

A los que nunca dudaron que lograría este triunfo: familiares y amigos.

Ivis

AGRADECIMIENTO

Al Municipio del Distrito Metropolitano de Quito - Dirección de Inclusión Social, por su oportuna contribución para financiar mis estudios de cuarto nivel.

A la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Facultad de Jurisprudencia, por la formación que me ha brindado, a mis Catedráticos por su paciencia y dedicación al compartir conmigo sus conocimientos y experiencia.

A mi estimado catedrático, Juan Ignacio Maldonado, por su infinita paciencia, dedicación y entereza.

A todas las personas cuyo interés y colaboración contribuyó con este proyecto.

A todos, gracias.

La Autora.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN, 1

1. GENERALIDADES DEL TRIBUTO, 4

- 1.1. ORIGEN DEL TRIBUTO, 4
- 1.2. EVOLUCIÓN DEL TRIBUTO, 5
- 1.3. EL TRIBUTO CONTEMPORÁNEO, 14
- 1.4. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO, 17
 - 1.4.1. Principio de justicia o proporcionalidad, 19
 - 1.4.2. Principio de certidumbre o certeza, 21
 - 1.4.3. Principio de comodidad, 22
 - 1.4.4. Principio de economía, 23
 - 1.4.5. Principio de capacidad económica, 25
 - 1.4.6. Principio de legalidad, 28
 - 1.4.7. Principio de igualdad, 28
 - 1.4.8. Principio de generalidad, 29
 - 1.4.9. Principio de no confiscación, 30
- 1.5. EL TRIBUTO EXTRAFISCAL, 31
 - 1.5.1 Con respecto a la política económica, 34
 - 1.5.2 Con respecto a la política social, 35
 - 1.5.3 Con respecto a la política ambiental, 36

2. EL TRIBUTO EXTRAFISCAL Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA, 38

- 2.1 TIPOS DE TRIBUTOS EXTRAFISCALES, 38
 - 2.1.1 Tasa, 38
 - 2.1.2 Contribuciones especiales, 45
 - 2.1.3 Impuesto, 50
- 2.2 ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL TRIBUTO, 51
 - 2.2.1 Sujeto, 51
 - 2.2.2 Hecho imponible, 53
 - 2.2.3 Base imponible, 54
 - 2.2.4 Base liquidable, 55
 - 2.2.5 Tipo de tarifa, 56
 - 2.2.6 Cuota tributaria, 56
 - 2.2.7 Deuda tributaria, 57

- 2.3 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y EL IMPUESTO EXTRAFISCAL, 58
 - 2.3.1 En relación al tributo extrafiscal, 58
 - 2.3.2 En relación a consecuencias, riesgos o lesiones del tributo extrafiscal, 65

3. ANÁLISIS PRÁCTICO DE TRIBUTOS CON CARACTERÍSTICAS EXTRAFISCALES, 68

- 3.1 CASO ECUADOR – IMPUESTO EN RELACIÓN CON LA POLÍTICA ECONÓMICA, 69
 - 3.1.1 Análisis de salvaguardias y aranceles relacionado con el ISD, 70
 - 3.1.2 El impuesto a la salida de divisas – ISD, 76
 - 3.1.3 El impuesto a la salida de divisas en relación con el principio de capacidad económica y sus lesiones, 77
- 3.2 CASO MÉXICO – IMPUESTO EN RELACIÓN CON LA POLÍTICA SOCIAL, 83
 - 3.2.1 El impuesto especial sobre producción y servicios – IEPS, por la importación y la enajenación de bebidas que contengan cualquier tipo de azúcares añadidos, 84
 - 3.2.2 El impuesto sobre producción y servicios – ISPS, por la importación y la enajenación de bebidas que contengan cualquier tipo de azúcares añadidos en relación con el principio de capacidad económica y sus lesiones, 85
- 3.3 CASO ESPAÑA - IMPUESTO EN RELACIÓN CON LA POLÍTICA AMBIENTAL, 92
 - 3.3.1 El impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero – IGFEI, 94
 - 3.3.2 El impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero en relación con el principio de capacidad económica y sus lesiones, 97
- 3.4 SÍNTESIS DE LOS CASOS PRÁCTICOS DE IMPUESTOS ANALIZADOS, 107

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES, 109

- 4.1 CONCLUSIONES, 109
- 4.2 RECOMENDACIONES, 112

BIBLIOGRAFÍA, 115

- ANEXO 1, 119**
- ANEXO 2, 122**

RESUMEN EJECUTIVO

La presente investigación está basada en las opiniones diferenciadas por varios autores sobre el tributo extrafiscal y el principio de capacidad económica, es decir, si se debe o no apreciar dicho principio en esta clase de tributo.

De acuerdo con la evolución del tributo, este se plantea como un instrumento que podría ser utilizado por el Estado con fines de instrumentar la política económica, social y ambiental, que posibilita incentivar o disuadir ciertos comportamientos en beneficio del interés general del conglomerado social.

En este sentido, este estudio no se realiza bajo absolutos ya que en algún tributo fiscal se podría incorporar un elemento con rasgos o fines extrafiscales y viceversa, por lo tanto, examina casos de impuestos que muestran las dos caras (fiscal y extrafiscal).

INTRODUCCIÓN

Existen opiniones contrastadas de diversos autores sobre el tributo con características extrafiscales en relación al principio de capacidad económica; sin discriminar el fin del tributo, sea o no extrafiscal, unos llegan a apreciar que el principio de capacidad económica debe ser considerado bajo toda circunstancia, mientras se ha distinguido que otros consideran, que no sería necesario diferenciar dicho principio de capacidad económica para aquellos tributos con características extrafiscales que podrían alcanzar políticas económicas y sociales que incluye la ambiental. Aunque existe la posibilidad de usar los tributos para fines distintos a la fiscalidad.

Por otra parte, la capacidad económica es un principio básico de la tributación que debe ser analizado en virtud de invocarlo para determinar en qué medida se podría contribuir al fin del tributo sea con características fiscales o extrafiscales.

Los tributos con características extrafiscales son instrumentos que podrían posibilitar una diversidad de intenciones que el Estado pretende obtener, tales como:

Estimular o suscitar o desincentivar determinadas conductas para que se ajusten a los intereses colectivos y preservar un medio ambiente sano; el uso del tributo con características extrafiscales con fines de política económica (agricultura, industria y

energía, investigación, economía social, comercio exterior, desarrollo económico regional, ahorro, fomento empresarial); fines de política social (pensiones, promoción, protección del empleo, sanidad, educación formación, cultura y deporte, vivienda, asistencia, bienestar social y prestaciones; y a su vez la protección del medio ambiente como política ambiental), es decir, el tributo con características extrafiscales podría fomentar el reordenamiento económico, social e incluso ambiental.

El tributo con características extrafiscales, desde el punto de vista de ser un tributo, no pierde su esencia como tal, por tanto se debe analizar si debería ser o no considerado el principio de capacidad económica, cuando nos enfrentamos a los tributos con estas características.

El capítulo uno pormenoriza el origen y la evolución del tributo, desde la edad antigua, media y moderna hasta llegar al tributo contemporáneo; rememora los principios generales del derecho tributario; y, aborda el tributo extrafiscal con respecto a la política económica, social y ambiental.

El capítulo dos detalla los tipos de tributos extrafiscales: la tasa, contribuciones especiales y el impuesto, sus elementos estructurales; el principio de capacidad económica en relación con el impuesto extrafiscal y sus lesiones.

El capítulo tres permite examinar varios casos prácticos de impuestos con rasgos extrafiscales, en relación con el principio de capacidad económica y sus lesiones, apoyados en la base legal, la doctrina, la jurisprudencia y datos estadísticos, en los que se evidencia la realidad de diferentes contextos, así tenemos de: Ecuador el Impuesto a la Salida de Divisas - ISD, en con relación a la política económica, que considera un apartado sobre las salvaguardias y su correlación con este impuesto; México el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios - IEPS, con relación a la instrumentación de la política social (salud) y España el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero - IGFEI, con relación a la política ambiental.

Finalmente, el capítulo cuatro nos permite establecer conclusiones y recomendaciones de la presente investigación.

1. GENERALIDADES DEL TRIBUTO

1.1. ORIGEN DEL TRIBUTO

El origen del tributo se podría remontar a la era primitiva, cuando se concedían ofrendas por asuntos ceremoniales (sacrificios en especie, animales y humanos) destinadas a los dioses para tener reciprocidad al recibir diversos beneficios y pronunciar agradecimiento, es pues, en el aspecto religioso donde se identifican los primeros indicios de esta práctica; lo que cobra fuerza en el período medieval o edad media con el nacimiento de la clase sacerdotal, cuyos integrantes se sustentaban con las ofrendas que el pueblo hacía a sus divinidades, que luego fueron exigidas, por lo que convirtió a dicha clase, en la más poderosa y principal latifundista en el mundo medieval. Pero también el origen del tributo se le atribuye al financiamiento de las guerras de la edad antigua, que exigían los reyes, príncipes y señores feudales, por lo que el tributo tiene su origen gracias a la religión y a la guerra.

En términos generales, los tributos, tienen su origen en la necesidad de financiar los gastos del Estado, para satisfacer las necesidades públicas, siendo de esta manera, podemos argüir que los primeros tributos fueron aquellos que el Estado obtuvo a través del ejercicio de su poder de imperio o por costumbres que luego se instauraron en leyes.

Cabe mencionar que la presente investigación no tiene como propósito estudiar la historia de los tributos en el tiempo. Sin embargo, debido a la naturaleza de la investigación, es preciso indicarlo, puesto que, es parte del examen la finalidad de los tributos. “El tributo, es, pues, una prestación pecuniaria exigida por un ente público y que se caracteriza por las siguientes dos notas fundamentales: la coactividad y el carácter contributivo.” (PÉREZ, 2008: 38).

1.2. EVOLUCIÓN DEL TRIBUTO

La evolución del tributo se marca en tres períodos históricos, que van desde la edad antigua, pasando por la edad media hasta la edad moderna.

Es así, que en la antigua cultura Mesopotámica cuya ubicación geográfica tiene a lugar en los territorios comprendidos en Asiria y Babilonia (actualmente zona limítrofe del noroeste de Siria e Irak), donde se establecieron las primeras civilizaciones urbanas lo cual da aparición a las ciudades, que conlleva a que exista un conjunto de organizaciones públicas que realizan la función administrativa y de gestión del Estado que organizan y cobran altos tributos, principalmente para financiar el ejército que incluía infantería y caballería, las armas y la hacienda pública. “Los miembros de la comunidad pasan a formar una unidad de la organización que debe realizar los trabajos agrícolas y artesanales y tributar lo establecido”. (KLIMA, 2007: 27).

Además, la cultura Mesopotámica se destaca por la invención de la escritura cuneiforme y la creación del Código Hammurabi, mismo que recogía leyes sobre temas de la vida habitual, castigo de delitos, penas por robo y asesinato, derecho civil y penal aplicados al comercio, los salarios, los préstamos, los alquileres, las herencias, los divorcios, la propiedad; incluyendo los privilegios que tenían los recaudadores de impuestos.

Las crecientes exigencias económicas crearon la necesidad de registrar por escrito para su conservación los informes sobre disposiciones económicas. Existen listas de los trabajadores con indicaciones sobre sus asignaciones o salarios, (...) observaciones sobre ofrendas, impuestos y diversas cargas públicas, (...).¹

Por lo anterior, es preciso señalar que los impuestos de la cultura Mesopotámica, antes referidos, se revelan como generalidades, es decir, son nociones básicas; pero similares a los existentes en la actualidad, que desde luego, son tipos más complejos y evolucionados.

En la misma era, la civilización Egipcia, ya había establecido a sus pobladores el pago de tributos relacionados con los cultos religiosos, los servicios de la administración pública y gastos militares. Sin dejar de mencionar que existían irrefutables gravámenes sobre los dispendios y las rentas, el impuesto en cereales, y quienes no cultivaban cereales debían comprarlos, lo que podemos mencionar como la utilización de cargas a los ciudadanos con fines distintos a la recaudación para financiar el erario público.

¹ J. KLÍMA. (2007). *Sociedad y cultura en la antigua Mesopotamia*. España: Ed. Fer Fotocomposición en Madrid. 5ª edición. p. 27.

En el antiguo Egipto había ciertos gravámenes sobre los consumos y los réditos, en la época de los Ptolomeos. Además, papiros de ese período dan cuenta de un impuesto en cereales pagadero por todos, y quienes no cultivaban cereales debían comprarlos (ello fue un antecedente de la tributación extrafiscal o imposición “de ordenamiento”, pues -como enseña Gerloff- en esa época eran muy comunes los impuestos pagaderos en dinero, por lo cual cabe suponer que con esa disposición se buscaba alguna finalidad subsidiaria).²

Entre las civilizaciones importantes del mundo antiguo mencionaremos la Griega, principalmente en la ciudad de Atenas, que para esa época estableció a sus habitantes el pago de impuestos, que consistían en una cuota anual para el financiamiento de la construcción de grandes navíos, que servían para la guerra y para la construcción de infraestructura pública. Pero también, encontramos los notorios impuestos sobre el capital, el culto, los gastos suntuarios y sobre la utilidad.

Cabe anotar que con la oleada del comercio internacional, Grecia se destacó por la recaudación de los derechos de aduanas, sin que este sea un tributo alto, lo cual atrajo a muchos países; considerando que los griegos llevaban un orden en su contabilidad pública, mediante la cual registraban, controlaban y hacían seguimiento de los tributos.

Respecto de Atenas, son citados los famosos impuestos sobre el capital de la “eisfora”, por las necesidades de la guerra contra Esparta; la “liturgia”, para las fiestas públicas, los gastos de lujo y otros sin utilidad; y la “triarquia”, para armar la flota. Los griegos conocieron una especie de impuesto progresivo sobre la renta.³

² C. GARCÍA. (1999). *Derecho tributario – Tomo I*. Argentina: Ed. Depalma. 2ª edición. p. 12.

³ *Ibíd*em, p. 12.

Otra de las civilizaciones que mencionaremos es el Imperio Romano, que constituyó un inmenso bloque económico y comercial, este Imperio fue protagonista de muchas guerras, por lo que producto de ellas obtenían numerosos botines e imponían tributos a los pobladores de las ciudades y regiones invadidas, es así como uno de los tributos establecidos fue el “tributum o estipendium” que consistía en el pago en dinero o con cosechas, agregándose luego la tasa a la circulación de mercaderías, a los consumos y su introducción (comercio exterior), al derecho de sucesiones, la tasa por la venta de esclavos o las liberaciones, el tributo sobre la tierra y sobre las personas denominado “tributumcapitis” exigido a todos por igual, que usualmente contribuían al financiamiento de los fuertes gastos militares, de la infraestructura y del lujo de Roma.

Debido a la constante expansión del Imperio Romano, los ingresos atribuidos a los tributos se incrementaban, de la misma forma que su complejidad para percibirlos, razón por la que llegaban al punto de torturar a los ciudadanos para que confesasen lo que poseían y sobre ello debían tributar, caso contrario daban fe a sus declaraciones y mediante verificadores establecían más información que soportara el real cobro dichos tributos.

En Roma hubo diferentes tributos importantes, que sirvieron de antecedente de tributos modernos; por ejemplo, la “vicesimahereditatum” (impuesto sobre las herencias) de la época de Augusto, ciertos impuestos sobre las ventas, etc..⁴

⁴ *Ibíd.*, p. 12.

Cabe señalar que posteriormente, dentro del Imperio Romano manaron regiones independientes como “fora” y “conciliabula” que poseían la potestad de ejecutar su propia administración pública y la regulación de sus tributos. Considerando que dichas localidades contaban con la intervención del “curator”, responsable de vigilar por los intereses del fisco.

Durante el Imperio Romano, y particularmente con la “Lex Julia Municipalis”, surgieron localidades denominadas “fora” y “conciliabula”, las cuales constituían ciudades independientes, que tenían la facultad de ordenar su administración interior, y sus habitantes, el derecho de ciudadanía, al mismo tiempo que se les fijó, como correlato, la obligación de contribuir a las cargas impuestas (munera); por ello se denominó “municipes” a los habitantes de tales ciudades, y “municipa” a esas ciudades o villas. Entre los cargos municipales romanos, podemos mencionar al “curator”, que velaba por los intereses fiscales, y al “defensor civitatis”, que controlaba la inversión de la renta y defendía a los habitantes de las exacciones o abusos de los recaudadores de impuestos. Además, los senadores que componían el “ordo decurionum” respondían con su propio patrimonio por la exacción de los impuestos municipales.⁵

Más tarde, en los inicios de la época medieval los tributos sobre los capitales, réditos y la propiedad inmobiliaria (actualmente algo similar al catastro), se enfocaban básicamente al impuesto sobre la renta, que pagaban los nobles y terratenientes de la época, cobrados en Egipto, la República Florentina, Babilonia y Grecia.

Los impuestos pagados por los pueblos sometidos por los conquistadores llegaron a justificarse en razón de gozar de cierta autonomía al pagarlos.

Sin embargo, como bien señala Martín, el Medievo es otro período de prehistoria de los recursos públicos, ya que los tributos entonces exigidos

⁵ *Ibíd.*, p. 13.

debían ser asimilados a obligaciones privadas, “basadas en la contingencia, arbitrariedad o violencia”.⁶

Es importante mencionar que para la época las obligaciones privadas en algunos casos se basaban en la arbitrariedad y la violencia, lo cual dista de la actualidad.

A mediados del siglo XV, España organizaba su naciente Imperio, época en la cual se integraron el nuevo mundo (América) y el viejo mundo (Eurasia y África), así las referencias que anteceden a los tributos, abren las puertas de manera gradual, la tributación del Estado moderno, por lo que continúa el cobro de tributos y la especialización del ejército permanente, con mejor armamento y equipamiento de flotas navieras, destinados a la guerra.

Continuando a finales del siglo XV, con la ampliación demográfica de Europa, aumentan continuamente nuevas necesidades, por lo que se incrementa el consumo, lo que promueve el comercio y la industria, sin dejar de lado los desacoples y sus propias tracciones de carácter social y económico, que implica el detrimento de la moneda, el incremento de los precios, la escasez y especulación de ciertos productos, que afectan directamente a la nobleza y su lujoso estilo de vida, por lo que requiere aumentar sus rentas, demandando más tributos a sus súbditos, provocando descontento y alzamientos.

La mayor demanda de productos, viene, pues, dada por un alza demográfica y por esta otra del nivel vital. Ciertamente no sin desajustes ni sin sus correspondientes tensiones de carácter social, puesto que la nobleza

⁶ *Ibíd.*, p. 13.

suntuaria, que aumenta su boato y tiene que mantener su rango, se ve perjudicada con el deterioro de la moneda y el alza de precios, (...). En consecuencia para sostener su tren de vida tiene que aumentar sus rentas, exigiendo más prestaciones o mayores impuestos a sus vasallos.⁷

Por otra parte, la profunda ruptura del seno de la iglesia en Europa (la división resulta en católicos, humanistas liberales y reformados o calvinistas), lo que debilita en gran medida el inmenso poderío del catolicismo, que estaba ligado a las administraciones de la realeza europea, que también vio en dicha división la amenaza para la unidad nacional y para su poder, relacionado directamente a sus finanzas, que pendían de la recaudación de tributos locales por consumos principales (actualmente algo similar al Impuesto al Valor Agregado), excepto de los granos, a los patrimonios de lujo, impuesto a la renta global, los aduaneros (comercio exterior) y de los pueblos conquistados (imposición tributaria injusta, de las minas de oro y plata, en especie, en hombres, abuso, crueldad y esclavitud), tributos que eran elevados con frecuencia, cuyos beneficios en general eran económicamente exorbitantes para sus receptores.

Otro imperio forjado en el siglo XV es el portugués (destacado por la ciencia náutica), en el que el Estado se impuso con todo su poder en provecho de la corona, aunque con un débil impulso religioso, pero que de igual manera recaudaba impuestos sobre los consumos y los territorios conquistados (India, parte de África y Brasil), donde establecieron varias ciudades; aunque este imperio se caracterizó por ser mercantilista y emprendedor.

⁷ M. FERNÁNDEZ. (1979). *España y los españoles en los tiempos modernos*. España: Ed. Universidad de Salamanca. 1ª edición. p. 29.

Dicho imperio impuso el comercio internacional, reflejando evidentes prácticas del capitalismo, con la creación de factorías del Estado, producción y comercialización de especias, textiles, joyas de oro y plata, piedras preciosas, drogas utilizadas en medicina y perfumería, armas, pesca, plantaciones de viñedos y olivo, industria de astilleros navales y de las conservas, alfarerías, marmolería y cuero, plantaciones de caña de azúcar en Brasil, que iban y venían entre los territorios conquistados y Europa, de lo que resulta la recaudación de un derecho de aduana producto de las importaciones y exportaciones, mismo que debían pagar los mercaderes de varias partes de Europa; aunque con la subida de los precios en general también llegaron a traficar con oro, especias, marfil y esclavos africanos, a todo esto el imperio fue sucumbiendo a mediados del siglo XVII hasta fin de siglo.

El comercio de la India, al principio fue libre. Los que disponían del capital necesario podían fletar una o varias naves, enviarlas a la India y traer de allí las mercancías que quisieran con la única condición de pagar un derecho de aduana del 5 por 100 y de pasar por la Casa da Mina (creada para el comercio africano), que era a la vez aduana y almacén de tránsito.⁸

El más temido del mediterráneo oriental, el Imperio Otomano, fraguado y amparado a partir de los territorios conquistados en el siglo XIV, convirtiéndose en un Imperio de alcance multicontinental, que se prolongó en Asia procedencia de los Otomanos, Europa y África, cuyo gobernante supremo era el Sultán, a quien se destinaban todas las formas de tributación; dicho Imperio tenía una gran superioridad militar con un ejército organizado y especializado creado en el siglo XVI, en general su conquista fue militar, social, política y religiosa, persistiendo

⁸ M., DENIS. N., BLAYAU. (2005). *Historia moderna*. España: Ed. Edibook S. L. 5ª edición. p. 192.

hasta finales del siglo XVII, cuando empieza a debilitarse, desapareciendo en el siglo XX.

En dicho Imperio existieron grandes contingentes feudales con concesiones de tierras cultivadas o sin cultivar, rentas y tributos, cuya contrapartida era el pago de tributos para mantener el ejército y armas de artillería, con fines militares, que contribuían en proporción al tamaño del dominio o concesión poseído, diferenciados en tres tipos, el pago de la renta anual.

De igual manera los campesinos liberados tenían obligaciones tributarias con el Estado, mediante el pago de impuestos de capitación territorial que, consistía en un pago exacto de la misma cantidad de dinero, dichos impuestos eran destinados en buena parte a los propietarios de las concesiones feudales, mismo que posteriormente fueron eliminados.

Los comisionados de grandes poderes civiles y militares coadyuvaban a gobernar el Imperio Otomano, quienes administraban los puertos y realizaban la recaudación de diferentes tributos: diezmos religiosos para el Sultán, capitaciones, impuesto sobre la tierra, impuesto de los pueblos conquistados, derechos de aduanas, por lo que, desarrolló relaciones comerciales que le dejaron importantes ingresos fiscales. Así como también el Sultán invirtió buena parte de dichos recursos en la construcción de algunas ciudades de su Imperio,

entre ellas Estambul, donde se establecieron comerciantes, banqueros, casas de corretaje y de seguros, que de igual forma contribuía al Estado moderno.

1.3. EL TRIBUTO CONTEMPORÁNEO

La edad contemporánea, considerada como la cuarta edad del período histórico, época que inicia marcada por la Revolución Francesa de 1789 y está caracterizada por el fomento excepcional a la tendencia del modernismo.

Es en el siglo XVIII cuando se institucionaliza el Estado Moderno, es así, que los Estados constitucionalistas, a través del poder legislativo, empiezan a formalizar los tributos, sometidos al derecho. Pues entonces, nace la relación jurídica de poder con limitaciones, en la que el Estado es el titular de dicho poder, permitiéndose establecer un sistema de ingresos estatales, es decir, el presupuesto, para sostener su existencia y hacer posible el cumplimiento de sus propósitos. Considerando la necesidad de organizar y establecer el ejército estatal, las leyes, la burocracia, los tributos y las relaciones internacionales; visto así, en occidente declina la ideología del catolicismo y la economía feudal, para abrir paso a una economía capitalista, separada del poder de la Iglesia.

Se ha llegado así a la culminación de un largo proceso histórico que, iniciado con la imposición de tributos a los pueblos vencidos en contiendas bélicas, concluye con el establecimiento de tributos por el parlamento de manera ordenada y conforme a derecho. El tributo deja de ser símbolo de poderío militar y se convierte en un instituto jurídico que adquiere carta de

ciudadanía en el mundo del derecho. El poder tributario deja de ser un arsenal de potestades discrecionales e ilimitadas para convertirse en el ejercicio de competencias por parte de un órgano -el parlamento-, al cual la Constitución limita. El Estado, en cuanto tal, se sitúa como creador y fuente del derecho constituido, en una posición prevalente, porque es él la fuente de todo derecho.⁹

Así podemos mencionar que, mediante el poder legislativo, se interviene de forma más protagónica en la banca, la industria y el comercio, regulando de manera más organizada la tributación y así la misma evoluciona, por lo que en algunos casos se eliminan, sustituyen y retoman tributos directos e indirectos, en relación a los tributos: Impuestos personales a la renta, de consumo, de tabaco, cerilla y explosivos, de bebida sucedáneo del café, sobre los pagos, transporte de viajeros y mercancías, sobre la concesión de las minas, las continuas modificaciones de aranceles, se gravan los alcoholes, azúcares, petróleo, gasolina, gas, electricidad y ya a finales de siglo, continúan los tributos de lujo, impuesto sobre las herencias, la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería, a la adquisición de bienes inmuebles, sobre la circulación de automóviles; incluyendo los tributos locales municipales y los tributos aduaneros, “impuesto eclesiástico” propio de Alemania, como parte de todo un sistema tributario y sus debidas reformas, llevadas a cabo por diversos Estados.

Los tributos aquí detallados están orientados al cumplimiento de la política fiscal, desarrollo económico y social, que incluye impuestos cuyo fin no es exclusivamente fiscal, como los gravados a la concesión de minas, los monopolios, al tabaco y el alcohol para desincentivar su consumo; así mismo los

⁹ A. AMATUCCI. (2001). *Tratado de derecho tributario*. Colombia: Ed. Temis S.A. Tomo Primero. p. 143, 144, 145.

incentivos establecidos para beneficiar la producción, que se relacionan a desgravar ciertos porcentajes del impuesto a la renta, respectivamente. Por lo que, debido al efecto de esta investigación, es preciso mencionar que no hay absolutos, ya que en algún tributo fiscal se podría incorporar un elemento extrafiscal y viceversa.

Ligado a la evolución del tributo, encontramos la reorganización de la administración tributaria que, mediante la formación de los sistemas integrados tributarios, permite entre tantas cuestiones, la generalización de los métodos de estimación directa de las bases imponibles, evita la doble imposición, a través de convenios internacionales, procura la mejora del régimen de tipificación de infracciones y sanciones, incluyendo el delito fiscal. “La mejora de la relación entre Administración y contribuyentes mediante el establecimiento del derecho de consulta y la extensión de los servicios informáticos”. (CAYUELA, 1998: 901).

(...) el ordenamiento tributario adquiere una primera definición por medio de la ley y dentro del marco establecido por las normas constitucionales. – ley y disposiciones reglamentarias – integran el ordenamiento tributario, lo definen y ofrecen a la administración tributaria y al ciudadano una situación exacta del estado en que, respectivamente, se encuentran.¹⁰

En cuanto a la utilización de cargas a los ciudadanos con fines distintos a la recaudación para financiar el erario público anotamos, entre otros, los tributos ambientales por recaudación destinada a finalidades de protección del medio ambiente: Tasas por permisos o licencias, tasas por servicios prestados,

¹⁰ *Ibíd*em, p. 152.

gravámenes por unidad de vertido o emisión, la tasa ambiental y por servicios ambientales, tasas de saneamiento por aguas residuales y/o realización de vertidos al mar, tasa sobre desechos sólidos por recolección, contribución especial para obras ambientales, “gravámenes sobre el producto y diferenciación impositiva”, impuesto sobre hidrocarburos, sobre determinados medios de transporte, impuesto especial sobre la electricidad termonuclear, almacenamiento de residuos sólidos, por utilización de agua, ocupación de dominio público hidráulico, por “contaminación atmosférica”, “impuesto sobre gases de efecto invernadero”; sin descartar los tributos de carácter económico que coadyuvan al alcance de políticas económicas y sociales asociadas al tributo extrafiscal, mostrándose como instrumentos idóneos que podrían lograr objetivos constitucionales protegidos, de conformidad a una estructura tributaria, que son de gran interés público. “Si un tributo se orienta primordialmente a un fin distinto del recaudatorio, podemos estar ante un tributo extrafiscal”. (AMATUCCI, 2001: 358).

1.4. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Los principios tributarios, surgen a fin de regular la relación jurídico - tributaria. De tal forma que su empleo radica, entre otras cuestiones, en delimitar el marco de actuación comprendida entre el sujeto activo y pasivo. Así pues, coexista certidumbre en la trascendencia de la influencia tributaria; mediante la determinación de los derechos y las obligaciones entre el Estado y los

contribuyentes. Es así, que los principios tributarios son el límite del poder tributario del Estado, a fin de que no se vulnere los derechos fundamentales de la persona, ni se colisione con otros sectores y potestades con las cuales se debe coexistir.

Por lo que, para proporcionar firmeza, resulta necesario que dichos principios sean acogidos en la Constitución de cada nación, esto como régimen jurídico específico, debido al carácter coercitivo y contributivo de las normas que establecen los tributos, de tal manera que al incorporarlos en el “Derecho Positivo Constitucional”, contribuye a la consecución de su finalidad. Evitando que el Estado sea el gestor de injusticias, ilegalidades o segregaciones en perjuicio del particular.

Sin embargo, la inapropiada aplicación de normas tributarias podría conllevar a circunstancias que vayan en detrimento de los contribuyentes. En razón de hallarse la eventualidad de que el Estado, con el fin de recaudar un alto flujo de ingresos presupuestarios, rebase los límites al instituir tributos excesivamente gravosos. Deviniendo en la devastación del sujeto pasivo por no ser apto para afrontarlos.

Es preciso mencionar que podrían existir otras tipologías o clasificaciones de principios tributarios relacionados con distintas épocas, pero para efecto de esta

investigación nos enfocaremos en los cuatro principios más generales, que a su vez podrían contener a otros. En razón de que analizaremos si se debe o no apreciar el principio de capacidad económica, incluyendo el principio de justicia, para aquellas cargas tributarias a los ciudadanos, con fines distintos a la recaudación, para financiar el erario público.

Los cuatro principios de los impuestos formulados por Adam Smith que, continúan comentándose e inspirando a la legislación moderna y no obstante que datan de hace dos siglos, generalmente respetados y observados son: Justicia o proporcionalidad, certidumbre o certeza, comodidad y economía.

1.4.1. Principio de justicia o proporcionalidad

Este principio se relaciona a la igualdad de contribuir al gasto público con base en la capacidad económica, es decir, deben ser justos y equitativos, ya que de otra manera incurriría en la desigualdad de la imposición, vista así, como una práctica atentatoria que se manifiesta en desmedro del contribuyente.

Es importante anotar que el principio de justicia requiere de la unidad entre la generalidad y la uniformidad de las contribuciones dentro de un Estado.

Que el tributo sea general expresa que todos los particulares puedan adaptarse a la hipótesis normativa; siendo la excepción aquellos sujetos pasivos que priven de capacidad económica. Aunque también admite que no se consideren privilegios a favor de personas o grupos específicos.

Se concibe que posea capacidad económica aquel contribuyente que percibe ingresos o utilidades por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos superan los importes que son imprescindibles y suficientes para que una persona y su familia subsistan.

Que el tributo sea uniforme expresa en principio que todos los particulares sean iguales frente al tributo. Por ello decimos entonces que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.

Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, (...), en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal (...), los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.¹¹

Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad.¹²

¹¹ A. SMITH. (1958). *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. México: Ed. Fondo de cultura económica. 2ª edición en español. p. 726, 727.

¹² ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE FRANCESA. (1789). *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, de 26 de agosto*. Artículo 13.

1.4.2. Principio de certidumbre o certeza

Este principio establece que todo tributo debe ostentar acoplamiento en sus elementos estructurales, para evitar actos improcedentes por parte del poder tributario, es decir, que la ley debe establecer con precisión: el sujeto, hecho imponible, base imponible, base liquidable, tipo de gravamen, cuota tributaria, deuda tributaria y las penas en caso de infracción. Los contribuyentes deben poder acceder a los medios necesarios para conocer la normativa tributaria.

Que el tributo posea certidumbre establece la precisión con la cual las normas tributarias deben de ser escritas, publicadas y aplicadas por la autoridad reconocida para el efecto, ya que su contenido y el respeto a la Constitución respaldan el derecho a la seguridad jurídica, de acuerdo con lo que precisa el artículo 82 de la Carta Marga del Ecuador.

De hecho, a partir de dicho principio se busca que el particular de la relación tributaria tenga certidumbre en cuanto a los elementos estructurales del tributo.

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de

contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande –según la experiencia de muchas naciones– como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.¹³

1.4.3. Principio de comodidad

Este principio prescribe que todo tributo debe recaudarse en la época y en la forma en las que más probable convenga su pago al particular. Es decir, deben establecerse aquellos períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más oportunos y favorables para que el contribuyente realice el pago. Esto es mediante la fijación de fechas de pago de acuerdo al tributo de que se trate resulte más óptimo para los particulares.

El principio de comodidad considera también los aspectos relacionados con el método sencillo con formularios simplificados, el procedimiento de pago y los lugares en donde éste debe hacerse con infraestructura adecuada, que actualmente incluye el uso de herramientas de las tecnologías de la información y la comunicación y el sistema financiero.

¹³ A., SMITH. (1958). Obra citada. p. 726, 727.

Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, también se halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le puede imputar.¹⁴

1.4.4. Principio de economía

El coste que implica la administración de un tributo debe ser lo mínimo posible, a fin de que el Estado perciba la mayor cantidad que le sea posible para ser utilizada en concordancia con el pleno uso de sus atribuciones.

La gestión de administrar los tributos podría requerir de una gran cantidad de funcionarios y servidores, que trascienda en un garrafal coste salarial, engulla buena parte de los ingresos captados.

Aunque podrían caber ciertas excepciones en relación al coste de recaudar algunos tributos, es decir, que resulte más costoso entre unos y

¹⁴ *Ibíd.*, p. 726, 727.

otros, pero esto no impide la observancia del principio de justicia y la capacidad económica.

El tributo debe contener una carga impositiva de acuerdo a la capacidad económica, para que el particular sea capaz de solventarlo, y así no se disminuya la producción de bienes y servicios que generan empleo y dinamizan la economía, caso contrario podría resultar un alentador para la evasión.

La administración tributaria no debe ser exageradamente represiva o acosadora para con el contribuyente, ya que esto menoscaba la confianza entre la relación del sujeto activo y pasivo, desgastando la cultura tributaria.

Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor - diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda. Un impuesto únicamente puede recabar de los particulares mayores cantidades de las que de hecho se ingresan en las cajas del Estado en los cuatro casos siguientes: primero, cuando la exacción requiere un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo. Segundo, cuando el impuesto es de tal naturaleza que oprime la industria y desanima a los agentes para que se dediquen a ciertas actividades que proporcionan empleo y mantendrían un gran número de personas. De esa manera, cuando se obliga a alguien a pagar una contribución de esa especie, disminuye o anula los fondos que servirán para satisfacerla de una manera más fácil. Tercero, las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales. Un impuesto

excesivo constituye un poderoso estímulo a la evasión, por lo cual las penalidades a los contraventores crecen proporcionalmente a la tentación que la ocasiona. Cuarto y finalmente, cuando se sujeta los pueblos a visitas frecuentes y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, se les hace objeto de muchas vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades, y aunque la vejación, en un sentido riguroso, no significa ningún gasto, es ciertamente equivalente a una carga que cualquiera redimiría gustoso.¹⁵

1.4.5. Principio de capacidad económica

Para efecto de la presente investigación, hemos considerado preciso ampliar el desarrollo del principio de justicia, de acuerdo con el principio de capacidad económica, antes citado como un elemento directamente relacionado con el principio de justicia o proporcionalidad, donde este último sienta su base.

Capacidad económica significa que los tributos han de recaer sobre quienes puedan hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación. La función básica del principio de capacidad económica es la de servir como presupuesto legitimador de los tributos (...).¹⁶

Cabe mencionar que la creación de impuestos mediante ley ya había sido considerada según el artículo 182 de la Constitución Política del Ecuador de 1946, así como, que dichos impuestos estarán en proporción a la capacidad económica del contribuyente; y, la Constitución de la República del Ecuador de 2008, en su artículo 300 también hace alusión entre los principios del régimen tributario al de la generalidad

¹⁵ *Ibíd.*, p. 727, 728.

¹⁶ A. MENÉNDEZ. (2009). *Derecho financiero y tributario*. España: Ed. Lex Nova. 10ª edición. p. 79.

promoviendo que aquellas personas sin capacidad económica no deben pagar impuestos y quienes más tienen deben abonar más, y el artículo 301 a que los impuestos se podrán establecer, modificar, exonerar o extinguir mediante ley.

El principio de capacidad económica devela el vínculo entre los ciudadanos y sociedad, este principio es reconocido de forma explícita en la Constitución de muchas naciones, por la imperante necesidad de justicia e igualdad, entre los particulares y la fijación de límites al poder soberano del Estado, en concordancia con el establecimiento de tributos, suscitados por el deber de solidaridad.

La capacidad económica no es general, ya que considera la capacidad de contribuir del contribuyente, por lo que es medida de manera individual, procurando que el tributo no se oponga a ésta. Así pues, la solidaridad y el límite responden al deber de contribuir. “La expresión de capacidad contributiva implica una valoración sobre la idoneidad para contribuir de la fuerza económica, y dicha valoración debe hacerse a la luz de las normas constitucionales”. (AMATUCCI, 2001: 277).

El deber de “todos” de “concurrir a los gastos públicos en virtud de su capacidad contributiva” es, por tanto, expresión de tal deber de solidaridad en el campo económico, político y social. (...) no en el abstracto poder formal de la ley, ni en el interés individual conmutativo, sino en el *deber de solidaridad* que vincula al bien

común la potencialidad de cada sujeto que forme parte de una comunidad.¹⁷

Cabe señalar que justicia y capacidad económica no sólo son la misma cosa. Es sencillamente que se establece una relación entre ellas, en virtud de lo que se hace factible transitar de lo abstracto a lo concreto, respectivamente.

Los principios teóricos esenciales de los tributos formulados por Adam Smith constituyen una aportación al Derecho Tributario que ha logrado gran trascendencia. Hoy en día aún tienen vigencia, y se encuentran establecidos en la mayoría de las Constituciones, conservándose así como “Derecho Positivo Constitucional”, es decir, se configura como el fundamento de todo orden normativo tributario. “(...) se puede establecer que los tributos y entre ellos específicamente el impuesto, se rige por unos principios, ya económico-financiero, ya jurídicos”. (TROYA. SIMONE, 2014: 16).

De lo expuesto, es necesario referir otros autores que, inspirados en la misión del Estado, la activa función del gasto público y la legislación modernas, han incorporado los principios de los impuestos, asimismo generalmente admitidos y utilizados, entre los que detallaremos a continuación: Legalidad, igualdad generalidad y no confiscación:

¹⁷ A., AMATUCCI. (2001). Obra citada. p. 242.

1.4.6 Principio de legalidad

El principio de legalidad de la tributación, considerado por la doctrina como regla básica dentro del derecho público, por lo que, los tributos sólo pueden ser establecidos con la aceptación de quienes deben pagarlos, lo que modernamente significa que deben ser creados mediante ley por la Función Legislativa en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y, se asume, traducen su aceptación o aprobación. “Mejor dicho reserva de ley, antes que una limitación, es un modo de cómo se ha de ejercer la potestad tributaria (...)”. (TROYA. SIMONE, 2014: 131). “El principio de reserva de ley exige expedición de ley para la creación, derogación y modificación de los tributos y para regular sus elementos esenciales”. (TROYA, 2015: 28).

Uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido por reserva de ley, (...). Arranca desde épocas lejanas por la exigencia de que las contribuciones sean consentidas por los representantes del pueblo (...).¹⁸

1.4.7 Principio de igualdad

El principio de igualdad tributaria conlleva a que los contribuyentes con homogénea capacidad económica deben recibir el mismo trato legal y

¹⁸ C. GIULIANI. (1973). *Derecho financiero*. Argentina: Ed. Depalma. 2ª edición. p. 312, 313.

administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario, sin que esto se oponga a todo trato inclusivo de los mismos.

Puesto que, una vez establecida la igualdad de las personas ante la ley, conforme sus condiciones, estarán sometidas a un régimen tributario en iguales condiciones, es decir, en Derecho Tributario conforme ha desarrollado el criterio de igualdad, ya que va más allá de definirlo de forma ordinaria, sino que topa un aspecto esencialísimo como es la capacidad y realidad económica del contribuyente.

(...) el principio de igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.¹⁹

1.4.8 Principio de generalidad

Las leyes son las que imponen las cargas contributivas y tienen carácter general, característica de todas las leyes, no solamente las tributarias, por tanto alcanza sin excepción a todos los sujetos comprendidos en su normativa.

¹⁹ *Ibíd*em, p. 316, 317.

El principio de generalidad implica que no existan discriminaciones arbitrarias a la hora de gravar los tributos, y que éstos alcancen a todos aquellos comprendidos en las mismas circunstancias. No significa que todas las personas deban pagar impuestos, ni todos en la misma proporción, sino que todos aquellos que estén comprendidos en los supuestos contemplados en la norma legal soporten la imposición sin excepciones injustas. Esto no significa que no puedan concederse legalmente exenciones o rebajas, pero por motivos fundamentados. Aquellas personas sin capacidad económica no deben pagar impuestos y quienes más tienen deben abonar más. “La generalidad significa que todos deben pagar tributos y que las exoneraciones se establecen por motivos de interés público y no como privilegios”. (TROYA, 2015: 31).

Como derivación del principio de igualdad, es menester que los tributos se apliquen con generalidad ... el gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto.²⁰

1.4.9 Principio de no confiscación

La confiscación como afectación al derecho de propiedad, puede darse en el campo de los tributos, no es cualquier medida, puesto que hablamos de aquella que anula el derecho de propiedad.

²⁰ *Ibíd*em, p. 319.

Este principio nos habla que las contribuciones que el Estado impone no pueden ser confiscatorias, pues las cargas tributarias se deben imponer dentro de un límite racional que no afecta o disminuya el patrimonio del contribuyente, en consideración se concluye que en nuestro país en materia tributaria se prohíbe todo tipo de confiscación, esto con la finalidad de brindar seguridad por parte del sujeto activo a la propiedad privada del contribuyente. “(...) como principio, el agravio de confiscatoriedad no puede prosperar en caso de no demostrarse que el gravamen excede de la capacidad económica o financiera del contribuyente”. (GIULIANI, 1973: 320). “El principio de no confiscación constituye una garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema tributario. (RODRÍGUEZ. BARROS, 2006: 52).

1.5. EL TRIBUTO EXTRAFISCAL

Es preciso mencionar que encontramos varios términos con los que se hace mención al “tributo extrafiscal”, es así como la terminología de “impuestos con fines no fiscales” o “tributos con fines extrafiscales”, es proveniente de España, “impuestos con fines diferentes a los recaudatorios” que proviene de México, o “impuestos reguladores” podría ser la forma como ha recogido la denominada Ley de Equidad en la legislación ecuatoriana.

El impuesto con fines extrafiscales, se entiende que es aquel que, tiene como propósito influir en las decisiones y conductas de los consumidores, por lo que, la política en su diseño debería considerar a la recaudación generada como un aspecto secundario.

Es preciso anotar que por efecto de la presente investigación, hemos considerado apropiado utilizar el término “tributo o impuesto extrafiscal”, entendiéndose que cuya esencia reguladora se aplica a favor de políticas orientadas a regular situaciones de interés general, bien sea en cuestiones de política económica y/o social y ambiental.

Por otra parte, es necesario dejar sentado que la aplicación de los tributos con finalidades extrafiscales no se encuentra en estado puro, es decir, podremos encontrar tributos meramente fiscales que incorporen componentes de extrafiscalidad con alta o baja intensidad, lo cual no implica que no estén claramente definidos los tributos fiscales de los extrafiscales.

La extrafiscalidad significa la ruptura con la imposición clásica, orientada únicamente a finalidades recaudatorias y la admisión de los fines diferentes a los estrictamente fiscales, como una normal expresión de la tributación de nuestros días.²¹

El tributo con fines extrafiscales, contrario al fin recaudatorio, es uno de los instrumentos idóneo que posibilita alcanzar una multiplicidad de propósitos de

²¹ J. VARONA. (2004). *25 Años de financiación autonómica*. España: Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria. p. 153.

interés general protegidos constitucionalmente, que pretende el Estado al adjudicarse su tutelaje; el tributo asume, por tanto, una función de reordenamiento económico, social y ambiental.

Por su parte, no es desconocido que los fines extrafiscales de redistribución de la riqueza, estimulación del empleo, la producción de bienes y servicios, así como, la promoción y protección del ahorro interno como fuente de inversión productiva en el país, han sido y son promovidos por el Estado, de acuerdo con las Constituciones del Ecuador, desde la expedida en 1967 hasta la de 2008 (vigente), lo que no es ajeno a la creación y aplicación de tributos con dichos fines dentro de la política fiscal, de conformidad con los artículos 285, 300 y 338 de la Carta Magna.

Aparte de los fines fiscales del tributo, este instrumento servirá para atender otros fines de carácter económico y social para el desarrollo nacional, con base en el artículo 6 del Código Tributario del Ecuador, R.O.S. 38, de 14 de junio de 2005. “El tributo extrafiscal se define como aquel que fundamentalmente persigue fines ajenos a los estrictamente recaudatorios, normalmente vinculados a objetivos ecológicos o de política socio-económica”. (VARONA, 2004: 61).

Al considerar la utilización del tributo extrafiscal, con fines de regular y alcanzar la política económica, social y ambiental, podemos describir que dicha finalidad sería laudable.

Un impuesto puede ser, por tanto, legítimamente utilizado, diferenciado *in melius o in pejus* el gravamen para alcanzar objetivos económico o social (...) no basta cualquier interés, discrecionalmente elegido por el legislador ordinario, para legitimar la utilización extrafiscal, sino solo el interés colectivo que se encuadra en las “ideas guía” de la Carta constitucional (...).²²

1.5.1. Con respecto a la política económica

La política económica, es una de las políticas de Estado más importantes; siendo el mecanismo principal para consolidar el crecimiento y el desarrollo económico y social de una nación, es decir, es el conjunto de estrategias y medidas económicas que aplica el Estado con el objetivo de alcanzar resultados socio-económicos previamente establecidos, mismos que corresponden al mantenimiento del equilibrio monetario y de un elevado grado de empleo de la fuerza de trabajo.

Los resultados antes señalados, son compatibles, sólo si la economía se mantiene en adecuado ritmo de desarrollo, por lo que, la política económica resuelve decisiones del sistema, de acuerdo con los

²² *Ibíd*em, p. 278, 279.

componentes que le otorgan equilibrio, siendo su fin último lograr el bienestar para la población de una nación.

Es así como el Estado podría intervenir con la creación de tributos con finalidades extrafiscales, como uno de los instrumentos empleados, a fin de asumir la protección de intereses generales, en relación con: la agricultura, la industria y energía, la investigación, la economía social, el comercio exterior, el desarrollo económico, el ahorro, el fomento empresarial, entre otros. “La política económica consiste en resolver discrecionalmente y concretamente las tensiones económicas del sistema de acuerdo con los elementos que le dan coherencia”. (BACARIA, 1998: 12).

1.5.2. Con respecto a la política social

La política social, es el conjunto de medidas orientadas a la población para la consecución de las metas sociales, que entre otras, elevan el nivel de vida de los individuos, mediante la distribución equitativa del producto social del desarrollo económico.

Por lo que, a través de la aplicación de los medios estatales de poder, el Estado podría crear tributos extrafiscales, como uno de los instrumentos utilizados, a fin de generar desarrollo individual y colectivo, en relación a la educación, sanidad, vivienda, protección del empleo, asistencia de seguridad social, cultura y deporte, entre otros.

Se conceptualiza a la política social como el conjunto de directrices, orientaciones, criterios y lineamientos conducentes a la preservación y elevación del bienestar social, procurando que los beneficios del desarrollo alcancen a todas las capas de la sociedad con la mayor equidad.²³

1.5.3. Con respecto a la política ambiental

La política ambiental, reglas orientadas a la preservación del medio ambiente, como bien jurídico protegido por el Estado, mismo que puede promover la creación de tributos extrafiscales. Así pues, como uno de los instrumentos que podrían coadyuvar para la regulación del desarrollo de un ambiente sano para el interés general, en relación con el uso, manejo y aprovechamiento: de los recursos hídricos, energéticos, residuos líquidos y sólidos, utilización del suelo, contaminación atmosférica, recursos forestales, de biodiversidad (flora y fauna), entre otros.

Las políticas ambientales (...) son producto de la innovada tendencia de reformas institucionales, y se encuentran en la nueva “Estrategia

²³ G. VITERI. (2007). *Política social elementos para su decisión*. Ecuador: Ed. <http://www.eumed.net/libros-gratis/2007b/297/>. p. 1.

ambiental” que impulsa la agenda orientada hacia una política ambiental sostenible para el crecimiento y la equidad.²⁴

²⁴ FLACSO. (2008). “Informe sobre el estado del medio ambiente”, *Revista GeoEcuador*, p. 130, 131.

2. EL TRIBUTO EXTRAFISCAL Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

2.1 TIPOS DE TRIBUTOS EXTRAFISCALES

Los tipos de tributos se aplican tanto para el tributo fiscal, como para el tributo con finalidades extrafiscales.

A continuación puntualizaremos sobre la tasa, contribuciones especiales e impuestos:

2.1.1 Tasa

La tasa, caracterizada por la coactividad y la prestación, exigida mediante un tributo al contribuyente; a diferencia del impuesto, se impulsa en el principio del beneficio mayoritariamente, según el cual el coste del servicio debe satisfacerse, total o parcialmente y con menor intensidad en el principio capacidad económica. Así pues, dicho beneficio o servicio podría corresponder al aprovechamiento especial del dominio público y la efectiva realización de una actividad o prestación de un servicio

público que se ha creado para satisfacer una determinada necesidad colectiva que beneficia singularmente con mayor intensidad al contribuyente con relación al resto de estos. Siendo de esta manera, la tasa se relaciona con la financiación del coste del servicio o con el importe presunto del beneficio.

El carácter extrafiscal de la tasa radicará en la finalidad que inspira tanto la decisión de rebajar el nivel de intensidad en la utilización del dominio público para exigir la tasa, como la de elevar notablemente su cuantía, teniendo en cuenta que el límite máximo se fija en estos casos de acuerdo con un criterio de mercado. (...) Además, se advierte que no existe propiamente mercado en estos casos, lo que permite cuantificar determinados factores según la mayor o menor sensibilidad social que despierten. Análogo resultado se alcanza si tomamos el otro criterio de cuantificación de la tasa, esto es, la utilidad derivada del uso privativo o del aprovechamiento especial del dominio público.

La finalidad extrafiscal de la tasa permitirá justificar el que se devengue la tasa incluso cuando el carácter privativo de aquel uso sea de baja intensidad.²⁵

(...) mayor grado de extrafiscalidad poseerá la tasa cuando module su cuantía en función de los fines no fiscales constitucionalmente protegidos que se persigan, elevando la carga tributaria en aquellas modalidades del servicio público que sean más rechazables ... y reduciéndola en caso contrario, a fin de fomentar a los ciudadanos unas conductas más acordes²⁶

Cabe señalar que, para aquellas tasas que proceden por la prestación de un servicio público, el tributo podrá establecerse cuando se trate de servicios o actividades que aglutinen las condiciones de no ser de solicitud voluntaria, es decir, que sean de solicitud obligatoria o de hecho, por su carácter esencial e imprescindible para la vida en sociedad o que se presten sin necesidad de solicitud o sin necesidad de

²⁵ J. VARONA. (2009). *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*. España: Ed. Marcial Pons. p. 34, 35.

²⁶ *Ibíd*em, p. 37.

conurrencia por parte del sector privado. “La tasa aparece como el instrumento tributario adecuado para la financiación del coste de los servicios públicos de carácter divisible, es decir, con beneficiarios o usuarios directos, identificables caso por caso”. (QUERALT. LOZANO. POVEDA, 2008: 41).

El uso especial del dominio público y la realización de una actividad o la prestación de un servicio público que da lugar al tributo de la tasa ha de provenir del régimen de derecho público, como administración titular directa del mismo, que para este caso sería el sujeto pasivo.

Por el párrafo que precede, es necesario recurrir a la jurisprudencia sobre la tasa, derivada de la acción de incumplimiento de la Sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador N.0 0003-09-SIN-CC del 23 de julio de 2009, cuyo accionante comparece fundamentado en el artículo 436 numeral 9 de la Constitución de la República, artículos 162 y siguientes de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, en contra de la Corporación QUIPORT S.A., debido a que:

De conformidad con la Ordenanza Municipal No. 154, publicada en Registro Oficial No. 154, de 28 de Noviembre de 2005, emitida por el

Concejo Municipal del Distrito Metropolitano de Quito, el Municipio autorizo su potestad legislativa proveniente de la autonomía que le otorgaba la Constitución de 1998, para que, vía contrato Quiport S.A, establezca, modifique y recaude las distintas tasas aeroportuarias. Buscando convertir una tasa, no en una tarifa, si no en una tarifa comercial; pasando los fondos obtenidos de ser públicos a privados quedando excluidos de cualquier tipo de control estatal.

Cabe indicar que la referida Ordenanza, no conceptualiza a la tarifa como la cuantificación del servicio público esencial, exclusivo del Estado Central, cuyo cobro debe efectuarse vía tasa por parte del Estado.

Por su parte, “el cobro de tarifas por un ente privado es inconstitucional pues se atribuye potestades públicas exclusivas”, sin embargo, QUIPORT S.A. exigió el pago de la “tarifa de salida internacional”, aun cuando la referida sentencia se hallaba ejecutoriada, señalando que “ratificó el carácter público de los recursos derivados del cobro de los distintos servicios aeroportuarios” y que “tales tasas por los servicios aeroportuarios solo pueden ser cobradas por el Estado y no por un ente privado, ni aún mediante acuerdo contractual”, al respecto, por mantener reserva en la ley conforme el numeral 3 del artículo 132 de la Constitución del Ecuador.

Es importante indicar que entre las competencias exclusivas del Estado Central se encuentran los aeropuertos; y, los gobiernos municipales podrán crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras, de acuerdo con los artículos 261 y 264 de la Constitución del Ecuador, sin embargo, de conformidad a lo dispuesto por Mandato Constitucional, sin perjuicio que, mientras no exista norma legal sobre este concepto, los Municipios reciban y administren las tasas que se encuentran vigentes que corresponden a la prestación de algunos servicios aeroportuarios.

En tal virtud, mediante sentencia N.0 0003-09-SIN-CC del 23 de julio de 2009, calificó como tasas a todos aquellos cobros que se realizan en derivación de cualquier servicio aeroportuario y declaró inconstitucional la Ordenanza Municipal N.0 0154, de conformidad con el artículo 436 numeral 3 de la Constitución de la República.

Podemos decir que lo que caracteriza a la tasa como tal tributo es la coactividad que se deriva de la forma en que se presta el servicio: en régimen de solicitud o de recepción obligatoria, de manera que el sujeto ni siquiera es libre de realizar o no el hecho imponible; o bien en régimen de monopolio, lo que significa también un elemento de coactividad, al no poder el usuario elegir entre diversos prestadores del servicio de que se trate. Esta misma situación es la que se da en el caso de las tasas por utilización del dominio público, que sólo el ente público titular del tal dominio puede autorizar.²⁷

²⁷ J., QUERALT. C., LOZANO. F., POVEDA. (2008). *Derecho tributario*. España: Ed. Aranzadi S.A. 13ª edición. p. 43, 44.

El Estado, sin perjuicio de la facultad constitucional de consejos provinciales y las municipalidades, puede también crear y aplicar tasas, por lo tanto, podemos concluir que el servicio aeroportuario es competencia exclusiva del Estado; debe cobrarse por vía tasa, y los ingresos percibidos y que se perciben a partir del cobro de la misma, son públicos, forman parte de los recursos públicos y deben ingresar a las arcas del Estado.

Desde el punto de vista fiscal, es importante mencionar la diferencia que hace la doctrina en cuanto a la afectación de destinación de la tasa.

Los servicios públicos, generales y divisibles deben financiarse con tasas (...). La tasa se vincula a una actividad del Estado. (...). Los servicios que sirven de antecedentes a la tasa han de ser públicos, condición ligada a los fines del Estado, los cuales al menos en parte, dependen de circunstancias de tiempo y lugar. En el campo jurídico para que surja la tasa se sobreentiende que se trata de servicios públicos divisibles no gratuitos, característica esta que ha de aparecer expresamente, dado que de principio, el servicio público es gratuito.

Los bienes destinados al servicio público están por principio, fuera de comercio, son inalienables e inembargables, pero ello no impide que en casos singulares se permita su uso y aprovechamiento, lo que en sí mismo es una modalidad de brindar servicio público. Tal es el caso de las tasas que se cobran por la utilización de las facilidades portuarias y aeroportuarias, depósitos públicos y otros, en los cuales entre la utilización del bien y servicio público surge una íntima relación. Cabe asegurar que estos elementos, utilización de bienes del dominio público y servicio público, se encuentran entonces embrincados.

(...) un servicio público organizado por el Estado puede dar lugar al cobro de tasas y que si ese mismo servicio es concesionado dará lugar al pago de precios. Por lo explicado vale insistir en que la tasa

es una prestación, no una contraprestación como ocurre con los precios.²⁸

Pues entonces, la afectación de la tasa se refiere a que determinados bienes responderán del pago de una deuda tributaria e implica que estos se destinan a una finalidad concreta que no es otra cosa que una actividad generada a partir de los servicios públicos, generales y divisibles.

El destino de la recaudación es un hecho posterior que no tiene relevancia jurídica en el hecho generador específico de la tasa y cuyo acaecimiento respecto de un particular hace que nazca a su cargo la obligación tributaria. El destino de lo recaudado por la tasa no puede ser elemento que integre su noción jurídica.²⁹

En referencia a la destinación de la tasa, las instituciones del Estado elaboran un presupuesto de ingresos y gastos; y, posteriormente reciben los ingresos recaudados, para la ejecución de obras y servicios destinados a satisfacer las necesidades colectivas, mismas que están en referencia a las políticas fiscales definidas por el Gobierno Central, de acuerdo con las necesidades prioritarias de la población.

Es importante mencionar que la facultad normativa que establece el COOTAD para los niveles de gobierno de los concejos con respecto al ejercicio de sus funciones, incluyendo la de crear, modificar, extinguir tasas por los servicios que preste; sin embargo exceptúa de la mencionada facultad normativa a los gobiernos parroquiales rurales, para crear, modificar o extinguir tributos.

²⁸ J., TROYA. C., SIMONE. (2014). Obra citada. p. 17, 31, 32, 35, 36, 38.

²⁹ *Ibíd*em, p. 47.

Los tributos existen para que el Estado, a más de otros, cuente con recursos y pueda cumplir sus fines. Las prestaciones pecuniarias por tanto, se entregan con este objeto. Sin embargo, es necesario examinar si este elemento es o no definitorio del tributo. Montero Traibel sustenta que el elemento 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.³⁰

Por lo expuesto, el artículo 566 del COOTAD señala que las municipalidades y distritos metropolitanos podrán utilizar tasas retributivas, así como también, aplicar tasas sobre otros servicios públicos, por lo tanto, estas últimas dejan abierta la posibilidad de que sean para estimular o disuadir conductas en pro del bienestar colectivo que busca un fin extrafiscal.

2.1.2 Contribuciones especiales

Las contribuciones especiales, caracterizadas por la coactividad y la prestación, a diferencia del impuesto y similar a la tasa, están vinculadas a un servicio público divisible y se inspiran en el principio del beneficio prevalentemente; paga más el que más se beneficia, y en una posición de ser exigidas por existir capacidad económica de los obligados; dichas contribuciones se componen de la inversión satisfecha por obra la pública que, admite un beneficio y a su vez una ventaja especial a ciertos beneficiarios o contribuyentes, permitiendo distribuir entre éstos de

³⁰ *Ibíd*em, p. 6.

forma total o parcial los costes concretos que permiten dar lugar al establecimiento y cobro del mencionado tributo, de acuerdo con lo que refiere el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador y 186 del COOTAD, mediante ordenanzas en razón de las obras que ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción.

Cabe precisar que, para las contribuciones especiales, el tributo podrá establecerse con o sin solicitud de los contribuyentes, es decir, que la inversión se hace con o sin necesidad de solicitud. Admitiendo ser establecidas por disposiciones legales por parte del sujeto pasivo.

Es importante señalar que el hecho imponible de las contribuciones especiales debe estar compuesto fundamentalmente por una actividad de inversión pública del sujeto activo con énfasis efectivo en un beneficio especial para los contribuyentes, es decir, éste beneficio, que para ser tal, su efecto debe estar dirigido a un determinado grupo de personas, más no en general, ya que para éste último caso dejaría de ser especial.

(...) las contribuciones especiales. Éstas se reservan para la financiación de actividades o actuaciones de la Administración. Actuaciones, en este caso, de obras de inversión, de gastos de capital. Bien sea que esta inversión se materialice en obras públicas o en el establecimiento o ampliación de servicios.³¹

La explicación de Giannini sigue teniendo actualidad. Para este tratadista el fundamento jurídico de la contribución especial, él la denomina tributo especial, se encuentra en la ventaja particular que

³¹ J., QUERALT. C., LOZANO. F., POVEDA. (2008). Obra citada. p. 45.

obtiene el contribuyente por la obra pública o en el mayor gasto público necesario para ejercitar una industria, comercio o en general actividad lo cual también constituye una ventaja o beneficio comparativo. En resumen se trata de un beneficio especial que el particular recibe con ocasión de la actividad administrativa, beneficio que no constituye su fin propuesto y específico, sino que es colateral.³²

La actividad administrativa, con la amplitud pensada, tiene como propósito directo las obras y servicios públicos para toda la comunidad y no la ventaja o beneficio para algunos lo que acaece por el modo de ser de la obra o servicios públicos, mas, no por el designio de la autoridad.³³

Los elementos que configuran la contribución especial son la actividad administrativa que produce obras y servicios y el beneficio especial estrictamente relacionado a tal actividad, que una determinada categoría de contribuyentes obtiene y que no es para la generalidad, de tal manera que surgen comparativamente dos grupos, el uno que no goza del beneficio y el otro sí.³⁴

Es preciso mencionar que, la afectación de las contribuciones especiales está estrechamente relacionada a la obra pública, cuya cuantificación debe ser realizada monetariamente; y, esta debe ser proporcional al beneficio que otorga dicha obra, por la que determinados contribuyentes responderán del pago de una deuda tributaria; sin embargo, no siempre podría producirse dicho beneficio.

El contribuyente no tiene posibilidad, continua Berliri, para averiguar el destino dado al producto de la contribución; ni menos, ante un empelo distinto del que debía darse, (...).

De lo expuesto por Berliri, dentro del ángulo jurídico, lo preocupante es dilucidar si la ventaja o beneficio, según se prefiera decir es verdaderamente un elemento constitutivo de un hecho generador de obligación tributaria que sirva para caracterizar a una clase de tributos, la contribución especial.³⁵

³² J., TROYA. C., SIMONE. (2014). Obra citada. p. 57.

³³ *Ibíd*em, p. 61.

³⁴ *Ibíd*em, p. 63, 64.

³⁵ *Ibíd*em, p. 53, 54.

La tesis de que el producto de la contribución está vinculado necesariamente a la financiación de la obra o servicio público, la ha sustentado el Profesor Valdés Costa. Sostiene el tratadista: el destino es necesariamente el financiamiento de esta actividad. En otra parte manifiesta: es aconsejable que las distintas clases de contribuciones se haga en base a su destino.³⁶

Sobre el destino del producto Montero Traibel, dice: Hay que tener presente que una cosa es el tributo y otra lo que el Estado haga con las sumas recaudadas.

Emmanuele distingue con acierto lo que es la definición y lo que es su objetivo. Razona que lo que pretende es recuperar parte o todo el gasto de la actividad administrativa que propicia una ventaja al particular.³⁷

Por su parte, para la destinación de las contribuciones especiales, la doctrina descrita por: Valdés Costa, Montero Traibel y Emmanuele presentan posiciones contrastadas al respecto, el primero relaciona directamente el destino de las contribuciones con la inversión; sin embargo los otros autores antes referidos, sostienen que es indistinto lo que se recaude por las contribuciones especiales en relación con la destinación que el Estado haga de estas, porque sencillamente está sujeto a la recuperación de la inversión en parte o de manera total.

En virtud de lo expuesto, partiendo de que debe existir la obra o una actividad pública para generar la contribución especial, lo que conlleva a recaudar valores económicos, entonces entendemos que lo recuperado por el Estado está inevitablemente ligado a dicha obra o actividad, por tanto, su destinación podría ser indiferente.

³⁶ *Ibíd.*, p. 61.

³⁷ *Ibíd.*, p. 63.

Berliri considera que la ventaja individual que se procura a ciertos sujetos por la realización de una actividad pública pertenece al campo de la realidad económica y no al derecho; (...).

La contribución es debida sólo por quienes se encuentran en determinada relación con una obra o con una actividad. A este instituto sólo se recurre cuando la ventaja recibida por los particulares es de naturaleza económica, por lo tanto, es lógico que el parámetro de la obligación del particular esté constituido por tal ventaja.³⁸

(...) la contribución especial se alinea, desde la perspectiva extrafiscal, con la tasa exigida por una concreta actividad administrativa. (...) se justifica en una obra pública que puede perseguir determinadas finalidades, normalmente encaminadas a mejorar la calidad de vida de sus contribuyentes. Y estos son fines perfectamente compatibles con el recaudatorio: la contribución especial persigue obtener fondos para sufragar los gastos derivados de la inversión pública, que, como tal, pretende satisfacer ciertas necesidades colectivas. Además, ambas finalidades no son antinómicas: el mayor logro de una de ellas puede suponer también la mejor consecución de la otra, en la medida en que la mayor recaudación derivará de un mayor gasto público y, por tanto, de haber satisfecho una necesidad colectiva de mayor envergadura.³⁹

En conclusión, en la contribución especial, los elementos extrafiscales son más complejos de introducir o establecer, por la vinculación directa que ésta presenta con actividades de inversión pública que persiguen ciertos fines, ya que se encuentra ligada a la recaudación, a partir del beneficio de la obra o actividad pública, por tanto, es un instrumento poco flexible para las finalidades extrafiscales del tributo.

³⁸ G. RÍOS. (2007). *Tributación ambiental: La contribución por gasto*. México: Ed. Doris Adriana Torres Rodríguez. 1ª edición. p. 116, 119.

³⁹ J., VARONA. (2009). Obra citada. p. 38.

2.1.3 Impuesto

El impuesto, caracterizado por la coactividad y la no contraprestación, exigido a los contribuyentes mediante un tributo establecido en ley, con el cual nace la relación jurídico – tributaria entre el sujeto activo y el contribuyente. Siendo el tributo que, propiamente se inspira de manera preponderante en el principio de capacidad económica, cuyos dos objetivos diferentes cuales son la satisfacción de necesidades públicas, por su finalidad fiscal, por un lado y el desarrollo y estabilidad económica, incentivando y/o desincentivando conductas que van en atención del interés general, por otro lado, cuando su finalidad es extrafiscal, siendo la categoría tributaria más idónea para que la extrafiscalidad pueda manifestarse.

El impuesto representa la categoría tributaria fundamental, en la que más visiblemente se aprecian las notas propias del tributo y, de modo especial, la coactividad. Este tipo o clase de tributo aparece caracterizado por la estructura de su hecho imponible, en la que, a diferencia de lo que sucede en las otras categorías, se halla ausente cualquier referencia a una actividad del ente público. (...) se exige “sin contraprestación”.⁴⁰

⁴⁰ *Ibíd*em, p. 47, 48.

2.2 ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL TRIBUTO

El sujeto, hecho imponible, base imponible, base liquidable, tipo de gravamen, cuota del tributo y deuda tributaria, constituyen elementos estructurales esenciales del tributo.

2.2.1 Sujeto

En materia tributaria toda obligación representa una relación jurídica entre el sujeto activo o Estado (acreedor) y el sujeto pasivo, particular o contribuyente (deudor), quienes deben estar expresados mediante ley.

Sujeto activo de la obligación tributaria y obligado u obligados principales del tributo, al denominado sujeto pasivo, que para efecto de esta investigación llamaremos sujeto activo y contribuyente, respectivamente.

Es importante mencionar que el sujeto activo representa un poder insuperable que mantiene bajo su sujeción al contribuyente, como una expresión de poderío político y jurídico, asimismo con el objetivo

primordial de realizar el bien común del conglomerado social. Por lo que, el sujeto activo podría establecer los tributos instaurados en leyes, creadas mediante el ejercicio del poder legislativo, inexcusables para el cumplimiento de sus fines.

Con la determinación de las leyes para efectos tributarios, el poder del sujeto activo es limitado por la exacción del bien general, coexistiendo como sujeto a ley tributaria que, marca los términos de sus facultades, así como también sus deberes, enmarcados en el debido proceso administrativo, a fin de no quebrantar el orden constitucional, mismos que lleva a cabo a través de las administraciones tributarias. “Como sujeto del poder tributario el Estado representa una soberanía que mantiene bajo su sujeción a los particulares (...)”. (BRAVO, 1997: 212).

El contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria, constituido por personas naturales o jurídicas, ya sea por titularidad, representación o como sucesor; mismos que ineludiblemente están obligados a responder por los tributos. Siendo de esta manera, éste igualmente goza de derechos exigibles, detallados como obligaciones o deberes (proporcionar asistencia a los contribuyentes, responsables o terceros) de las administraciones tributarias y consagrados constitucionalmente. “Por regla general, todas las personas naturales o jurídicas pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria”. (BRAVO, 1997: 219). Además del

sujeto pasivo, ya sea como contribuyente o responsable, existen codeudores de la obligación tributaria, que pueden ser solidarios o subsidiarios. (BRAVO, 1997: 227).

Todo tributo tiene como razón justificativa la existencia de una capacidad económica en el sujeto pasivo. El hecho gravado es precisamente la manifestación de esa capacidad contributiva. En esta forma, es lógico que quien tiene capacidad económica, manifestada por la realización del hecho gravado, sea el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Tal es el caso del sujeto pasivo llamado “contribuyente” por la doctrina.

Por consiguiente, el contribuyente es el realizador del hecho gravado, el sujeto titular del mismo.⁴¹

2.2.2 Hecho imponible

Es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, misma que es medible.

El hecho imponible es un hecho concreto (...) es un hecho jurídico, no un acto jurídico. El hecho imponible se realiza en unos determinados tiempo y espacio, tiene una forma propia y una mensurabilidad definida y ha de referirse a una persona determinada e individualizada.⁴²

(...) en ocasiones, junto a la finalidad típicamente recaudatoria del tributo se comparten otros fines complementarios (... impuestos de control y el de los que persiguen fines extrafiscales ...) (...), dichos fines han de ser siempre compatibles con el citado principio de capacidad económica, de manera que, (...), cualquier tributo “grava

⁴¹ J. BRAVO (1997). *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Colombia: Ed. Rosaristas. 2ª edición. p. 223.

⁴² J., TROYA. C., SIMONE. (2014). Obra citada. p. 177.

un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica”.⁴³

Es importante mencionar que el hecho imponible se compone de dos elementos: objetivo, el mismo que describe los hechos, circunstancias o situaciones determinante de la cuantificación de la deuda tributaria, cuya realización origina la obligación tributaria; y, subjetivo, se refiere al protagonista (s) u obligado principal del tributo, de las situaciones o circunstancias descritas en el aspecto objetivo del mismo. “El hecho gravado se puede definir como el tipo de conducta social, revelador de una capacidad económica y previsto en la ley, cuya realización produce el nacimiento de la obligación tributaria”. (BRAVO, 1997: 239).

2.2.3 Base imponible

Valor sobre el cual se calcula el hecho imponible. Atiende la magnitud en que se expresan las bases mediante las cuales se cuantifican los tributos, que pueden ser monetariamente o en magnitudes diferentes a lo monetario como unidades o conjunto de unidades que se convierten en dinero, prevista en la ley, por cuanto los tributos radican en una obligación de contribuir con dinero.

Juan Ramallo Massanet ya había definido, con reconocido acierto, la base del tributo como “la magnitud de expresión cuantitativa que

⁴³ A. MENÉNDEZ. (2009). Obra citada. p. 193.

mide alguno de los elementos del hecho imponible a fin de que aplicado el tipo de gravamen nos dé la cuota tributaria".⁴⁴

De acuerdo con lo señalado en su definición, Ramallo Massanet observa que la base cumple dentro de la estructura del tributo, por un lado, una función proyectiva, que tiene por finalidad determinar la cuota tributaria – componente fundamental de la deuda (...), y por otro lado una función retrospectiva, en cuanto que la base conecta con otro importante elemento de la estructura del tributo – regulado necesariamente con carácter previo –, cual es el hecho imponible. Esta función retrospectiva es muy importante porque vincula de manera lógica a estos dos elementos trascendentales del tributo, el hecho imponible y la base, lo que a su vez constituye el cauce para plasmar adecuadamente el principio de capacidad económica.⁴⁵

Por tanto, en la base imponible es necesario introducir elementos extrafiscales, a fin de que el impuesto se estructure adecuadamente y la naturaleza extrafiscal declarada en su hecho imponible no termine únicamente en pura intención.

2.2.4 Base liquidable

Corresponde a aquella base que resulta de la aplicación de la base imponible menos las deducciones determinadas en la normativa legal para el efecto; mismas que bien podrían ser instituidas para el cumplimiento de políticas económica, social o ambiental.

⁴⁴ *Ibíd.*, p. 209.

⁴⁵ *Ibíd.*, p. 209.

2.2.5 Tipo de tarifa

Comprende la tarifa fija o variable, expresada en coeficiente o porcentaje que se aplica a la base imponible, siendo así, corresponde a uno de los elementos de la estructura del tributo, el cual debe ser establecido por ley y como una parte, más no como la totalidad de la base imponible del tributo, con el objetivo de que el sujeto activo no pueda detraer toda la capacidad económica que se grava en los tributos y que ostenta el contribuyente. Siendo preciso mencionar que el gravamen puede ser progresivo, es decir, en la medida que aumenta la base imponible aumenta la cuota o regresivo, siendo que en la medida que aumenta la base imponible disminuye la cuota o de tipo cero.

Matías CORTÉS DOMÍNGUEZ define el tipo de gravamen como “la parte de la magnitud elegida como base que corresponde al Estado o ente público acreedor del tributo”. Y conectando este elemento de la estructura del tributo con el principio fundamental que lo rige y con las partes de la relación obligacional en que consiste, Rafael CALVO ORTEGA lo define como “la parte de la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo en cada tributo que se atribuye al acreedor tributario”.⁴⁶

2.2.6 Cuota tributaria

Es la cuantificación de la deuda tributaria, siendo el primer y más importante componente de la deuda tributaria, pero no es el único, los

⁴⁶ *Ibíd.*, p. 216.

que bien podrían adicionalmente ser intereses de mora y/o recargos. Siendo el resultado de multiplicar el tipo de tarifa por la base imponible o liquidable, aunque hay casos en los que la cuota tributaria correspondería a una cantidad fija, ambas previstas en la normativa del tributo. “La cuota tributaria (...) es el resultado de aplicar los tipos de gravamen a la base liquidable. Pero si ellos es cierto para los tributos variables, también puede obtenerse, (...) según cantidad fija señalada para el efecto”. (QUERALT. LOZANO. POVEDA, 2008: 170).

En conclusión, así como en la base imponible, en la cuota tributaria es preciso introducir elementos extrafiscales, a fin de armonizar la estructura del impuesto y la naturaleza extrafiscal expresada en su hecho imponible no quede en simple pretensión, por lo que, contribuya más quien perpetra conductas inversas a la finalidad extrafiscal propuesta, y menos quien ajuste su accionar al resultado de la referida finalidad.

2.2.7 Deuda tributaria

Es la cuota tributaria que se deriva por efecto de la liquidación de un determinado tributo, la cual se formula en términos monetarios, misma que se debe pagar al sujeto activo.

“Las obligaciones de realizar pagos a cuenta”, que constituyen en realidad cantidades de dinero que se obtienen de manera análoga a como se obtiene la cuota”.

“Es el resultado final del proceso de cuantificación que hay que llevar a cabo al aplicar los tributos, y puede describirse como la cantidad de dinero que se debe al ente público en concepto del tributo”.⁴⁷

2.3 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y EL IMPUESTO EXTRAFISCAL

El impuesto es la categoría del tributo más apta para que la extrafiscalidad pueda reflejar su operatividad, por tanto, en los siguientes apartados estudiaremos el modo en que el impuesto extrafiscal podría incidir con respecto al principio de capacidad económica; y, la mayor o menor lesión que alcanzaría el mismo.

2.3.1 En relación al tributo extrafiscal

Para algunos autores, el principio de capacidad económica, está considerado como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, sin embargo, dicha regla es discutible para otros quienes consideran disminuir su intensidad cuando se trate de impuestos con finalidades extrafiscales; y, por el contrario, para otros dicha intensidad

⁴⁷ *Ibíd*em, p. 220.

podría mantenerse, cuando la trascendencia del impuesto sea extrafiscal. “el principio de capacidad económica constituye uno de los principios informadores del sistema tributario en su conjunto (...), y, por tanto, tiene que hacerse presente, con mayor o menor intensidad, en todos los tributos”. (BALLESTEROS, 2006: 1116).

(...) siendo el sistema tributario un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos públicos, es lógico, desde el punto de vista de la igualdad, que el metro de este reparto sea la capacidad económica, (...).⁴⁸

La idea de justicia en la esfera tributaria, ha tendido a concretarse, como veremos, en criterios materiales que giran en torno a la capacidad económica. No es que ambas (justicia y capacidad económica) sean una misma cosa. Es sencillamente que se establece una relación entre ellas en virtud de la que se hace factible transitar de lo abstracto a lo concreto.⁴⁹

Cuando la fiscalidad prescinde de la estrella polar que le sirve de orientación y guía, cual es la capacidad económica, en realidad se convierte en un avispero de intereses particulares que, prácticamente, hace inevitable el surgimiento de injusticias.

No se trata, por tanto, y como es obvio, de contraponer en términos absolutos la capacidad económica al empleo extrafiscal del tributo, como parece dar a entender La Rosa cuando afirma que “en verdad, atribuir al principio de capacidad contributiva una eficacia obstructiva para el uso del instrumento fiscal a efectos extrafiscales, significa sostener una concepción de la actividad financiera inadecuada a las actuales funciones de los entes públicos”, sino de evitar situaciones que, al amparo de conveniencias extrafiscales, lesionen la justicia tal como se concibe en nuestro tiempo.⁵⁰

Restringir los impuestos a una simple utilización como instrumentos de recaudo, significa limitarlos a una posición únicamente conceptual

⁴⁸ F. PÉREZ. (2008). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. España: Ed. Aranzadi S.A. 18ª edición. p. 58.

⁴⁹ M., PONT. A., VERDÚ. (1974). *En torno a la capacidad económica como criterio constitucional de justicia tributaria en los estados contemporáneos*. Barcelona: Ed. Publicaciones de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras de Barcelona. p. 13.

⁵⁰ *Ibíd*em, p. 76.

ortodoxa, por lo que, dista de la necesidad de justicia, donde sienta su base el acaecer humano, es decir, los tributos brindan una particularidad instrumental que podría cubrir fenómenos y necesidades que no se agotan en la mera recaudación. Es así, que la doctrina moderna admite algunas finalidades como la extrafiscal, concepción amplia, que bien podría implícita o explícitamente ser persuasiva y/o disuasoria.

Conforme señala Laufenburger, “cuando el impuesto abandonando su objetivo principal de procurar recursos al Tesoro, deviene en instrumento de la política económica y social, experimenta un cambio profundo en su técnica tradicional”.⁵¹

A pesar de que los impuestos extrafiscales han sido materia de polémicas y debates, entre los autores que no aceptan, que los impuestos cumplan fines extrafiscales, hay quienes estiman que estas finalidades desplazaron los propósitos originales meramente recaudatorios para financiar los gastos públicos y hasta quienes admiten un concepto más amplio de la utilización de los impuestos con dichas finalidades, para lo cual es preciso mencionar algunos autores:

La inclinación inseparable por la concepción tradicional, rígida y limitada (recaudo) del tributo, la identificamos en algunos autores de la talla de Tesauro, Fantozzi, Mita, Valdés Costa, Pérez de Ayala, Ferreiro Lapatza, Albiñana, Villegas, Eusebio González y Sáinz de Bujanda. De igual manera lo hacen Amatucci, Rozo Gutiérrez, quienes además

⁵¹ M., PONT. A., VERDÚ. (1974). Obra citada. p. 38.

expresan que el tributo debe establecerse sobre la capacidad económica, considerada en la doctrina moderna del derecho tributario, entre otros.

Sin embargo, la tendencia moderna surgida entre algunos autores, se aparta de la concepción conservadora de los tributos, para llegar al análisis de un pensamiento más profundo sobre los tributos con fines extrafiscales y su aceptación. Por lo que, mencionaremos a varios autores de la referida tendencia extrafiscal, tales como: Achile Giannini, YebraMartul – Ortega, Plazas Vega, Fichera, Palacios Mejía, Villegas, Velarde Aramayo, Bobbio, D' Amati, Juan Rafael Bravo, entre otros, por lo que, cabe resaltar lo que expresan algunos de estos: YebraMartul – Ortega, manifiesta: “el impuesto constituye una de esas instituciones que se han convertido en objeto predilecto del elemento intervencionista y sobre el cual inciden aspectos jurídicos y económicos”. (GOMEZ, 2011: 236). Plazas Vega, menciona: “los tributos no siempre persiguen una finalidad financiera y no siempre se establecen en favor del Estado (...)”. (GOMEZ, 2011: 236, 237). “Fichera, quien plantea la tesis de la coherencia entre los ingresos y los gastos, y que justifica, plenamente, el aprovechamiento de los efectos extrafiscales para el logro de los fines del Estado”. (GOMEZ, 2011: 240).

Para Achile Giannini, quien, de cara a la fuerza de la realidad, afirmaba que si bien la finalidad del impuesto es procurarle al Estado ingresos, tal finalidad no constituye, siempre, el único motivo para establecer tributos, (...) “la utilización del impuesto se presta también para la consecución de fines no fiscales”.⁵²

⁵² L. GÓMEZ. (2011). Obra citada. p. 235.

Palacios Mejía, quien afirma: En otras épocas la mayoría de los tratadistas consideraba que el tributo tenía un fin único y natural; proveer de recursos al Estado (...) hay ciertos tributos cuyo propósito no es producir recaudos al Estado sino regular la economía o la vida social (...). Al Estado le pertenece la dirección general de la economía. Los tributos son, sin duda alguna, un instrumento técnico de tal dirección.⁵³

Héctor Villegas, expresa: (...) el gobierno no se propone exclusivamente el objetivo de cubrir los gastos percibiendo recursos, sino que intenta llevar a cabo, además, mediante medidas financieras, finalidades públicas directas. (...) 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 los gastos públicos (...).⁵⁴

Como ya lo habíamos mencionado en el capítulo anterior, no existen absolutos, por cuanto existen impuestos que poseen una finalidad primordialmente fiscal, pero aun así podrían contener ciertos elementos extrafiscales. En casos específicos la extrafiscalidad podría mostrar una alta intensidad, aun cuando se trate de un impuesto fiscal, pero debe ser claro que su finalidad debería encuadrarse desde su aplicación general más no desde circunstancias específicas, por lo que, la extrafiscalidad no cede al objetivo fiscal de los impuestos en los que ésta surge.

Dentro de la extrafiscalidad cabe, por tanto, distinguir los tributos que son genuinamente recaudatorios pero que contienen elementos extrafiscales ajenos a la finalidad fiscal, de aquellos otros que en su fundamento y estructura están concebidos para lograr un objetivo de carácter extrafiscal. En rigor, sólo estos últimos pueden calificarse de tributos propiamente extrafiscales.⁵⁵

El legislador puede establecer impuestos extrafiscales a fin de incentivar o disuadir actividades que inciden en los intereses generales del

⁵³ *Ibíd.*, p. 241.

⁵⁴ *Ibíd.*, p. 242.

⁵⁵ E. GONZÁLEZ. (2010). *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro*. Colombia: Ed. Universidad del Rosario. 1ª edición. p. 185.

conglomerado social, como podría ser, cuando resuelve percibir tributos de altos montos, incremento de alícuotas en los tributos, la creación de sobretasas, adicionales o recargos, barreras arancelarias altas para protección de la producción interna o redistribución de la riqueza, etc.

Por su parte, los gravámenes establecidos con fines extrafiscales, pretenderían generar recursos enfocados a la atención de los gastos que provocan aquellas conductas reprochables que desea desalentar el sujeto activo y que hacen un llamado a la sociedad para mejorar o cambiar cierto tipo de comportamientos por aquellos más positivos y eficientes para llegar a un profundo impacto social. En el ámbito de las relaciones solidarias, el fundamental criterio de justicia se sintetiza en la fórmula “de cada uno según la capacidad, a cada uno según las necesidades”. (AMATUCCI, 2001: 243).

Por lo que, el principio de capacidad económica queda un tanto desvanecido en el impuesto extrafiscal, ya que la finalidad del beneficio común deseada podría acarrear a que quien adapte su actuación al objetivo extrafiscal perciba disminuida su carga tributaria; sin embargo, conserva la misma capacidad económica con relación a otro contribuyente que por desatender el citado objetivo extrafiscal está obligado a afrontar una carga tributaria superior. Por ello, mientras el principio de capacidad económica pierde su intensidad en el impuesto

extrafiscal, podría producir una desigualdad, en tal virtud, este principio se apalanca en el principio de igualdad, quedando estribado según la posición que ocupan los contribuyentes con relación al objetivo extrafiscal esperado del impuesto.

Adicionalmente, es importante mencionar que el principio de capacidad económica se podrá apoyar en otros principios jurídicos dependiendo de la realidad de cada impuesto, sin olvidarnos que dicho principio es inherente al vasto principio de justicia, mismo que se nutre de otros.

En consecuencia, la doctrina moderna considera al tributo extrafiscal, un instrumento versátil que, bien podría ser utilizado por el Estado para llevar a cabo aquellas estrategias y acciones constituidas por diferentes medidas entre las cuales encontramos los impuestos, que podrían regular aspectos de la economía y la vida social, conduciendo e influenciando de manera persuasiva o disuasiva sobre temas de interés general.

Por lo expuesto, el legislador al establecer impuestos extrafiscales, teniendo en cuenta todos los elementos esenciales del tributo, entre estos el hecho imponible indicador de riqueza, necesariamente debe considerar, entre otros, el principio de capacidad económica y así poder evidenciar adecuadamente el peculio gravado.

2.3.2 En relación a consecuencias, riesgos o lesiones del tributo extrafiscal

El principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, sea dar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, en consecuencia no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio.

Es importante señalar que los tributos no deben desalentar o distorsionar la economía, pues al contrario, deben estimularla, ya que las cargas excesivas pueden esterilizar el aparato productivo y agotar la fuente misma de riqueza.

Por otra parte, el principio de proporcionalidad juega un importante papel en el límite del principio de no confiscatoriedad el cual se deduce del derecho a la propiedad privada, en tanto que, un impuesto desmedido terminaría erosionando la propiedad privada lo que podría invalidar este derecho y por ende el principio de capacidad económica.

En el impuesto extrafiscal la medida de la carga tributaria se encuentra armonizada no sólo por el principio de capacidad económica, sino también por características extrafiscales.

La extrafiscalidad no permitiría que el tributo fuese confiscatorio, lo cual podría suceder cuando se gravase el mínimo de subsistencia, o cuando el sujeto pasivo se viese privado de sus rentas o propiedades, o cuando el gravamen fuese tan intenso que pusiera en peligro la capacidad de generar riqueza de la misma fuente gravada.

Con todo, el que el principio de capacidad económica no agote el de justicia tributaria no le priva de ser su mejor concreción en el impuesto, hasta el punto de constituir un principio inherente a la definición de esta clase de tributo, y ello sin perjuicio de que pierda intensidad en los impuestos extrafiscales.⁵⁶

El principio de capacidad económica podría perder intensidad en el impuesto extrafiscal, en el momento en que unos contribuyentes adaptan su comportamiento para la consecución del fin extrafiscal, mientras que otros no lo hacen, lo que le permitiría a estos últimos asumir una carga tributaria más elevada, pudiendo conllevar a una cierta lesión justificada de dicho principio.

(...) es posible observar que, junto con el recaudo, se producen otros efectos. De esta manera, se puede afirmar que el recaudo no es un elemento de la esencia del tributo, sino que es una característica propia y típica de tal institución (...) las normas de naturaleza tributaria, sin importar su categoría, está envuelta esta función fiscal que encierra la capacidad potencial de generar recaudos.⁵⁷

Como vemos la recaudación no es un elemento del tributo si no una característica, por tanto, si decimos que la recaudación es una característica, es resultado de la actividad tributaria.

⁵⁶ *Ibíd.*, p. 193.

⁵⁷ L. GÓMEZ. (2011). *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario*. Bogotá: Ed. Temis S.A. p. 224.

Toda vez que la igualdad y la justicia se vinculan a la capacidad económica del contribuyente, da como resultado que la recaudación extrafiscal sea una característica del impuesto.

Es importante mencionar que existe una lógica en el sentido que deberían ser temporales los impuestos extrafiscales, cuando ha cumplido su fin, debería desaparecer, así mismo cuando sus finalidades extrafiscales no lleguen a cumplirse, caso contrario serán dos razones más para plantear que se está provocando una lesión ya que se está postergando el principio de capacidad económica a partir de dicho impuesto.

3. ANÁLISIS PRÁCTICO DE TRIBUTOS CON CARACTERÍSTICAS EXTRAFISCALES

Para efectuar el presente análisis hemos considerado pertinente llevarlo a cabo, sobre la base del impuesto, por ser la categoría tributaria más idónea para que la extrafiscalidad pueda manifestarse y ser uno de los instrumentos económicos de intervención del Estado, con relación a la política económica, social y ambiental; así como también hemos identificado que el principio de capacidad económica predomina en el impuesto, lo que nos permitiría desarrollar un análisis más apropiado.

Para efecto de la presente investigación, dejaremos sentado que éste análisis no se realiza bajo absolutos de impuestos con fines extrafiscales, por lo que, es necesario indicar que parte de los componentes de los impuestos propuestos podrán tener un tanto extrafiscal como fiscal, en mayor o menor intensidad, dependiendo de la particularidad de cada uno.

Finalmente, hemos identificado algunos rasgos característicos del impuesto extrafiscal, que se podrían presentar de manera específica en uno u otro impuesto de esta naturaleza, dependiendo del contexto al que pertenezca.

Es así, que hay impuestos extrafiscales que posibilitan su reducción o eliminación en el transcurso del cumplimiento de su fin extrafiscal o cuando este se haya alcanzado; mientras que existen impuestos extrafiscales cuya naturaleza no brinda la posibilidad de que desaparezcan, a pesar de que podrían estar cumpliendo su finalidad extrafiscal, manteniéndose en el tiempo, es decir, no precisamente por cumplir su fin podrían o deberían desaparecer.

3.1 CASO ECUADOR – IMPUESTO EN RELACIÓN CON LA POLÍTICA ECONÓMICA

La política económica es una de las políticas de Estado más importantes, y es el mecanismo principal para consolidar el crecimiento y el desarrollo económico y social del país. Se instrumenta mediante diversas políticas, tanto macroeconómicas, entre las que se encuentran la política monetaria, de tipo de cambio y fiscal, que afectan a toda la economía; así como las políticas microeconómicas, que afectan a los agentes que operan en ella, de conformidad a los objetivos de la política económica establecidos en el artículo 284 de la Constitución de la República del Ecuador.

Es preciso mencionar que la política monetaria, aplica modificaciones a la cantidad de dinero que existe en la economía para asegurar su estabilidad. Esta política busca la estabilidad del valor del dinero, el pleno empleo y prevenir

desequilibrios permanentes en la balanza de pagos. Para ello, se utilizan mecanismos como la variación de la tasa de interés y la participación en el mercado de dinero, entre otros, sin embargo, el Estado ecuatoriano la aplica escasamente, por tener una economía dolarizada.

La política de tipo de cambio, busca controlar la oferta y la demanda de moneda nacional por medio de la aplicación de variaciones en el tipo de cambio, por lo tanto, a partir de la dolarización, desde el año 1999 Ecuador la aplica de manera muy limitada ya que depende de las decisiones de la autoridad monetaria de Estados Unidos de América.

3.1.1 Análisis de salvaguardias y aranceles relacionados con el ISD

Antes de adentrarnos en el análisis del ISD, es necesario hacer un paréntesis con el fin de examinar brevemente los temas sobre la Balanza de Pagos y Balanza de Bienes (exportaciones menos importaciones), de acuerdo con los datos estadísticos publicados por el Banco Central del Ecuador (BCE) y las Salvaguardias (sobretasa arancelaria temporal) establecidas por el Comité de Comercio Exterior (COMEX), mediante Resolución No. 011-2015, publicada en Registro Oficial No. 456, de 11 de marzo de 2015; y, cómo y porque estas se relacionan con el ISD.

De conformidad con los numerales 2 y 7 del artículo 284 de la Constitución de la República del Ecuador entre los objetivos de la política económica precisan incentivar la producción nacional, la productividad, competitividad sistémica y la inserción estratégica en la economía mundial; así como “Mantener la estabilidad económica, entendida como el máximo nivel de producción y empleo sostenibles en el tiempo”.

La sección B del artículo XVIII del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT) precisa la facultad de un Miembro, país en desarrollo, cuando experimente dificultades para equilibrar su balanza de pagos y requiera mantener la ejecución de su programa de desarrollo económico, que pueda limitar el volumen o el valor de las mercancías de importación, para regular el nivel general de estas con el fin de salvaguardar su situación financiera exterior y de obtener un nivel de reservas suficiente para la ejecución de su programa de desarrollo económico.

El artículo 72 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), publicado en Registro Oficial No. 351, de 29 de diciembre de 2010, entre las competencias que otorga al COMEX establece regular, facilitar o restringir la exportación, importación, circulación y tránsito de mercancías no nacionales ni nacionalizadas;

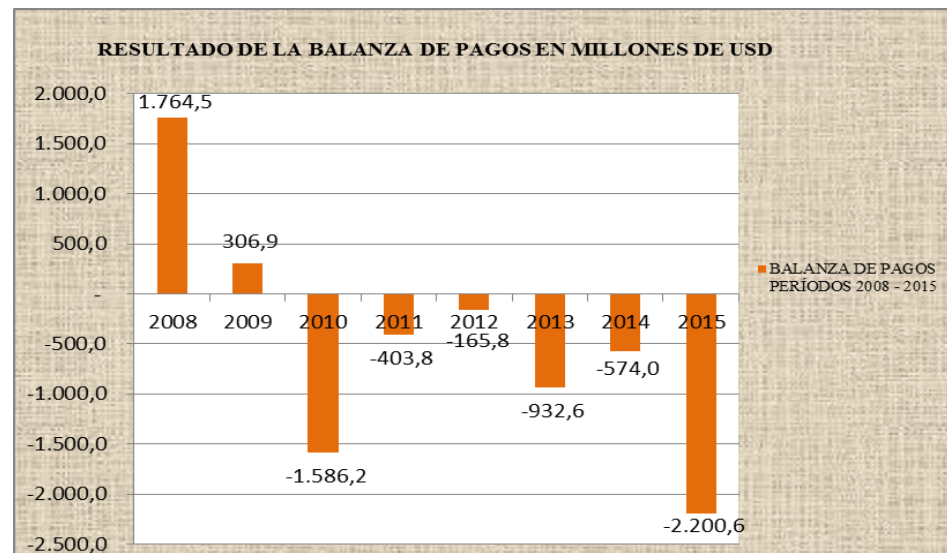
aprobar contingentes de importación o medidas restrictivas a las operaciones de comercio exterior, cuando las condiciones comerciales, la afectación a la industria local, o las circunstancias económicas del país lo requieran.

La citada Resolución No. 011-2015, expresa que mediante Oficio No. MCPE-DM-O-2015-005, de 4 de marzo de 2015 el Ministerio Coordinador de Política Económica con base en el Informe Técnico No. 001/2015 elaborado por un Grupo Interinstitucional conformado por otras carteras de Estado, justificó la existencia de un desequilibrio de la Balanza de Pagos del Ecuador, por lo que, recomendó la adopción de una medida que incida sobre el nivel general de las importaciones por un lapso de 15 meses, esto es la sobretasa arancelaria necesaria para salvaguardar el equilibrio de la balanza de pagos.

Por lo expuesto, el COMEX con Resolución No. 011-2015 estableció la sobretasa arancelaria (5%, 15%, 25%, 45%) de carácter temporal y no discriminatorio (que exige publicar cronogramas de eliminación) con respecto a un gran número de subpartidas arancelarias, como medida de defensa comercial que restringe las importaciones para evitar la salida de divisas del país al exterior y de esta manera salvaguardar el equilibrio de la balanza.

Ahora pues, cabe detallar gráficamente el comportamiento de la balanza de pagos y balanza de bienes, de acuerdo a los siguientes gráficos:

Gráfico No. 1



Elaborado por: Ivis Valencia

Fuente: www.bce.fin.ec

Entre 2008 y 2009, la balanza de pagos se muestra positiva. Entre el año 2010 y 2015 se evidencia una tendencia negativa, lo que se atribuye a la constante salida de divisas al exterior, misma que genera un desequilibrio en la balanza de pagos en general y por ende un impacto negativo en la política económica del Ecuador.

Gráfico No. 2

Elaborado por: Ivis Valencia

Fuente: www.bce.fin.ec

Entre 2008, 2009 y 2012, la balanza de bienes ha sido positiva. Entre el año 2010 al 2015, exceptuando el 2012, muestra una tendencia negativa, misma que se atribuye a que la exportación de bienes ha sido menor con respecto a la importación, afectando negativamente la balanza de bienes que es parte de la balanza de pagos.

Adicionalmente, es importante mencionar que la aplicación del cronograma de desmantelamiento o eliminación de la medida de restricción a las importaciones por desequilibrio de la balanza de pagos del Ecuador, estuvo previsto para el primer semestre del año 2016, según documento WT/BOP/G/23, de 26 de octubre de 2015, en el que se comprometió a reducir en enero de 2016, la sobretasa del 45% al 40% en las subpartidas arancelarias del Anexo único de la Resolución No. 011-

2015 del COMEX, reducción que se llevó a cabo mediante Resolución No. 001-2016.

Sin embargo, debido a las circunstancias acaecidas por el terremoto de 7.8 grados en la escala de Richter ocurrido en territorio ecuatoriano, el 16 de abril de 2016, ocasionando pérdidas humanas y graves consecuencias económicas y adversas, esto requiere la adopción de medidas económicas drásticas para enfrentar la difícil situación, por lo que, de conformidad con lo que establece el artículo 389 de la Constitución del Ecuador, el Estado protegerá a las personas, colectividades y la naturaleza frente a los efectos negativos de los desastres de origen natural, mediante la prevención, mitigación, recuperación y mejoramiento de las condiciones sociales, económicas y ambientales, a fin de minimizar la condición de vulnerabilidad, en tal virtud, mediante Resolución No. 006-2016, 29 de abril de 2016 emitida por el COMEX, difiere parcialmente la ejecución del cronograma de desmantelamiento de la medida de salvaguardia por balanza de pagos, en dos fases previstas en abril de 2016 y entre abril a junio de 2017, respectivamente.

3.1.2 El impuesto a la salida de divisas – ISD

La política fiscal, es la encargada de obtener ingresos tributarios y no tributarios para financiar los gastos públicos, con el fin de cumplir con los objetivos de política pública, comprendida en la redistribución del ingreso, provisión de bienes y servicios y generación de incentivos para el sector productivo, promoviendo las conductas social y económicamente responsables; es aplicada por el Estado ecuatoriano, ya que es muy poco factible aplicar las políticas monetaria y de tipo de cambio.

Por lo anterior, mediante el artículo 155 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, se crea el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), establecido como uno de los tributos reguladores que, recaee sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero, ley reformada en algunas ocasiones como refleja el anexo No.1.

De conformidad con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, los sujetos pasivos del ISD son personas naturales y jurídicas en calidad de contribuyentes; agentes de retención y percepción. Su base

imponible es el monto del traslado de divisas, de la acreditación o depósito, o el monto del cheque, transferencia o giro al exterior. La tarifa actual del impuesto a la salida de divisas es del 5%, aunque ha generado anteriores reformas en su tarifa como se detalla en el anexo No. 2.

El artículo 156 Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, establece que el hecho imponible o generador del ISD se produce al momento de la transferencia, traslado, o envío de divisas al exterior, o cuando se realicen retiros de divisas desde el exterior con cargo a cuentas nacionales, las divisas generadas en exportaciones de bienes y servicios que no retornen al país, inclusive compensaciones internacionales, sea que dichas operaciones se realicen con o sin la intermediación de las instituciones que integran el sistema financiero.

3.1.3 El impuesto a la salida de divisas en relación con el principio de capacidad económica y sus lesiones

La estructura del ISD se encuentra en función de desalentar determinadas operaciones financieras consideradas riesgosas de quienes no asumen una parte de los costos económicos y sociales provocados por estas, que inciden en el interés colectivo de los ecuatorianos, su rasgo regulador muestra signos de extrafiscalidad, por lo que, el legislador ha

considerado que dichas operaciones son consideradas de suficiente fundamento en la configuración del hecho imponible, es decir, cuando aumenta el factor riesgo, mayor es también la carga tributaria.

Por su parte, es necesario indicar la caracterización del impuesto de naturaleza extrafiscal, fiscal y no fiscal establecidos por Varona y Amatucci, respectivamente, y cómo porque tiene sentido de que manera estas se relacionan con el ISD, de acuerdo con las siguientes tablas:

Tabla No. 1

Resumen de las Características Definitorias del Impuesto Extrafiscal									
No. Posibilidades que se podrían presentar	Carga Tributaria vinculada a la Riqueza Gravada		Principio de Capacidad Económica		Componente Fiscal Recaudación		Fin Extrafiscal Cumplimiento		
	Si	No	Lesión menor	Lesión mayor	Baja	Alta	No	Bajo	Alto
1	X		X		X				X
2	X			X	X				X
3		X		X		X		X	
4	X			X	X				X
En relación con el Impuesto a la Salida de Divisas									
ISD		X		X		X	X		

Elaborado por: Ivis Valencia

Fuente: (VARONA, 2009: 93-102)

El resumen de la tabla 1 muestra que dentro de las características definitorias del impuesto extrafiscal coexisten ciertos rasgos regulares e irregulares⁵⁸ y deja abierta varias posibilidades que podrían manifestarse en el impuesto de naturaleza extrafiscal, mismas que de cierta manera podemos relacionar con el caso del ISD en el cual la vinculación entre la carga tributaria y la riqueza gravada se ve afectada, porque ambas se contraponen, de tal modo que la carga tributaria de quien adapta su conducta al objetivo regulador disminuye, conservando la misma capacidad económica en comparación con aquellos contribuyentes que desatiendan el fin regulador del mencionado tributo, para dichos contribuyentes la carga tributaria será superior, por lo tanto, podemos decir que el principio de capacidad económica en este sentido pierde su intensidad provocando una lesión mayor en el mismo.

El impuesto a la salida de divisas a pesar de ser una figura coactiva, no precisamente destierra repentinamente la conducta gravada, sino que pretende regularla. En un impuesto de estas características la situación gravada presenta un componente fiscal de alta recaudación, lo que guarda entre sí una relación con la capacidad económica, sin embargo, no precisamente desvirtúa su fin regulador, ya que el recaudo no es un

⁵⁸ A esta situación se le puede denominar extrafiscalidad regular, porque un tributo que responde a las características descritas conserva su naturaleza impositiva y se ajusta a los cánones propios del impuesto. En la medida en que el impuesto aumenta cuando menor es la riqueza y viceversa, lógico es concluir que el principio de capacidad económica queda seriamente dañado. En estos casos estaríamos ante una extrafiscalidad irregular, porque el impuesto se estaría apartando de forma clara y contundente de alguno de sus rasgos definitorios. Obsérvese que la distinción entre extrafiscalidad regular e irregular toma como fundamento el principio de capacidad económica; concretamente la mayor o menor intensidad con que este principio constitucional está presente e informa el impuesto extrafiscal. J., VARONA. (2009). Obra citada. p. 94.

elemento de la esencia del tributo en general, sino una característica propia de la institución, es decir, necesariamente conserva la naturaleza impositiva que todo impuesto debe poseer. “(...) la recaudación cero y la total consecución de la finalidad extrafiscal son rasgos que caracterizan la extrafiscalidad irregular”. (VARONA, 2009: 95).

La extrafiscalidad regular, por el contrario, no pretende la total desaparición de las actividades gravadas, entre otras razones porque pueden ser necesarias o inevitables; de ahí que en estos casos la finalidad extrafiscal se persiga de forma tendencial y no absoluta, aceptando la pervivencia de las operaciones gravadas y la existencia de una recaudación positiva.⁵⁹

Tabla No. 2

Resumen de Caracterización del Impuesto con fines Fiscales y no Fiscales o Extrafiscal (Límites de la Utilización)							
Carga Tributaria Vinculada a la Riqueza Gravada (no rompe distribución carga tributaria)		Capacidad Económica (indicativa de riqueza)		Componente Fiscal Recaudación (obtiene ingresos)		Fin Extrafiscal (cumple interés colectivo)	
X		X		X		X	
En relación con el Impuesto a la Salida de Divisas							
Carga Tributaria Vinculada a la Riqueza Gravada (no rompe distribución carga tributaria)		Capacidad Económica (indicativa de riqueza)		Componente Fiscal Recaudación (obtiene ingresos)		Fin Extrafiscal (cumple interés colectivo)	
Si	No	Lesión menor	Lesión mayor	Si	No	Si	No
	X		X	X			X

Elaborado por: Ivis Valencia

Fuente: (AMATUCCI, 2001: 356, 370 - 384)

⁵⁹ *Ibidem*, p. 95.

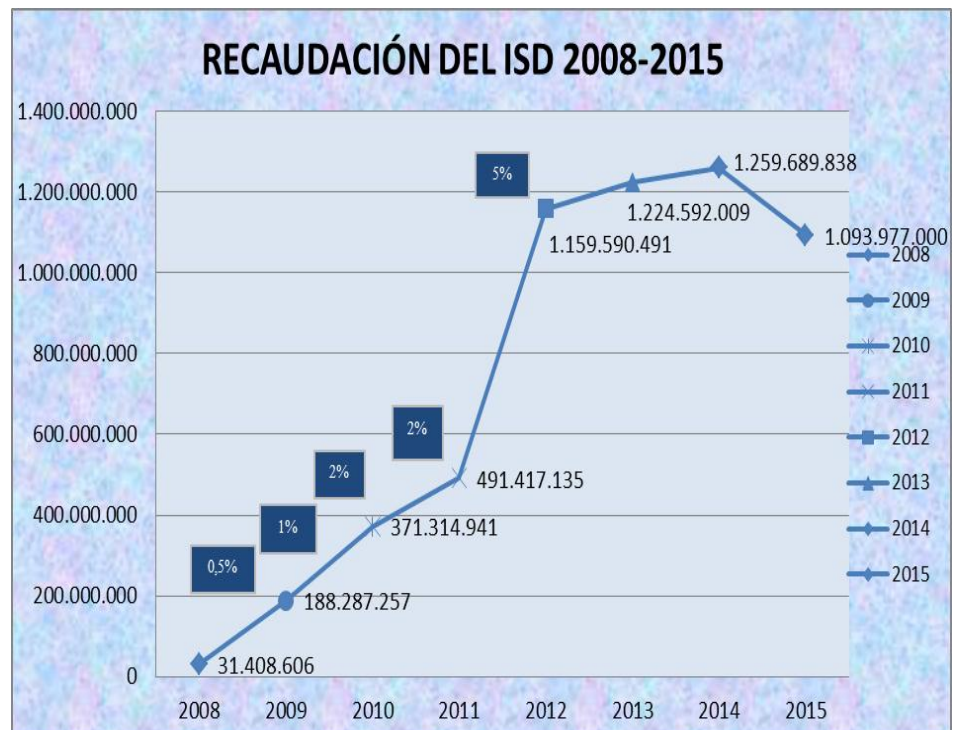
El resumen de la tabla 2 muestra que dentro del impuesto fiscal y no fiscal o extrafiscal debe apreciarse la caracterización antes detallada, indistintamente de la categoría del mismo, precisamente por justicia fiscal esta proporcionaría un límite a la utilización del impuesto de naturaleza extrafiscal.

En este sentido, podríamos hacer una relación con el caso del ISD en el cual la vinculación entre la carga tributaria y la distribución de la riqueza gravada se ve afectada, como ya lo habíamos manifestado anteriormente, siendo esto lo que no admite la caracterización del impuesto realizada por AMATUCCI, debido a que en el ISD implica una lesión de mayor intensidad al principio de capacidad económica; partiendo de la naturaleza impositiva del impuesto en ningún caso se debe obviar el componente de recaudación y deja sentado que los impuestos que presentan dos caras, la fiscal y la extrafiscal, no siempre resulta fácil delimitarlas; y, finalmente reconoce que el impuesto es una de las figuras más aptas para desarrollar cualquier fin extrafiscal, pero debe estar bien definido su fin de interés colectivo y concretar su cumplimiento, lo que en el ISD no se ve de forma precisa. “en un tributo pueden coexistir en distinta gradación fines fiscales con fines no fiscales. Puesto que el tributo constituye un ordenamiento jurídico estructurado con criterios de justicia”. (AMATUCCI, 2001: 379, 380).

Así mismo, el citado autor establece que en aras de dar cumplimiento a un principio no se debería sacrificar otro, en tanto que el principio de capacidad económica debe ser respetado en cualquier categoría del impuesto.

Finalmente, continuando con nuestro análisis del ISD, es preciso evidenciar como el componente fiscal de dicho impuesto mide cuantitativamente el comportamiento de la salida de divisas al exterior, de acuerdo con el siguiente gráfico:

Gráfico No. 3



Elaborado por: Ivis Valencia

Fuente: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion;jsessionid=OJwxN1S4N8rwXjIxTjQ-tq4t>

Entre 2008 y 2014, la recaudación del ISD muestra una tendencia que ha sido creciente. En el año 2015 se evidencia un decrecimiento de la recaudación de este impuesto, mismo que se atribuye a un leve cambio en la balanza de pagos por la adopción de la sobretasa arancelaria, medida restrictiva de defensa comercial que incidió en el decrecimiento de las importaciones de este período para evitar la salida de divisas, y que contribuyó a salvaguardar el equilibrio de la balanza de pagos, sin embargo, se deja abierta la posibilidad de la existencia de otras razones que generan la salida de divisas al exterior.

3.2 CASO MÉXICO – IMPUESTO EN RELACIÓN CON LA POLÍTICA SOCIAL

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), de carácter gubernamental, integrada por 34 países (incluye entre sus miembros a México), dedicada a brindar asesoría para mejorar las políticas públicas de los países miembros o de terceros que lo soliciten, entre las que considera las políticas sociales como la política de salud, con el fin de lograr el crecimiento económico y empleo sostenible y elevar el nivel de vida de los países miembros mientras se mantiene la estabilidad financiera, contribuyendo al mismo tiempo al desarrollo de la economía mundial.

Es así que la política de salud adoptada por México cuenta con la asesoría de la OCDE; y, de conformidad con el ordenamiento de un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento social y mayor acceso a servicios de salud de calidad, establecidos en el artículo 3 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.2.1 El impuesto especial sobre producción y servicios – IEPS, por la importación y la enajenación de bebidas que contengan cualquier tipo de azúcares añadidos

La Organización Mundial de la Salud ha insistido en que países como México deben adoptar medidas fiscales o políticas sociales para influir en los precios de los productos cuyo consumo involucra la ingesta de “calorías vacías”, es decir, se trata “de alimentos que brindan al organismo un aporte energético significativo y pocos o nulos nutrientes, tales como vitaminas, minerales, aminoácidos o fibra”.

A todo esto podemos añadir los esfuerzos realizados para mejorar la salud de la población mexicana, por lo tanto, de acuerdo con las facultades de los artículos 70 y 73 de la Carta Magna de México y el literal g) del artículo 2 de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios de los Estados Unidos de Mexicanos, publicada en el Diario

Oficial de la Federación - DOF, de 30-XII-1980, establece el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) que grava a varios productos y servicios entre los que se encuentran las bebidas que contengan cualquier tipo de azúcares añadidos y forma parte de un paquete integral de medidas audaces en la cara de inercia profundamente arraigada en la población mexicana, ha generado un gran interés entre los países de la OCDE.

La Ley *ibídem* en sus artículos 1 y 2 precisa como sujeto pasivo del impuesto a las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades por la enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en esta Ley; actividades que constituyen su hecho imponible, cuya tarifa corresponde a \$1.00 (peso mexicano) por litro de bebida.

3.2.2 El impuesto especial sobre producción y servicios – IEPS, por la importación y la enajenación de bebidas que contengan cualquier tipo de azúcares añadidos en relación con el principio de capacidad económica y sus lesiones

La estructura del IEPS se encuentra en función de evitar o disminuir el sobrepeso y la obesidad que afecta a la población mexicana y por ende

sus intereses colectivos, puesto que está considerado como uno de los problemas de salud pública más urgentes de México, debido a los estilos de vida poco saludables con mayores factores de riesgo para la salud que conducen a enfermedades crónicas y la mortalidad, así como poderosos intereses comerciales que no asumen una parte de los costos sociales y económicos provocados por estos, en tal virtud, el legislador ha considerado dichos estilos de vida e intereses económicos de suficiente fundamento en la configuración del hecho imponible de este impuesto.

Por lo que, para nuestro análisis hemos considerado pertinente detallar el comportamiento estadístico de las tasas de sobrepeso u obesidad, enfermedades crónicas y de esperanza de vida actuales en México con relación a la OCDE, de acuerdo con:

Es así que, “Las tasas de sobrepeso u obesidad en la población adulta aumento de 62% en 2000 al 71% en 2012, y uno de cada tres niños está con sobrepeso u obesidad en México. Más del 15% de los adultos tiene diabetes – más del doble del promedio de la OCDE del 6,9%. Las muertes por enfermedades del corazón han disminuido sólo un 1% desde 1990, en agudo contraste con la reducción del 48% visto a través de otros países de la OCDE. Como consecuencia, la brecha en la esperanza de vida entre México y otros países de la OCDE se ha ampliado a partir de unos cuatro años en casi seis años durante la última década.

Actualmente, la esperanza de vida es la más baja de la OCDE. En los últimos diez años la esperanza de vida en México ha aumentado mucho más lentamente que en otros países de la OCDE. México tiene ahora la esperanza de vida más baja de todos los países de la Organización. Mientras que en los países de la OCDE la esperanza de vida aumentó 3 años en promedio entre el año 2000 y el 2011 (pasando de 77.1 a 80.1 años), en México aumentó menos de un año (de 73.3 a 74.2 años). Esto significa que la brecha de longevidad entre México y los países de la OCDE, aumentó de 4 a 6 años.

Panorama de la Salud 2013 (Health at a Glance 2013) menciona que México es el segundo país, después de los Estados Unidos, con mayor obesidad. Casi un tercio de los adultos (32.4%) mexicanos sufrían de obesidad en el año 2012, un importante aumento partiendo del 24% que había en el año 2000. Además, casi un tercio de los niños mexicanos tiene sobrepeso o sufre de obesidad. Actualmente, la diabetes, la enfermedad crónica relacionada directamente con la obesidad, afecta a muchos adultos (en un rango que va del 9.2%, según la Encuesta Nacional de Salud y Nutrición del año 2012 al 16%, según el Atlas 2011 de la International Diabetes Federation)⁶⁰.

Por su parte, a pesar de que muchos indicadores de salud están mejorando en México, el país se ubica como la segunda nación más obesa y tiene la esperanza de vida más baja de la OCDE.

Es importante mencionar que en la Constitución mexicana, no existe ninguna mención expresa sobre la extrafiscalidad, sino que nos valemos de varios preceptos Constitucionales que se relacionan a la misma.

Por lo tanto, el artículo 25 de la citada Constitución, establece que “... el Estado conducirá, planeará, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de las libertades que otorga esta Constitución”.

⁶⁰ OECD. (2016). [<http://www.oecd.org/>], **Sobrepeso u obesidad, enfermedades crónicas y de esperanza de vida actuales en México.**

En el artículo que precede este párrafo no se evidencia de manera específica la finalidad extrafiscal del tributo, sin embargo, abre la posibilidad de que el Estado realice actividades acorde a los intereses generales de la colectividad, respetando las libertades Constitucionales. Es obligación de todos los mexicanos contribuir para el gasto público, de acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la Constitución mexicana.

Aunque la finalidad de los impuestos extrafiscales no es el gasto público de manera directa, tiene relación con este principio, pues su recaudación (objetivo secundario) se destina a la protección de un bien o recurso utilizado por todos, es decir, por medio de estos impuestos se satisface un objetivo social prioritario.

Al respecto, Rosembuj manifiesta:

Los impuestos con fines extrafiscales aún cuando persiguen objetivos de política económica y social, no tienen necesariamente que estar en contradicción con el financiamiento de los gastos públicos. La finalidad es digna de tutela desde el punto de vista del ordenamiento jurídico financiero.⁶¹

Por lo anterior, un rasgo de naturaleza extrafiscal que manifiesta el IEPS es que regula una situación relacionada con un problema de salud pública (objetivo social prioritario), desalienta ciertos comportamientos nocivos para la salud, incluyendo malos hábitos de nutrición y muy altas tasas de

⁶¹ M. GARCIA. (2000). *El Principio de la Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII. México: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. p. 273.

obesidad, que contribuye a la protección de los intereses generales de la población mexicana y a la instrumentación de la política social.

Desde este punto de vista, la vinculación entre la carga tributaria y la riqueza gravada no se afecta, por lo que, el citado impuesto presenta un rasgo fiscal en el que la manifestación de riqueza gravada está en relación con el principio de capacidad económica (justicia tributaria y social), lo que nos lleva a establecer que en el IEPS coexisten características de las dos caras, la fiscal y la extrafiscal, citadas anteriormente por AMATUCCI.

Por lo anterior, cabe acudir a la jurisprudencia sobre la constitucionalidad del artículo 2, fracción I, inciso G), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios por la importación de bebidas saborizadas con azúcar añadida, según recurso de revisión admitido por la Suprema Corte de Justicia mexicana, resultando con Sentencia No. 515/2014, de 25 de febrero de 2015, en la que la empresa quejosa adujo que se violaron en su perjuicio las garantías consagradas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que es violatorio de lo previsto en los tratados internacionales de los que México es parte, por ser equivalente a un arancel, y consecuentemente, violatorio del artículo 133 constitucional. Sin embargo, el tratado no considera como arancel los impuestos internos

que gravan mercancías similares, respetando el principio de trato nacional en materia de tributación.

Entre las consideraciones y fundamentos expuestos tenemos que la empresa quejosa explicó que “desde la perspectiva del gasto en el que tiene que incurrir un productor o importador de bebidas saborizadas, existe un costo relacionado con la cantidad de azúcar incorporada al producto. De ahí que a su juicio, el impuesto reclamado deba determinarse en relación con la cantidad de azúcar incorporada y no con la cantidad de litros importados. Afirma que el impuesto reclamado no tiene relación con la capacidad contributiva del productor o importador y de ahí su inconstitucionalidad”.

Así mismo arguye que, “el hecho de que el impuesto no distinga entre las bebidas con mayor o menor cantidad de azúcar, no contribuye a la finalidad extrafiscal del mismo, pues se gravan por igual todas las bebidas saborizadas independientemente de su contenido de azúcar. Reitera que el impuesto está diseñado con base en un “elemento ajeno” al producto, lo cual conculca la garantía de proporcionalidad tributaria”.

Por su parte, el Juez estimó pertinente señalar que el IEPS es un impuesto indirecto en la medida en que grava una manifestación mediata o

indirecta de riqueza que se ve reflejada en el consumo de productos gravados, que dicho impuesto se traslada y repercute en el consumidor final, en quien finalmente incide la carga impositiva.

En referencia a la cuota medida en litros atiende a que la base del impuesto es la suma de litros de bebida saborizadas que se enajene o importe, según sea el caso, en tal virtud, “la medición natural del producto gravado son los litros”.

Por lo tanto, “el impuesto impugnado resulta acorde al principio de proporcionalidad tributaria, pues atiende a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo, porque a mayor número de litros consumidos, mayor es el tributo que debe enterarse”.

Finalmente, señalo que “si bien el impuesto se impuso a las bebidas saborizadas con azúcares añadidos a fin de enfrentar el problema de sobrepeso y obesidad del país, tal circunstancia no obliga al legislador a establecer una cuota o tarifa a partir del azúcar añadida a las bebidas, pues precisamente lo que se consume y, por ende, grava es el producto final. Además, el hecho imponible consiste en la enajenación o importación se relaciona con el producto final y no con los ingredientes del mismo”.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia mexicana concluye y decide que el artículo 2, fracción I, inciso G) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios “no es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria” y que los argumentos interpuestos por la empresa quejosa deben “declararse sin materia al haberse desestimado las argumentaciones de la recurrente principal”, por lo tanto, confirma la sentencia recurrida; no ampara ni protege en contra del artículo antes citado; y, queda sin materia el recurso de revisión adhesiva.

Por lo expuesto, el Estado mexicano, puede crear y aplicar tributos para desalentar consumos nocivos para la salud, estrechamente relacionados con el sobrepeso y la obesidad de la población nacional y en consecuencia reducir el impacto pernicioso que ciertos productos ocasionan, es entonces que la finalidad extrafiscal del IEPS encuentra sentido y validez constitucional.

3.3 CASO ESPAÑA - IMPUESTO EN RELACIÓN CON LA POLÍTICA AMBIENTAL

Desde 1960 España, junto con otros 19 países firma el convenio como miembro fundador de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que ofrece herramientas de los países miembros con las que se pueden

desarrollar, analizar y controlar las políticas públicas entre las que se encuentran las medioambientales que exigen reglas de juego globales.

El Anexo A del Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático de 1998, “se refiere a los gases fluorados como algunos de los gases de efecto invernadero que causan el calentamiento antropogénico del planeta”. “Y si bien el CO₂ es el más común de los citados, en modo alguno se trata del más nocivo para el medio natural: los gases fluorados, aunque corresponden a un porcentaje relativamente bajo de las emisiones (en torno al 1,1%), tienen un potencial de calentamiento global que llega a superar en 22.200 veces el del dióxido de carbono”, de acuerdo con lo que establece el Reglamento (CE) No. 842/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, sobre determinados gases fluorados de efecto invernadero, derogado por el Reglamento (UE) No. 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, donde se cita además la mayoría de las normas europeas aplicables sobre la materia.

Es así que, la Unión Europea ha identificado la necesidad de legislar sobre este ámbito, a fin de regular el tráfico de tales gases, así como controlar y limitar las emisiones producidas por los Estados miembros (incluye España) y fijar sanciones para las contravenciones a tal normativa a más tardar el 4 de julio de 2008 y, paralelamente, aprobar medios de protección adicionales.

Por lo tanto, la política ambiental pretende lograr la armonía entre el desarrollo económico, social y el creciente impacto de las actividades humanas en el medio ambiente. La conservación ambiental, así como la mantención de la capacidad económica de producir bienes y servicios para las actuales y futuras generaciones, puesto que son requerimientos de hoy en los que se inspira el desarrollo de este tipo de políticas, necesarias para enfrentar el deterioro ambiental y los problemas que se generan en muchos países en este tema.

En este sentido, la política ambiental adoptada por España se basa en la aplicación de las herramientas proporcionadas por la OCDE y lo establecido por el Protocolo de Kyoto, mismo que ha sido ratificado por los Estados miembros de la Unión Europea.

3.3.1 El impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero – IGFEI

Con el objetivo de procurar el derecho a un ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, el deber de conservarlo, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva, en tal virtud, las medidas en materia de fiscalidad medioambiental se justifican por lo dispuesto en el artículo 45 de la Constitución Española, publicada en B.O.E No. 311.1, de 29-XII-1978, precepto que consagra la protección del medio ambiente, y el artículo

133 de esta misma Carta Magna expresa sobre las figuras impositivas que el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer.

Por su parte, entre las competencias exclusivas del Estado Español tenemos la “legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección”, de conformidad con el artículo 149.23 de la Constitución Española.

En este contexto, según los postulados del ordenamiento Constitucional Español y bajo el principio de legalidad, de acuerdo con sus artículos 33 y 133; y, la Ley 16/2013, de 29 de octubre, publicada en B.O.E No. 260, de 30-X-2013, artículo 5, se crea el “Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, que recae sobre el consumo de aquellos productos comprendidos en su ámbito objetivo y grava, en fase única, el consumo de estos productos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico”, que rige a partir del 1 de enero de 2014.

La Ley 16/2013, establece el sujeto pasivo del impuesto: los fabricantes, importadores, o adquirientes intracomunitarios de gases fluorados de efecto invernadero y los empresarios revendedores que realicen las

ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas a dicho impuesto, y aquellos empresarios que destinen los mencionados gases a usos distintos de los que generan el derecho a la exención en el ámbito territorial de aplicación del impuesto.

La Ley antes citada, señala que la base imponible estará constituida por el peso de los productos objeto del impuesto expresada en kilogramos; este impuesto tiene tres tarifas que se exigirá en función del potencial de calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas fluorado, constituido por el resultado de aplicar los coeficientes 0.020, 0.85 y el peso en kilogramos, con el máximo de 100 euros por kilogramo.

Uno de los elementos esenciales de todo tributo en cuanto que configurador del mismo es el hecho imponible o generador, que para este caso se encuentra definido en el apartado seis 1 del artículo 5 de la citada Ley, mismo que se produce con: la primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria; las ventas o entregas de empresarios que revendan gases de efecto invernadero; el autoconsumo de los gases fluorados; y, la importación o adquisición intracomunitaria de gases de efecto invernadero contenidos en los productos cuya utilización lleva aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera.

Los impuestos sobre emisiones son aquellos que utilizan métodos directos de estimación de la base imponible, de modo que existe buena relación entre el hecho imponible gravado y la conducta ambiental negativa.⁶²

3.3.2 El impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero en relación con el principio de capacidad económica y sus lesiones

En este apartado primeramente nos permitiremos mencionar sobre la reforma fiscal verde en Suecia que se destaca en 1988, con la creación de la “Commission of Environmental Charges” como parte de una estrategia muy acuciosa de transformación del sistema fiscal vigente. Esta Comisión publicó su informe final en 1989 y el proyecto de reforma fiscal fue aprobado por el parlamento en 1990, entrando en vigor el 01-I-1991.

Dicho proyecto respondió a un esquema compensatorio típico y sobre todo incorporó al sistema fiscal una amplia gama de impuestos ambientales, que posteriormente en un plazo de dos años les permitió establecer doce nuevas exacciones, incluyendo como figuras más destacadas nuevos gravámenes sobre las emisiones de CO₂, entre otros; diseñados sobre “inputs”, dada la dificultad para definir impuestos puros sobre emisiones.

⁶² GAGO A., LABANDEIRA X., LÓPEZ X., (2013). “Impuestos energético-ambientales en España”. Economics for Energy, p. 23.

Adicionalmente, el mencionado proyecto en su gestión consideró la innovación en tecnología limpia, por lo que su componente recaudatorio es de gran utilidad para implementar la misma.

En segunda instancia, continuando con el proceso reformista integral sueco dado en 1995, con la creación de la “Swedish Green Tax Commission (SGTC)”, comisión parlamentaria integrada por representantes de los diversos partidos políticos, pero también por expertos de diversas instituciones, sindicatos, patronal, universidades, etc. Entre sus objetivos principales se encuentra la evaluación de los instrumentos económicos existentes aplicados en la política ambiental sueca, específicamente, la incidencia (sobre medioambiente, competitividad, empleo, eficiencia en la asignación de recursos y recaudación) de los impuestos ambientales utilizados desde 1991. En enero de 1997 la SGTC emitió el informe final sobre la referida evaluación, que no defendió reforma fiscal específica, sin embargo, recomendó algunos principios generales para guiar el futuro de la política pública en esta área. “El impuesto ambiental también podría dar lugar a costes de eficiencia en forma de distorsiones en los mercados de bienes y factores o desincentivación de la oferta de trabajo”. (GAGO. LABANDEIRA. LÓPEZ., 2013: 20).

Por lo anterior, podemos anotar que la imposición asociada a la protección del medio ambiente ha asumido denominaciones como “tributos ecológicos” o “impuestos verdes”, cuya esencia reguladora se aplica a favor de políticas orientadas a la conservación del medio ambiente; lo cual los diferencia de los impuestos tradicionales que cumplen con una función de financiamiento de las cargas públicas.

Es preciso indicar que el Impuesto sobre Gases Fluorados de efecto Invernadero no se trata de una medida original de España, pues varios Estados europeos habían aprobado antes que este, tributos sobre los gases fluorados como medida de política ambiental, entre los que anotamos Dinamarca, Noruega, Eslovenia, Francia, Austria o Suecia.

El tributo sobre los gases fluorados se agrega en los postulados de la fiscalidad ambiental, impregnado por el principio inspirador y rector de los gravámenes destinados a la protección del medio natural de “quien contamina paga”, de acuerdo con lo establecido por el sistema tributario y en aplicación del principio de legalidad, de conformidad con el artículo 31.1 de la Constitución Española. Lo que se relaciona con el impuesto extrafiscal, es decir, que este impuesto pueda ser utilizado con doble finalidad, porque constituyen: una conveniente herramienta para incentivar y desincentivar conductas en favor del cuidado ambiental; y, una fuente de ingresos fiscales para compensar, al menos en parte, el

deterioro ambiental. “no puede sostenerse que el mejor impuesto con fines extrafiscales es aquel que no recauda, sino, aquel que logra la realización del fin que se propone”. (BALLADARES, 2010: 156).

Si bien su legitimidad fue resuelta tempranamente por nuestro Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, de 26 de marzo, las medidas extrafiscales –en cuanto que suponen tratos diferenciados y pudieran vulnerar del principio de igualdad tributaria– requieren de un juicio constitucional de proporcionalidad que alumbre el camino de su conformidad a Derecho, toda vez que principios constitucionales como el de capacidad económica e igualdad pudieran verse cuestionados.⁶³

Las finalidades extrafiscales hacia las cuales puede dirigirse el impuesto tienden, en definitiva, a realizar el postulado de la igualdad material, y, en consecuencia, encuentran en las disposiciones constitucionales que la acogen en el punto de legitimidad constitucional principal.⁶⁴

Por lo expuesto, es preciso recurrir a la jurisprudencia sobre la constitucionalidad de un impuesto que grava determinadas actividades que incidan en el medio ambiente, emanada por el Tribunal Constitucional español (TC), con Sentencia No. 196/2012, de 31 de octubre de 2012, en la que el accionante plantea a dicho tribunal la inconstitucionalidad en relación con el artículo 2.1, apartados b) y c), de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente, por posible vulneración de los artículos 133.2 y 157.3, de la Constitución Española, y 6.3 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), debido a que:

⁶³ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. **STC 37/1987**, de 26-III. España.

⁶⁴ R. BALLADARES. (2010). *Lecciones de Derecho Tributario*. Bogotá: Ed. Universidad del Rosario. 1ª edición. p. 169.

La Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA) interpuso un recurso contencioso-administrativo, contra el impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente, por si constituyesen un gravamen sobre materia tributaria reservada a las entidades locales mediante el impuesto sobre actividades económicas, lo que pudiera provocar su incompatibilidad con los artículos antes citados.

En la fundamentación jurídica del Auto de promoción, el TC español expone en los siguientes términos:

Los preceptos reglamentarios impugnados para la eventual declaración de inconstitucionalidad del precepto legal concernido conllevaría necesariamente la nulidad del reglamento objeto del recurso.

Por lo que, la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, en su artículo 1, establece un impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente que se define como un tributo que grava directamente la contaminación y los riesgos que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro ambiental, y que el artículo 2 delimita como hecho imponible “la contaminación y los riesgos que en el medio ambiente son

ocasionados por la realización en el territorio de Castilla-La Mancha de cualquiera de las actividades por: producción termonuclear, almacenamiento de residuos radioactivos”.

En este sentido, existe el antecedente de la STC 289/2000, de 20 de noviembre, del Tribunal Constitucional, que avala las dudas de constitucionalidad, en la que se declara inconstitucional un impuesto autonómico “(el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, que gravaba las instalaciones y estructuras destinadas a las actividades de producción, almacenaje, transformación y transporte de energía eléctrica, de carburantes, de combustibles sólidos, líquidos y gaseosos, así como los de comunicaciones telefónicas y telemáticas)” y que ha servido de referencia para analizar el impuesto ahora cuestionado, razón por la cual, procede a examinar el verdadero objeto del impuesto autonómico y a analizar su hecho imponible, sujeto pasivo y base imponible.

En la primera modalidad del impuesto castellano-manchego cuestionado, artículo 2.1 b) de la Ley 11/2000, define el hecho imponible como la producción termonuclear de energía eléctrica, gravando, en consecuencia, la actividad económica consistente en crear energía eléctrica mediante una central nuclear; el sujeto pasivo es, según el artículo 4.1 de la mencionada ley, la persona que realice la actividad

económica de producción de energía eléctrica; y la base imponible, de acuerdo con el artículo 5 b) de la misma ley, es la producción bruta de electricidad en el período impositivo, expresada en kilowatios/hora.

En este contexto, “La comparación de uno y otro impuesto y de los elementos que los definen lleva a la Sala a entender que pudieran afectar a una misma materia imponible, toda vez que ambos gravan la producción de energía eléctrica a través de una central nuclear, siendo el sujeto pasivo la persona que realiza la actividad y la base imponible la cantidad de energía eléctrica producida, mediante una cuota sobre el kilovatio producido”.

La segunda modalidad del impuesto autonómico cuestionado, se precisa en el artículo 2.1 c) de la Ley 11/2000 que configura como hecho imponible la realización de la actividad empresarial de “almacenamiento de residuos radiactivos”, siendo el sujeto pasivo quien realiza esta actividad y determinándose la base imponible en el artículo 5.1 c) por la “capacidad de los depósitos a la fecha del devengo del impuesto expresada en metros cúbicos de residuos almacenados”.

Con base en las comparaciones realizadas entre los impuestos antes mencionados, la Sala considera que entre estos impuestos “puede haber

una coincidencia en el gravamen de la materia imponible”, incurriéndose en la prohibición prevista en el apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA. Coincidencia que no se justificaría -como pretende la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha- en una pretendida naturaleza extrafiscal del impuesto dirigida a gravar la actividad contaminante, pues de acuerdo con la STC 289/2000, “el tributo cuestionado no se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, pero tampoco busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve. No cabe considerar que el impuesto grave efectivamente la actividad contaminante pues desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente”.

Por su parte, la exposición de motivos de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 22 de julio, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, “establece y regula un nuevo impuesto que grava la incidencia que en el entorno físico y humano de la Región tienen la realización de determinadas actividades”, con la intención de “revertir a los ciudadanos de Castilla-La Mancha una parte de los costes que soportan como consecuencia del ejercicio de actividades contaminantes para el entorno natural, al mismo tiempo que

introducir un nuevo instrumento con el que contribuir a frenar el deterioro medioambiental”.

Por lo tanto, el impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente cuestionado, no conceptualiza de qué manera el sujeto de dicho impuesto podría generar un impacto, daño o deterioro ambiental, en su hecho imponible prevalece sobre los costes que soporta la sociedad, en tal virtud, su finalidad está pretendida a una naturaleza fiscal; se incurre en una duplicidad del impuesto, de acuerdo con la comparación de otros impuestos ya citados; esto también se relaciona a que al haber duplicidad se lesiona el principio de capacidad económica.

En tal virtud, el Tribunal Constitucional, mediante Sentencia No. 196/2012, de 31 de octubre de 2012, en su fallo decidió estimar la cuestión de inconstitucionalidad y, por tanto “declarar inconstitucionales y nulos”, las letras b) y c) del apartado 1 del artículo 2 de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 26 de diciembre; y, los apartados 2 y 3 del artículo 2, las letras b) y c) del apartado 1 del artículo 5, las letras b) y c) del artículo 6, y el apartado 4 del artículo 7, de la misma ley.

Así, las emisiones españolas de gases de efecto invernadero (GEI) han superado los objetivos marcados por el Protocolo de Kioto entre 1997 y 2012, solo viéndose reducidas considerablemente por la crisis económica y la irrupción de las renovables en el sector eléctrico. Por su parte, los problemas ambientales locales son recurrentes en

muchas ciudades españolas, con efectos relevantes sobre la salud humana y el ocasional incumplimiento de los estándares ambientales de la UE.⁶⁵

Mediante estos tributos se pretende aumentar la carga tributaria a aquellos sujetos que contaminan, especialmente a los que más provecho obtienen de ello por realizar una actividad económica perjudicial para el medio ambiente. Late en el fondo de este planteamiento el principio de “quien contamina, paga”, principio que no puede erigirse en el fundamento de la fiscalidad ecológica porque no siempre quien contamina debe abonar una cantidad al Erario, si, atendiendo a diversos criterios, así lo estima oportuno el legislador; o porque en ocasiones convendrá que lo que se pague por contaminar no sea un tributo sino una cantidad en concepto de responsabilidad civil por daño o incluso una sanción.⁶⁶

Visto de esta manera, la sociedad no debe ser quien pague en su conjunto el deterioro ambiental que causan los procesos productivos privados, el acelerado crecimiento demográfico, que han llegado a producir la alteración del medio ambiente y degeneran la capacidad de la calidad de vida de las generaciones presentes y futuras, lo que obliga al Estado español a aplicar instrumentos económicos en materia ambiental como el IGFEI que se encuentra estrechamente relacionado al problema, con objetivos definidos, aceptación social, simplicidad, reinversión, entre otras características que debe tener un impuesto ambiental, con base a lo que indica el libro de Impuestos Ambientales lecciones en países miembros de la OCDE y Experiencias en México. “En estos impuestos la finalidad extrafiscal se opone a la fiscal, pero esta última no resulta antinómica respecto del principio de capacidad económica”. (VARONA, 2009: 152).

⁶⁵ A., GAGO. X., LABANDEIRA. X., LÓPEZ. (2013). Obra citada. p. 50.

⁶⁶ J., VARONA. (2009). Obra citada. p. 144.

3.4 SÍNTESIS DE LOS CASOS PRÁCTICOS DE IMPUESTOS ANALIZADOS

El Impuesto a la Salida de Divisas - ISD, con rasgos extrafiscales, considerado uno de los instrumentos de política económica, que podría contribuir a regular los flujos de salida de divisas, que intenta equilibrar la balanza de pagos para proteger la economía del Ecuador e instrumentar gran parte de la política económica, sin embargo, es discutible su utilidad.

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios - IEPS, por la importación y la enajenación de bebidas azucaradas, con rasgos extrafiscales, para llevar a cabo la política social que específicamente pretende proteger la salud de la sociedad mexicana, regulando sus costumbres de ingestas calóricas estériles y nocivas para una vida más saludable.

La contaminación ambiental produce costes sociales que afectan los intereses generales de la sociedad que, es la titular de los derechos de disfrute del bien ambiental. Por tanto, para llevar a cabo la política ambiental, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero – IGFEI, con fines fiscales y extrafiscales, es el instrumento económico más poderoso en términos de costes frente a la contaminación ambiental en España.

Los impuestos con finesextrafiscales ligados al principio de capacidad económica, podrían estimular o desincentivar la conducta de los agentes participantes de la aplicación y uso de prácticas que atentan contra los intereses generales, posibilita que cada uno pueda adaptar su conducta para modular los costes soportados, desde una perspectiva general, su utilización posibilita tener consecuencias positivas para toda la sociedad.

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

La tradicional formulación espacio de los tributos y la tendencia al modernismo ha ido cediendo el paso al debate acerca de las nuevas figuras tributarias, incorporando al elenco de ellas unas nuevas categorías en relación con los fines extrafiscales.

En muchos casos existe coincidencia en cuanto a los aspectos básicos de las categorías tributarias, definiciones, aplicaciones y metodologías empleadas, no obstante, cada país presenta determinadas particularidades que están relacionadas con la Constitución, el sistema jurídico y tributario, principios históricos, modelo económico y de carácter político.

El impuesto es la categoría tributaria más idónea para que la extrafiscalidad pueda manifestarse y es uno de los instrumentos económicos de intervención de cualquier Estado, en el que predomina el principio de capacidad económica, y puede ser utilizado con relación a la política económica, social y ambiental.

Identificamos que los impuestos tienen componentes fiscales y extrafiscales, generan ingresos y contribuyen a la realización de las políticas públicas del Estado, por lo que, descartamos el absoluto de contar con impuestos puros.

En el impuesto sea cual fuere su finalidad (fiscal o extrafiscal), la carga tributaria individual debe determinarse siempre en función del principio de capacidad económica del individuo para poder soportar la obligación de pagar la exacción y no agotar la fuente de riqueza que la genera, lo que sería confiscatorio.

Los fines extrafiscales del tributo conllevan necesariamente a lesionar el principio de capacidad económica en mayor o menor intensidad, siendo inevitable su afectación.

Por lo que, el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), se relaciona con la política económica del Ecuador, su rasgo extrafiscal pretende regular las externalidades negativas como el desequilibrio de la balanza de pagos que genera la salida de divisas al exterior. Sin embargo, evidenciamos que el componente recaudatorio característico de todo impuesto desde el establecimiento de la exacción hasta la actualidad ha sido en constante crecimiento, exceptuando el período fiscal 2015, lo que entre otras razones se atribuye a la influencia de la aplicación de las

salvaguardias, lo que denota que este impuesto no funciona por sí sólo, en tanto que la intención de regular la situación antes descrita queda en mera intención.

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), se relaciona con la política social (salud) de México, su finalidad es evitar o disminuir el sobrepeso y la obesidad de su población, es de naturaleza extrafiscal, aunque caracterizado por la coexistencia de los componentes fiscal y extrafiscal, que pretende modificar ciertos comportamientos y estilos de vida nocivos para la salud, es una problemática de salud pública por la cual el Estado mexicano realiza grandes esfuerzos aplicando paquetes de medidas integrales que incluye el mencionado impuesto, y coadyuvar con los intereses generales de la colectividad, mismo que no lesiona el principio de capacidad económica.

El Impuesto sobre los Gases Fluorados de efecto Invernadero (IGFEI) de España, se relaciona con la política ambiental, y que para lograr los objetivos propuestos es necesario que los impuestos refuercen a los demás instrumentos aplicados, mejorando la efectividad de mecanismos como estándares tecnológicos o certificados ambientales de productos y servicios complementando otros instrumentos que tengan una cobertura imperfecta, como mercado de derechos de emisiones que no cubran todos los sectores.

Los impuestos sea cual fuere su naturaleza sólo podrán exigirse cuando exista capacidad económica, en la medida y en función de ésta, no obstante, su finalidad reguladora no se limita a renunciar la aplicación del principio de capacidad económica al contribuyente sujeto del tributo. Esta capacidad no asegura por sí sola un sistema tributario justo, sino que constituye un elemento de cohesión que forma parte del mencionado sistema.

En este sentido los impuestos con finalidad extrafiscal o doble finalidad no responden a principios distintos a los rectores constitucionales, porque no podrían reconocer otras exigencias que pudieran representar principios contradictorios a los señalados constitucionalmente, en tal virtud, el principio de capacidad económica constituye un límite de la utilización extrafiscal del impuesto y un criterio constitucional de justicia tributaria.

4.2 RECOMENDACIONES

Reconocer ampliamente, mediante la Constitución y el Derecho Tributario la existencia de la doble función del impuesto, así como contemplar las finalidades dentro de una perspectiva económica, social y ambiental.

Mejorar la investigación relacionada con los impuestos extrafiscales y de doble finalidad para garantizar su correcto diseño, aplicación y sentar las bases para obtener resultados deseados, los mismos que deben reflejarse claramente en la ley.

Los objetivos recaudatorios de los impuestos podrían entrar en conflicto con los objetivos extrafiscales, por lo que, es necesario fijar prioridades a la hora de diseñar el impuesto. Hacer diferenciación y evaluación de los efectos de los impuestos con doble finalidad.

Continuar considerando el principio de capacidad económica al momento de establecer impuestos extrafiscales o con doble finalidad, pues como todo tributo se somete al principio de justicia sin que este afecte su fin.

Los impuestos de naturaleza extrafiscal deberían perseguir fines de política pública y de interés general, independientemente de que se recaude o no, y aunque explícita o implícitamente posea un carácter político.

Continuar aunando esfuerzos como la iniciativa del Acuerdo de París, aprobado por 195 países en la Convención Marco sobre el Cambio Climático, el 12 de diciembre de 2015, siendo el primer acuerdo en el que tanto naciones

desarrolladas como países en desarrollo se comprometen a gestionar la transición hacia una economía baja en carbono, con reducción de emisión de gases de efecto invernadero y compromete a los firmantes a realizar esfuerzos para evitar el aumento de las temperaturas a nivel global.

BIBLIOGRAFÍA

1. AMATUCCI A. (2011). *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario*. Bogotá: Ed. Temis S.A. Volumen II.
2. AMATUCCI A. (2001). *Tratado de derecho tributario*. Colombia: Ed. Temis S.A. Tomo Primero y Segundo.
3. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA. (2002). *Lecciones de Derecho del Medio Ambiente*. España: Ed. Lex Nova.
4. ASAMBLEA CONSTITUYENTE. (2007). Conocimiento y Aprobación del *Proyecto de la Ley para la Equidad Tributaria*. Acta No. 14, de 28 de diciembre. Ecuador.
5. ASAMBLEA CONSTITUYENTE. (2007). *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*. Ecuador: Publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242, de 29 de diciembre.
6. ASAMBLEA CONSTITUYENTE. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Ecuador: Publicada en el Registro Oficial No. 449, de 20 de octubre.
7. ASAMBLEA NACIONAL. (2008). *Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*. Ecuador: Publicada en el Registro Oficial No. 392, de 30 de julio.
8. ASAMBLEA NACIONAL. (2011). *Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado*. Ecuador: Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583, de 24 de noviembre.
9. ASAMBLEA CONSTITUYENTE. (2008). *Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*. Ecuador: Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583, de 24 de noviembre.
10. ASAMBLEA NACIONAL. (2010). *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversión – COPCI*. Ecuador: Publicado en Registro Oficial Suplemento No. 351, de 29 de diciembre.
11. ASAMBLEA NACIONAL. (2010). *Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización*. Ecuador: Publicado en Registro Oficial Suplemento No. 303, de 19 de octubre.
12. BACARI J. (1998). *Política económica y decisiones públicas*. España: Ed. Servicio de publicaciones de la Universidad Autónoma de Barcelona.

13. BRAVO J. (1997). *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Colombia: Ed. Rosaristas. 2ª edición.
14. BALLESTEROS A. (2006). *Manual de administración local*. España: Ed. Industria Gráfica Mae, S.L. 5ª edición.
15. CONGRESO DE DIPUTADOS Y DEL SENADO. (1978). *Constitución Española*. España: Publicada en el Boletín Oficial del Estado No. 311.1, de 29 de diciembre.
16. CAYUELA J. (1998). *Un siglo de España: Centenario 1898 – 1998*. España: Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla La Mancha. 1ª edición.
17. CORTE CONSTITUCIONAL. (2014). *Sentencia No. 001-14-SIS-CC, Caso No. 0007-10-IS, de 09 de enero*. Ecuador: Notificada el 04 de febrero.
18. CONGRESO DE COLOMBIA. (1991). *Constitución Política de Colombia*.
19. CONGRESO DE COLOMBIA. (1989). *Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente*. Colombia.
20. CONGRESO DE COLOMBIA. (1993). *Ley del Medio Ambiente*. Colombia.
21. CONGRESO DE COLOMBIA. (1994). *Ley 136*. Colombia.
22. CONGRESO DE MÉXICO. (2014). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.
23. CHECA C. Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional. *Artículo*. Universidad de Extremadura. España.
24. CHUSÁN G. (2012). *Impuesto a la salida de divisas y su efecto en la recaudación tributaria. Período 2008 – 2010*. Ecuador: Universidad de Cuenca. Tesis.
25. DENIS M. BLAYAU N. (2005). *Historia moderna*. España: Ed. Edibook S. L. 5ª edición.
26. DE VICENTE F. (2012). “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de los tributos”. *Revista crónica tributaria*. No. 144/2012, p. 3.
27. FERNÁNDEZ M. (1979). *España y los españoles en los tiempos modernos*. España: Ed. Universidad de Salamanca. 1ª edición.
28. FUNCIÓN EJECUTIVA. (2008). *Reglamento al Impuesto a la Salida de Divisas*. Ecuador: Expedido mediante Decreto Ejecutivo No. 1058, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 336, de 14 de mayo.
29. FUNCIÓN EJECUTIVA. (2011). *Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del Código Orgánico de la Producción,*

- Comercio e Inversiones*. Ecuador: Publicado en Registro Oficial Suplemento No. 452, de 19 de mayo.
30. FLACSO. (2008). “Informe sobre el estado del medio ambiente”, *Revista GeoEcuador*, p. 130, 131.
 31. GARCIA M. (2000). *El Principio de la Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*. Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII. México: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
 32. GONZÁLEZ L. (2004). *Compendio de historia del Derecho y del Estado*. México: Ed. Limusa Noriega Editores.
 33. GARCÍA C. (1999). *Derecho tributario*. Argentina: Ed. Depalma. 2ª edición. Tomo Primero.
 34. GIULIANI C. (1973). *Derecho financiero*. Argentina: Ed. Depalma. 2ª edición. Volumen I.
 35. GONZÁLEZ E. (2010). *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro*. Colombia: Ed. Universidad del Rosario. 1ª edición.
 36. GARCÍA M. (2004). *El principio de la capacidad contributiva*. Argentina: Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma.
 37. GÓMEZ L. (2011). *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario*. Bogotá: Ed. Temis S.A.
 38. H. CONGRESO NACIONAL. (2005). *Código Tributario*. Ecuador: Suplemento del Registro Oficial No. 38, de 14 de junio.
 39. H. CONGRESO NACIONAL. (2004). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Ecuador: Suplemento del Registro Oficial No. 463, de 17 de noviembre.
 40. KLÍMA J. (2007). *Sociedad y cultura en la antigua Mesopotamia*. España: Ed. Fer Fotocomposición en Madrid. 5ª edición.
 41. MENÉNDEZ A. (2009). *Derecho financiero y tributario*. España: Ed. Lex Nova. 10ª edición.
 42. MARTÍN F. (2004). *Desarrollo sostenible y huella ecológica*. España: Ed. Netbiblo. 1ª edición.
 43. MOSCHETTI F., (2003). “Orientaciones generales de la capacidad contributiva”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. No. 269, p. 536.
 44. MOSCOSO J. (2010). [<http://elrincontributivo.blogspot.com/2010/10/la-historia-de-los-impuestos.html>], **EL RINCÓN TRIBUTARIO - La historia de los impuestos**.

45. LONDOÑO B. (2004). *Propiedad, conflicto y medio ambiente*. Colombia: Ed. Centro editorial Universidad del Rosario. 1ª edición.
46. LOS AUTORES. (2007). *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Ed. Dykinson, S.L.
47. PÉREZ F. (2008). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. España: Ed. Aranzadi S.A. 18ª edición.
48. PONT. M. VERDÚ. A. (1974). *En torno a la capacidad económica como criterio constitucional de justicia tributaria en los estados contemporáneos*. Barcelona: Ed. Publicaciones de la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras de Barcelona.
49. PEREZ J. (1996). “La extrafiscalidad y el medio ambiente”, *Revista de Hacienda Local*, No. 78, p. 688.
50. QUERALT J. LOZANO C. POVEDA F. (2008). *Derecho tributario*. España: Ed. Aranzadi S.A. 13ª edición.
51. ROMERO F. (2005). *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. España: Ed. Servicio de publicaciones Universidad de Cádiz.
52. RÍOS G. (2007). *Tributación ambiental: La contribución por gasto*. México: Ed. Doris Adriana Torres Rodríguez. 1ª edición.
53. SMITH A. (1958). *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*. México: Ed. Fondo de cultura económica. 2ª edición en español.
54. STIGLITZ J. (1988). *La economía del sector público*. Barcelona: Ed. Librergraf. 1ª edición.
55. TROYA J. SIMONE C. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Ecuador: Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones (Cep). 1ª edición.
56. VARONA J. (2004). *25 Años de financiación autonómica*. España: Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria.
57. VITERI G. (2007). *Política social elementos para su decisión*. Ecuador: Ed. <http://www.eumed.net/libros-gratis/2007b/297/>

Anexo No. 1 Creación y Reformas del Impuesto a la Salida de Divisas – ISD

Actas Asamblea Nacional	Normativa legal	Justificación y motivación
<p>Acta No.1 de la Sesión de instalación de la mesa constituyente No. 10: Legislación y fiscalización, de 14 de diciembre de 2007. (Proyecto de Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Creación de impuestos reguladores - ISD). Informe de mayoría y minoría, entregado el 26 de diciembre de 2007. Acta No.14 Asamblea Nacional Constituyente, de 28 de diciembre de 2007 (Conocimiento y aprobación del Proyecto de Ley para la Equidad Tributaria).</p>	<p>El artículo 155 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, R.O Tercer Suplemento No. 242, de 29-XII-2007.</p>	<p>Se crea el ISD, instrumento regulador de la economía ecuatoriana, que pretende evitar o disminuir la salida de capitales al exterior, debido a que el Ecuador no cuenta con moneda propia, sino con el dólar, por lo que el Estado no aplica la política económica monetaria para regular la oferta monetaria; y, aliente de alguna manera la redistribución de la riqueza en el país, en vías de disminuir desigualdades y buscar una mayor justicia social, evitar la elusión y evasión tributaria, así como estimular la inversión, fomentar el ahorro y principalmente solucionar los problemas de la balanza comercial no petrolera. Considerando de la referida Ley: Que el sistema tributario constituye un muy importante instrumento de política económica, que a más de brindarle recursos públicos al Estado permite el estímulo de la inversión, el ahorro y una mejor distribución de la</p>

Actas Asamblea Nacional	Normativa legal	Justificación y motivación
		riqueza, por lo que es necesario introducir, en el marco jurídico que lo rige, herramientas que posibiliten un manejo efectivo y eficiente del mismo, que posibilite el establecimiento de tributos justos y que graven al contribuyente sobre la base de su verdadera capacidad para contribuir.
<p>Acta No.007 Asamblea Nacional: Comisión legislativa y de fiscalización, de 09 de diciembre de 2008. (Primer debate del Proyecto de Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador - ISD).</p> <p>Informe al Proyecto de Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, de 12 de diciembre de 2008.</p> <p>Acta No.10 Asamblea Nacional: Comisión legislativa y de fiscalización, de 17 de diciembre de 2008. (Segundo debate del Proyecto de Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador - ISD). Expedición de Ley s/n, de 17 de diciembre de 2008, Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.</p>	<p>Ley s/n, R.O Segundo Suplemento No. 392, de 30-VII-2008. La Ley s/n Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, R.O Suplemento No. 497, de 30-XII-2008. Decreto Ejecutivo No. 1058, Reglamento para la aplicación del ISD, R.O No. 336, de 14-V-2008.</p>	<p>La reforma de la tarifa del ISD es parte de un conjunto de medidas que el Gobierno implementó, a fin de desincentivar la salida de capitales del país, fomentar el ahorro e inversión interno, proteger la economía dolarizada para enfrentar la crisis económica mundial y sus posibles impactos directos o indirectos que prevé: la restricción y un encarecimiento del financiamiento interno y externo; restricción del crédito y reducción de plazos; la incertidumbre frente a las tasas de interés internacionales y al tipo de cambio de las monedas que dominan la economía mundial; reducción de las remesas, desajuste de la balanza de pagos, reducción de las exportaciones por baja de la demanda en el exterior.</p>

Actas Asamblea Nacional	Normativa legal	Justificación y motivación
	<p>La Ley s/n que Reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, R.O No. 94, de 23-XII-2009. La Ley s/n, R.O Suplemento No. 306, de 22-X-2010. Ley s/n, R. O Segundo Suplemento No. 351, de 29-XII-2010.</p>	<p>La reforma tuvo como objetivo desmotivar el envío de divisas al exterior para reducir el déficit de la balanza de pagos del país. Fortalece la equidad tributaria, la estimulación de la inversión productiva y evita la salida de capitales. Establecen mecanismos para mejorar la gestión tributaria, así como la protección del mercado interno para corregir el déficit de la relación entre exportaciones e importaciones.</p>
<p>Memorando No. PAN-FC-011-180, de 24 de octubre de 2011, Asamblea Nacional: Difusión del Proyecto Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado - ISD y Memorando No. SAN-2011-1915, de 24 de octubre de 2011 Resolución del CAL).</p>	<p>Decreto Ley s/n expidió la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, R.O Suplemento No. 583, de 24-XI-2011. Ley s/n, R.O Suplemento No. 847, de 10-XII-2012. Ley s/n, R. O Segundo Suplemento No. 037, de 16-VII-2013. Resolución Comité de Política Tributaria No. CPT-04-2013, R.O. Cuarto Suplemento No. 152, de 27-XII-2013. Ley s/n, R.O Suplemento No. 249, de 20-V-2014 y Ley s/n, R.O Suplemento No. 405, de 29-XII-2014.</p>	<p>Reformas del ISD, en virtud de que el país no cuenta con moneda propia, es de vital importancia para el Estado, desde el punto de vista, económico, político y social, ya que con este cambio, se pretende reducir la salida de grandes cantidades de capitales fuera del país, logrando de esta manera, que el dinero circule dentro de la economía nacional alcanzando la fluidez monetaria.</p>

Elaborado por: Ivis Valencia

Fuente: Normativa legal tributaria; Biblioteca de la Asamblea Nacional

Anexo No. 2 Evolución de la Tarifa

Impuesto a la Salida de Divisas – ISD

Año	Gravamen	Normativa legal
2007	0.5%	El artículo 162 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, R.O. Tercer Suplemento No. 242, de 29-XII-2007, establece la primera tarifa del ISD.
2008	1%	El artículo 8 del Título II de la Ley s/n que Reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, R.O. Suplemento No. 497, de 30-XII-2008, reforma el artículo 162.
2009	2%	El artículo 42 de la Ley s/n Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, R.O. No. 94, de 23-XII-2009, reforma el artículo 162.
2011	5%	El artículo 19 de la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, R.O. Suplemento No. 583, de 24-XI-2011, reforma el artículo 162 (tarifa actual).

Elaborado por: Ivis Valencia

Fuente: Normativa legal tributaria

PARA GRADOS ACADÉMICOS DE MAGISTER (CUARTO NIVEL)

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Ivis Viviana Valencia Olivo, con C.C. # 0802145516, autora del trabajo de graduación intitulado: "*Análisis del Tributo Extrafiscal en Relación al Principio de Capacidad Económica*", previa a la obtención del grado académico de **MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO** 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 la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 03 de agosto de 2016



C.C. # 0802145516

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



CÉDULA DE **No. 080214551-6**
CIUDADANÍA
APELLIDOS Y NOMBRES
**VALENCIA OLIVO
VIVIANA**

LUGAR DE NACIMIENTO
**ESMERALDAS
ESMERALDAS
ESMERALDAS**

FECHA DE NACIMIENTO **1978-07-29**

NACIONALIDAD **ECUATORIANA**

SEXO **F**

ESTADO CIVIL **CASADA**

**DEVIRIM
KAYA**





INSTRUCCIÓN **SUPERIOR** PROFESIÓN / OCUPACIÓN **ING. GEST/EMPRESARIAL** **E4343V4242**

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE **VALENCIA BORJA RUFINIANO**

APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE **OLIVO LOPEZ FREDES ELIZABETH**

LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN
**QUITO
2013-04-08**

FECHA DE EXPIRACIÓN
2023-04-08



 **DIRECTOR GENERAL**

 **FIRMA DEL CEDULADO**





001157593